

IMPÔT ANTICIPÉ

Actualités en matière de remboursement dans un contexte national

La présente contribution traite du droit au remboursement dans un contexte national de l'impôt anticipé pour les personnes physiques^[1]. Elle s'attarde plus particulièrement sur la condition de déclaration correcte selon la pratique actuelle et à l'aune du Projet de loi du Conseil fédéral.

1. INTRODUCTION

Suite au durcissement constant depuis 2011 de la jurisprudence et de la pratique relatives au droit au remboursement de l'impôt anticipé pour les personnes physiques domiciliées en Suisse et aux critiques qui ont suivi, le Conseil fédéral s'est attelé à la rédaction de son Projet de loi du 28 mars 2018 relatif à une modification de la Loi fédérale sur l'impôt anticipé (Projet de loi). Il porte notamment^[2] sur la question du droit au remboursement de l'impôt anticipé pour les personnes physiques domiciliées en Suisse.

2. PRINCIPES GÉNÉRAUX

L'impôt anticipé est un impôt fédéral qui conceptuellement constitue une anticipation au paiement de l'impôt sur le revenu. L'impôt anticipé est prélevé au taux de 35% auprès de débiteurs suisses (sujet fiscal^[3]) sur certains revenus (objet de l'impôt), à savoir les capitaux mobiliers (art. 4 LIA^[4]), les gains faits dans les loteries (art. 6 LIA) et les prestations d'assurances (art. 7 LIA). Le sujet fiscal doit ensuite transférer la charge fiscale au bénéficiaire de la prestation (contribuable).

2.1 Prélèvement de l'impôt anticipé. Le système actuel de perception de l'impôt anticipé se fonde sur le principe du débiteur. Le débiteur suisse déduit, à la source, l'impôt anticipé sur la prestation destinée au bénéficiaire, de sorte que le contribuable ne reçoit *in fine* que le montant net de la prestation. Le débiteur suisse verse spontanément le montant d'impôt anticipé retenu à l'Administration fédérale des contributions (AFC), charge au contribuable d'en demander le remboursement.

Dans des cas exceptionnels et énumérés dans la loi^[5], l'obligation fiscale du débiteur suisse peut être exécutée par une déclaration de la prestation soumise à l'impôt anticipé (au lieu du paiement de l'impôt anticipé) à l'AFC. A noter que dans ces cas, la procédure de déclaration n'est admise que pour autant qu'il ressort d'un examen sommaire entrepris par l'AFC que le bénéficiaire de la prestation imposable a droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Le prélèvement se fait par conséquent, dans toutes les situations, sans différenciation aucune de la personne du créancier de la prestation. Il s'agit d'un impôt objectif (Objektsteuer) ou réel^[6], prélevé sans tenir compte de la capacité contributive du contribuable et sans se soucier de l'identité du créancier.

2.2 Remboursement de l'impôt anticipé

2.2.1 Conditions au remboursement. Les personnes physiques domiciliées en Suisse ont droit au remboursement de l'impôt anticipé pour autant que *les conditions générales* au remboursement applicables à tous les contribuables^[7], ainsi que *les conditions spécifiques* liées aux personnes physiques soient remplies. Enfin, *condition temporelle*, le contribuable doit présenter la demande en remboursement dans un délai de trois ans^[8].

Les conditions générales au remboursement sont d'une part, le *droit de jouissance* sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt au moment de l'échéance de la prestation imposable^[9] ainsi que, d'autre part, la *réserve générale* de l'art. 21 al. 2 LIA, selon lequel le remboursement de l'im-



XAVIER OBERSON,
DR EN DROIT, AVOCAT,
PROFESSEUR, UNIVERSITÉ
DE GENÈVE,
ASSOCIÉ OBERSON
ABELS SA, GENÈVE



LAÏLA ROCHAT,
AVOCATE,
EXPERTE FISCALE
DIPLOMÉE,
OBERSON ABELS SA,
GENÈVE

pôt anticipé n'est jamais octroyé en cas d'évasion fiscale (réserve générale de l'abus de droit).

Les *conditions spécifiques* relatives aux personnes physiques sont en premier lieu, le *domicile* en Suisse au moment de l'échéance de la prestation grevée de l'impôt anticipé [10] ainsi que, en second lieu, l'*indication correcte* du revenu grevé de l'impôt anticipé et de l'élément de fortune à l'origine dudit revenu. Cette condition est prévue par l'art. 23 LIA qui renferme la «clause de déclaration»:

«Celui qui contrairement aux prescriptions légales n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou de la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu».

Cette dernière condition découle de l'obligation procédurale du contribuable d'*indiquer correctement* les revenus et les éléments de fortune relatifs à une période fiscale (art. 124 et 125 LIFD [11]) [12].

2.2.2 Exercice du droit au remboursement. Le droit au remboursement de l'impôt anticipé naît au moment de l'échéance [13] du rendement grevé d'impôt anticipé, soit au moment de la naissance de la créance fiscale (art. 12 LIA *cum* art. 21 al. 1 LIA). La demande de remboursement peut être présentée, au moyen de la formule officielle idoine, au plus tôt (sous réserve de cas particuliers [14]) qu'après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (art. 29 al. 2 LIA).

Enfin, et plus particulièrement s'agissant des personnes physiques, la demande de remboursement de l'impôt anticipé se fait par le biais d'une formule dans le cadre de la déclaration fiscale du contribuable. Le remboursement est exécuté dans le cadre de la procédure de taxation par imputation sur les impôts directs sur le revenu et la fortune dus par le contribuable ou par remboursement en espèces au contribuable.

Les conditions au remboursement de l'impôt anticipé sont donc examinées, s'agissant des personnes physiques, par l'autorité cantonale de taxation, sous le contrôle de l'AFC (art. 57 LIA).

3. LA NOTION DE DÉCLARATION CORRECTE SELON LA PRATIQUE ACTUELLE [15]

La *déclaration correcte* des revenus grevés d'impôt anticipé et des éléments de fortune y afférents est une des conditions au remboursement de l'impôt anticipé. Cette notion n'a pour autant pas été matérialisée dans la loi jusqu'à aujourd'hui [16]. Elle a en revanche été concrétisée par la jurisprudence puis également par la pratique de l'AFC.

S'agissant de la pratique des autorités fiscales, l'AFC avait émis une Circulaire n° 8 en 1978 (Circ. n° 8), puis une Circulaire n° 14 en 1988 (Circ. n° 14), qui ont été remplacées par la Circulaire n° 40 du 11 mars 2014 «Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'art. 23 LIA» (Circ. 40). Les Circ. n° 8 et n° 14 permettaient au contribuable d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé, à certaines conditions, y compris dans les cas où les éléments de revenus et de fortune n'avaient pas été

communiqués aux autorités fiscales spontanément par le contribuable.

Concernant la jurisprudence rendue, dans un arrêt de 1996 du Tribunal fédéral [17] relatif à un redressement par l'autorité fiscale pour prestations appréciables en argent, le remboursement de l'impôt anticipé sur lesdites prestations avait été refusé au contribuable au motif que, bien que déclarées par le contribuable après le redressement, les prestations appréciables en argent n'avaient pas été déclarées en temps utile et que l'intention de se soustraire à l'impôt était manifeste. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a considéré qu'une déclaration tardive ne permet pas d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé pour autant que le comportement du contribuable est intentionnel. En revanche, la négligence n'entraîne pas encore le refus du remboursement de l'impôt anticipé. Cette position était conforme à celle de l'AFC formalisée dans ses Circ. n° 8 et Circ. n° 14, applicables à cette même époque.

Ainsi, selon l'ancienne pratique de l'AFC et l'ancienne jurisprudence, un comportement négligent du contribuable n'empêchait pas nécessairement le remboursement de l'impôt anticipé dans tous les cas.

Un tournant majeur a résulté des arrêts du Tribunal fédéral 2C-95/2011 du 11 octobre 2011 puis 2C_80/2012 du 16 janvier 2013.

Dans l'arrêt de 2011 susmentionné, les contribuables avaient déclaré dans leur état des titres relatif à la période fiscale 2006 les titres détenus dans une société. Ils avaient en revanche omis de déclarer le rendement y relatif. Ledit rendement réalisé en 2006 avait pourtant déjà été annoncé par courrier à la Division impôt anticipé de l'AFC des contributions environ 10 mois avant l'envoi de la déclaration fiscale relative à la période fiscale 2006. Cette communication avait été faite en lien avec une demande d'acompte de remboursement de l'impôt anticipé. L'autorité fiscale a ajouté de son propre chef le montant du dividende 2006 (dont elle a eu connaissance au travers de la formule 103) dans la décision de taxation relative à la période fiscale 2006 et avait refusé le remboursement de l'impôt anticipé y relatif.

S'écartant des Circ. n° 8 et n° 14 de l'AFC, le Tribunal fédéral a considéré dans cet arrêt que le droit au remboursement de l'impôt anticipé, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, ne pouvait être donné que pour autant que le contribuable ait déclaré, de sa propre initiative, à l'autorité de taxation les rendements grevés d'impôt anticipé (ainsi que les éléments de fortune y relatifs) et ce avant l'entrée en force de la déclaration de taxation.

Cette jurisprudence a été confirmée par l'arrêt 2C_80/2012 du 16 janvier 2013. Il s'agissait d'un contribuable qui avait gagné à la loterie et réalisé un gain soumis à l'impôt anticipé. Le contribuable n'avait pas rempli sa déclaration fiscale relative à la période fiscale où le gain avait été réalisé. L'autorité fiscale n'avait pas eu connaissance du gain de loterie et avait taxé d'office le contribuable. Celui-ci est décédé quelques temps après. Suite au décès et plus d'une année après l'entrée en force de la taxation d'office, les héritiers avaient procédé à l'annonce du gain de loterie et demandé le remboursement de l'impôt anticipé. Ledit remboursement avait été refusé par l'autorité fiscale.

Le Tribunal fédéral a confirmé dans cet arrêt que, afin de conserver son droit au remboursement, le contribuable doit annoncer le rendement grevé d'impôt anticipé ainsi que la valeur d'où il provient dans la déclaration consécutive à l'échéance du rendement, ou suffisamment tôt pour que ces éléments puissent être pris en compte avant l'entrée en force de la décision de taxation.

Suite à ces deux arrêts, l'AFC a émis la Circ. 40 afin de fixer les nouvelles exigences relatives au droit au remboursement de l'impôt anticipé.

En substance, il ressort de ladite circulaire qu'il y a *déclaration correcte* dans les cas suivants:

- déclaration des revenus et des éléments de fortune à l'origine desdits revenus dans la déclaration fiscale consécutive à l'échéance du rendement (Circ. 14, § 3.1);
- en cas de correction d'ordre arithmétique. Il ne s'agit pas dans ce cas à proprement parler d'une *déclaration correcte*, mais d'une correction de ce qui a été déclaré [18] (Circ. 14, § 3.2); et
- en cas de déclaration ultérieure (après le dépôt de la déclaration fiscale) par le contribuable spontanément et avant l'entrée en force de la décision de taxation (Circ. 14, § 3.1).

Dans tous les autres cas, le remboursement de l'impôt anticipé n'est pas possible, et en particulier dans les cas suivants:

- en cas de déclaration par le contribuable, avant l'entrée en force de la décision de taxation, suite à une intervention de l'autorité fiscale;
- en cas de prise en compte par l'autorité fiscale elle-même d'éléments de revenus et de fortune (p. ex. en cas de prestations appréciables en argent constatées par l'autorité fiscale); et
- en cas de déclaration par le contribuable ou par ses héritiers dans le cadre d'une dénonciation spontanée [19].

Cette pratique de l'AFC a été confirmée par plusieurs arrêts rendus dès 2015 par le Tribunal fédéral [20].

4. LES FONCTIONS DE L'IMPÔT ANTICIPÉ

Afin de comprendre les enjeux qui sous-tendent les questions au cœur du nouveau Projet de loi du 28 mars 2018 et qui ont trait à la question du remboursement de l'impôt anticipé pour les personnes physiques dans un contexte national, il est nécessaire de se rappeler les fonctions de l'impôt anticipé: une fonction de garantie et une fonction purement fiscale.

La fonction de garantie découle de la conception même de l'impôt anticipé et du mécanisme de remboursement de l'impôt anticipé. Pour les personnes physiques domiciliées en Suisse, l'impôt anticipé est de manière générale remboursé lorsque les rendements grevés de l'impôt anticipé sont correctement déclarés (cf. points 2 et 3). De cette manière, les bénéficiaires suisses de rendements grevés de l'impôt anticipé sont incités à déclarer lesdits revenus ainsi que les éléments de fortune d'où ils proviennent afin d'assurer le prélèvement de l'impôt sur le revenu et sur la fortune sur ces éléments. L'impôt anticipé n'a en revanche aucun caractère libératoire dans le sens où il ne se substitue pas à l'impôt sur le revenu.

A noter que le Conseil fédéral, dans son Message concernant une modification de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [21] relatif au Projet de loi du 28 mars 2018, fait encore

une distinction supplémentaire entre la fonction de garantie et la fonction «anti-fraude» de l'impôt anticipé. Ainsi, la fonction de garantie a pour objectif de «garantir une taxation correcte de l'impôt sur le revenu et la fortune» [22]. En revanche, la fonction «anti-fraude» entre en jeu lorsque le contribuable ne déclare pas correctement les rendements grevés de l'impôt anticipé et que par conséquent le droit en remboursement de l'impôt anticipé n'est pas donné: l'impôt anticipé n'a dans ce cas plus rien d'anticipatif et se transforme en charge fiscale supplémentaire (Defraudentensteuer) à celle de l'impôt sur le revenu le cas échéant.

La fonction purement fiscale consiste en la soumission à l'impôt de certaines prestations de source suisse qui, autrement, sortiraient de la sphère d'imposition suisse. L'impôt anticipé a dès lors une telle fonction fiscale lorsque les bénéficiaires de la prestation concernée sont des résidents étrangers et n'ont par conséquent, au regard du droit interne suisse, pas de droit au remboursement de l'impôt anticipé [23].

5. PROJET DE LOI DU CONSEIL FÉDÉRAL DU 28 MARS 2018

5.1 Introduction. Le Conseil fédéral a soumis le nouveau Projet de loi au Parlement. En date du 29 mai 2018, le Conseil national a globalement adhéré au Projet du Conseil fédéral sous réserves de quelques observations importantes que nous allons analyser. Le Projet de loi sera vraisemblablement revu par le Conseil des Etats lors de la session d'automne 2018.

Un des motifs à l'origine du Projet de loi est la *pénalisation* économique du contribuable personne physique domiciliée en Suisse, qui en raison d'une négligence, n'a pas *indiqué correctement* les revenus ou les éléments de fortune à l'origine desdits revenus et qui se retrouve dans une situation où l'impôt anticipé n'est pas remboursé et où, lesdits revenus et éléments de fortune sont soumis à l'impôt sur le revenu et à la fortune.

Par ce nouveau Projet de loi, le législateur vise donc à éviter des situations où l'impôt anticipé se mue en charge fiscale supplémentaire à l'impôt sur le revenu et la fortune (cumul d'impôts), en raison d'un comportement négligent du contribuable. A l'heure actuelle, en effet, certaines situations peuvent mener à des taux d'imposition exorbitants au regard de la capacité contributive du contribuable et sans lien aucun avec la fonction primaire de garantie de l'impôt anticipé. Ainsi, un contribuable genevois imposable au chef-lieu du canton pourrait devoir supporter une imposition à hauteur de 80%, à savoir au taux maximum de l'impôt sur le revenu de 45% cumulé au taux de l'impôt anticipé de 35%.

Le Projet de loi vise à étendre, en cas de comportement négligent du contribuable, les cas où le remboursement de l'impôt anticipé est admis.

5.2 Modification de l'art. 23 LIA. *Note liminaire: la présente partie comporte quelques illustrations pratiques afin de mettre en exergue les différences de traitement selon la pratique actuelle et à l'aune des dispositions du Projet de loi.*

Le Projet de loi propose de concrétiser pour la première fois dans la loi la notion de *déclaration correcte*. Ainsi l'art. 23 LIA relatif à la «clause de déclaration» aurait la teneur suivante:

Etat de fait de base aux illustrations pratiques

Monsieur X, domicilié dans le canton de Genève, détient une société sise dans le canton de Genève à 100%, EXPERT SA. Il a reçu un dividende de CHF 10 000 de EXPERT SA, échéant le 4 juin 2017. L'impôt anticipé a correctement été déclaré (formule 103) et versé à l'AFC par EXPERT SA.

Par ailleurs, Monsieur X est chanceux et réalise un gain de CHF 20 000 au PMU, soumis à l'impôt anticipé courant 2017.

«¹Celui qui contrairement aux prescriptions légales, ne déclare pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu.

²Il n'y a pas de déchéance du droit si l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt est due à une négligence et si, avant l'expiration du délai de réclamation contre la taxation concernant l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur la fortune, ce revenu ou cette fortune:

a. sont déclarés ultérieurement, ou

b. ont été portées au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale» [24].

La modification de terminologie selon la nouvelle mouture de l'al. 1 de l'art. 23 LIA, trahit la volonté d'introduire dans la loi la notion de *déclaration correcte*. On ne parlera dès lors plus d'*indication* (terme actuel) mais bien de *déclaration*. Pour le reste, ledit alinéa reprend tel quel le texte de la disposition actuelle et confirme le principe de base selon lequel il y a une *déclaration correcte* des revenus et de la fortune du contribuable lorsque ce dernier les reporte dans la déclaration fiscale consécutive à l'échéance du rendement (*déclaration correcte stricto sensu*).

Le nouvel alinéa 2 de l'art. 23 LIA concrétise la notion de *déclaration correcte* en ce qui concerne les déclarations faites ultérieurement par le contribuable, soit après le dépôt de la déclaration fiscale (*déclaration correcte lato sensu*).

Selon cette disposition, le contribuable *déclare correctement* les éléments de revenu et de fortune lorsque ils ont été déclarés par le contribuable ultérieurement (art. 23 al. 2 lit. a LIA), ou lorsqu'ils ont été pris en compte du propre chef des autorités fiscales (art. 23 al. 2 lit. b LIA) pour autant que deux conditions cumulatives soient remplies. La première est une condition subjective, à savoir que la non-déclaration des éléments doit résulter d'une négligence du contribuable. La deuxième condition est d'ordre temporel en ce sens que la déclaration doit avoir lieu avant l'expiration du délai de réclamation contre la décision de taxation.

La *condition subjective*, le motif de la non-déclaration des éléments de revenu et de fortune par le contribuable doit impérativement être la négligence. La finalité de cette condition est d'exclure du droit au remboursement tous les cas où il y a eu une *intention* du contribuable d'échapper à l'impôt sur le revenu ou la fortune.

L'autorité fiscale cantonale au lieu de résidence du contribuable devra ainsi analyser chaque cas *in concreto* pour juger de

la négligence du contribuable, à savoir une faute ressortant d'une imprévoyance coupable. A ce sujet et en relation avec une éventuelle procédure pénale pour tentative de soustraction ou soustraction d'impôt, la personne en charge, au sein de l'administration fiscale, de décider de la déchéance ou non du droit au remboursement doit être en mesure de prendre sa décision en toute indépendance. Cette dernière ne doit avoir aucune incidence sur une éventuelle procédure pénale, de sorte qu'il peut arriver des cas où l'impôt anticipé est dans un premier temps remboursé au contribuable alors que celui-ci sera ensuite condamné pour soustraction d'impôt.

Dans le Projet de loi, la notion de négligence dans le contexte du droit au remboursement de l'impôt anticipé est centrale. La question se pose dès lors de savoir si la jurisprudence relative à la notion de négligence en matière pénale fiscale s'appliquera *mutatis mutandis* dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé ou si une nouvelle jurisprudence dans ce contexte verra le jour, avec pour effet une éventuelle différenciation de la notion de négligence dépendant du type de procédure dans laquelle on se situe. Par ailleurs, une interprétation trop restrictive de la notion de négligence dans le contexte du droit au remboursement de l'impôt anticipé rendrait la nouvelle disposition quasiment lettre morte.

La *condition temporelle* relative à la *déclaration correcte* implique une perte du droit au remboursement en cas de déclaration par le contribuable ou de prise en compte par l'autorité fiscale de son propre chef après l'expiration du délai de réclamation. Le Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi précise qu'il faut comprendre le délai de réclamation dans son sens *abstrait*, à savoir un délai de 30 jours sans égard au dépôt formel d'une réclamation ou au moment du dépôt d'une réclamation, le cas échéant [25].

A notre sens la *condition temporelle*, telle que proposée par le Conseil fédéral est problématique à deux égards. En premier

«A l'heure actuelle, certaines situations peuvent mener à des taux d'imposition exorbitants au regard de la capacité contributive du contribuable et sans lien aucun avec la fonction primaire de garantie de l'impôt anticipé.»

lieu, elle a pour effet de rendre objectivement intentionnel le comportement du contribuable dès que le délai de réclamation de 30 jours est passé. Or, il est naturellement des cas où le contribuable pourrait justifier d'un comportement négligent en deçà du délai de réclamation de 30 jours. En second lieu, ce basculement automatique, objectivisation du caractère intentionnel, est d'autant plus injustifié que la condition subjective de la négligence doit être remplie dans tous les cas pour pouvoir prétendre au remboursement de l'impôt anticipé en cas déclaration ultérieure ou de prise en compte par l'autorité fiscale de son propre chef. Ce constat fait, nous

sommes d'avis que la condition subjective de la négligence aurait suffi à elle seule à assurer un remboursement dans des cas limités à la stricte négligence, sans devoir ajouter une limite temporelle arbitraire.

Cette condition temporelle a été très débattue en consultation déjà, puis lors des débats au Conseil national [26]. Sous l'impulsion de la Commission de l'économie et des redevances, le Conseil national propose par ailleurs de modifier l'art. 23 al. 2 LIA du Projet de loi en ce sens:

«Il n'y a pas de déchéance du droit si l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt est due à une négligence et si, dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune:

- sont déclarés ultérieurement, ou
- ont été portées au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale» [27].

A notre avis, une telle proposition fait plus de sens dans la mesure où un délai plus long n'exonère pas de l'obligation de remplir la condition subjective de la négligence. Cette dernière sera par ailleurs d'autant plus difficile à démontrer que le temps à disposition du contribuable pour corriger son comportement non conforme à la loi est long. A noter encore que la proposition permettrait [28] de pouvoir se voir rembourser l'impôt anticipé même dans le cadre d'une dénonciation spontanée, ce qui serait une nette amélioration par rapport à la situation actuelle.

Au vu de ce qui précède, selon le Projet de loi, il y a *déclaration correcte* dans les cas suivants [29]:

→ déclaration des revenus et des éléments de fortune à la source desdits revenus dans la déclaration fiscale consécutive à l'échéance du rendement (déclaration correcte *stricto sensu*);

→ en cas de correction d'ordre arithmétique. Il ne s'agit pas dans ce cas à proprement parler d'une *déclaration correcte*, mais d'une correction de ce qui a été déclaré. Il y a correction d'ordre arithmétique lorsque par exemple, l'autorité fiscale modifie un montant suite à une erreur de transcription, lorsque le contribuable déclare les rendements nets au lieu des rendements bruts ou encore lorsque l'autorité fiscale modifie une évaluation faite d'un élément de fortune [30];

→ en cas de déclaration ultérieure par le contribuable, à savoir soit par le contribuable spontanément, soit par le contribuable mais suite à une intervention de l'autorité fiscale. La deuxième alternative est une nouveauté par rapport à ce qui prévaut encore actuellement. L'intervention de l'autorité fiscale correspond typiquement à la demande de renseignements, suite à laquelle le contribuable donne les informations demandées; et

→ en cas de prise en compte par l'autorité fiscale de son propre chef des éléments de revenus ou de fortune qui n'ont pas été déclarés. Ce cas de figure est également une nouveauté par rapport à la situation actuelle. Il vise typiquement les cas où l'autorité fiscale a déjà l'information en ses mains (ou arrive à la trouver facilement, comme par exemple les rendements de titres cotés sur la liste des cours). Il vise également les cas où l'autorité fiscale procède à des redressements suite à une constatation de prestations appréciables en argent.

Variante I

En mars 2018, Monsieur X déclare dans sa déclaration fiscale personnelle 2017 le dividende de CHF 10 000 de Expert SA ainsi que les actions Expert SA. Il omet en revanche, par pure négligence, de déclarer le gain PMU de CHF 20 000.

→ Quid si Monsieur X l'annonce spontanément suite au dépôt de sa déclaration fiscale et avant l'expiration du délai de réclamation de 30 jours?

Eléments de réponse

Pratique actuelle: déclaration ultérieure correcte → car pure négligence, spontanée et avant l'entrée en force de la décision de taxation = droit au remboursement

Projet de loi: déclaration ultérieure correcte → car pure négligence, spontanée et dans le délai de 30 jours de réclamation = droit au remboursement

Position du Conseil national: déclaration ultérieure correcte → car pure négligence, spontanée et avant l'entrée en force de la décision de taxation = droit au remboursement

Commentaire

Dans ce cas, le Projet de loi atteint un de ses buts, à savoir de conserver les cas où le droit au remboursement de l'impôt anticipé est déjà donné selon la pratique actuelle.

Variante II

→ Quid si l'autorité de taxation découvre le gain réalisé par le contribuable (par exemple via la formule 121 de l'impôt anticipé) et de son propre chef rajoute le gain PMU réalisé dans la décision de taxation 2017? La négligence est donnée.

Eléments de réponse

Pratique actuelle: déclaration ultérieure non correcte → c'est l'autorité fiscale qui a rajouté l'élément de sorte qu'il n'y a pas d'annonce spontanée = pas de droit au remboursement

Projet de loi: déclaration ultérieure correcte → car pure négligence, prise en compte par l'autorité fiscale de son propre chef, et respect du délai de 30 jours de réclamation = droit au remboursement

Position du Conseil national: déclaration ultérieure correcte → car pure négligence, prise en compte par l'autorité fiscale de son propre chef et ce avant l'entrée en force de la décision de taxation = droit au remboursement

Commentaire

Dans ce cas, le Projet de loi atteint un de ses buts, à savoir d'améliorer les cas où le droit au remboursement de l'impôt anticipé est possible par rapport à ce qui prévaut selon la pratique actuelle.

Variante III

- Monsieur X fait une réclamation à l'encontre de la décision de taxation concernant la période fiscale 2017 rendue par l'autorité de taxation, dans laquelle cette dernière a réévalué à la hausse la valeur des titres dans Expert SA.
- Monsieur X conteste dans le cadre d'une réclamation l'évaluation faite de sa participation dans Expert SA. En revanche, toujours par négligence, l'omission de déclarer le gain PMU réalisé en 2017 n'est pas corrigée à cette occasion.
- L'autorité de taxation rend une décision sur réclamation dans laquelle elle donne tort à Monsieur X s'agissant de l'évaluation de sa participation dans Expert SA et de surcroît rajoute aux éléments de revenus taxables le gain PMU (*reformatio in pejus*).

Éléments de réponse

- S'agissant de l'évaluation de la participation dans Expert SA

Selon la pratique actuelle, ainsi que selon le Projet de loi et la position du Conseil national, une telle différence d'évaluation faite par l'autorité de taxation n'a pas pour effet de rendre la déclaration relative à la participation dans Expert SA incorrecte. Ainsi, la déclaration du dividende perçu de Expert SA ainsi que la participation dans Expert SA sont considérées correctes de sorte que l'impôt anticipé sur le dividende perçu de Expert SA sera remboursé.

- S'agissant du gain PMU

Pratique actuelle: déclaration ultérieure non correcte
→ c'est l'autorité fiscale qui rajoute l'élément de son propre

chef de sorte qu'il n'y a pas d'annonce spontanée = pas de droit au remboursement

Projet de loi: déclaration ultérieure non correcte → car pure négligence, néanmoins le fait de ne pas avoir procédé à la correction dans le délai de 30 jours de la réclamation provoque un basculement automatique dans un comportement intentionnel. Le délai de réclamation est dépassé = pas de droit au remboursement en cas d'interprétation littérale du nouvel art. 23 LIA.

Néanmoins, on est en droit de se poser la question de savoir si une interprétation plus large, *a priori* plus conforme au but du Projet de loi, serait plus adéquate. Il s'agirait de considérer que dans un tel cas, la déclaration est correcte dans le sens où elle a lieu dans le cadre de la procédure de réclamation.

Position du Conseil national: déclaration ultérieure correcte → car pure négligence, prise en compte par l'autorité fiscale de son propre chef et avant l'entrée en force de la décision de taxation = droit au remboursement.

Commentaire

Il ressort à notre sens de cette illustration que le Projet de loi n'apporte pas un progrès considérable par rapport à la pratique actuelle. La proposition du Conseil national en revanche permettrait une réelle amélioration du droit au remboursement de l'impôt anticipé.

5.3 Disposition transitoire. Le Projet de loi prévoit une disposition transitoire, art. 70d, qui a la teneur suivante:

«L'art. 23, al. 2, est applicable lorsque le délai pour le dépôt d'une réclamation contre la taxation n'est pas encore écoulé au moment de l'entrée en vigueur de la modification du...».

A l'origine, le Conseil fédéral avait envisagé d'appliquer l'art. 23 LIA nouvelle mouture qu'aux revenus dont l'échéance arrivait l'année civile précédant l'année de l'entrée en vigueur de la modification de la loi [31].

Cette proposition a été largement critiquée [32]. Le Conseil fédéral a finalement réagi aux critiques et a proposé que le nouvel art. 23 LIA s'applique à toutes les décisions de taxation dont le délai de réclamation n'a pas encore expiré au moment de l'entrée en vigueur de la modification de la loi. Cette solution a le mérite de permettre l'application de la nouvelle disposition à un nombre considérablement plus important de cas. Ainsi, par exemple, un rendement grevé d'impôt anticipé réalisé lors de la période fiscale 2016 mais dont la décision de taxation n'a pas encore été rendue ou a été rendue 29 jours avant l'entrée en vigueur de la modification de la loi pourra bénéficier du nouvel art. 23 LIA. Dans tous les cas, il s'agira néanmoins de respecter le délai de trois ans pour adresser la demande de remboursement [33].

A ce sujet, le Conseil national, toujours sous l'impulsion de la Commission de l'économie et des redevances n'adhère pas sur ce point au Projet de loi et propose l'adoption de la disposition suivante:

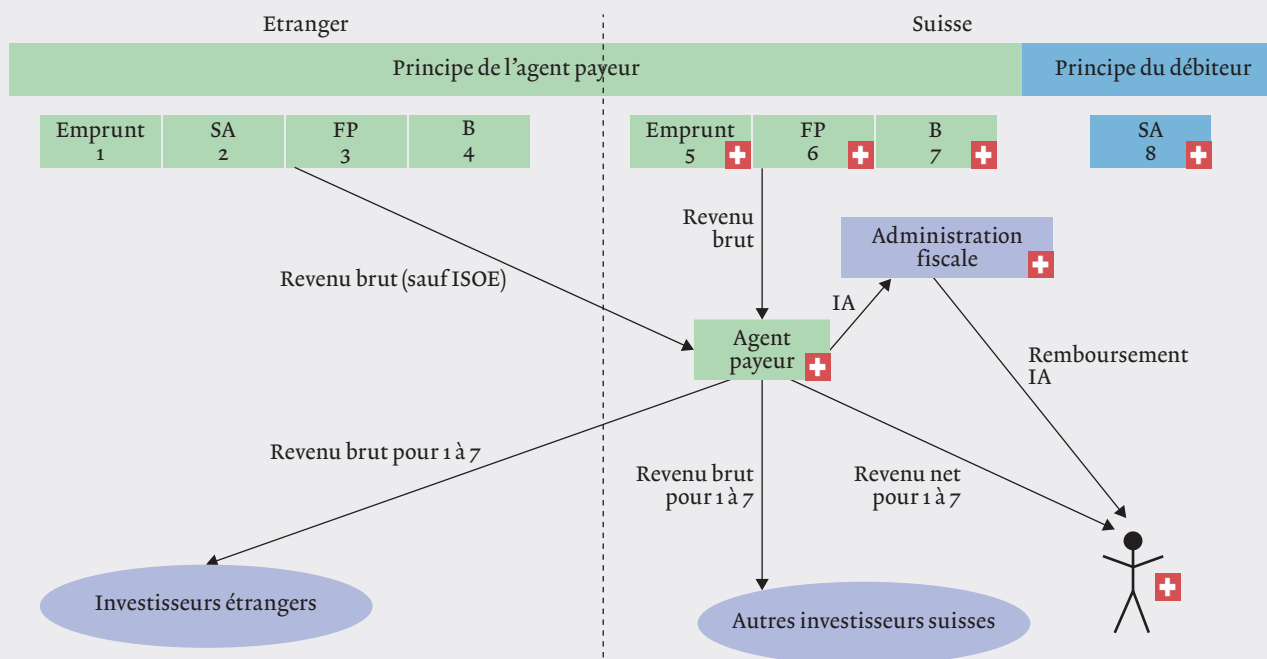
«Art. 70d

²L'art. 23, al. 2, s'applique aux prétentions nées à partir du 1^{er} janvier 2014.»

Il ressort des débats au Conseil national que cette disposition n'a pas été très bien comprise et qu'il appartiendra au Conseil des Etats de la préciser [34]. De l'aveu même du rapport de la Commission de l'économie et des redevances, le sens à donner à cette disposition n'est pas manifeste.

Néanmoins, à notre sens, cela vise les demandes de remboursement déposées depuis le 1^{er} janvier 2014. Le cas échéant, cela impliquerait un travail colossal des autorités fiscales qui devront réexaminer, à l'aune du nouvel art. 23 LIA, toutes les demandes en remboursement adressées à compter du 1^{er} janvier 2014 et qui ont été refusées. Les autorités fiscales pourraient être amenées à devoir rembourser des sommes d'argent importantes aux contribuables.

5.4 Entrée en vigueur. Le Projet de loi prévoit qu'il appartient au Conseil fédéral de fixer la date d'entrée en vigueur [35].

Graphique: **NOUVEAU SYSTÈME DE L'IMPÔT ANTICIPÉ****Légende:**

- ¹ Emprunt: Revenus d'obligations étrangères
² SA: Revenus provenant de droits de participations étrangères
³ FP: Revenus de placements collectifs de capitaux étrangers (à l'exception des rendements reçus par l'organisme de placement collectif et provenant de droits de participation suisses)
⁴ B: Revenus issus d'avoires de clients placés dans les banques étrangères
⁵ Emprunt: Revenus d'obligations suisses
⁶ FP: Revenus de placements collectifs de capitaux suisses (à l'exception des rendements reçus par l'organisme de placement collectif et provenant de droits de participation suisses)
⁷ B: Revenus issus d'avoires de clients placés dans des banques et caisses d'épargne suisses
⁸ SA: Revenus provenant de droits de participation suisses
 IA: Impôt anticipé de 35%
 ISOE: Impôt à la source à l'étranger

En principe, les nouvelles dispositions devraient entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2020 [36]. Néanmoins, le Message du Conseil fédéral prévoit la possibilité d'introduire un mécanisme permettant une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019 déjà: il faudrait, d'une part, que le Parlement adopte la révision au plus tard à la session d'automne 2018 et il faudrait que la disposition du Projet de loi relative à l'entrée en vigueur soit remplacée par la disposition suivante:

«²S'il est établi au 31 janvier 2019 qu'aucun référendum n'a abouti, les autres dispositions entrent en vigueur rétroactivement au 1^{er} janvier 2019.

⁴Dans le cas contraire, le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur des autres dispositions [37].»

C'est ce mécanisme, et par conséquent cette disposition, que le Conseil national a adopté.

6. RÉFORME DU SYSTÈME DE L'IMPÔT ANTICIPÉ

La réforme du système de l'impôt anticipé, et plus précisément, le passage du principe du débiteur à celui de l'agent payeur, est une priorité du gouvernement depuis de nombreuses années.

Pour rappel, selon le principe du débiteur, il appartient au débiteur suisse de la prestation imposable de retenir l'impôt anticipé dans tous les cas, à savoir sans égard au bénéficiaire de la prestation imposable. Ainsi, aucune distinction n'est faite en cas de prestation à un investisseur à l'étranger, à un investisseur institutionnel ou un investisseur suisse. Ce système a le mérite de simplifier la phase de prélèvement de l'impôt anticipé. La phase de remboursement est en revanche naturellement rendue complexe, à un tel point que le système actuel décourage les investisseurs. En revanche, selon le principe de l'agent payeur, c'est l'inverse. En effet, il appartient à l'agent payeur suisse (principalement une banque) de retenir ou non l'impôt anticipé, dépendant de la personne du bénéficiaire. Il revient dès lors à l'agent payeur suisse, qui en principe doit connaître ses clients, de faire une application différenciée dans chaque cas dépendant de la personne du bénéficiaire. Dans ce système, c'est la phase de prélèvement qui est complexifiée et celle du remboursement qui est considérablement allégée.

La réforme du système de l'impôt anticipé a constitué la deuxième partie du projet Too big to fail «Loi sur l'impôt an-

«La réforme du système de l'impôt anticipé est une priorité du gouvernement depuis de nombreuses années.»

La réforme du système de l'impôt anticipé a constitué la deuxième partie du projet Too big to fail «Loi sur l'impôt an-

icipé. Modification (stimulation du marché suisse des capitaux)» [38]. Cette première tentative du Conseil fédéral en 2011 [39] a été refusée par le Parlement qui a décidé de ne pas entrer en matière. Le Parlement a proposé, en lieu et place, une solution transitoire, à savoir une exonération temporaire de l'impôt anticipé sur les Cocos et les Write-off-Bonds [40], ceci afin de permettre une entrée en vigueur en 2013 de la loi sur le Too big to fail.

Par la suite, le Conseil fédéral a été amené à revoir son projet de réforme. Il a dès lors chargé le Département fédéral des finances d'examiner la possibilité d'instaurer une telle réforme avec un délai à la fin de l'année 2013. Un groupe de travail constitué à cet effet a rédigé son rapport le 14 février 2014 dans lequel le passage du principe du débiteur à celui d'agent payeur est recommandé. Le Conseil fédéral a dès lors établi un projet de consultation intitulé «Loi fédérale relative à l'application des principes du débiteur et de l'agent payeur à l'impôt anticipé» suivi du rapport explicatif y relatif du 17 décembre 2014. Suite aux critiques émises principalement par la droite et à l'initiative «Oui à la protection de la sphère privée» [41], en juin 2015 le Conseil fédéral avait décidé de reporter son projet de réforme.

Le 26 avril 2018, le comité consultatif «Avenir de la place financière» [42] a émis une recommandation au Conseil fédéral, à savoir la nécessité de reprendre rapidement la réforme. Elle a recommandé à ce titre d'adopter le système de l'agent payeur, à l'exception des dividendes provenant de sociétés suisses qui resteront soumis au système actuel selon le principe du débiteur.

Selon la réforme telle que présentée dans le cadre du projet de consultation et du rapport explicatif de 2014, la Suisse passerait du principe du débiteur à celui d'agent payeur, sauf pour les rendements provenant de droits de participation dans des sociétés suisses. En substance, la réforme doit

avoir pour but d'améliorer le marché des capitaux de tiers en Suisse ainsi que d'éviter que l'impôt ne soit éludé par l'émission, par des groupes de sociétés suisses, d'obligations via des structures du groupe à l'étranger. Enfin, la réforme permettrait d'étendre la fonction de garantie de l'impôt anticipé aux revenus étrangers réalisés par un bénéficiaire suisse.

Selon cette réforme, toutes les prestations imposables versées à une personne physique domiciliée en Suisse seraient concernées. *A contrario*, les investisseurs étrangers et les autres investisseurs suisses (dont notamment les investisseurs institutionnels) ne seraient pas visés par le prélèvement de l'impôt anticipé. L'objet de l'impôt anticipé serait en revanche étendu à toutes les prestations versées par un agent payeur suisse à une personne physique domiciliée en Suisse, à savoir les prestations versées par un débiteur suisse ainsi que celles versées par un débiteur étranger. Il y a à cet égard une extension de la fonction de la garantie de l'impôt anticipé. Comme indiqué, les prestations imposables provenant de droits de participation émis par un débiteur suisse resteront soumises au principe du débiteur. Le nouveau système tel qu'envisagé jusqu'à maintenant est schématisé dans le graphique.

Enfin, afin d'éviter un exode vers les banques étrangères [43], la réforme prévoyait également l'option de déclaration volontaire, à savoir la possibilité pour la personne physique domiciliée en Suisse d'autoriser l'agent payeur suisse de déclarer les rendements à l'autorité fiscale plutôt que de prélever l'impôt anticipé (simplification administrative épargnant le contribuable de la procédure de remboursement). Cette mesure, si elle devait être adoptée, devrait accroître encore la pression à l'égard des contribuables suisses qui persisteraient à ne pas déclarer, dès lors que ce cercle serait de plus en plus restreint... ■

Notes: 1) La présente contribution ne traitera dans son ensemble que des considérations applicables aux personnes physiques. 2) Faisant suite à la nouvelle loi fédérale du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent, le Projet de loi traite également du prélèvement de l'impôt anticipé sur les gains en nature provenant de jeux d'argent qui sont soumis à l'impôt sur le revenu. 3) Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Helbing Lichtenhahn, 4^e éd., 2012, Bâle, §1, N 35-37. 4) Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA); RS 642.21. 5) En particulier, art. 20 LIA, art. 24, 24a et 26a de l'Ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA); RS 642.211. 6) Xavier Oberson, op. cit., §14, N 2. 7) Y compris les personnes morales. 8) Art. 32 LIA. 9) Art. 21 al. 1 LIA. 10) Art. 22 al. 1 LIA. 11) Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD); RS 642.11. 12) La condition d'indication correcte est au cœur du Projet de loi du 28 mars 2008 et de la présente contribution de sorte qu'elle est développée en détails sous point 3 et 5. 13) Art. 75 ss du Code des obligations (CO; RS 220). 14) L'art. 29 al. 3 LIA prévoit que «la demande peut être présentée auparavant lorsqu'il existe des justes motifs (fin de l'assujettissement, dissolution d'une personne morale, faillite, etc.) ou que des conséquences particulièrement rigoureuses le justifient». 15) Nos remerciements à Me Emily Meller pour sa relecture attentive de cette partie. 16) Sous réserve du nouveau Projet de loi du 28 mars 2018. 17) ATF du 4 dé-

cembre 1996 in ASA 66 166 ss. 18) Ainsi, selon la Circ. 40, §3.2, «les simples corrections par l'autorité fiscale de rendements déjà déclarés (erreur de transcription, déclaration du rendement net, ajustement de la part privée des frais non justifiés commercialement auprès des détenteurs de parts, différence d'évaluation, etc.) ne conduisent pas à la déchéance du droit au remboursement du montant repris». 19) Art. 153a, 175 al. 3 et 4 LIFD. 20) ATF 2C_949/2014 du 24 avril 2015; ATF 2C_85/2015 du 16 septembre 2015; ATF 2C_322/2016 du 23 mai 2016; ATF 2C_673/2016 du 17 mars 2017; ATF 2C_500/2017 du 6 juin 2017; ATF 2C-612/2017 du 7 mai 2018. 21) Cf. Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2018 2384. 22) Cf. Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2018 2384. 23) Le remboursement de l'impôt anticipé en application d'une convention de double imposition entre la Suisse et l'Etat du résident étranger est réservé. Pour les personnes physiques résidentes à l'étranger pouvant bénéficier d'une convention de double imposition signée entre la Suisse et leur Etat de résidence, le taux d'impôt en Suisse s'éleve, selon la majorité des conventions double imposition signées par la Suisse, à 15%. 24) Les modifications par rapport au texte actuel sont mises en exergue par les auteurs. 25) Cf. Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2018 2397. 26) Cf. Débats du Conseil national,

Session d'été 2018, Loi sur l'impôt anticipé, objet 18.030. 27) Les modifications par rapport au texte actuel sont mises en exergue par les auteurs. 28) Toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, comme la négligence par exemple. 29) Cf. Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2389-2390. 30) Cf. Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2018 2387. 31) Cf. Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2394. 32) Cf. Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2394. 33) Art. 32 LIA. 34) Cf. Débats du Conseil national, Session d'été 2018, Loi sur l'impôt anticipé, objet 18.030. 35) Cf. Projet de loi du 28 mars 2018 ainsi que Message du Conseil fédéral relatif au Projet de loi; FF 2395. 36) FF 2018 2395. 37) FF 2018 2395. 38) Objet du Conseil fédéral 11.047. 39) Cf. Message du Conseil fédéral du 24 août 2011 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (stimulation du marché suisse des capitaux); FF 2011 6097. 40) A savoir, respectivement, les emprunts à conversion obligatoires et les emprunts assortis d'un abandon de créance. 41) Initiative déposée le 25 septembre 2014. 42) «Beirat Zukunft Finanzplatz», institué par le Département fédéral des finances (sur demande du Conseil fédéral) le 27 mars 2015. 43) Avec un risque limité toutefois en raison de l'échange automatique de renseignements.