

# Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé (art. 23 LIA)

Séminaire annuel ASEFID du 7 novembre 2019 à Berne

Martin Morel

Administration fédérale des contributions



# Table des matières

- **Art. 23 LIA**
  - **Nouvelles dispositions légales**
  - **Projet de circulaire**
    - Obligation de déclarer
    - Notion de négligence
    - Taxation, révision, rappel
    - Devoirs de vérifier et de renseigner
    - Art. 32 LIA / taxation d'office
    - Procédure de déclaration
    - Règlementation transitoire et entrée en vigueur
  - Suite



# Nouvelles dispositions légales

## Article 23 LIA

<sup>1</sup> Celui 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.

<sup>2</sup> 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:

- a) **sont déclarés ultérieurement, ou**
- b) **ont été portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale.**



# Nouvelles dispositions légales

## Art. 70d LIA

L'article 23, alinéa 2, s'applique aux prétentions **nées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014** pour autant que le droit au remboursement de l'impôt anticipé n'ait **pas encore fait l'objet d'une décision entrée en force**



# Table des matières

- **Art. 23 LIA**
  - Nouvelles dispositions légales
  - **Projet de circulaire**
    - Obligation de déclarer
    - Notion de négligence
    - Taxation, révision, rappel
    - Devoirs de vérifier et de renseigner
    - Art. 32 LIA
    - Taxation d'office
    - Procédure de déclaration
    - Règlementation transitoire et entrée en vigueur
  - Suite
- Réforme de l'impôt anticipé

# Obligation de déclarer

## Rappel du principe (art. 23 al. 1 LIA)

- Obligation accomplie si annonce au moyen de la 1<sup>re</sup> déclaration qui doit être déposée après l'échéance des prestations imposables

## Exception (art. 23 al. 2 LIA)

- Déclaration ultérieure ou correction de l'autorité fiscale dans procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt non encore entrée en force, si omission de déclarer due à la **NÉGLIGENCE**

# Notion de négligence

*ATF 2C\_1066/2018 du 21 juin 2019, cons. 4.1*

- « En l'occurrence, sur le plan subjectif, pour examiner si l'omission en cause est intentionnelle ou résulte de la négligence, il n'y a pas lieu de s'écarter de ce qui a été développé en matière de soustraction fiscale.»  
[...]

«Agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte.

L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle.»

# Taxation, révision, rappel

## Taxation

Après le dépôt de la décl. fiscale, mais avant l'entrée en force de la taxation: annonce d'un élément manquant ou ajout par l'autorité de taxation.

## Rappel d'impôt

La taxation concernée est par conséquent déjà **entrée en force**, mais incomplète.

## Révision

Correction de la taxation **en faveur** du contribuable, donc **peu vraisemblable** en pratique pour une omission de revenu.



## Taxation, révision, rappel

**Conclusion:** du point de vue de l'art. 23 al. 2 LIA, il n'y a pas lieu d'agir différemment en fonction de l'une ou de l'autre des trois procédures citées au 2e alinéa.

Elles sont **d'égale importance** pour l'application de l'art. 23 nouvelle teneur.

L'élément déterminant étant une **procédure dont la décision n'est pas encore entrée en force (et donc l'imposition des rendements) \*)**

**et**

**une omission de déclarer due à la négligence.**

*\*) confirmé par ATF 2C\_224/2017 du 16 août 2019 cons. 2.2 (dernier par.)*



# Devoirs de vérifier et de renseigner

1. Si négligence ressort des dossiers de l'autorité fiscale
  - remboursement
  
2. Dans le cas contraire
  - le contribuable doit renseigner l'autorité fiscale selon **l'art. 48 LIA**
    - ✓ si omission par négligence → remboursement
    - ✓ si non → pas de remboursement



# Devoirs de vérifier et de renseigner

## Art. 48

<sup>1</sup> Celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé doit renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement; il doit en particulier:

- a. remplir complètement et exactement les formules de demandes et les questionnaires;
- b. fournir, à la requête de l'autorité, les attestations concernant la déduction de l'impôt (art. 14, al. 2) et produire les livres, pièces justificatives et autres documents.

<sup>2</sup> Si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement ne puisse être déterminé sans les renseignements requis par l'autorité, la demande est rejetée.



# Art. 32 LIA / taxation d'office

## Article 32 LIA

- Aucune modification – reste applicable à l'identique
  - La demande doit être **déposée** dans les trois ans suivant l'échéance, resp. dans les 60 jours suivant le paiement (contestation AFC)

## Taxation d'office

- Nouvel alinéa peut aussi trouver application si:
  - dépôt décl. fiscale comme moyen de preuve (réclamation) accepté par l'autorité de taxation +
  - omission initiale de déclarer est due à une négligence

# Procédure de déclaration

## Procédure de déclaration

1. L'utilisation de la procédure de déclaration ne délivre pas le bénéficiaire d'une déclaration correcte
2. La procédure n'est pas exclue dans le cas d'une omission de déclarer due à une **négligence**
3. Déclaration subséquente du contribuable ou correction par l'autorité fiscale ≠ déterminant



# En résumé

## Changements fondamentaux par rapport à l'ancien droit

- Ne sont plus systématiquement exclus du remboursement \*)
  - les rendements *corrigés par l'autorité fiscale*
  - les rendements ajoutés dans une taxation *entrée en force, si*
- 1) le droit au remboursement n'est pas forclos selon l'art. 32 LIA et
- 2) l'omission de déclarer est la conséquence d'une négligence et
- 3) évidemment les rendements en question sont imposés (taxation, rappel, révision)

\*) sous réserve évidemment des autres conditions des art. 21 ss LIA



# Règlement transitoire et entrée en vigueur

## Rétroactivité

- Tous les rendements dont l'échéance est postérieure au **31.12.13**



- Le droit au remboursement n'a pas fait l'objet **d'une décision entrée en force**

*(selon ATF 2C 418/2019 du 12 sept. 2019 s'applique aussi en cas de demande de restitution au sens de l'art. 58 al. 1 LIA, ... si échéance postérieure à 2013)*

## Entrée en vigueur

- 1<sup>er</sup> janvier 2019
- Anciens cas à traiter avec circulaire 40



## Droit transitoire art. 70d LIA

Par conséquent:

- le nouveau droit (négligence) s'applique aux échéances\*) dès 1.01.2014, si pas encore de décision **IA** entrée en force au 1.1.2019, *peu importe la cause de la non-entrée en force*. Attention: **l'art. 32 LIA n'a pas été modifié** par cette révision (en 2019, les échéances 2015 sont hors délais, sous réserve de l'al. 2 «contestation» de l'AFC [perception] avec délai suppl. de 60 jours)
- ainsi, **l'ancien droit** (circ. 40) continue de s'appliquer sans exception à **toutes les échéances jusqu'au 31.12.2013** (décisions non entrées en force)
- **pas de réexamen des refus de rembourser entrés en force**, peu importe l'échéance des prestations

*\*) confirmé par ATF 2C\_901/2018 du 17 juin 2019, cons. 3.3*





# Table des matières

- **Art. 23 LIA**
  - Nouvelles dispositions légales
  - Projet de circulaire
    - Obligation de déclarer
    - Notion de négligence
    - Taxation, révision, rappel
    - Devoirs de vérifier et de renseigner
    - Art. 32 LIA
    - Taxation d'office
    - Procédure de déclaration
    - Règlementation transitoire et entrée en vigueur
- **Suite**



# Suite

- Publication de la circulaire en principe d'ici la fin de l'année