

2/21



Revue  
de droit privé et fiscal  
du patrimoine

not@lex

Éditée par  
le Centre de droit notarial  
(Faculté de droit de l'Université de Lausanne)

Schulthess §  
ÉDITIONS ROMANDES

## Table des matières



### Article de fond I

p. 49

La PPE et le virus

*Amédéo Wermelinger, avocat à Rothenburg,  
professeur ordinaire à l'Université de Neuchâtel*



### Article de fond II

p. 63

Le non-remboursement de l'impôt anticipé:  
une sanction pénale

*Jean-Philippe Krafft, avocat, chargé de cours  
à l'Université de Lausanne*



### Tribunaux

p. 72

Chronique de jurisprudence civile publiée en 2020

*Denis Piolet, professeur à la Faculté de droit, des  
sciences criminelles et d'administration publique de  
l'Université de Lausanne*

*Bastien Verrey, notaire, chargé de cours à la Faculté de  
droit, des sciences criminelles et d'administration  
publique de l'Université de Lausanne*

*Maya Kiepe, assistante diplômée au Centre de droit  
notarial de l'Université de Lausanne*

# Le non-remboursement de l'impôt anticipé: une sanction pénale

Jean-Philippe Krafft, avocat, chargé de cours à l'Université de Lausanne\*

*Quelques réflexions sur le recadrage de la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé en cas de non-déclaration d'éléments de revenu et de fortune suite à la réforme de la loi sur l'impôt anticipé du 28 septembre 2018 – une nouvelle intervention du législateur fédéral pour contrer la jurisprudence du Tribunal fédéral jugée trop sévère.*

## Die Verweigerung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung als strafrechtliche Massnahme

Einige Überlegungen zur Neuausrichtung der Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer infolge Nichtdeklarierens von Vermögenserträgen im Zusammenhang mit der Revision der Verrechnungssteuer vom 28. September 2018 – eine neue Intervention des Gesetzgebers als Antwort auf die als zu streng qualifizierte Rechtsprechung des Bundesgerichts.

### Table des matières

- I. Introduction
- II. Discussion
  - A. La notion de négligence
  - B. L'art. 32 LIA
  - C. Les procédures de révision
- III. Conclusion

### I. Introduction

Selon l'art. 23 al. 1 de la Loi fédérale sur l'Impôt anticipé (LIA), celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas (dès le 1.1.2019 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.

Le but de cette norme est d'inciter fortement les contribuables à déclarer les revenus grevés d'impôt anticipé, faute de quoi non seulement ils s'exposent à une procédure en soustraction d'impôt en cas de taxation incomplète (avec à la clé un rappel d'impôt, des intérêts de retard et une amende) mais ils perdent, en plus, le droit au remboursement de l'impôt anticipé. Dans la pratique actuelle, le Tribunal fédéral considère que la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé n'a pas le caractère d'une sanction pénale mais est une conséquence pour le contribuable en cas de non-respect de ses obligations<sup>1</sup>. Cette pratique

\* L'auteur remercie M. JAN LANGLO, Directeur de l'ABPS et M. Patrick Jeanneret, CFTC pour leur relecture critique.

<sup>1</sup> Cf. à ce sujet M. FISCHER/S. RAMP, Rückerstattung der Verrechnungssteuer – Es tut sich was, Expert focus 2018/8, p. 649 ss.



est remise en cause par la doctrine<sup>2</sup> et par des instances inférieures et en particulier le Tribunal cantonal de Fribourg<sup>3</sup>. Selon la jurisprudence de la CEDH<sup>4</sup>, il y a bel et bien sanction pénale si

- la pénalité fiscale est censée inciter le contribuable à coopérer avec l'autorité fiscale;
- la pénalité fiscale a une fonction à la fois préventive et répressive;
- elle s'adresse à tous les contribuables en tant que tels; et
- la sanction est substantielle.

La question du caractère pénal du non-remboursement de l'impôt anticipé en cas de non-déclaration n'a à notre connaissance pas encore été tranchée explicitement par le Tribunal fédéral. Celui-ci avait, par contre, encore durci sa position avant l'entrée en vigueur du nouveau droit au 1.1.2019. Le simple fait de ne pas indiquer (ou de ne pas le faire strictement selon la procédure) un revenu par négligence ou même sans faute du contribuable suffisait pour se voir retirer le droit au remboursement. On peut citer deux cas en exemple: 2C\_95/2011 et 2C\_80/2012.

Dans le premier cas les contribuables avaient déclaré correctement leurs actions dans A SA pour chacune des périodes fiscales concernées (2004, 2005 et 2006). Pour la période 2004, ils ont déclaré un dividende de CHF 20'000 alors que le «dividende 2004» avait été versé en février 2005. Le remboursement de l'impôt anticipé leur a été refusé pour la période 2005. Le fisc les a informés que le remboursement ne pouvait intervenir qu'en 2006 conformément à la procédure.

Dans leur déclaration 2005, les contribuables ont à nouveau déclaré un dividende de A SA de CHF 20'000. Apparemment, les contribuables n'ont pas spécifié s'il s'agissait du dividende 2004 échu en 2005 ou du dividende 2005 (échu probablement en 2006). Ils ont accompagné leur déclaration d'un courrier qui expliquait la situation dans tous les détails et en expliquant l'ordre chronologique des versements.

Dans leur déclaration 2006, les contribuables n'ont pas mentionné de dividende partant de l'idée qu'ils avaient fourni toutes les indications nécessaires à l'Administration.

Par courrier du 7 septembre 2006, les contribuables ont demandé l'imputation de l'impôt anticipé sur leur facture d'impôt sur les dividendes déclarés en 2004 et 2005 (alors qu'ils auraient dû être déclarés en 2005 et 2006).

Par décision de taxation du 18 octobre 2007 (pour la période 2006), l'autorité de taxation a rajouté le dividende 2005 (échu en 2006) dans les éléments imposables des contribuables mais a refusé le remboursement de l'impôt anticipé sur ce dividende. Quand bien même, tous les éléments avaient été déclarés, certes dans des périodes incorrectes, le Tribunal fédéral a estimé que c'était à juste titre que l'impôt anticipé n'avait pas été remboursé.

Le deuxième arrêt concerne un contribuable de plus de 80 ans qui avait gagné une somme d'env. CHF 7.5 millions au Loto en 2006. La somme nette sous déduction de l'impôt anticipé avait été versée sur le compte du contribuable qui est par la suite décédé début 2008 après une longue maladie ayant nécessité une hospitalisation. N'ayant pas reçu (en 2007) de déclaration d'impôt 2006, le fisc valaisan avait procédé à une taxation d'office notifiée au contribuable. Celle-ci avait été réceptionnée par sa fille qui s'était empressée de régler la facture d'impôt dans les délais sans prêter garde que la taxation d'office ne mentionnait pas le gain de loterie.

<sup>2</sup> D. HOLENSTEIN/J. VON AH, ASA 85 (2016/17), p. 609 ss.

<sup>3</sup> Arrêt du 27 juillet 2017, Steuergerichtshof Fribourg, Nr. 604 2017 13.

<sup>4</sup> Cf. N. GUTZWILER WETZEL, *Steuerstrafrechtliche Eigenheiten bei der Verrechnungssteuer*, Bâle 2020, p. 79.

Sur dénonciation spontanée de la seule héritière après le décès du contribuable, l'Administration avait ouvert en 2009 une procédure de rappel d'impôt et notifié une décision de taxation dans laquelle elle refusa de rembourser l'impôt anticipé perçu sur le gain de loterie celui-ci n'ayant jamais été déclaré par le contribuable qui avait dû être taxé d'office. Là aussi, le Tribunal fédéral a approuvé cette manière de faire.

L'arrêt est muet au sujet de la facture fiscale totale mais on peut sans prendre trop de risques l'estimer comme suit: 35 % d'impôt anticipé et en plus entre 35.5 % et 40.5 % d'impôt sur le revenu (taux maximum selon la commune de domicile du contribuable), sans oublier bien entendu l'impôt sur la fortune (entre 0.6 % et 0.75 % p. a.) et les frais de procédure (CHF 15'000 de frais pour la seule procédure devant le Tribunal fédéral!).

Ce genre de résultats sont difficilement compréhensibles pour les citoyens-contribuables qui ne maîtrisent pas nécessairement les arcanes des procédures fiscales et finalement, la politique s'en est émue.

Suite à diverses interventions, le Conseil fédéral a présenté le 28 mars 2018 un Projet de loi<sup>5</sup> et un message<sup>6</sup> pour tenter de remédier à cette situation.

Il a notamment proposé de retoucher l'alinéa 1 de l'art. 23 LIA et de remplacer le terme «indiquer» par celui de «déclarer». La nouvelle mouture de l'alinéa 1 est donc la suivante:

*1 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.*

Il proposait aussi d'ajouter un alinéa 2 à l'art. 23 LIA avec la teneur suivante:

*2 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, 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 portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale.*

Dans les débats parlementaires, le projet du Conseil fédéral a été jugé trop frileux et cet alinéa 2 a été modifié pour arriver au texte suivant<sup>7</sup>:

*2 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.*

Les modifications apportées par les Chambres fédérales sont substantielles. En effet, la volonté du Conseil fédéral de limiter la possibilité de remédier à une négligence seulement pendant la procédure de réclamation est difficilement compréhensible<sup>8</sup>. C'est effectivement pendant toute la procédure – y compris d'éventuels recours – que la négligence peut apparaître et il aurait été incompréhensible pour les contribuables si seules les autorités

<sup>5</sup> FF 2018 2403.

<sup>6</sup> FF 2018 2379.

<sup>7</sup> Modification du 28 septembre 2018, RO 2019 433.

<sup>8</sup> X. OBERSON/L. ROCHAT, impôt anticipé, Actualités en matière de remboursement dans un contexte national, Expert focus, 2018/8, p. 609 s.



fiscales avaient pu se prévaloir de nouveaux éléments entre la fin de la procédure de taxation et l'entrée en force de la décision de taxation. Mais ce point – fort débattu – n'est pas au centre de l'intérêt de cette réforme à notre sens. Quoi qu'il en soit, les Chambres fédérales ont tranché la question.

Ce qui est beaucoup plus important en pratique selon nous c'est bien l'introduction d'une référence aux procédures de révision ou de rappel d'impôt. Il ressort clairement des débats aux Chambres fédérales que cette règle s'applique aussi aux procédures de déclaration spontanée au sens de l'art. 175 alinéa 3 LIFD<sup>9</sup>.

Il faut ici aussi mentionner les dispositions transitoires qui furent âprement débattues. Le nouvel art. 70d LIA s'intitule comme suit:

*L'art. 23 al. 2 (...LIA...) 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.*

On constate donc que les Chambres fédérales ont donné un effet rétroactif important aux nouvelles règles en faveur des contribuables, ce qui n'a pas manqué de provoquer une forte résistance du Conseil fédéral comme en témoignent les débats et en particulier la prise de position de M. Ueli Maurer, Conseiller fédéral, qui a même invoqué un conflit avec la Constitution<sup>10</sup>. Là aussi les Chambres fédérales ont donc tranché la question.

Ces nouvelles dispositions sont entrées en force rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 2019, la situation préexistante étant jugée comme particulièrement inacceptable par les Chambres fédérales<sup>11</sup>.

Les débats furent menés selon le schéma classique gauche – droite et sont bien entendu retranscrits dans le Bulletin Officiel<sup>12</sup>.

En date du 4 décembre 2019, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié la circulaire no. 48, *Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'art. 23 LIA dans sa teneur du 28 septembre 2018*.

Selon l'AFC, le principe du remboursement de l'impôt anticipé en cas de déclaration des revenus et éléments de fortune concernés reste le même.

Par contre, la modification du 28 septembre 2018 introduit une exception. L'obligation de déclarer est aussi réputée accomplie lorsque les revenus grevés de l'impôt anticipé sont déclarés, non pas lors du dépôt de la déclaration fiscale, mais ultérieurement par la personne contribuable ou sont portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt non encore entrée en force, mais à la condition que l'omission de déclaration des facteurs fiscaux n'ait été commise que par négligence.

La notion de négligence est ensuite décrite comme suit: «*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 usé 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*».

<sup>9</sup> BO 2018 N 622 et en particulier prise de position de la Conseillère nationale Daniela Schneeberger.

<sup>10</sup> BO 2018 N 625.

<sup>11</sup> Cf. la prise de position de la Conseillère nationale Daniela Schneeberger, BO 2018 N 626.

<sup>12</sup> BO 18.030, Conseil National 29.05.2018, Conseil des États 10.09.2018, Conseil National 20.09.2018, vote final du 28.09.2018 dans les deux Chambres.

Toujours selon l'AFC, s'il ressort des dossiers de l'autorité fiscale que les revenus grevés de l'impôt anticipé ou de la fortune d'où ils proviennent n'ont pas été déclarés en raison d'une négligence, l'autorité fiscale accorde le remboursement sans procéder à d'autres investigations. Dans le cas contraire, c'est – selon l'Administration – au contribuable de démontrer, ou du moins de rendre vraisemblable, que son omission de déclarer est la conséquence d'une négligence. Selon l'AFC, c'est au libre arbitre de l'autorité fiscale de décider si l'omission de déclarer résulte d'une négligence ou pas. Dans l'affirmative, elle accorde le remboursement de l'impôt anticipé.

L'AFC précise que l'art. 32 LIA n'a pas été modifié par la révision du 28 septembre 2018. Ce dernier indique que le droit au remboursement s'éteint après les trois années civiles qui suivent l'échéance de la prestation imposable. En d'autres termes, selon l'AFC, toute récupération au-delà de ce délai ne devrait plus être possible même si les conditions du nouvel alinéa 2 de l'art. 23 LIA sont remplies.

Probablement avec l'arrêt précité<sup>13</sup> à l'esprit, l'AFC admet que même en cas de taxation d'office l'art. 23 al. 2 LIA peut trouver application si tous les éléments sont déclarés dans le cadre d'une procédure de réclamation «*dans la mesure où les conditions du chiffre 3 ci-avant sont respectées et que l'autorité fiscale entre en matière sur la réclamation*».

La partie la plus intéressante de cette circulaire est à notre sens le point 3.1.2.2 qui s'intitule *Procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt non entrée en force*.

Selon l'AFC la déclaration ultérieure ou la reprise des revenus grevés de l'impôt anticipé doit se produire dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt non encore entrée en force. Le point 3.1.2.2 de la circulaire 48 se termine par la phrase suivante: «*Même dans le cadre d'une dénonciation spontanée non punissable (cf. art. 175 al. 3 LIFD), le droit au remboursement portant sur des revenus déclarés ultérieurement demeure, pour autant que l'omission de déclaration ait été commise par négligence*».

Dans sa circulaire 48, L'AFC reprend le texte de loi des dispositions transitoires et précise que le droit au remboursement prend naissance en même temps que la créance fiscale. Cette dernière prend naissance au moment de l'échéance de la prestation imposable selon l'art. 12 LIA. L'art. 23 alinéa 2 LIA s'applique par conséquent aux revenus grevés de l'impôt anticipé dont l'échéance s'est produite après le 31 décembre 2013.

## II. Discussion

On ne peut pas prévoir toutes les évolutions futures que cette nouvelle législation va engendrer. Nous entrevoyons cependant trois points qui pourraient s'avérer problématiques:

- l'interprétation de la notion de négligence et le fardeau de la preuve de l'intentionnalité;
- la limitation de l'art. 32 LIA, qui prévoit que le droit au remboursement s'éteint si la demande de remboursement n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue;
- les procédures de révisions mentionnées dans le nouvel art. 23 al. 2 LIA.

---

<sup>13</sup> TF 2C\_80/2012, du 16 janvier 2013.



## A. La notion de négligence

C'est donc bien la notion de négligence qui sera centrale à l'avenir pour décider si un remboursement de l'impôt anticipé est possible lorsque les revenus ou la fortune sous-jacente n'ont pas été déclarés dans la déclaration d'impôt.

La négligence est une notion pénale qui s'applique aussi dans le domaine fiscal et en particulier dans le domaine du droit pénal fiscal. Il s'agit d'une forme de la faute. L'intensité de la faute permet de qualifier la gravité de l'acte commis. Il peut l'être par négligence ou intentionnellement. Plus la faute de la part du contribuable est importante, plus la sanction (en matière fiscale en général une amende) doit être sévère. C'est bien ce principe qui gouverne les procédures pour soustraction d'impôt. Selon l'art. 175 al. 2 LIFD, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée. Par contre, une soustraction commise par négligence permet de réduire la sanction aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD). La tentative de soustraction par négligence n'est pas punie.

Comme nous nous trouvons dans le domaine pénal, le contribuable doit pouvoir bénéficier de toutes les garanties applicables en la matière, dont notamment celle de la présomption d'innocence, mais aussi celle de la charge du fardeau de la preuve et du principe «*ne bis in idem*».

Comme l'indiquait très clairement le Conseiller aux États Christian Levrat dans sa prise de position<sup>14</sup> – qui combattait la proposition – «*la preuve de l'intentionnalité incombera toujours à l'administration*». Il poursuit en argumentant que la nouvelle disposition de l'art. 23 al. 2 LIA s'appliquera dans tous les cas où l'Administration ne pourra pas prouver l'intentionnalité de l'oubli, et sera dès lors la règle.

À la lecture de la circulaire 48 de l'AFC, on ne peut que s'étonner de la manière dont celle-ci fait fi de ces règles qui se basent sur la Constitution et les traités internationaux comme celui de la Convention européenne des droits de l'homme.

Contrairement à l'opinion de l'AFC, ce n'est pas au contribuable de démontrer, ou tout du moins de rendre vraisemblable, que son omission de déclarer est la conséquence d'une négligence mais bien – comme le relevait le Conseiller aux États Christian Levrat dans les débats parlementaires – à l'Administration de prouver que l'omission est intentionnelle. Ceci découle clairement du principe de l'accusation qui prévaut dans le domaine pénal. En d'autres termes, la négligence doit être présumée à moins que l'Administration prouve l'intention.

Il ne peut pas non plus être question de se référer au libre arbitre de l'autorité fiscale pour décider si l'omission de déclarer résulte d'une négligence ou pas. La maxime de l'instruction impose à l'Administration de tenir compte tant des éléments à charge que de ceux à décharge. C'est d'ailleurs la position que semble prendre le Tribunal fédéral, qui se réfère à ce qui a été développé en matière de soustraction fiscale<sup>15</sup>. Selon le Tribunal fédéral, une soustraction intentionnelle ou une tentative de soustraction suppose que le contribuable agit avec conscience et volonté. Le dol éventuel suffit. 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 usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle.

<sup>14</sup> BO 2018 E 595.

<sup>15</sup> TF 2C\_1110/2018, du 27 juin 2019, cons. 4.1.



On peut légitimement se demander dans quelle mesure le refus du remboursement de l'impôt anticipé est vraiment une mesure justifiée dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et/ou de soustraction d'impôt. On peut admettre qu'elle puisse servir de sanction dans le cas où le revenu non déclaré reste occulte. Le non-remboursement de l'impôt anticipé peut alors revêtir le caractère d'une sanction de remplacement pragmatique, libre au contribuable qui le souhaite de passer par une procédure ordinaire en divulguant la soustraction. Par contre, dès que le revenu est connu des autorités fiscales (que ce soit par auto-dénonciation du contribuable ou d'une autre manière), cette nécessité pratique disparaît et devrait faire place à une procédure pénale en bonne et due forme. S'il y a lieu de punir un contribuable qui aurait violé la loi, ceci doit se faire par le biais de la sanction pénale (l'amende) et non par le non-remboursement d'un impôt perçu à titre de garantie en plus d'une sanction pénale. On viole donc le principe de droit pénal qui interdit une double punition pour la même infraction («*ne bis in idem*»). Dans un tel cas il va de soi que l'État récupère l'impôt dû par le biais de la procédure de rappel d'impôt, avec des intérêts de retard, et ne subit donc aucun dommage.

La dissuasion est certes un motif valable pour éviter des comportements qui violent des dispositions légales. Cependant même la dissuasion doit respecter le principe de proportionnalité qui est violé si l'on cumule le rappel d'impôt, l'amende et le non-remboursement de l'impôt anticipé. M. le Conseiller d'État Levrat avance comme deuxième argument le fait que la demande de remboursement de l'impôt anticipé pourrait – en cas d'acceptation des modifications – ouvrir la porte à des abus ou à des comportements tactiques des contribuables qui pourraient décider de faire valoir ou non le remboursement de leur impôt anticipé en fonction du développement de leur procédure judiciaire. Peut-on nous expliquer en quoi le fait de faire valoir ses droits est répréhensible? Garantir les droits de la défense est précisément un acquis fondamental de l'État de droit et il n'y a aucune raison de ne pas les appliquer dans le domaine pénal fiscal, ceci d'autant plus que l'État intervient dans ce domaine comme juge et partie.

L'impôt anticipé devrait être un impôt de garantie dans les relations domestiques et rien de plus. Il n'est pas adapté à être utilisé comme une arme pénale dissuasive car il ne permet pas de s'adapter aux circonstances du cas concret comme le prouvent les arrêts du Tribunal fédéral mentionnés ci-dessus. Schématique et aveugle il ne peut pas remplir de fonction pénale appropriée. L'art. 23 LIA aurait donc dû être – à mon avis – non seulement édulcoré, mais aboli lors de la dernière réforme. S'il faut châtier plus durement un contribuable qui a commis une soustraction d'impôt on peut renforcer les sanctions pénales. Il nous semble cependant que la possibilité mentionnée à l'art. 175 al. 2 LIFD de tripler l'amende en cas de faute grave donne toutes les armes nécessaires au fisc sans besoin en plus de refuser le remboursement de l'impôt anticipé. En partant d'un taux marginal de 40 % et d'une amende équivalente qui peut être triplée, le fisc peut dans le cadre d'une soustraction exiger le versement de 160 % du montant non déclaré. Ceci devrait être suffisamment dissuasif sans devoir en plus refuser le remboursement de l'impôt anticipé.

Mais revenons à la notion de négligence. Dans sa circulaire l'AFC reprend la formulation du Tribunal fédéral comme suit au point 3.1.2.1:

*«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 usé 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».*



Il doit s'agir d'une notion objective qui ne peut pas être laissée au libre arbitre de l'Administration. Comme seule une non-déclaration intentionnelle peut à l'avenir donner lieu au non-remboursement de l'impôt anticipé, il ne faut pas se concentrer sur la négligence mais bien sur l'intention.

Agit intentionnellement celui qui agit avec conscience et volonté. Est assimilé à l'intention le dol éventuel qui suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait. Il ne sera pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente<sup>16</sup>. Afin de prouver l'intention, il devra être établi, de façon suffisamment certaine, que le contribuable était conscient de la non-déclaration de certains éléments de revenus en fonction de l'ensemble des circonstances du cas, de son comportement lors de la procédure de déclaration dans son ensemble et donc inclure tous les échanges entre ce dernier et l'Administration.

L'arrêt du 27 juin 2019<sup>17</sup> concrétise cette exigence. Dans ce cas, le contribuable avait annoncé à l'Administration qu'il allait recevoir un dividende exceptionnel soumis à l'impôt anticipé, qui avait effectivement été versé à l'AFC. Les actions de la société avaient été déclarées dans l'état des titres, mais la case concernant les rendements était restée vide. Dans ce cas, il y avait lieu d'admettre selon le Tribunal fédéral que le contribuable avait agi par négligence et qu'il n'avait ni la conscience ni la volonté de ne pas déclarer le revenu en cause. Même l'importance de ce dividende d'un montant quasiment équivalent au revenu imposable effectivement déclaré ne suffisait pas à établir une omission intentionnelle. Dans cet arrêt le Tribunal fédéral s'abstient d'attribuer clairement le fardeau de la preuve. Cependant si le caractère pénal du non-remboursement de l'impôt anticipé en cas de non-déclaration se vérifie, le principe «*in dubio pro reo*» doit s'appliquer. C'est donc bien à l'autorité de prouver non seulement l'existence des éléments objectifs et subjectifs de l'infraction pénale, mais aussi la faute du contribuable sachant que la négligence ne suffit plus pour refuser le remboursement de l'impôt anticipé.

## B. L'art. 32 LIA

Un autre point d'achoppement pourrait aussi être l'interprétation très restrictive que fait l'Administration du lien avec l'art. 32 LIA et de l'obligation qui est faite au contribuable de faire valoir le droit au remboursement de l'impôt anticipé dans les trois ans après l'échéance de la prestation concernée.

L'AFC interprète l'art. 32 LIA de telle manière que dans le cas d'une soustraction négligente et d'une déclaration spontanée qui porterait sur les dix dernières années, seul le remboursement de l'impôt anticipé sur les trois dernières années après l'échéance des prestations concernées pourrait être imaginé. Ainsi, un contribuable qui n'aurait pas déclaré par exemple un compte bancaire de manière négligente se verrait refuser le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus des années n-10 à n-4. Cette manière de voir les choses est à notre sens trop restrictive.

On voit mal comment une telle interprétation pourrait être maintenue compte tenu du texte de loi et de la volonté claire du législateur de couvrir les cas de déclaration spontanée. L'art. 23 al. 2 LIA est clair: il n'y a pas de déchéance du droit au remboursement si l'omission est due à une négligence et si le revenu concerné est déclaré ultérieurement. Ceci s'applique tant que la procédure de rappel d'impôt dans son intégralité n'est pas encore

<sup>16</sup> ATF 133 IV 9.

<sup>17</sup> TF 2C\_1110/2018, du 27 juin 2019.

entrée en force et concerne donc tous les revenus touchés par la procédure de rappel d'impôt. Le nouvel art. 23 al. 2 LIA doit donc être interprété comme une «*lex specialis*» par rapport à l'art. 32 LIA pour les questions du droit au remboursement.

On arrive à la même conclusion en admettant que le non-remboursement de l'impôt anticipé en cas de non-déclaration revêt un caractère de sanction pénale. La *ratio legis* de la déclaration spontanée consiste précisément à permettre au contribuable de régulariser sa situation une fois sans conséquence pénale. Le fait de limiter le remboursement de l'impôt anticipé à trois ans et non à dix ans serait en contradiction flagrante non seulement avec le texte de loi de l'art. 23 al. 2 LIA (... «*dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt dans la décision n'est pas encore entrée en force*» ...), mais aussi avec son esprit. Avec la doctrine<sup>18</sup>, il convient donc d'admettre le droit au remboursement de l'impôt anticipé sur dix ans en cas de déclaration spontanée si l'omission de déclaration est due à la négligence, par exemple si le compte n'a pas été utilisé durant cette période.

### C. Les procédures de révision

Des questions pourraient aussi surgir dans le cadre de procédures de révision. Ce qui a été dit plus haut s'applique bien entendu *mutatis mutandis* à toutes les procédures de révision. Si un revenu imposable apparaît dans le cadre d'une procédure de révision, le fait qu'il n'ait pas été déclaré dans la procédure de taxation ne doit pas limiter le droit de faire valoir le remboursement de l'impôt anticipé retenu (ou à retenir). La fonction de l'impôt anticipé dans les relations nationales doit être celui d'un impôt de garantie et non d'un instrument pénal permettant de mettre le contribuable sous pression.

### III. Conclusion

Malheureusement, le durcissement des pratiques administratives sanctionnées par le Tribunal fédéral fait apparaître de plus en plus la nécessité de mesures correctrices par le législateur. Ce fut le cas dans le passé à plusieurs reprises (p. ex. pour la liquidation partielle indirecte et la transposition par l'introduction de l'art. 20a LIFD ou pour l'intérêt moratoire en cas de dépôt tardif de demande de procédure de déclaration pour l'impôt anticipé (art. 16 al. 2 bis et 20 LIA)). Dans ces cas comme dans celui qui nous a occupé dans cette note, une approche plus pragmatique des autorités et des instances judiciaires aurait pu éviter de telles interventions parlementaires. Il n'en reste pas moins, que la reconnaissance du caractère de sanction pénale du non-remboursement de l'impôt anticipé avec toutes les garanties procédurales qui en découlent serait une avancée importante pour la sécurité du droit en Suisse.

\* \* \*

---

<sup>18</sup> N. GUTZWILER WETZEL, *Steuerstrafrechtliche Eigenheiten bei der Verrechnungssteuer*, Bâle 2020, p. 80 ss et en particulier p. 83.