



## **Impôt anticipé**

Berne, 11 mars 2014

### **Circulaire n° 40**

#### **Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA**

##### **1. Introduction**

Le Tribunal fédéral a, par arrêts 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 et 2C\_80/2012 du 16 janvier 2013, précisé les conditions de la déchéance du droit au remboursement des personnes physiques au sens de l'article 23 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.21; LIA).

Il ressort de ces jurisprudences que les circulaires de l'Administration fédérale des contributions (AFC) n° 8 du 8 décembre 1978 sur la modification partielle de la pratique relative à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé (ci-après, la circulaire n° 8) et n° 14 du 29 décembre 1988 sur la modification partielle de la pratique concernant la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé lors d'une taxation d'office; complément de la circulaire n° 8 du 8 décembre 1978 (ci-après, la circulaire n° 14) ne sont pas conformes à l'article 23 LIA dans certaines situations. Tel est le cas lorsque le contribuable peut obtenir le remboursement de l'impôt sans avoir satisfait à son obligation de déclaration.

La présente circulaire prend en considération les principes établis par le Tribunal fédéral dans les arrêts du 11 octobre 2011 et du 16 janvier 2013 et décrit les exigences pour une déclaration conforme à l'article 23 LIA.

##### **2. Base légale**

Selon l'article 23 LIA, 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 obligation de déclaration découle des articles 124 alinéa 2 et 125 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11; LIFD).

### **3. Interprétation de la base légale**

Le texte de l'article 23 LIA laisse une marge d'interprétation importante quant au moment et à la manière de déclarer les revenus soumis à l'impôt anticipé. Il convient ci-après d'en préciser les exigences pour une déclaration conforme aux considérations faites par le Tribunal fédéral.

#### **3.1 Déclaration conforme à l'article 23 LIA**

Les revenus frappés de l'impôt anticipé et la fortune d'où proviennent de tels revenus sont considérés comme régulièrement déclarés lorsque le contribuable les a indiqués aux autorités fiscales compétentes dans la première déclaration fiscale consécutive à l'échéance du rendement.

En outre, les revenus imposables grevés de l'impôt anticipé qui sont annoncés spontanément par le contribuable après le dépôt de la déclaration fiscale, mais au plus tard jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, sont également considérés comme correctement déclarés au sens de l'article 23 LIA (cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2012, consid. 2.2). Cette règle ne s'applique pas lorsque le contribuable n'a pas déclaré des éléments de revenus ou de fortune de façon intentionnelle ou avec l'intention de soustraire et que cette conduite a été découverte par l'autorité fiscale (cf. notamment arrêt du Tribunal fédéral du 4 décembre 1996 in Archives de droit fiscal suisse [ASA] 66, 166).

Le contribuable qui a indiqué aux autorités fiscales compétentes les revenus imposables grevés de l'impôt anticipé conformément aux procédés indiqués ci-avant les a correctement déclarés au sens de l'article 23 LIA. Il obtient de ce fait le droit au remboursement de l'impôt anticipé, sous réserve du respect des autres conditions prévues par la LIA et l'ordonnance fédérale du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211).

#### **3.2 Déclaration non-conforme à l'article 23 LIA**

Une déclaration des rendements imposables grevés de l'impôt anticipé ne correspondant pas aux cas de figures énoncés sous chiffre 3.1 de la présente circulaire est considérée comme incorrecte. De ce fait, le remboursement de l'impôt anticipé est refusé.

Sont notamment considérés comme des déclarations non-conformes à l'article 23 LIA les états de fait suivants:

- La déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé effectuée après l'entrée en force de la taxation ordinaire.
- La déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé effectuée suite à une demande, une injonction ou une quelconque intervention de l'autorité fiscale au sujet de ces rendements. 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 sur le montant repris.
- La déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé effectuée par le contribuable ou par ses héritiers dans le cadre d'une dénonciation spontanée selon les articles 153a, 175 alinéas 3 et 4 LIFD et 53a, 56 alinéas 1<sup>bis</sup> et 1<sup>er</sup> de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). La déclaration après l'entrée en force de la taxation ordinaire de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé ne constitue pas une déclaration conforme à l'article 23 LIA (cf. ch. 3.1 ci-avant). La renonciation à

l'ouverture d'une procédure pénale dans le cadre des impôts directs ne fait pas naître le droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Le fait que les autorités fiscales aient pu se rendre compte du caractère incomplet d'une déclaration et avoir accès aux informations manquantes en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux de tiers ou en les demandant au contribuable, à d'autres autorités fiscales ou à des tiers ne renverse pas l'obligation faite au contribuable de déclarer les rendements imposables grevés de l'impôt anticipé conformément au chiffre 3.1 de la présente circulaire.

### **3.3 Taxation d'office**

Lorsque le contribuable ne satisfait pas à ses obligations de procédure en ne déposant pas de déclaration ou en ne déclarant que partiellement ses revenus, l'autorité établit à son encontre une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse en vertu des articles 130 LIFD et 46 alinéa 3 LHID.

Le dépôt de la déclaration fiscale en tant que moyen de preuve dans le cadre d'une procédure de réclamation selon les articles 132 alinéa 3 LIFD et 48 alinéa 2 LHID qui comprend la déclaration complète et correcte de la fortune mobilière et de ses rendements peut être assimilé à une déclaration conforme au sens du chiffre 3.1 de la présente circulaire dans le cas où l'autorité fiscale est entrée en matière sur la réclamation.

Si la taxation d'office se base sur une déclaration partielle des éléments du revenu, les principes indiqués sous chiffres 3.1 et 3.2 de la présente circulaire s'appliquent. Si les revenus imposables déclarés sont ceux grevés de l'impôt anticipé, le droit au remboursement est préservé, sous réserve du respect des autres conditions prévues par la LIA et l'OIA.

Dans tous les cas, le droit au remboursement de l'impôt anticipé est impérativement refusé lorsque le contribuable n'a déposé aucune déclaration fiscale.

## **4. Procédure de déclaration**

L'octroi par l'AFC de la procédure de déclaration à une société débitrice de l'impôt anticipé au sens de l'article 20 LIA et des articles 24 et suivants OIA ne délivre pas le bénéficiaire du rendement imposable de son obligation de déclarer personnellement le rendement conformément aux chiffres 3.1 et 3.3 de la présente circulaire.

## **5. Entrée en vigueur**

La présente circulaire entre en vigueur au moment de sa publication. A compter de ce jour, les circulaires n° 8 et n° 14 sont abrogées.