



## Impôt anticipé

Berne, 4 décembre 2019

### Circulaire n° 48

## ***Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA dans sa teneur du 28 septembre 2018***

### Table des matières

<b>1</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Dispositions légales .....</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>Conditions pour le remboursement .....</b>	<b>2</b>
<b>3.1</b>	<b>Obligation de déclarer selon l'article 23 LIA .....</b>	<b>2</b>
3.1.1	Principe .....	2
3.1.2	Exception .....	3
<b>3.2</b>	<b>Devoirs de vérifier et de renseigner .....</b>	<b>3</b>
<b>3.3</b>	<b>Précisions sur la perte du droit au remboursement due à l'écoulement du temps selon l'article 32 LIA .....</b>	<b>3</b>
<b>4</b>	<b>Taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse .....</b>	<b>4</b>
<b>5</b>	<b>Procédure de déclaration .....</b>	<b>4</b>
<b>6</b>	<b>Règlementation transitoire .....</b>	<b>4</b>
<b>7</b>	<b>Entrée en vigueur .....</b>	<b>5</b>

## 1 Généralités

Le 28 septembre 2018, les chambres fédérales ont voté une modification de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), en particulier de son article 23. Cette modification est entrée en vigueur rétroactivement au 1er janvier 2019.

L'obligation de déclarer mentionnée à l'article 23 alinéa 1 LIA comme condition pour le remboursement de l'impôt anticipé demeure inchangée. Cette obligation de déclarer découle des articles 124 alinéa 2 et 125 alinéas 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

Le nouvel alinéa 2 de l'article 23 LIA définit les conditions selon lesquelles la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé n'intervient pas, bien que la personne requérante (personne contribuable) n'ait pas déclaré les revenus imposables selon l'article 23 alinéa 1 LIA.

Parallèlement à cette modification, le législateur a introduit une disposition transitoire à l'article 70d LIA.

## 2 Dispositions légales

Les articles 23 et 70d LIA sur la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé qui sont entrés en vigueur le 1er janvier 2019 ont la teneur suivante:

### Article 23

<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.

### Article 70d

L'art. 23, al. 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.

## 3 Conditions pour le remboursement

### 3.1 Obligation de déclarer selon l'article 23 LIA

#### 3.1.1 Principe

L'obligation de déclarer est réputée accomplie (cf. art. 23 al. 1 LIA) lorsque la personne contribuable déclare à l'autorité fiscale compétente les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune d'où proviennent ces revenus au moyen de la première déclaration fiscale qui doit être déposée après la période fiscale de l'échéance des prestations imposables. Un droit au remboursement de l'impôt anticipé existe ainsi dès lors que les autres conditions posées aux articles 21 ss. LIA sont également remplies.

### 3.1.2 Exception

Selon la modification du 28 septembre 2018 de la LIA, l'obligation de déclarer est aussi réputée accomplie lorsque les revenus grevés de l'impôt anticipé ne sont certes pas déclarés lors du dépôt de la déclaration fiscale (cf. ch. 3.1.1), mais sont déclarés 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 (cf. art. 23 al. 2 LIA), à la condition que l'omission de déclaration des facteurs fiscaux n'ait été commise que par négligence (voir ch. 3.1.2.1 ci-après).

Le remboursement de l'impôt anticipé est accordé dans ces cas dans la mesure où les autres conditions des articles 21 ss. LIA sont toutes remplies.

#### 3.1.2.1 Notion de négligence

Selon les articles 124 - 126 LIFD, la personne contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Ceci vaut également lorsqu'une tierce personne est mandatée pour l'établissement de la déclaration 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 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.

#### 3.1.2.2 Procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt non-entrée en force

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. Ces revenus imposables ne doivent pas obligatoirement être à l'origine de la correction des éléments imposables. 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.

### 3.2 Devoirs de vérifier et de renseigner

S'il ressort des dossiers de l'autorité fiscale compétente que les revenus grevés de l'impôt anticipé ou 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, la personne contribuable doit démontrer, ou à tout le moins rendre vraisemblable, que son omission de déclarer est la conséquence d'une négligence (cf. ch. 3.1.2.1). Cette obligation découle du devoir de renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement au sens de l'article 48 LIA.

Si après examen des renseignements, l'autorité fiscale considère que l'omission de déclarer résulte d'une négligence, elle accorde le remboursement de l'impôt anticipé.

### 3.3 Précisions sur la perte du droit au remboursement due à l'écoulement du temps selon l'article 32 LIA

L'article 32 LIA n'a pas été modifié par la présente révision. Il trouve donc application de manière inchangée. Cela est aussi valable dans le cadre de l'application de la disposition transitoire contenue à l'article 70d LIA (cf. ch. 6 ci-après).

Le droit au remboursement de celui qui ne présente pas de demande de remboursement dans les trois années civiles qui suivent l'échéance de la prestation imposable s'éteint du seul fait de

cette carence (cf. art. 32 al.1 LIA). Demeure réservé un nouveau délai de 60 jours pour présenter une demande de remboursement lorsque l'impôt anticipé n'est payé et transféré qu'à la suite d'une contestation de l'Administration fédérale des contributions (cf. art. 32 al. 2 LIA). Dans ce cas également, le droit au remboursement de l'impôt anticipé dépend du respect des conditions mentionnées aux articles 21 ss. LIA.

#### **4 Taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse**

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 de l'article 130 LIFD. L'article 23 alinéa 2 LIA peut aussi trouver application dans le cadre d'une telle taxation. Ainsi, la prise en compte par l'autorité fiscale d'un revenu grevé de l'impôt anticipé, respectivement le dépôt de la déclaration fiscale en tant que moyen de preuve dans le cadre d'une procédure de réclamation (cf. art. 132 al. 3 LIFD) qui comprend les éléments de la fortune mobilière et ses rendements n'exclut pas le droit au remboursement de l'impôt anticipé dans la mesure où les conditions du chiffre 3 ci-avant sont respectées et que l'autorité fiscale entre en matière sur la réclamation.

#### **5 Procédure de déclaration**

L'utilisation de la procédure de déclaration dans le cas de prestations en faveur de personnes physiques indigènes (cf. art. 20 LIA et 24 ss. de l'ordonnance du 19 décembre 1996 sur l'impôt anticipé, OIA; RS 642.211) ne délivre pas le bénéficiaire de la prestation de son obligation de déclarer régulièrement la prestation selon les articles 124 – 126 LIFD (cf. ch. 3.1.1).

La procédure de déclaration n'est pas exclue lorsque la personne contribuable ne serait pas déchue de son droit au remboursement de l'impôt anticipé en raison de l'article 23 alinéa 2 LIA et que les autres conditions pour bénéficier de la procédure de déclaration sont remplies.

En outre, il est sans importance que la personne contribuable procède à une déclaration ultérieure ou que l'autorité fiscale procède d'elle-même à la correction sur la base de ses propres constatations.

#### **6 Règlementation transitoire**

Selon la disposition transitoire concernant la modification de la loi sur l'impôt anticipé du 28 septembre 2018, l'article 23 alinéa 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 (cf. art. 70d LIA). Le droit au remboursement prend naissance en même temps que la créance fiscale (cf. art. 21 en lien avec l'art. 12 LIA). Cette dernière prend naissance au moment de l'échéance de la prestation imposable selon l'article 12 LIA. L'article 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.

En revanche, l'article 23 LIA dans sa teneur du 13 octobre 1965 (ci-après l'ancien droit) s'applique à tous les revenus échus jusqu'au 31 décembre 2013 pour lesquels le droit au remboursement n'a pas fait l'objet d'une décision entrée en force.

## **7      Entrée en vigueur**

Cette circulaire entre en vigueur simultanément à l'entrée en vigueur rétroactive au 1er janvier 2019 de la modification de l'article 23 LIA et de l'article 70d LIA.

La circulaire no 40 du 11 mars 2014 de l'Administration fédérale des contributions sur la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA demeure applicable pour les cas qui tombent sous l'ancien droit (cf. ch. 6 ci-avant).