



La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé

Analyse et enjeux du nouveau droit
(art. 23 et 70d LIA)

WILLIAM BARBEY*

Cette contribution retrace le parcours mouvementé de l'art. 23 LIA : d'abord, les interprétations variées qui furent données à l'ancienne mouture de cette norme, puis la révision elle-même et finalement les diverses problématiques que le nouveau régime et le droit transitoire posent depuis le 1er janvier 2019. La thématique est évidemment importante à plusieurs égards : qualification de la norme (pénale ou administrative ?), délai d'annonce du revenu et de la fortune soumis à l'impôt, détermination de l'intention ou de la négligence du contribuable, égalité de traitement des contribuables, notamment. Elle est aussi de la plus haute actualité puisque les premiers arrêts du Tribunal fédéral sous le nouveau droit ont été rendus en juillet 2019 et déterminent déjà les bases de la jurisprudence à venir.

Dieser Beitrag zeichnet den turbulenten Verlauf des Art. 23 VStG nach. Er dokumentiert zuerst die unterschiedlichen Interpretationen der alten Version dieser Norm, dann die Revision selbst und schliesslich die diversen Probleme, die die neue Regelung und das Übergangsrecht seit dem 1. Januar 2019 aufgeworfen haben. Die Thematik ist sehr wichtig, besonders in Bezug auf die Qualifikation der Norm (straf- oder verwaltungsrechtlich?), die Frist für die Meldung der Einkünfte und Vermögen, die der Steuer unterliegen, die Feststellung des Vorsatzes oder der Fahrlässigkeit des Steuerpflichtigen und die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Sie ist auch deshalb von höchster Relevanz, weil die ersten Urteile des Bundesgerichts nach dem neuen Recht im Juli 2019 ergangen sind und bereits die Grundlage für die zukünftige Rechtsprechung bilden.

Plan

- I. Introduction
- II. Contexte normatif, jurisprudentiel et pratique
 - A. L'ancien droit et son interprétation
 1. La période 1965–2011
 2. La période 2011–2018
 - B. Réactions à la jurisprudence du Tribunal fédéral et implications pratiques
- III. Le contenu de la modification
 - A. L'avant-projet et le projet du Conseil fédéral
 1. Le droit matériel : l'ajout d'un alinéa second à l'art. 23 LIA
 2. Le droit transitoire : un nouvel art. 70d LIA
 - B. Les changements apportés au projet du Conseil fédéral par le Parlement
 1. *Dies ad quem* de l'annonce du revenu soumis à l'impôt anticipé et de la fortune y relative
 2. Étendue de la rétroactivité de la nouvelle disposition légale
- IV. Analyses critiques
 - A. Le problème fondamental du *dies ad quem*, notamment face aux devoirs du contribuable
 - B. La rétroactivité et l'équité entre contribuables
 - C. Le caractère punitif et pénal de la déchéance du droit au remboursement
- V. Conclusion

I. Introduction

En matière de revenus soumis à l'impôt anticipé des personnes physiques domiciliées en Suisse¹, une revendication des milieux économiques a trouvé sa consécration légale au 1^{er} janvier 2019. Inchangée depuis 1965, la teneur sommaire de l'art. 23 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA)², qui régit la déchéance du droit au remboursement dudit impôt, avait été l'objet d'une jurisprudence et d'une pratique administrative³ largement constantes pendant près de cinq décennies. Tout avait néanmoins changé lorsqu'en 2011 le Tribunal fédéral durcit – par une interprétation stricte de la loi – les conditions du rem-

¹ La révision du 28 septembre 2018 (RO 2019 433) ne concerne ni les personnes morales, ni les personnes physiques domiciliées à l'étranger.

² Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA ; RS 642.21).

³ Jurisprudence et pratique codifiées par les circulaires de l'administration fédérale des contributions (ci-après 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 (cit. 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 (cit. circulaire n° 14). Ces deux circulaires ont été abrogées en 2014 par la circulaire de l'AFC n° 40 du 11 mars 2014 sur la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'art. 23 LIA (cit. circulaire n° 40). Il est possible de trouver les circulaires n° 8 et 14 dans CONRAD STOCKAR, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 4^e éd., Lausanne 2002, 352 ss.

* WILLIAM BARBEY, MLaw, doctorant et assistant diplômé à l'Université de Lausanne.

Cette contribution a pour base un travail de recherche effectué dans le cadre du LL.M. Tax de l'Université de Genève.

Memo

- **Solaranlagen auf Denkmalschutzobjekten** 875
Irene Widmer

Aufsätze / Articles

- **Die Berechnung von Unterhaltsbeiträgen bei Patchworkfamilien** 879
Philipp Maier / Katharina Niederberger / Sara Hampel
- **Tücken der eventuellen Klagenhäufung** 900
Melanie Huber-Lehmann
- **Art. 85a SchKG – Revision geglückt?** 913
Philipp Känzig / Eva Gut
- **Provisorische Rechtsöffnung in der Sackgasse?** 920
Florian Eichel
- **Die Vergütung der Psychotherapie** 934
Marcel Boller
- **La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé** 943
William Barbey

Rechtsprechungs Panorama / Panorama de la jurisprudence

- **Rechtsprechungs Panorama Erbrecht. Ausgewählte Entscheide des Bundesgerichts aus dem Jahr 2018** 950
Lorena Bur / Martina Bosshardt / Stephanie Hrubesch-Millauer

Entscheidbesprechungen / Discussions d'arrêts actuels

- **BGer 4A_270/2018: Faktische Bindungswirkung der Gerichte, die sich mit dem Teilanspruch bereits befassten** 966
Marc Wohlgemuth / Marco Kamber
- **BGer 6B_315/2019: Anforderungen an die Rechtsmittelbelehrung im Strafprozessrecht** 969
Fabian Teichmann / Marco Weiss

Toujours à jour

- **Rechtsetzung / Législation** 973
- **Literatur / Bibliographie** 975

Zu guter Letzt / En fin de compte

- **Filme (15): Erin Brockovich – Erin gegen Goliath** 980
Eva Maissen

Mitteilungen / Communications

- **Autorenverzeichnis / Adresses des auteurs** 982