



18.030

Message concernant une modification de la loi fédérale sur l'impôt anticipé

du 28 mars 2018

Monsieur le Président,
Madame la Présidente,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une modification de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) en vous proposant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Madame la Présidente, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

28 mars 2018

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Alain Berset
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Le contribuable qui n'a pas déclaré un revenu soumis à l'impôt anticipé ou la fortune ayant généré ce revenu ne devrait plus voir son droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteindre s'il effectue une déclaration ultérieure ou si l'autorité fiscale prend en compte de son propre chef les prestations concernées. Deux conditions sine qua non doivent cependant être réunies: d'un côté, la déclaration ultérieure ou la prise en compte des prestations doivent avoir lieu avant l'échéance du délai de réclamation et, de l'autre, le motif de la non-déclaration doit être la négligence. Cette modification vise à éviter que le contribuable n'ayant pas rempli son obligation fiscale par négligence subisse une imposition à double titre, c'est-à-dire un cumul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt anticipé. La fonction de garantie de l'impôt anticipé est donc maintenue.

Contexte

Les personnes domiciliées en Suisse ont en principe droit au remboursement de l'impôt anticipé. Ce droit s'éteint cependant lorsqu'elles ne déclarent pas dûment les revenus concernés. Or ces dernières années, le Tribunal fédéral a prononcé plusieurs arrêts rendant plus strictes les exigences en matière de déclaration, ce qui a entraîné une augmentation du nombre des contribuables qui se voient refuser le remboursement de l'impôt anticipé au motif qu'ils n'ont pas déclaré correctement un revenu soumis à l'impôt anticipé ou la fortune ayant généré ce revenu.

Conjuguée avec l'impôt sur le revenu, l'absence de remboursement de l'impôt anticipé entraîne une charge fiscale très élevée sur les revenus concernés, charge qui peut être considérée comme une sanction. En appliquant le droit en vigueur, les autorités fiscales se heurtent donc de plus en plus souvent à des critiques. Plusieurs interventions parlementaires ont d'ailleurs été déposées à ce sujet.

Contenu du projet

Lorsque la seule cause de la non-déclaration est la négligence, il ne devrait pas y avoir d'imposition à double titre (cumul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt anticipé). À cet effet, il est nécessaire de modifier la définition légale de la déclaration correcte tout en maintenant la fonction de garantie de l'impôt anticipé.

Conformément au présent projet, le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne devrait plus s'éteindre dans les cas où le contribuable déclare ultérieurement les prestations soumises à l'impôt anticipé concernées. Il en irait de même dans les cas où l'autorité fiscale prendrait en compte de son propre chef les prestations non déclarées. Cette possibilité ne serait toutefois offerte qu'avant l'expiration du délai de réclamation relatif à la taxation des impôts sur le revenu et la fortune. En outre, la non-déclaration initiale ne doit en aucun cas avoir été intentionnelle.

La modification proposée entraînera une diminution du produit de l'impôt anticipé, puisque les conditions du remboursement de celui-ci seront plus généreuses.

En outre, en vertu de la nouvelle loi fédérale du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent (LJA), l'impôt anticipé est prélevé sur les gains en nature provenant des jeux d'argent qui sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le référendum a cependant été saisi contre cette loi; le peuple se prononcera le 10 juin 2018. Dans l'hypothèse où la nouvelle LJA serait acceptée, le présent projet définit la base légale pour la procédure de déclaration nécessaire à la perception de l'impôt anticipé sur ces gains en nature.

Ce projet permettra enfin d'introduire une mise à jour formelle en ce qui concerne les exonérations obsolètes prévues dans le cadre de l'impôt anticipé et des droits de timbre pour les réserves de crise.

Message

1 Grandes lignes du projet

1.1 Contexte

Dans sa réponse à la motion Schneeberger «Non à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé» (16.3797), le Conseil fédéral a chargé, le 23 novembre 2016, le Département fédéral des finances (DFF) d'élaborer un projet de révision de l'art. 23 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)¹. Ce projet a été mis en consultation du 28 juin au 19 octobre 2017.

En proposant le présent projet, le Conseil fédéral entend revenir sur une modification de la pratique induite par certains arrêts du Tribunal fédéral concernant les conditions de remboursement de l'impôt anticipé. Les milieux politiques, économiques et scientifiques considèrent en effet la pratique actuelle d'un œil critique. Dans ses arrêts, le Tribunal fédéral a défini plus strictement la notion de «déclaration correcte» en tant que préalable au remboursement de l'impôt anticipé. Avec le présent projet, le Conseil fédéral entend modifier les conditions de la déclaration correcte de sorte que le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteigne pas lorsque le seul motif de la non-déclaration est la négligence.

Le projet vise en outre à créer une base légale pour la déclaration des gains en nature imposables. Le prélèvement de l'impôt anticipé sur les gains en nature est régi par la nouvelle loi fédérale du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent (LJAr)², qui abroge la limitation de l'assujettissement aux gains en espèces³. Le référendum a toutefois été saisi contre cette loi. Le peuple se prononcera le 10 juin 2018. S'il devait décider de rejeter la LJAr, l'introduction d'une procédure de déclaration deviendrait caduque.

1.1.1 Droit en vigueur

L'impôt anticipé est un impôt fédéral perçu à la source (par ex. auprès d'une banque ou d'une société anonyme). Il est perçu sur les prestations suivantes (*objet de l'impôt*):

- Revenus du capital: revenus générés par la fortune mobilière, par exemple les intérêts ou les dividendes.
- Gains de loteries: notamment les gains d'argent de plus de 1000 francs réalisés dans des loteries, des paris professionnels ou d'autres opérations analogues aux loteries. Désormais, seront soumis à l'impôt anticipé les gains en argent ou en nature provenant de jeux d'argent soumis à l'impôt sur le reve-

¹ RS 642.21

² FF 2017 5891

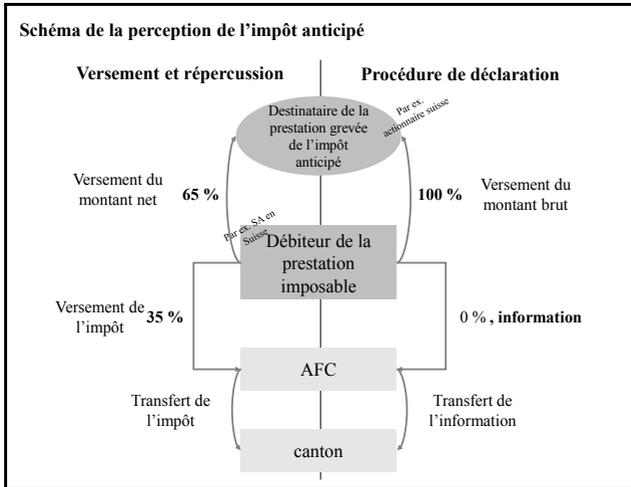
³ Cf. message du 21 octobre 2015 concernant la loi fédérale sur les jeux d'argent, FF 2015 7627, en l'occurrence 7749.

nu lorsqu'ils dépassent 1 million de francs, d'une part, et les gains provenant de jeux d'adresse ou de loteries destinés à promouvoir les ventes, lorsqu'ils dépassent 1000 francs, d'autre part.

- Certaines prestations d'assurance: notamment, si certaines conditions sont réunies, les prestations en capital versées par des assurances-vie, les rentes viagères et les pensions.

Perception de l'impôt anticipé: L'impôt anticipé est perçu selon le principe de l'*autotaxation*. Le débiteur de la prestation grevée de l'impôt anticipé (par ex. une banque ou une société anonyme) effectue lui-même la taxation: il détermine l'état de fait, le déclare, calcule le montant de l'impôt, le retient à la source puis le verse spontanément à l'Administration fédérale des contributions (AFC). En vertu de la loi sur l'impôt anticipé, ce dernier est acquitté comme suit: le débiteur de la prestation imposable retient le montant à la source et le verse à l'AFC, puis le répercute sur le contribuable (en lui versant le montant net). L'autorité compétente effectue des contrôles par échantillonnage et, le cas échéant, apporte les corrections nécessaires.

Le destinataire de la prestation grevée de l'impôt anticipé (par ex. le détenteur d'un compte en banque ou l'actionnaire) ne touche que le montant net (montant duquel l'impôt anticipé a été défalqué, c'est-à-dire en général 65 %) du montant brut (versement à l'AFC puis répercussion sur le contribuable). Dans les cas où la procédure de déclaration est admise, le débiteur de la prestation soumise à l'impôt anticipé ne doit pas verser l'impôt anticipé à l'AFC, ni le répercuter sur le destinataire de la prestation. Concrètement, il peut verser le montant intégral de la prestation soumise à l'impôt anticipé (100 %) à l'ayant droit; il a cependant l'obligation d'informer l'autorité fiscale de l'existence de l'état de fait imposable. Actuellement, les art. 19 et 20 LIA admettent la procédure de déclaration pour les revenus des capitaux mobiliers et pour les prestations d'assurance, mais pas pour les gains en nature réalisés dans le cadre de jeux de hasard, qui seront désormais imposables en vertu de la LJA.



Le *taux de l'impôt anticipé* s'élève à 35 % pour les revenus des capitaux mobiliers et les gains en argent réalisés dans des loteries, à 15 % pour les rentes viagères et les pensions et à 8 % pour les autres prestations d'assurance.

Remboursement de l'impôt anticipé: Les destinataires de prestations grevées de l'impôt anticipé domiciliés en Suisse qui déclarent correctement leurs revenus et leur fortune ont droit au remboursement du montant intégral de l'impôt anticipé, à deux conditions: ils doivent, d'une part, détenir un droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt et, d'autre part, avoir déposé la demande de remboursement dans les délais. L'impôt anticipé permet, en ce qui concerne les contribuables suisses, de garantir la perception de l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Il s'agit d'inciter les contribuables à déclarer aux autorités fiscales compétentes leurs revenus et leurs éléments patrimoniaux soumis à de l'impôt anticipé (par ex. un compte bancaire et les intérêts qu'il génère), de sorte à garantir une taxation correcte de l'impôt sur le revenu et la fortune (fonction de garantie de l'impôt anticipé). Si le contribuable ne déclare pas correctement ses revenus et sa fortune, son droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint. La fonction de garantie de l'impôt anticipé se mue alors en fonction «anti-fraude» puisque le montant retenu au titre de l'impôt anticipé constitue dans ce cas la charge fiscale définitive.

La responsabilité de rembourser l'impôt anticipé aux personnes physiques incombe aux autorités fiscales cantonales. Dans de nombreux cantons, le remboursement de l'impôt anticipé et la taxation des impôts sur le revenu et sur la fortune font l'objet d'une même procédure.

La perception de l'impôt sur le revenu et sur la fortune s'effectue selon la procédure dite de la *taxation mixte*. Les autorités fiscales déterminent certes l'état de fait d'office, mais les contribuables ont le devoir de collaborer (principe de la coopération). Les lois fiscales exigent que la déclaration soit complète et correcte, de sorte que les autorités fiscales puissent s'en servir pour effectuer une taxation correcte.

Les autorités fiscales doivent en effet pouvoir présumer que les déclarations fournies par les contribuables correspondent à la réalité et sont complètes. À la demande de l'autorité de taxation, le contribuable doit être en mesure de fournir les renseignements nécessaires. Le contribuable qui réunit toutes ces conditions a rempli son obligation fiscale. Lorsque l'état de fait est ainsi déterminé, l'autorité fiscale applique le droit d'office et fixe les facteurs imposables ainsi que le montant des impôts sur le revenu et sur la fortune dans la décision de taxation.

La *demande de remboursement de l'impôt anticipé* est en principe déposée en même temps que la déclaration d'impôt. Le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation grevée de l'impôt anticipé est échue (art. 32, al. 1, LIA). Si l'impôt anticipé n'est payé et transféré qu'à la suite d'une contestation de l'AFC, on applique, passé ce délai de trois ans, l'art. 32, al. 2, LIA qui prévoit un délai supplémentaire de soixante jours pour présenter la demande.

Exemple: L'autorité fiscale cantonale découvre, lors d'un contrôle de la comptabilité d'une SA effectué en 2017, que des intérêts trop élevés sont versés depuis 2012 à un actionnaire pour un prêt. Elle ajoute le montant des intérêts non justifiés par l'usage commercial au bénéfice imposable de la SA. Considérés comme une distribution dissimulée de bénéfices, les intérêts excédentaires sont également soumis à l'impôt anticipé. Auprès de l'actionnaire, les revenus requalifiés sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de revenus de la fortune. Bien que le délai de trois ans pour la présentation de la demande soit écoulé, l'actionnaire dispose d'un délai supplémentaire de soixante jours après le paiement de l'impôt anticipé pour en demander le remboursement.

En vertu des art. 124, al. 2, et 125 LIFD, l'*obligation de déclarer correctement* est une condition du remboursement de l'impôt anticipé⁴. Ces principes régissent également l'exécution de l'art. 23 LIA. En vertu de ce dernier, une déclaration est jugée correcte lorsque le destinataire déclare complètement et dans les délais les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune d'où proviennent ces revenus dans sa déclaration suivant l'échéance de la prestation. La loi ne contient pas de définition plus concrète de la notion de déclaration correcte. C'est pourquoi cette notion a fait l'objet d'interprétations, dans la pratique et par le Tribunal fédéral. Au fil des ans, l'interprétation de cette notion a été précisée plusieurs fois⁵. En fin de compte, la déclaration ultérieure ne permet plus que dans certains cas d'éviter les conséquences d'une inexécution de l'obligation de déclarer lors de la procédure de taxation ordinaire. L'AFC a remplacé son ancienne circulaire en publiant, le 11 mars 2014, la circulaire n° 40 intitulée «Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA» (ci-après: Circulaire n° 40). La nouvelle circulaire est conforme à l'interprétation actuelle du Tribunal fédéral, qui est plus précise. La procédure suivante s'applique:

⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 16 septembre 2015, 2C_85/2015, considérants 2.3 s.

⁵ Arrêts du Tribunal fédéral du 11 octobre 2011, 2C_95/2011, et du 16 janvier 2013, 2C_80/2012.

Déclaration ultérieure par le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé

Notion	Déclaration correcte?	Conséquence juridique
<p>Une déclaration ultérieure peut se faire spontanément ou suite à une intervention de l'autorité fiscale.</p> <p>Une <i>déclaration ultérieure</i> est dite «spontanée» lorsque le destinataire de la prestation grevée de l'impôt anticipé la fait de son propre chef.</p> <p><i>Exemple:</i> le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt anticipé constate, le jour après avoir déposé sa déclaration d'impôt, qu'il a omis de déclarer un compte bancaire et rattrape son erreur.</p> <p>Par «intervention de l'autorité fiscale», on entend une demande, une demande de précision, une injonction ou une intervention de ce genre.</p> <p><i>Exemple:</i> En contrôlant la déclaration d'impôt, l'autorité fiscale constate que le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt anticipé a déclaré un portefeuille d'actions, mais pas de dividendes. À la demande de l'autorité fiscale, le contribuable fournit les renseignements manquants.</p>	<p>La déclaration est correcte dans la mesure où la déclaration ultérieure a été faite spontanément et où il n'existait pas d'intention de commettre une soustraction d'impôt. On est en présence d'une intention de commettre une soustraction d'impôt lorsque le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt anticipé a omis de déclarer des éléments de revenu ou de fortune afin qu'ils ne soient pas pris en compte dans la taxation de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune⁶. On n'est pas en présence d'une déclaration correcte lorsque la déclaration ultérieure est faite suite à une intervention de l'autorité fiscale.</p>	<p>Lorsque le contribuable fait une déclaration ultérieure spontanée (par ex. suite à la vérification de la décision de taxation) avant la taxation, son droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteint pas dans la mesure où il n'avait pas l'intention de commettre une soustraction d'impôt (on admet qu'il a rempli ultérieurement son obligation de déclarer). Dans tous les autres cas, son droit au remboursement s'éteint⁷. Avant le durcissement des conditions suite aux arrêts du Tribunal fédéral mentionnés, le droit au remboursement était parfois également accordé lorsque la déclaration ultérieure avait été faite suite à une intervention de l'autorité fiscale.</p>

Prise en compte suite à des constatations faites par l'autorité fiscale

Notion	Déclaration correcte?	Conséquence juridique
<p>Les informations dont l'autorité fiscale dispose et qui la conduisent à reprendre d'elle-même des éléments de revenu et de fortune non déclarés peuvent se fonder sur une déclaration d'impôt antérieure, sur des états de fait qu'elle connaît ou sur un contrôle de la comptabilité qu'elle a mené auprès de la société. Cela concerne en particulier les prestations appréciables en argent. Une prestation appréciable en argent</p>	<p>Une reprise par l'autorité fiscale de son propre chef ne constitue en aucun cas une déclaration correcte.</p>	<p>Le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint. Avant le durcissement des conditions suite aux arrêts du Tribunal fédéral mentionnés, le droit au remboursement était parfois également accordé dans ces cas.</p>

⁶ Circulaire n° 40, ch. 3.1, avec renvoi à l'arrêt du Tribunal fédéral du 4 décembre 1996, publiée dans les Archives de droit fiscal [ASA] 66, 166.

⁷ Arrêt du tribunal fédéral du 23 mai 2016, 2C_322/2016, considérants 3.2.1 s.

Notion	Déclaration correcte?	Conséquence juridique
<p>constitue pour le bénéficiaire un revenu imposable (à l'instar d'une distribution de bénéfices). L'autorité fiscale la considère par conséquent comme un revenu complémentaire dans le cadre de l'impôt sur le revenu. La prestation appréciable en argent entraîne des conséquences similaires pour la société: elle s'ajoute au bénéfice et augmente donc la base de calcul de l'impôt sur le bénéfice. Du fait que la société distribue des bénéfices (dissimulés), le montant de la prestation appréciable en argent est également soumis à l'impôt anticipé, qui est répercuté sur l'actionnaire.</p> <p><i>Exemple:</i> Dans le cadre du contrôle de la comptabilité d'une SA, l'autorité fiscale constate que des frais privés ont été comptabilisés pour un montant de 3000 francs. Elle corrige donc d'autant le bénéfice de la SA (augmentation du bénéfice de 3000 fr.). Elle prendra en compte ce même montant aux fins de l'imposition du revenu du destinataire. Enfin, les 3000 francs sont également soumis à l'impôt anticipé.</p>		

Correction d'ordre arithmétique

Notion	Déclaration correcte?	Conséquence juridique
<p>On parle de correction d'ordre arithmétique lorsque l'autorité fiscale modifie le montant de certains revenus déclarés. Une telle correction est notamment nécessaire lorsque le contribuable a fait une erreur de transcription ou lorsqu'il a déclaré ses rendements nets plutôt que ses rendements bruts. La correction d'ordre arithmétique peut aussi consister à ajuster la part privée des détenteurs de parts aux frais généraux justifiés par l'usage commercial, à redresser une différence d'évaluation, etc.</p>	<p>Dans le cadre d'une telle correction d'ordre arithmétique, on considère que l'on est en présence d'une déclaration correcte.</p>	<p>Pas de déchéance du droit au remboursement⁸.</p>

⁸ Circulaire n° 40, ch. 3.2

Lorsque la procédure de déclaration peut être appliquée, il n'est pas nécessaire de rembourser l'impôt anticipé au destinataire de la prestation soumise à l'impôt anticipé. Cependant, s'il s'avère que les prestations soumises à l'impôt anticipé dont l'autorité fiscale a été informée n'ont pas été déclarées correctement, l'impôt anticipé doit être perçu ultérieurement.

Le contribuable qui se voit refuser le droit au remboursement de l'impôt anticipé peut déposer une réclamation auprès de l'administration fiscale cantonale dans les 30 jours. Si la décision sur réclamation ne lui convient pas, il peut alors porter un recours devant une instance judiciaire cantonale, puis devant le Tribunal fédéral.

1.1.2 Nécessité de la réforme

Remboursement de l'impôt anticipé

La législation actuelle en matière de remboursement de l'impôt anticipé se heurte à la critique de certains milieux politiques, économiques et scientifiques.

Les interventions parlementaires suivantes, qui concernent le présent sujet, sont actuellement en cours de traitement:

- Le 29 septembre 2016, la conseillère nationale Daniela Schneeberger a déposé la motion «Non à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé» (16.3797). Elle demande au Conseil fédéral «d'adapter la loi fédérale sur l'impôt anticipé de telle sorte que les personnes physiques domiciliées en Suisse ne perdent pas le droit au remboursement de l'impôt anticipé du fait d'une non-déclaration ou d'une déclaration non conforme, par erreur ou par négligence, des revenus de capitaux soumis à l'impôt anticipé, pourvu que ces revenus soient imposés». Dans sa réponse du 23 novembre 2016, le Conseil fédéral a proposé le rejet de la motion, car il considérait qu'il était nécessaire de raccourcir le délai de déposition de la déclaration ultérieure. Il a cependant reconnu qu'il est nécessaire de prendre des mesures et a chargé le DFF d'élaborer un projet allant dans le sens de la motion. Le Conseil national traitera vraisemblablement cette motion lors de la session de printemps 2018.
- En substance, l'initiative parlementaire déposée le 30 septembre 2016 par le conseiller national Luzi Stamm intitulée «Loi fédérale sur l'impôt anticipé. Procédure mixte» (16.474) contient la même demande que la motion Schneeberger susmentionnée. Cette initiative est actuellement soumise à la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États, pour un examen préalable. Le 23 octobre 2017, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national a décidé de donner suite à l'initiative.

Certains auteurs scientifiques invoquent la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH)⁹ et la jurisprudence qui s'y réfère pour souligner que la déchéance du droit au remboursement de

⁹ RS 0.101

l'impôt anticipé constitue une sanction au sens juridique¹⁰. Dès lors, les garanties de procédure du droit pénal devraient être accordées et le principe de l'interdiction de la double sanction, respecté. Or, les auteurs concernés voient une telle double sanction dans le cumul de l'impôt anticipé non remboursé, d'un côté, et de l'impôt sur le revenu, de l'autre.

Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral n'a pas précisé s'il devait y avoir comportement répréhensible du contribuable pour que le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteigne. Il a cependant indiqué que si faute il devait y avoir, une simple négligence suffirait¹¹. Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral précise que la déchéance du droit au sens de l'art. 23 LIA ne doit pas être considérée comme une sanction et que son but premier n'est pas de punir le contribuable. Il a mis en exergue la fonction de garantie de l'impôt anticipé¹².

Le Conseil fédéral entend maintenir la fonction de garantie de l'impôt anticipé. Parallèlement, le présent projet vise à éviter que l'impôt sur le revenu et l'impôt anticipé se cumulent en cas de non-déclaration pour négligence. Les réserves émises par certains milieux politiques, économiques et scientifiques pourraient ainsi être prises en considération.

Procédure de déclaration pour les gains en nature imposables

S'ils réunissent certaines conditions, les gains en nature provenant de jeux de hasard seront désormais soumis, en vertu de la LJA, à l'impôt anticipé. Il s'agit maintenant de déterminer les modalités de la mise en œuvre de cette nouvelle disposition. Afin d'assurer une mise en œuvre aussi simple que possible sur le plan administratif, le présent projet définit la procédure de déclaration pour les gains en nature désormais imposables.

1.2 Nouvelle réglementation proposée

1.2.1 Remboursement de l'impôt anticipé

Si la nouvelle réglementation entre en vigueur, la déclaration d'impôt ne sera plus seulement jugée correcte – *comme jusqu'à présent* – en cas

- d'indication de la prestation dans la déclaration d'impôt,
- de correction d'ordre arithmétique ou
- de déclaration ultérieure spontanée par le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt anticipé,

¹⁰ Voir par ex. Daniel Holenstein / Julia von Ah, *Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung*, publié dans les Archives du droit fiscal suisse 85, 609 ss.

¹¹ Entre autres: arrêt du Tribunal fédéral du 16 septembre 2015, 2C_85/2015, considérant 2.5

¹² Arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2004, 2A.299/2004, publié dans: Archives du droit fiscal suisse 75, 417, considérant 4.2.1.

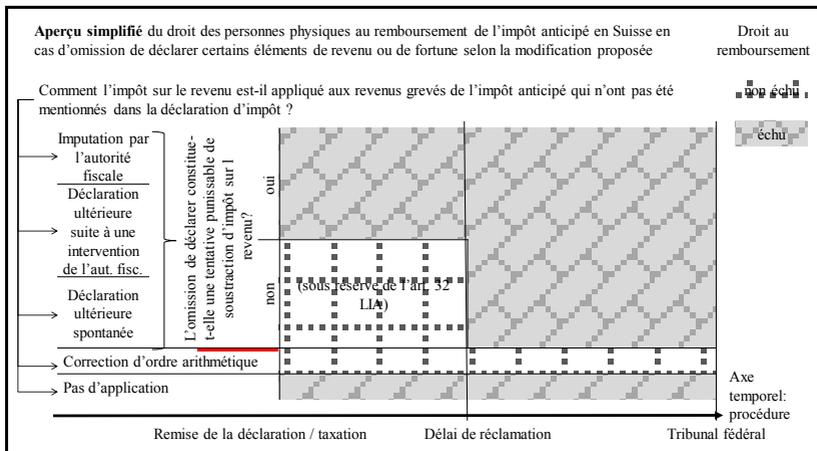
elle pourra *dorénavant* aussi être jugée correcte en cas

- d'indication de la prestation dans la déclaration d'impôt,
- de correction d'ordre arithmétique,
- de déclaration ultérieure (spontanée ou suite à une intervention de l'autorité fiscale) par le destinataire de la prestation grevée de l'impôt anticipé ou
- de prise en compte par l'autorité fiscale de son propre chef des éléments de revenu ou de fortune qui n'ont pas été déclarés.

Il est à souligner qu'en cas de déclaration ultérieure ou de prise en compte par l'autorité fiscale, le motif de la non-déclaration doit impérativement être la négligence. Si les autres conditions sont également remplies, la déclaration est jugée correcte et le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteint pas. La nouvelle réglementation ne modifie pas les bases légales en matière d'ouverture et d'application de procédures pénales pour tentative délibérée de soustraction d'impôt.

Le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint en cas de déclaration ultérieure ou de prise en compte par l'autorité fiscale après l'expiration du délai de réclamation, à l'exception de la correction d'ordre arithmétique.

Cette modification consiste à supprimer l'imposition à double titre (cumul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt anticipé) en cas de non-déclaration par négligence.



1.2.2 Procédure de déclaration des gains en nature imposables

En vertu de la nouvelle LJA, les gains en nature provenant de jeux d'argent suisses qui sont soumis à l'impôt sur le revenu sont désormais aussi soumis à l'impôt anticipé (nouvel art. 6, al. 1, LIA [modifié par la LJA]). Il s'agit en l'occurrence des gains en nature lorsqu'ils dépassent 1 million de francs (franchise d'imposition)

provenant de la participation à des jeux importants, à savoir des loteries, des paris sportifs ou de grands jeux d'adresse qui sont exploités de manière automatisée, au niveau intercantonal ou en ligne, ou de la participation à des jeux de casino en ligne autorisés en vertu de la LJA. Par ailleurs, seront aussi soumis à l'impôt anticipé les gains en nature réalisés en Suisse provenant de jeux d'adresse ou de loteries destinés à promouvoir les ventes, lorsque leur valeur dépasse 1000 francs (limite d'imposition) (nouvel art. 6, al. 2, LIA [modifié par la LJA]).

La procédure de déclaration est introduite pour les gains en argent et en nature provenant de jeux d'adresse ou de loteries destinés à promouvoir les ventes qui seront désormais soumis, en plus de l'impôt sur le revenu, à l'impôt anticipé. Du point de vue administratif, une telle procédure est nécessaire pour éviter que le montant du gain ne doive être extrapolé à 100 % et, donc, que la prestation ne soit surévaluée: sans la procédure de déclaration, le montant (brut) distribué (c.-à-d. la valeur équivalente du gain en nature) serait considéré comme constituant le montant net (soit 65 % de la prestation brute), et l'impôt anticipé serait calculé sur la base de ce montant net plus élevé.

Exemple: Si une personne gagne un véhicule d'une valeur de 50 000 francs, l'organisateur du concours devrait en principe verser 35 % de ce montant à l'AFC. Or, du fait qu'un gain en nature ne peut pas être divisé comme un gain en espèces, il serait nécessaire de faire une extrapolation à 100 %. Concrètement, le gain en nature serait qualifié de revenu net (65 % du revenu brut). Si l'on considère la valeur du véhicule (50 000 fr.) comme valeur nette du gain, la valeur brute de ce gain serait de près de 77 000 francs ($50\,000 \times 100 / 65$). Pour un gain de 77 000 francs, l'organisateur du concours devrait verser à l'AFC un impôt anticipé de près de 27 000 francs ($77\,000 \times 35 / 100$). Or ce montant ne correspond pas à celui du gain réel. En effet, si l'organisateur avait versé 50 000 francs en espèces, l'impôt anticipé aurait pu être retenu et le montant n'aurait pas dû être extrapolé à 100 %: le montant net versé se serait alors élevé à 32 500 francs et le montant de l'impôt anticipé, à 17 500 francs.

La procédure de déclaration prévue pour les gains en nature permettra à l'organisateur d'un tel concours de remplir son obligation fiscale en fournissant à l'AFC les renseignements nécessaires concernant le concours et les gagnants.

1.3 Appréciation de la solution retenue

1.3.1 Consultation

Le projet mis en consultation par le conseil fédéral du 28 juin au 19 octobre 2017 a rencontré une large approbation en ce qui concerne son but. Contrairement à l'avis du Conseil fédéral, qui estime que l'impôt anticipé ne doit pas être remboursé en cas de tentative délibérée de soustraction d'impôt ou en cas de soustraction d'impôt consommée, les participants à la consultation n'y voient globalement pas d'inconvénient. Certains d'entre eux estiment cependant que la solution présentée ne va pas assez loin et ont émis certaines critiques ponctuelles¹³:

¹³ Le rapport de résultats peut être consulté sous www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2017 > DFF.

- *Délai pour la déclaration ultérieure*: deux partis, trois cantons, dix organisations et deux particuliers ont requis un délai plus long que celui proposé par le Conseil fédéral, à savoir un délai correspondant au délai de réclamation relatif à la procédure de taxation. Ils estiment que la proposition du Conseil fédéral ne garantit pas que l'imposition à double titre (impôt sur le revenu et impôt anticipé non remboursé) puisse être exclue.
- *Rapport entre le refus de rembourser l'impôt anticipé et une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt*: Le Conseil fédéral avait expliqué dans son projet que la procédure de remboursement doit être suspendue en cas de déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé pour cause de suspicion de tentative de soustraction d'impôt. Les cantons devraient alors attendre l'issue de la procédure pour tentative de soustraction d'impôt et, en fonction de la décision, accorder ou refuser le droit au remboursement de l'impôt anticipé (tentative de soustraction d'impôt). Un certain nombre de participants à la consultation émettent des réserves quant à la praticabilité de la solution proposée par le Conseil fédéral (la plupart des cantons, un parti, la Conférence des directeurs des finances (CDF), la Conférence suisse des impôts (CSI) et trois organisations). Ils ajoutent qu'une suspension ne fait pas non plus sens pour des raisons d'économie de procédure, car elle retarde la procédure de taxation dans son ensemble.

Les avis émis dans le cadre de la consultation sont appréciés ci-après. En ce qui concerne les avis concernant les dispositions transitoires, ils figurent au ch. 1.4.

Aucune procédure de consultation n'a été menée en ce qui concerne la procédure de déclaration des gains en nature imposables. En revanche, les milieux intéressés ont pu exprimer leur avis concernant la LJAr¹⁴. La procédure de déclaration permet uniquement de régler la mise en œuvre de la nouvelle imposition des gains en nature. Elle apporte des simplifications administratives pour toutes les personnes impliquées. Du fait qu'aucune information nouvelle n'est à attendre d'une procédure de consultation sur ce point, les conditions de la renonciation à une procédure de consultation sont toutes réunies (art. 3, al. 1, let. b, en relation avec l'art. 3a, al. 1, let. b, de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur la procédure de consultation¹⁵).

1.3.2 Appréciation et justification

Le remboursement de l'impôt anticipé ne doit pas s'éteindre dans tous les cas de non-déclaration des revenus grevés de l'impôt anticipé. C'est pourquoi la nouvelle réglementation précise la condition – énoncée à l'art. 23 LIA – de la déclaration correcte. La précision concerne deux aspects, à savoir le moment de la déclaration ultérieure (jusqu'à l'échéance du délai de réclamation) et le motif de la non-déclaration.

¹⁴ Le rapport sur les résultats peut être consulté sous www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2014 > DFJP.

¹⁵ RS 172.061

En ce qui concerne les points qui ont fait l'objet de critiques lors de la consultation, le Conseil fédéral précise ce qui suit:

- *Délai de la déclaration ultérieure*: Certains participants à la consultation requièrent que la déclaration ultérieure ou la prise en compte par l'autorité fiscale soient admises jusqu'à l'entrée en force de la taxation de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune. Or, cette demande doit être rejetée pour deux raisons: d'une part, le contribuable est tenu d'examiner la décision de taxation. Conformément à son devoir de diligence et de déclaration, il doit en effet reconnaître son omission et procéder à une déclaration ultérieure. La possibilité de procéder à une déclaration ultérieure pendant que le délai de réclamation court permet ainsi de «remédier» à la violation du devoir de diligence et de déclaration lors de la déclaration initiale. D'autre part, le contribuable qui ne remplit toujours pas ses obligations au moment du contrôle de la décision de taxation, assume la taxation incomplète. De ce fait, le motif de la non-déclaration n'est plus la négligence, mais le dol éventuel¹⁶. Les participants à la consultation sont d'accord avec le fait que la présence d'un dol (éventuel) devrait entraîner la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé. C'est pourquoi le fait de faire correspondre le délai de la déclaration ultérieure avec le délai de réclamation est adéquat.
- *Rapport entre la déchéance du droit au remboursement et une procédure pénale pour tentative de soustraction*: L'unité administrative au sein de l'administration fiscale cantonale chargée du remboursement de l'impôt anticipé doit pouvoir examiner la demande de remboursement et prendre sa décision en toute indépendance et sans valeur de précédent pour une éventuelle procédure pénale. Ni l'ouverture d'une procédure pénale, ni un prononcé pénal ne sont nécessaires à cet effet.

L'examen de l'opportunité d'engager une procédure pénale incombe à l'unité compétente de l'autorité fiscale cantonale. Dans la mesure où il existe des indices clairs en faveur d'une non-déclaration par négligence, il ne faut pas engager de procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt, car il n'y a pas lieu de supposer une infraction pénale. Il ne s'agit pas non plus d'engager une procédure pénale lorsque l'autorité chargée de l'exécution de l'impôt anticipé a, dans un premier temps, refusé le remboursement dans le cadre du traitement de masse pour, dans un deuxième temps, revenir sur sa décision suite à la réclamation du contribuable. Dans un tel cas, le remboursement de l'impôt anticipé est effectué dans le sillage de l'acceptation de la réclamation. Par contre, lorsqu'une procédure pénale a été ouverte suite à un soupçon de soustraction délibérée d'impôt, il s'agit, pour des raisons juridiques comme pour des raisons d'économie de procédure, de suspendre la procédure de réclamation concernant le remboursement de l'impôt anticipé jusqu'à ce que la question du dol ait été tranchée dans le cadre de la procédure pénale. Cette pratique est conforme aux règles procédurales et aux principes de la LIFD et du droit pénal.

¹⁶ Concernant cette notion, voir ATF 133 IV 1, E. 4.1.

1.3.3 Conséquences

La nouvelle réglementation apportera les changements suivants:

- L'impôt anticipé sera remboursé dans la majorité des cas dans lesquels le motif de la non-déclaration est la négligence.
- La fonction de garantie de l'impôt anticipé est maintenue; en d'autres termes, la perspective du remboursement de l'impôt anticipé motive le contribuable à déclarer les revenus concernés. Les recettes fiscales dans le cadre des impôts sur le revenu et sur la fortune de la Confédération, des cantons et des communes sont ainsi garanties.
- La fréquence des procédures de déclaration augmentera, en particulier dans le domaine des prestations appréciables en argent: s'il se révèle, en application de la nouvelle réglementation, qu'une déclaration était correcte, le débiteur de la prestation soumise à l'impôt anticipé peut demander l'application de la procédure de déclaration. S'il réunit toutes les autres conditions (art. 20 LIA et art. 24 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé [OIA]¹⁷), il ne doit alors pas payer ultérieurement l'impôt anticipé.

1.4 Mise en œuvre

La mise en œuvre de la nouvelle réglementation incombe aux cantons. Dans le cadre de la procédure de taxation des revenus et de la fortune, c'est en effet à eux qu'il revient de vérifier, en même temps que la demande de remboursement de l'impôt anticipé, l'exactitude de la déclaration au sens de l'art. 23 LIA. La Confédération se limite à exercer la haute surveillance et à contrôler si les autorités fiscales cantonales appliquent correctement le droit.

1.4.1 Droit transitoire

Dans le projet mis en consultation, le Conseil fédéral a proposé d'appliquer la modification de l'art. 23 LIA aux revenus arrivés à échéance l'année civile précédant l'entrée en vigueur de la modification. Plusieurs participants se sont déclarés favorables aux dispositions transitoires proposées (un parti, seize cantons, la CSI et la CDF). Cependant, deux partis, cinq cantons, onze organisations de l'économie et trois particuliers estiment que la solution proposée par le Conseil fédéral était trop restrictive.

Le Conseil fédéral tient compte de cette critique et propose que la nouvelle réglementation soit appliquée à toutes les taxations dans le cadre de l'impôt sur le revenu pour lesquelles le délai de réclamation n'a pas encore expiré au moment de son entrée en vigueur. Ainsi, pour toutes les procédures de taxation qui sont en cours, la

¹⁷ RS 642.211

nouvelle réglementation pourra également être appliquée à des prestations échues plusieurs années avant son entrée en vigueur.

1.4.2 Entrée en vigueur

Il est prévu que la date d'entrée en vigueur de la loi sera fixée par le Conseil fédéral. Pour des raisons techniques liées à la perception, une entrée en vigueur au 1^{er} janvier d'une année est indiquée. La révision pourrait ainsi entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2020 au plus tôt.

Si le Parlement souhaite fixer l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019, il faudrait adopter la démarche suivante:

- Le Parlement devrait adopter la révision lors de la session d'automne 2018.
- L'al. 3 de la disposition du projet concernant la mise en œuvre devrait être remplacé par les alinéas suivants:
«³ S'il est établi au 31 janvier 2019 qu'aucun référendum n'a abouti, les autres dispositions entrent en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2019.
⁴ Dans le cas contraire, le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur des autres dispositions.»

Cette démarche permettrait, pour autant que le référendum ne soit pas saisi, de mettre en œuvre la modification à compter du 1^{er} janvier 2019. La rétroactivité de la mise en œuvre porte exactement sur un mois et se justifie uniquement par l'attente de l'échéance du délai référendaire. Bien que certaines incertitudes puissent déjà se révéler durant cette période, la rétroactivité peut être considérée comme adaptée. Par contre, le Conseil fédéral estime qu'une rétroactivité portant sur une période plus longue, par exemple parce que les délibérations parlementaires auront pris plus de temps, ne serait pas défendable.

1.4.3 Procédure de déclaration pour les gains en nature imposables

Les modifications concernant la procédure de déclaration des gains en nature imposables dépendent de l'entrée en vigueur de la nouvelle LJA. Si le peuple devait décider de rejeter cette loi le 10 juin 2018, l'introduction d'une procédure de déclaration pour les gains en nature se révélerait superflue. En revanche, si le peuple accepte la nouvelle LJA, les dispositions relatives à la procédure de déclaration pourront entrer en vigueur en même temps que cette loi.

2 Commentaire des dispositions

2.1 Remboursement de l'impôt anticipé

Art. 23 b. Déchéance du droit

Le texte français de l'*al. 1* fait l'objet de deux retouches formelles: l'expression «n'indique pas aux autorités» est remplacée par «ne déclare pas aux autorités» et l'expression «de la fortune» par «la fortune», ce qui rétablit le sens de la disposition.

L'obligation de déclarer dont il est fait mention constitue toujours un préalable au remboursement de l'impôt anticipé. Elle permet d'assurer la fonction «anti-fraude» de l'impôt anticipé.

Le nouvel *al. 2* précise la notion de la déclaration correcte. La précision comprend une limite temporelle (délai pour la déclaration ultérieure) et une limite concernant le motif (négligence¹⁸). A contrario, il découle de ces précisions que le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint lorsque ces conditions ne sont pas réunies.

Type de déclaration	Déclaration «correcte»?	Conséquences juridiques
Indication par le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé dans la déclaration d'impôt <i>(art. 23, al. 1)</i>	L'indication dans la déclaration d'impôt est correcte par définition.	Droit au remboursement de l'impôt anticipé.
Déclaration ultérieure (spontanée ou suite à une intervention de l'autorité fiscale) par le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé <i>(art. 23, al. 2, let. a)</i>	La déclaration ultérieure ou la prise en compte par l'autorité fiscale est jugée correcte, à condition: <ol style="list-style-type: none"> qu'elle ait eu lieu avant l'échéance du délai de réclamation (l'écoulement du délai est dans ce cas déterminant en tant que tel, peu importe si et quand une réclamation a été déposée), et que le motif de la non-déclaration ait été la négligence. Le critère de la négligence n'est pas rempli lorsque le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt anticipé a omis de déclarer des éléments de revenu ou de fortune dans l'intention de ne pas payer l'impôt. 	Si les conditions 1 et 2 sont remplies cumulativement, le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteint pas. Lorsque la condition 1 n'est pas remplie, le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint, indépendamment de la nature de la faute commise par le contribuable. C'est une conséquence de la fonction «anti-fraude» de l'impôt anticipé. Lorsque la condition 2 n'est pas remplie, le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint. Si le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt anticipé n'est pas d'accord avec cette décision, il a le droit de déposer une réclamation.
<i>Prise en compte</i> par l'autorité fiscale de son propre chef <i>(art. 23, al. 2, ch. b)</i>		

¹⁸ Concernant cette notion, voir arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2004, 2A.299/2004, considérant 4.3.

Type de déclaration	Déclaration «correcte»?	Conséquences juridiques
Corrections d'ordre arithmétique (art. 23, al. 1)	Les corrections d'ordre arithmétique n'influent pas sur la correction d'une déclaration.	Pas de déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Les contribuables qui se livrent à un examen attentif de leur taxation ont ainsi la possibilité de réparer une négligence; le cas échéant, ils peuvent récupérer l'impôt anticipé en dépit de la non-déclaration. Ils n'ont plus cette possibilité après l'expiration du délai de réclamation.

La nouvelle réglementation ne change rien aux principes régissant la détermination de l'état de fait dans le cadre des impôts sur le revenu et sur la fortune. Il incombe toujours à l'autorité fiscale de déterminer d'office l'état de fait et au contribuable, de remplir son devoir de collaboration.

Art. 70d VI. Disposition transitoire relative à la modification du ...

Selon les dispositions transitoires, la nouvelle réglementation s'applique aux revenus grevés de l'impôt anticipé pour lesquels le délai de réclamation ne s'est pas encore éteint. On se fonde sur l'écoulement abstrait du délai. Le fait qu'une réclamation ait été déposée ou non et, le cas échéant, le moment de la déposition ne jouent donc aucun rôle dans la mesure où le délai de réclamation n'est pas échu.

2.2 Procédure de déclaration pour les gains en nature imposables

Art. 11, al. 1, et 38, al. 2

Il convient de compléter ces dispositions par un renvoi à l'art. 20a. Les dispositions subissent en outre une retouche rédactionnelle.

Art. 16, al. 2^{bis}, let. a^{bis}

En ce qui concerne les gains en nature imposables, un intérêt moratoire ne doit pas non plus être perçu en cas de déclaration ultérieure. L'art. 16, al. 2^{bis}, est modifié en conséquence par l'ajout d'une lettre (let. a^{bis}).

Art. 20, al. 3

Cette disposition (en vigueur depuis le 15 février 2017), qui concerne la procédure de déclaration des revenus de capitaux mobiliers, précise que la procédure de déclaration est admise même lorsque le délai de déclaration n'est pas respecté (en vertu des dispositions d'exécution relatives à la loi, ce délai est en général de 30 jours suivant l'échéance du revenu). Dans ce cas, l'impôt anticipé n'est donc pas perçu et répercuté ultérieurement. Comme auparavant, aucun intérêt moratoire n'est dû. La norme qui figure dans le droit en vigueur réserve la perception d'une amende

d'ordre au sens de l'art. 64. Or, la réserve dans cette disposition est trompeuse, car elle ne constitue pas une autorisation à appliquer la procédure de déclaration. C'est pourquoi elle est remplacée par une précision introduite à l'art. 64. En vertu de cette dernière, une telle violation du délai ne constitue pas une soustraction d'impôt au sens de l'art. 61, mais une contravention. Il ne s'agit donc ici que d'une modification formelle de la disposition.

Art. 20a 3. Pour les gains en nature provenant de jeux d'argent ainsi que de jeux d'adresse ou de loteries destinés à promouvoir les ventes

En vertu de la nouvelle LJAr, sont soumis à l'impôt anticipé les gains en argent ou en nature provenant de jeux d'argent soumis à l'impôt sur le revenu lorsque leur valeur dépasse 1 million de francs (franchise d'imposition) et les gains en argent ou en nature provenant de jeux d'adresse ou de loteries destinés à promouvoir les ventes lorsqu'ils dépassent 1000 francs (limite d'imposition). La perception de l'impôt anticipé sur les gains en nature doit être exécutée au moyen de la procédure de déclaration, sans exception. Cela permet d'éviter, en ce qui concerne les gains en nature, que le montant, faute d'être répercuté, ne soit extrapolé à 100 % (cf. ch. 1.2.2). La procédure de déclaration de la prestation imposable apporte clairement une simplification administrative. L'organisateur de l'événement ne doit plus verser le montant de l'impôt à l'AFC, mais peut se contenter d'informer l'AFC du gain en nature dans les 30 jours après l'avoir octroyé. Il doit joindre à cette information une attestation de domicile du gagnant. La procédure de déclaration est admise même en cas de déclaration tardive; le montant n'est donc pas extrapolé à cent pour cent. Par ailleurs, aucun intérêt moratoire n'est perçu (cf. nouvel art. 16, al. 2^{bis}, let. a^{bis}). La déclaration tardive constitue cependant une contravention punie d'une amende (voir commentaire du nouvel art. 64, al. 1, let. d). L'AFC transmet la déclaration à l'autorité fiscale du canton du domicile du gagnant. Le gagnant touche donc le gain brut et est tenu de l'indiquer correctement dans sa déclaration; l'autorité fiscale du canton du domicile vérifie la déclaration du contribuable sur la base de celle que l'AFC lui a transmise.

Art. 64 IV. Inobservation de prescriptions d'ordre

La structure de l'al. 1 a été modifiée. La *let. c* précise que la déposition de la déclaration de la prestation imposable après le délai imparti (au sens de l'art. 20, al. 3) constitue une contravention dans le cadre de la procédure de déclaration. Le délai de déclaration est fixé, comme aujourd'hui, dans les dispositions d'exécution. Il s'agit donc d'une réglementation spéciale par rapport à l'art. 61, let. b, qui concerne la soustraction d'impôt. Dans les cas énumérés, la déclaration tardive n'est punie que d'une amende de 5000 francs au plus. Cette disposition est conforme à la volonté du législateur en ce qui concerne la réglementation sur la procédure de déclaration des revenus du capital. En vertu du renvoi à l'art. 20a, al. 2, la même réglementation s'applique à la procédure de déclaration des gains en nature imposables (*let. d*).

Le texte français de l'al. 2 a été reformulé pour en assurer la cohérence par rapport à l'al. 1 modifié.

2.3 Rectification formelle

Art. 5, al. 1, let. e, LIA et 6, al. 1, let. f, de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre¹⁹

Les normes citées contiennent des exceptions concernant les réserves de crise dans le cadre de l'impôt anticipé et des droits de timbre. Toutes les réserves de crise ont dû être dissoutes jusqu'à la fin de 2010²⁰. Superflues, les règles d'exception doivent donc être abrogées.

3 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

3.1 Conséquences financières

3.1.1 Remboursement de l'impôt anticipé

La nouvelle réglementation proposée entraînera une diminution des recettes de l'impôt anticipé, du fait que ce dernier sera plus souvent remboursé. Ces diminutions de recettes ont également des répercussions sur les cantons, qui touchent 10 % des recettes de l'impôt anticipé (art. 132, al. 2, de la Constitution, Cst.²¹). Les conséquences financières ne peuvent cependant pas être chiffrées. D'une part, on ne dispose pas d'informations quantitatives concernant le nombre ou le montant des demandes de remboursement qui ont été refusées faute de déclaration. D'autre part, il n'est pas possible de prédire l'influence de la nouvelle réglementation sur le comportement des contribuables. En particulier, il n'est pas possible d'estimer le nombre des contribuables qui corrigeront leur négligence avant l'échéance du délai de réclamation et se verront donc rembourser l'impôt anticipé.

3.1.2 Procédure de déclaration pour les gains en nature provenant de jeux d'argent

En vertu du droit en vigueur, les gains en nature ne sont pas soumis à l'impôt anticipé. La nouvelle LJA soumet à cet impôt les gains en nature provenant de jeux d'argent soumis à l'impôt sur le revenu lorsque leur valeur dépasse 1 million de francs (franchise d'imposition) et les gains en argent ou en nature provenant de jeux d'adresse ou de loteries destinés à promouvoir les ventes lorsqu'ils dépassent 1000 francs (limite d'imposition). À compter de l'entrée en vigueur de la nouvelle LJA, les recettes fiscales enregistreront donc une augmentation, cette dernière n'étant toutefois pas chiffrable. La présente modification de la LIA n'aura pas de conséquences sur les recettes de l'impôt anticipé.

¹⁹ RS 641.10

²⁰ RO 2008 6481

²¹ RS 101

3.2 Conséquences sur l'état du personnel

Le projet n'a pas de conséquence sur l'état du personnel de la Confédération, des cantons et des communes.

3.3 Conséquences économiques

Le projet n'a pas de répercussions économiques notables.

4 Relation avec le programme de législation

Le projet n'a été annoncé ni dans le message du 27 janvier 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019²², ni dans l'arrêté fédéral du 14 juin 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019²³. La problématique à la base du présent message a été soulevée par une intervention politique, qui demandait une révision de la loi.

Le projet de loi sur les jeux d'argent, qui comprend l'introduction de la procédure de déclaration en ce qui concerne les gains en nature, est mentionné dans le message du 25 juin 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015²⁴. Le présent projet se borne à régler la mise en œuvre de la modification sur le plan de droit procédural.

5 Aspects juridiques

5.1 Compétences

En vertu de l'art. 132, al. 2, Cst., la Confédération est seule habilitée à percevoir l'impôt anticipé.

5.2 Constitutionnalité

Lors de la procédure de consultation, les partis bourgeois et divers milieux économiques ont critiqué l'imposition à double titre par l'impôt sur le revenu, d'un côté, et la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, de l'autre. Quelques participants estiment que cette imposition à double titre est contraire au but même de l'impôt anticipé. Ils requièrent que l'impôt anticipé soit toujours remboursé lorsque l'impôt sur le revenu a pu être perçu. La fonction de garantie serait alors préservée. Les participants à la consultation ont proposé plusieurs limites temporelles concernant cette réglementation (cf. ch. 1.3). Leurs arguments vont dans le sens de la critique émanant des milieux économiques, qui considèrent que le cumul de la

²² FF 2016 981

²³ FF 2016 4999

²⁴ FF 2012 349, en l'occurrence 481.

déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé et de la perception de l'impôt sur le revenu constitue une sanction (cf. ch. 1.1.2). Si la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé constituait véritablement une peine, il faudrait notamment prendre en considération les garanties d'une procédure digne d'un État de droit, d'une part, et l'interdiction de la double sanction, d'autre part (art. 6 CEDH).

D'après le Conseil fédéral, l'impôt anticipé n'est pas un pur impôt de garantie, mais également un impôt «anti-fraude». L'importance de ces deux fonctions est équivalente. En l'absence d'une déclaration correcte, c'est la fonction «anti-fraude» de l'impôt anticipé qui entre en jeu. La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé prévue par la loi n'est pas de nature pénale²⁵. Elle est en revanche nécessaire pour assurer le respect du principe de la coopération, sur lequel la taxation de l'impôt sur le revenu est fondée. S'ils ne disposent pas d'une déclaration correcte et complète, les cantons ne sont pas en mesure de procéder à la taxation. Le principe d'une imposition complète, juste et équitable serait alors menacé.

La modification proposée consiste à élargir la notion de «déclaration correcte», de sorte que l'impôt anticipé sera remboursé dans de plus nombreux cas. Cette modification restreint la portée de la fonction «anti-fraude» de l'impôt anticipé. Une restriction qui irait plus loin diminuerait l'incitation à remplir dûment la déclaration d'impôt et reviendrait donc à encourager la soustraction d'impôt. Non seulement l'égalité du traitement fiscal, mais aussi la confiance dans l'égalité fiscale en pâtiraient.

La disposition transitoire prévue par le Conseil fédéral se fonde sur l'état de la procédure concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune (cf. ch. 1.4.1). En d'autres termes, l'application du nouveau droit est fonction de l'état de la taxation. Cela peut entraîner différents résultats selon le moment de la taxation (en retard ou en avance). Toutefois, le rattachement à l'état de la taxation se serait également révélé aléatoire si l'on avait retenu la solution transitoire mise en consultation. Le point nodal de cette réglementation est qu'elle permet d'assurer l'application du nouveau droit à tous les états de fait pour lesquels la décision n'est pas encore entrée en force. Elle est en outre conforme au principe légal qui veut qu'en l'absence d'une réglementation explicite, le nouveau droit peut s'appliquer aux procédures administratives en cours. Une application de cette nouveauté à plus large échelle, en l'occurrence aux états de fait pour lesquels la décision est déjà entrée en force, constituerait par contre une rétroactivité inacceptable et doit donc être rejetée.

La nouvelle réglementation relative à la procédure de déclaration des gains en nature n'entraîne pas de problème au niveau du droit constitutionnel, car elle porte uniquement sur la perception d'un point de vue technique.

²⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2004, 2A.299/2004, publié dans Archives de droit fiscal suisse 75, 417, considérant 4.2.1.

