

Monsieur le Conseiller fédéral
Ueli Maurer
Chef du Département fédéral des finances
Bundesgasse 3
3003 Berne

Réf. : MFP/15022618

Lausanne, le 27 septembre 2017

Révision de l'article 23 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé - Procédure de consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Le Conseil d'Etat a pris connaissance du présent projet auquel il adhère, dans ses grandes lignes.

1. La révision de l'article 23 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé adoptée le 28 juin 2017 par les Chambres fédérales représente quant à son principe une amélioration dans la mesure où elle remédie à la sévérité formaliste de l'application de l'article 23 antérieur de la loi sur l'impôt anticipé, ressentie comme injuste par les contribuables qui ont été déchus de leur droit sans avoir commis de faute, tandis que la déchéance du droit au remboursement peut représenter une sanction économique très sévère et ainsi, parfois aveuglément disproportionnée.
2. Le Conseil d'Etat n'est cependant pas convaincu par les considérations formulées sous le chiffre 4 « Aspects juridiques ». En effet, ces arguments opposent la fonction de garantie de l'impôt anticipé à sa fonction d'impôt définitif pour les fraudeurs, comme s'il s'agissait de fonctions séparées indépendantes l'une de l'autre. Pourtant, avec l'impôt anticipé, les contribuables doivent être encouragés à déclarer leurs prestations imposables (fonction de garantie) parce qu'ils paient une facture fiscale en principe moins élevée que celle à laquelle ils s'exposent s'ils ne déclarent rien (impôt définitif des fraudeurs de 35%). Ainsi, la fonction de garantie de l'impôt anticipé est seulement la résultante de la fonction d'impôt définitif pour les fraudeurs.

Il est vrai que les contribuables doivent être dissuadés de soustraire des éléments par l'idée de subir une répression particulièrement sévère s'ils sont rattrapés. Il est vrai également que l'impôt anticipé perçu définitivement n'a pas les caractéristiques d'une peine : il ne répond à aucune règle du droit pénal et tombe ainsi sans égard à la gravité de la faute, ni aux circonstances personnelles, juste parce qu'une soustraction a été constatée. Pourtant, avec une peine concomitante, sur la base des mêmes faits, allant jusqu'au triple de l'impôt soustrait, cet effet dissuasif a déjà été recherché par le législateur de l'impôt fédéral direct d'une part, celui du législateur cantonal d'autre part, sans égard à l'impôt anticipé en tant qu'impôt définitif.

On constate donc ici que, si l'impôt anticipé doit représenter une charge définitive pour les fraudeurs, il est le plus souvent susceptible, dans sa conception actuelle d'empêcher la perception des impôts directs lorsque les fraudeurs sont pris. L'impôt anticipé, additionné des rappels d'impôts et des amendes, lesquels sont infligés à un moment où l'intéressé ne dispose souvent plus de la quasi-totalité des revenus (soumis) non déclarés, aboutissent à une charge totale exorbitante. Le canton de Vaud a été confronté à des cas dans lesquels de gros revenus (p. ex. gains de loterie) n'ont pas été déclarés. A juste titre, s'agissant de cas de soustraction avérée, l'impôt anticipé n'a pas été remboursé et la facture des rappels d'impôts (représentant jusqu'à environ 40% de la somme brute) additionnée à celle de l'amende (allant du tiers au triple du montant soustrait) a valu à l'administration des actes de défaut de biens contre les contribuables. L'effet de garantie des impôts directs n'est donc certainement pas assuré dans tous les cas où le montant résiduel de la prestation ne permet pas au contribuable de s'acquitter de ses rappels d'impôts et amendes (représentant environ la totalité de la prestation brute obtenue, voire plus encore), tandis que l'AFC a bel et bien perçu le 35% d'IA dont seul le dixième sera redistribué entre tous les cantons au prorata de la population résidente, en quelque sorte au détriment des impôts directs du canton de domicile du bénéficiaire de la prestation imposable.

Ainsi on peut se demander si le résultat trop souvent réalisé par l'impôt définitif des fraudeurs (fonction anti-fraude) de priver les cantons de leurs recettes fiscales justifie encore cet impôt des fraudeurs lorsqu'ils sont rattrapés, sanctionnés en vertu des dispositions pénales et que les impôts directs sont taxés après coup. Car dans ces hypothèses, l'impôt anticipé ne remplit plus sa fonction première de garantie, bien au contraire.

3. C'est pourquoi, à notre avis, il serait l'occasion aujourd'hui d'entendre enfin les critiques doctrinales et de résoudre par la même occasion ce désavantage financier du canton par une limitation du remboursement, en cas de soustraction, à la part d'impôt relative au revenu en question : cette part serait ainsi à juste titre acquise au canton sous la forme de l'imputation. L'impôt anticipé ne resterait ainsi une charge définitive que pour les fraudeurs qui ne sont pas appréhendés tandis qu'il assurerait aussi, en cas de procédure de soustraction, la perception effective des impôts directs cantonaux et communaux. Nous proposons par conséquent de compléter ainsi (caractères en italique) la formulation de la première phrase de l'article 23, alinéa 1 :

« Celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique 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 *dans la mesure où cet impôt excède le montant dû au titre des impôts directs correspondants.* »

De la sorte, le montant de l'impôt anticipé assurerait plus équitablement les recettes fiscales en lien avec les rappels d'impôts. Il est vrai que l'impôt anticipé sert à garantir la taxation et non à proprement parler, la perception. Toutefois, si la perception est rendue hasardeuse en grande partie du fait que l'impôt anticipé

représente une charge définitive, il n'y a, en toute logique, pas de réel intérêt à garantir la taxation. Dans un souci de cohérence, l'imputation peut ainsi ne pas concerner d'autres impôts que les rappels d'impôts directs relatifs au revenu soumis à l'impôt anticipé.

4. S'agissant de la rédaction de l'alinéa 2, l'expiration du délai de réclamation a été retenu parce que les instances de recours ne peuvent pas prendre en compte de nouveaux états de fait et qu'ainsi, le moment de l'entrée en force de la décision de taxation comme moment le plus tardif envisageable a dû être écarté (rapport chiffre 1.4). La solution du Conseil fédéral n'est toutefois à notre avis pas plus correcte sous l'angle procédural. La réclamation ouvre en effet un réexamen complet de la décision et la loi elle-même prévoit la prise en compte de faits nouveaux (art. 134 LIFD, art. 188 LI). En cas de réclamation formée dans le délai prescrit, le contribuable peut ainsi apporter également après le délai de réclamation des éléments que l'autorité doit prendre en considération, en matière d'impôt anticipé, en particulier, des éléments soumis à l'IA et non encore déclarés, sans perdre son droit au remboursement. La déclaration des rendements soumis à l'impôt anticipé ne devrait donc pas seulement être possible pendant le délai de réclamation, mais aussi longtemps que la décision sur réclamation n'est pas notifiée.

A cela s'ajoute que la distinction entre les lettres a et b se justifie par une exigence de provenance de l'information qui disparaît avec la circulaire 40 et qui n'existait pas avant. Il n'y a donc aucune raison de distinguer encore entre les informations fournies par le contribuable lui-même ou provenant d'autres sources : en d'autres termes, les lettres a et b n'induisent pas de conséquences juridiques distinctes justifiant cette subdivision.

En conclusion de ces réflexions, l'alinéa 2 de l'art. 23 pourrait être formulé de la manière suivante :

« Il n'y a pas de déchéance du droit si les revenus ou la fortune n'ont pas été déclarés par négligence et qu'ils sont annoncés à l'autorité fiscale ou découverts par celle-ci au cours de la procédure de taxation ordinaire ou de réclamation, mais avant la notification de la décision sur réclamation. »

5. Le canton de Vaud regrette enfin l'absence d'explications relatives aux effets de la modification de l'article 23 dans les cas de taxation d'office. Ainsi, le Tribunal fédéral avait permis sous l'empire de l'ancien article 23, qu'un contribuable taxé d'office obtienne le remboursement d'un impôt anticipé demandé près de trois mois après l'entrée en force de la taxation qui englobait les revenus soumis à l'impôt anticipé (ATF 113 Ib 128). Cette solution paraît devoir s'imposer si la volonté du législateur est bien aujourd'hui, d'inscrire dans la loi sur l'impôt anticipé la notion de déclaration correcte telle que définie jusqu'en 2014. Dans ce contexte, la crainte de tomber dans un système où le remboursement de l'impôt anticipé surviendrait « automatiquement » n'a d'ailleurs pas lieu d'être avec une application rigoureuse de l'article 29 LIA, au sens duquel le contribuable doit demander le remboursement par écrit. Cette condition n'est manifestement pas remplie en cas de taxation d'office et lorsque l'autorité découvre par elle-même des rendements soumis à l'impôt anticipé.

6. En conclusion, le Conseil d'Etat approuve dans le principe la modification de l'article 23 LIA, tant l'application de la circulaire 40 de l'Administration fédérale des contributions a été ressentie comme excessivement formelle et sévère par les contribuables. Toutefois il propose une nouvelle rédaction de l'article 23, alinéa 1 (selon le chiffre 3 ci-dessus) et alinéa 2 (selon le chiffre 4 ci-dessus), considérant que la formulation proposée par la Confédération ne permet pas à l'impôt anticipé de remplir pleinement sa fonction de garantie pour les impôts directs cantonaux.

Nous vous remercions d'avoir consulté le Canton de Vaud sur ce projet et vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre haute considération.

AU NOM DU CONSEIL D'ETAT

LA PRESIDENTE



Nuria Gorrite

LE CHANCELIER



Vincent Grandjean

Copies

- OAE
- ACI