

Droit au remboursement de l'impôt anticipé (circulaire AFC 40) et jurisprudence récente en matière de droit à l'imputation forfaitaire d'impôt

Daniel Bovigny¹
Chef remplaçant d'équipe,
Division surveillance cantons,
Administration fédérale des
contributions

Lausanne, le 4 octobre 2016

1) L'avis exprimé n'engage que son auteur.



Droit au remboursement de l'impôt anticipé (circulaire AFC 40)

Le contenu de cette présentation n'est pas à considérer comme étant un document officiel émanant de l'Administration fédérale des contributions et liant cette dernière.



1. Bref rappel du cadre général
2. Circulaire n° 40
3. Cas pratiques
4. Derniers arrêts du TF (art. 23 LIA)



1. Bref rappel

Bases légales

Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) du 13 octobre 1965

Art. 21

- ✓ Droit de jouissance à l'échéance de la prestation imposable
- ✓ Gains de loterie: propriétaire du billet de loterie au moment du tirage

Remboursement inadmissible dans le cas où il pourrait permettre d'é luder l'impôt

Art. 22

- ✓ Domicile en Suisse à l'échéance de la prestation imposable
- ✓ Art. 51 OIA (séjour en CH, assujettissement limité en CH)



1. Bref rappel

Bases légales

Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) du 13 octobre 1965

Art. 32, al. 2

Délai supplémentaire de 60 jours en cas d'IA payé et transféré à la suite d'une contestation de l'AFC, si le délai de 3 ans (al.1) est expiré ou s'il ne reste pas au moins 60 jours entre le paiement et le terme du délai de 3 ans.

L'art. 32 ne crée pas en soi un droit au remboursement, il fixe uniquement un délai de péremption du droit au remboursement.

Toutes les autres conditions du droit au remboursement doivent être entièrement remplies (domicile, droit de jouissance et déclaration conforme).



1. Bref rappel

Bases légales

Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) du 13 octobre 1965

Art. 48 LIA

Devoir de collaboration du requérant, notamment remplir complètement et exactement les formules/questionnaires et fournir, sur demande, les attestations et *produire les livres, pièces justificatives et autres documents*.

Art. 48, al. 2 LIA

Si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement ne puisse être déterminé sans les renseignements requis par l'autorité, la demande est rejetée (ATF 2C_732/2013)



1. Bref rappel

Bases légales

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 déc. 1990

Art. 124 al. 2 LIFD

Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti.

➤ ATF 2C_95/2011

«En principe, le fisc peut en effet partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 de la loi sur l'impôt fédéral direct»



1. Bref rappel

Arrêts du TF des 11 octobre 2011 (2C_95/2011) et 16 janvier 2013 (2C_80/2012)

- Obligation de déclarer dans la **première déclaration consécutive à l'échéance** du rendement
- Indication ultérieure **jusqu'à l'entrée en force**
- Principe de l'auto-déclaration
- TF n'a pas tranché si la déchéance du droit suppose une faute, mais il a considéré à plusieurs reprises qu'à supposer que tel soit le cas, **une simple négligence suffit** (ATF 2C 601/2008).
- Circulaires AFC de 1978, resp. 1988 **en partie non-conformes à l'art. 23 LIA**, soit lorsque le contribuable peut obtenir le remboursement de l'impôt **sans avoir satisfait à son obligation de déclaration.**



1. Bref rappel

**Arrêts du TF des 11 octobre 2011 (2C_95/2011)
et 16 janvier 2013 (2C_80/2012)**

Par ailleurs, 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.

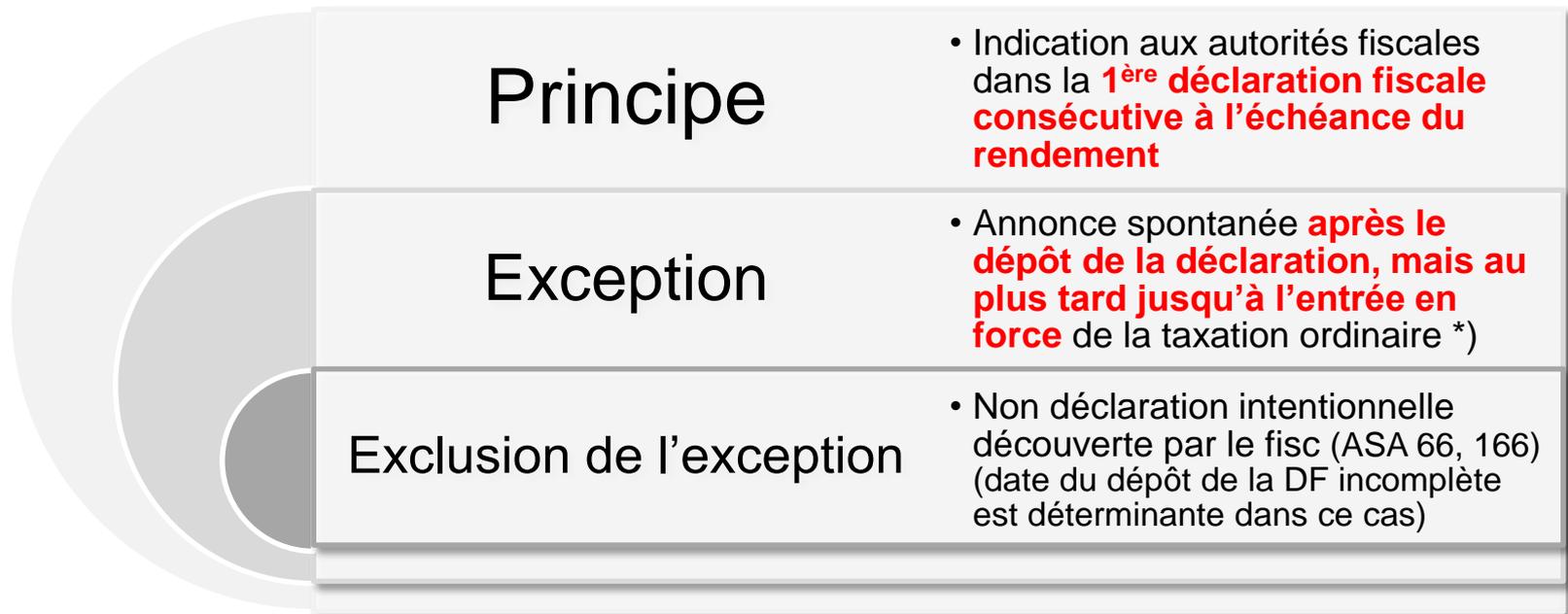


2. Circulaire n° 40

But: décrire les exigences pour une déclaration conforme à l'art. 23 LIA

Contenu principal

Déclaration conforme à l'art. 23 LIA si



***) dans le respect du délai max. de 3 ans selon l'art. 32 al. 1 LIA**



2. Circulaire n° 40

Déclaration **non conforme** à l'art. 23 LIA: **perte du remboursement**

Référence au **ch. 3.2 de la circ. 40**

- Cas d'une déclaration **après** l'entrée en force
- La déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé est effectuée suite à une demande, une injonction ou une quelconque intervention **de l'autorité fiscale au sujet de ces rendements,**

c'est-à-dire lorsque ce n'est pas le contribuable qui déclare **spontanément ses rendements, mais l'autorité de taxation qui rajoute les rendements non déclarés.**



2. Circulaire n° 40



Déclaration **non conforme** à l'art. 23 LIA: **perte du remboursement**

Référence au **ch. 3.2 de la circ. 40**

Exceptions (tolérance)

Les simples corrections par l'autorité de taxation de rendements **déjà déclarés**, par exemple:

- ✓ erreur de transcription
- ✓ déclaration du **rendement au net**, différence d'évaluation
- ✓ ajustement de frais privés non justifiés commercialement des détenteurs de parts



2. Circulaire n° 40



Déclaration **non conforme** à l'art. 23 LIA: **perte du remboursement**

Déclaration dans le cadre d'une dénonciation spontanée non punissable pour les périodes fiscales **entrées en force** (art. 153a, 175 al. 3 et 4 LIFD et 53a, 56 al. 1^{bis} et 1^{ter} LHID)

La dénonciation spontanée non punissable selon les impôts directs n'a pas pour effet «d'alléger» les exigences découlant de l'art. 23 LIA.



2. Circulaire n° 40

Taxation d'office (cf. ch. 3.3 circ. 40)

Taxation d'office en vertu des articles 46 al. 3 LHID et 130 LIFD

- I. Le droit au remboursement de l'IA est impérativement refusé lorsque le contribuable n'a déposé **aucune déclaration fiscale**.
- II. En cas de déclaration fiscale «partielle»: les rendements soumis à l'IA sont traités selon les principes de la circulaire, notamment concernant les rajouts faits par l'autorité de taxation **au moment de la taxation d'office**.
- III. Dépôt de la déclaration fiscale dans le cadre d'une réclamation (art. 48 al. 2 LHID et 132 al. 3 LIFD) est une déclaration conforme si:
 - ✓ déclaration complète et correcte de la fortune mobilière et de ses rendements
 - ✓ autorité fiscale entre en matière sur la réclamation (caractère manifestement inexacte)



2. Circulaire n° 40



Procédure de déclaration (art. 20 LIA)

- L'octroi de cette procédure à la société **ne délivre pas le contribuable de son obligation de déclarer personnellement les rendements concernés.**

Rappel de l'art. 24 al. 2 de l'ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA)

La procédure de déclaration **est admissible seulement s'il est établi que les personnes** à qui l'impôt devrait être transféré (bénéficiaires de la prestation) **auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance**, et si leur nombre ne dépasse pas vingt.



2. Circulaire n° 40



L'AFC en tant qu'autorité de surveillance (art. 57 et 58 LIA)

- Si **remboursement à tort par le canton**, l'AFC ordonne une réduction **provisoire** du montant d'IA qu'elle doit au canton, **dans les 3 ans** (fin de l'année civile) suivant la décision erronée.
- Dans les six mois, le canton peut demander la restitution de l'impôt au contribuable bénéficiaire du remboursement (contestable par recours).
- En cas d'un jugement en faveur du contribuable, l'ordonnance de réduction devient **caduque**, le droit au remboursement est donc acquis.
- En cas de jugement en défaveur du contribuable ou en l'absence de contestation de sa part, la réduction devient **définitive**.
- Si le canton ne demande pas la restitution de l'IA au contribuable (sans l'accord de l'AFC), la réduction devient **définitive**.



3. Cas pratiques

Cas no 1

Etat de fait

X, domicilié dans le canton B, reçoit de sa société anonyme (SA) un dividende de CHF 25'000, échéant le 10 novembre 2013. L'impôt anticipé (IA) de CHF 8'750 est correctement déclaré, transféré et versé à l'AFC par la SA.

En mars 2014, il adresse à l'autorité fiscale cantonale sa déclaration fiscale (DF) 2013 dans laquelle il omet, par pure inadvertance, de déclarer son rendement de CHF 25'000; les actions de la SA sont déclarées.

Le 4 novembre 2014, il reçoit de l'administration fiscale cantonale sa taxation pour l'année 2013 qui **comprend le dividende non déclaré de CHF 25'000** (le taxateur l'a trouvé sur la liste des cours AFC), **sans imputation de l'IA.**

Dans les 30 jours, X adresse une réclamation à l'autorité fiscale cantonale par laquelle il revendique le remboursement de l'IA.

Quelle est la position de l'autorité fiscale sur le droit au remboursement?



3. Cas pratiques

Cas no 1

Réponse

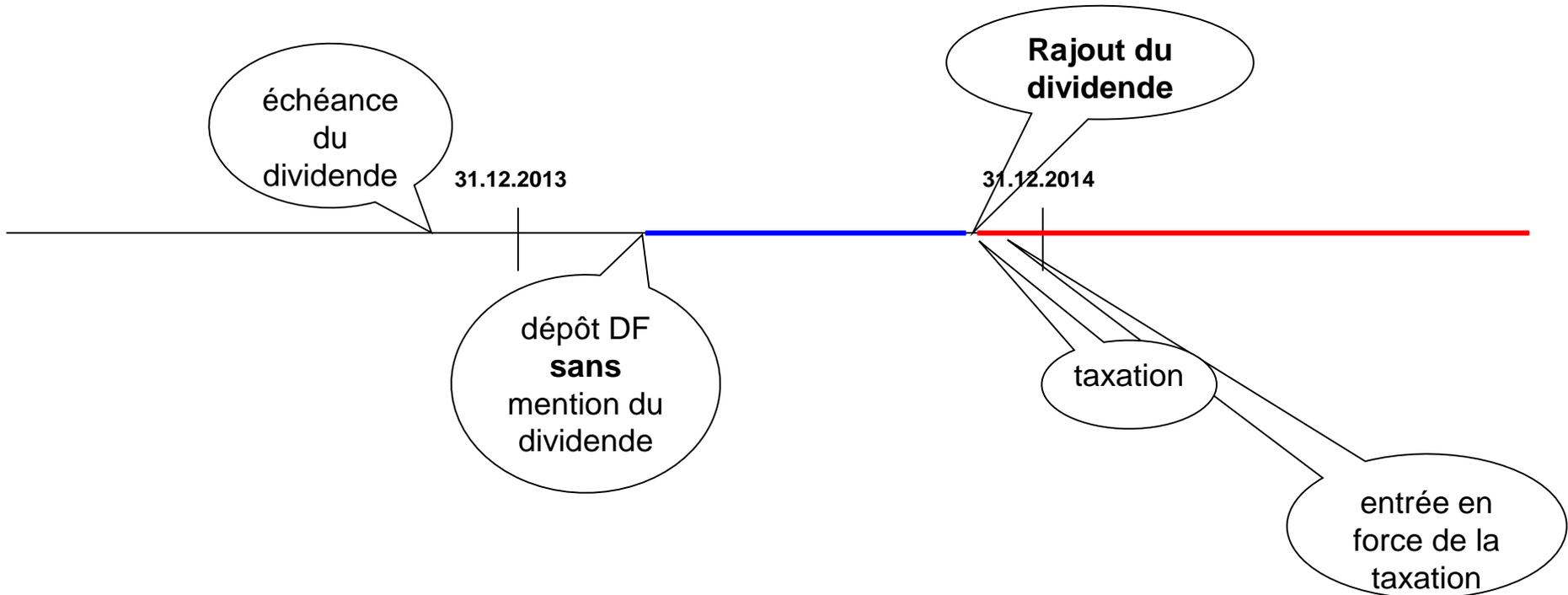
- X **n'a pas indiqué** le rendement soumis dans sa déclaration fiscale.
- La seule indication de la fortune n'est pas suffisante (cons. 2.1 ATF 2C 95/2011 le rendement [...] *ainsi que* la valeur d'où il provient).
- Il ne l'a pas non plus **spontanément communiqué avant l'entrée en force de la taxation**, puisque c'est l'autorité fiscale qui a rajouté cet élément.
- Le fait qu'il ait agi par **simple négligence ne change rien** au fait qu'il n'a pas objectivement exécuté son obligation de déclaration au sens de l'art. 23 LIA.
- Le fait de revendiquer le remboursement de l'IA (via sa réclamation) dans les trois ans suivant la fin de l'année de l'échéance du rendement (art. 32 LIA) n'est pas déterminant, puisque le problème est provoqué par l'absence de déclaration selon l'art. 23 LIA.

Le remboursement de l'IA est par conséquent refusé.



3. Cas pratiques

Cas no 1 (illustration schématique)



Déclaration conforme / non-conforme (trop tard)



3. Cas pratiques

Cas no 1

Variante I

X, domicilié dans le canton B, reçoit de sa société anonyme (SA) un dividende de CHF 25'000, échéant le 10 novembre 2013. L'impôt anticipé (IA) de CHF 8'750 est correctement déclaré, transféré et versé à l'AFC par la SA.

En mars 2014, il adresse à l'autorité fiscale cantonale sa DF 2013 dans laquelle il omet, par pure inadvertance, de déclarer son rendement de CHF 25'000.

Le 4 novembre 2014, il reçoit de l'administration fiscale cantonale sa taxation pour l'année 2013 **sans rajout du dividende.**

Dans le délai de réclamation de 30 jours, **il conteste sa décision de taxation** au motif du refus de la prise en compte de frais d'entretien d'immeubles.



3. Cas pratiques

Cas no 1

Variante I (suite)

Le 3 janvier 2015, Monsieur X décède subitement.

Dans le courant du premier trimestre 2015, son fils unique héritier prend en charge les affaires administratives en suspens de son père et constate que son père avait omis de déclarer le dividende reçu en 2013.

Il s'empresse alors d'écrire à l'Autorité fiscale cantonale, **qui est encore en train de traiter la réclamation de son père**, pour déclarer le dividende de CHF 25'000 et demande par la même occasion le remboursement de l'IA de CHF 8'750.

Quelle est la position de l'Autorité fiscale cantonale sur le droit au remboursement?



3. Cas pratiques

Cas no 1

Réponse variante I

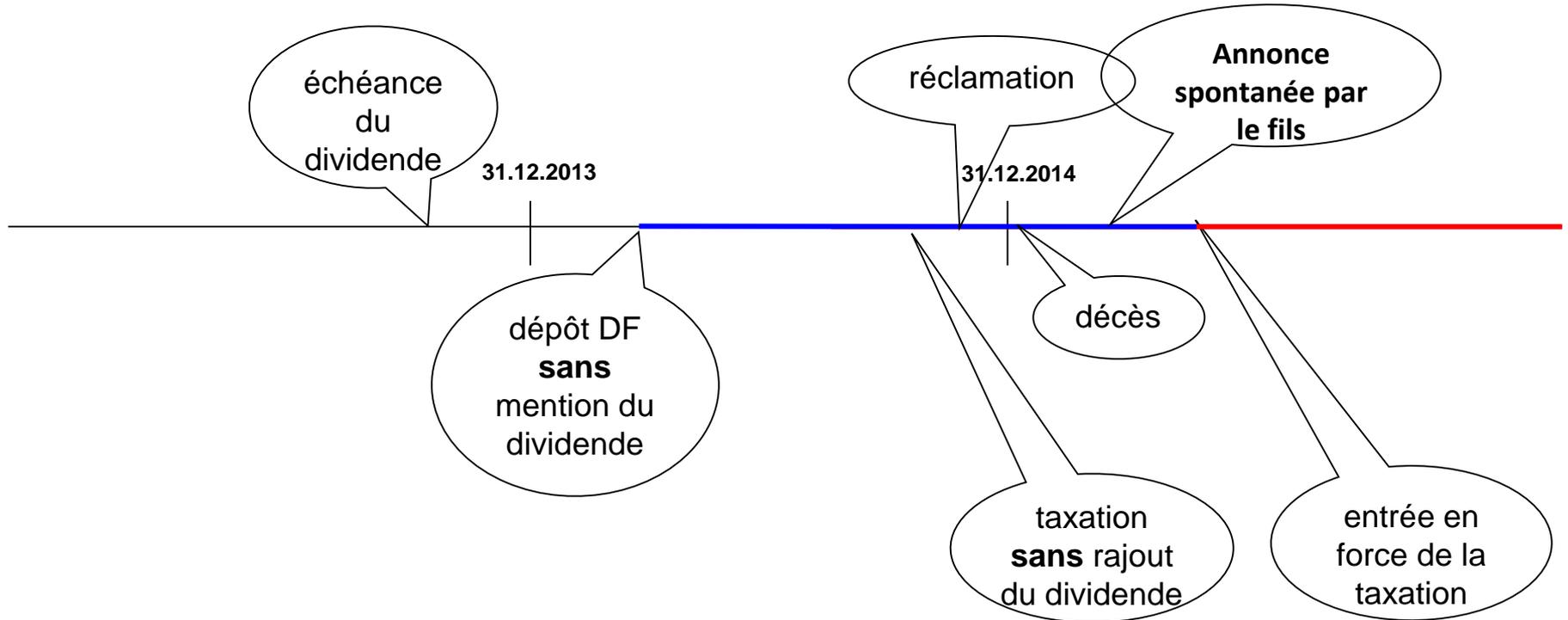
- La **taxation** de la période fiscale de l'année de l'échéance du rendement n'est **pas entrée en force** (réclamation pendante) +
- **L'autorité de taxation n'a pas déjà procédé au rajout** du rendement omis +
- Le successeur du contribuable déclare **de son propre chef** le rendement initialement omis +
- **Le caractère spontané de la déclaration subséquente est reconnu**, car l'autorité de taxation n'avait pas découvert l'existence de ce rendement entre le dépôt de la déclaration incomplète et la déclaration postérieure du fils de X (voir cas no 4, exclusion de l'exception)

Le remboursement de l'IA est accepté.



3. Cas pratiques

Cas no 1 / variante I (illustration schématique)



Déclaration conforme / non-conforme (trop tard)



3. Cas pratiques

Cas no 2

Etat de fait

W, domicilié à X, est salarié et détient l'ensemble des parts sociales de W Sàrl. Le 12 août 2013, sa société lui a distribué CHF 50'000. Les obligations liées à l'IA sont respectées par W Sàrl.

En fin d'année 2013, W part se ressourcer dans une communauté tibétaine.

Dans l'euphorie du départ, il oublie de prendre des dispositions pour remplir ses obligations fiscales pour l'année 2013. Après sommation, l'autorité fiscale cantonale lui adresse une **taxation d'office** (TO) pour la période fiscale 2013 en date du 28 septembre 2014.

Cette TO indique **expressément**, en plus d'autres éléments établis par appréciation, le rendement de CHF 50'000 provenant des parts sociales W Sàrl, échu en 2013, sous la position «rendements de la fortune mobilière». C'est l'autorité de taxation qui l'a rajouté après vérification auprès de l'AFC.



3. Cas pratiques

Cas no 2

Etat de fait (suite)

De retour de voyage au début du mois d'octobre 2014, il constate avec stupéfaction le montant de l'impôt qui lui est réclamé par le biais de la TO.

Dans le délai de 30 jours, il interjette une **réclamation** contre cette TO au motif qu'elle est manifestement inexacte. A cette occasion, il dépose **une déclaration fiscale complète** indiquant l'ensemble de ses éléments de revenu et de fortune 2013, **y compris le rendement de ses parts sociales, de même qu'un gain de loterie** soumis à l'IA qu'il a réalisé en février 2013.

Par la même occasion, il réclame le remboursement de l'IA prélevé sur le rendement de ses parts sociales ainsi que sur son gain de loterie.

Qu'en est-il du droit au remboursement de l'IA ?



3. Cas pratiques

Cas no 2

Réponse

Principes de base en cas de TO

Conditions à remplir dans le cadre d'une taxation d'office:

- Procédure de réclamation contre la TO +
- Déclaration complète et correcte de la fortune mobilière et de ses rendements +
- L'autorité fiscale entre en matière sur la réclamation

Si l'autorité cantonale entre en matière sur la réclamation du fait que la TO est manifestement inexacte, il faudra alors faire la distinction entre:

- i) les éléments qui auraient déjà été intégrés dans la TO **par l'autorité de taxation** et
- ii) **ceux déclarés par le contribuable** avant l'entrée en force de la taxation.



3. Cas pratiques

Cas no 2

Réponse (suite)

En l'espèce, le rendement des parts sociales a été **rajouté par l'autorité de taxation.**

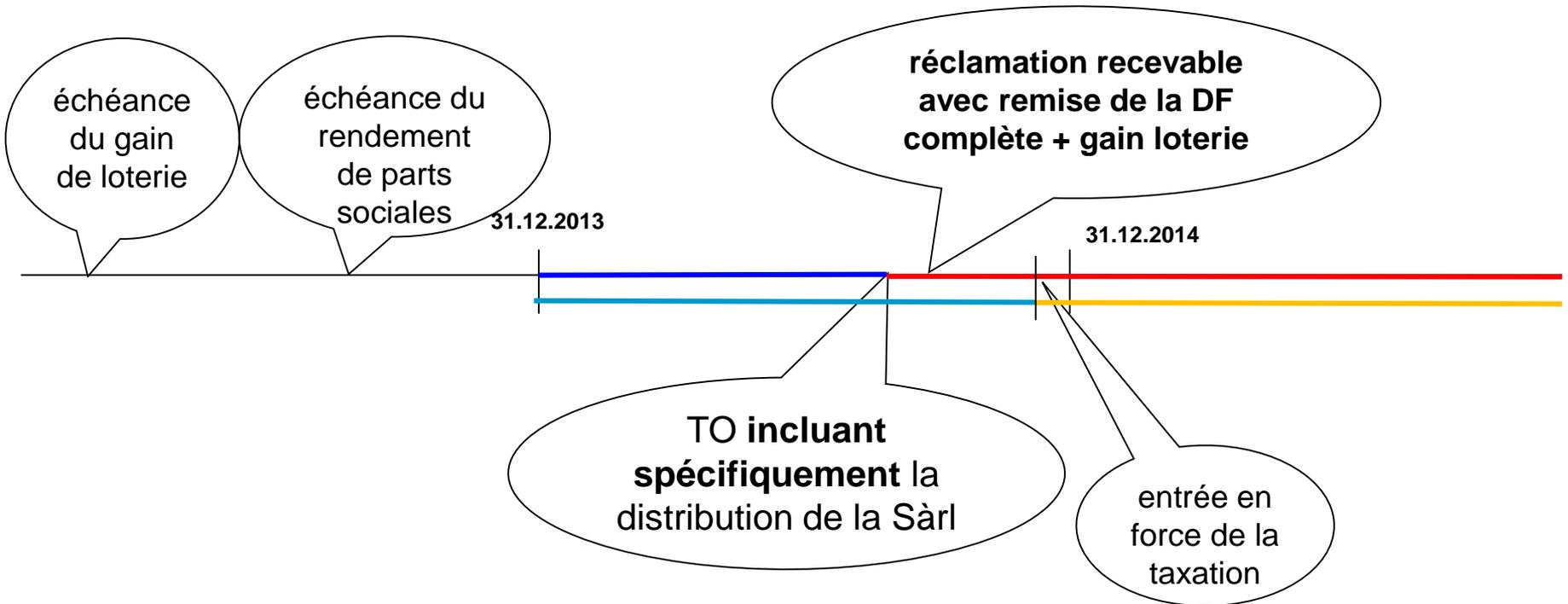
Il ne s'agit donc pas (plus) d'une déclaration postérieure du contribuable. **L'IA retenu sur ce rendement ne pourra pas être récupéré par W.**

En revanche, le **gain de loterie déclaré par le contribuable remplit les conditions d'une déclaration conforme** à l'art. 23 LIA (cf. ch. 3.3 circ. 40).



3. Cas pratiques

Cas no 2 (illustration schématique)



Dividende: déclaration conforme / non-conforme (trop tard)

Loterie: déclaration conforme / non-conforme



3. Cas pratiques

Cas no 3

Etat de fait

Madame M, domiciliée à Y, détient depuis des années des actions Nestlé SA. En juin 2011, elle a obtenu un dividende brut total de **CHF 43'000** sur ces dernières, dont une retenue d'impôt anticipé de CHF 15'050.

Au début 2012, elle remplit sa DF 2011 et mentionne par pure inadvertance dans son état de titres un rendement total des actions Nestlé SA de **CHF 34'000**. Elle revendique par la même occasion un remboursement d'impôt anticipé de CHF 11'900 (35% de CHF 34'000).

En juillet 2012, l'autorité de taxation s'aperçoit de cette erreur et procède à la taxation sur un montant brut de CHF 43'000.

Quel sera le montant d'impôt anticipé en faveur de Madame M ?



3. Cas pratiques

Cas no 3

Réponse

- Le dividende de CHF 43'000 n'a **pas été déclaré dans sa totalité**. Le montant déclaré de CHF 34'000 laisse penser à une erreur de frappe (inversion).
- La demande de remboursement de l'IA n'a pas été effectuée non plus sur l'entier du montant soumis à l'IA à l'origine.
- Il s'agit en l'occurrence d'«une simple correction par l'autorité fiscale de rendements déjà déclarés» découlant d'une **erreur de transcription** selon le ch. 3.2 de la circ. 40. Cette «anomalie» dans la déclaration du rendement imposable ne provoque pas la déchéance du droit au remboursement de l'IA sur la différence entre le **montant déclaré** et celui retenu en taxation.

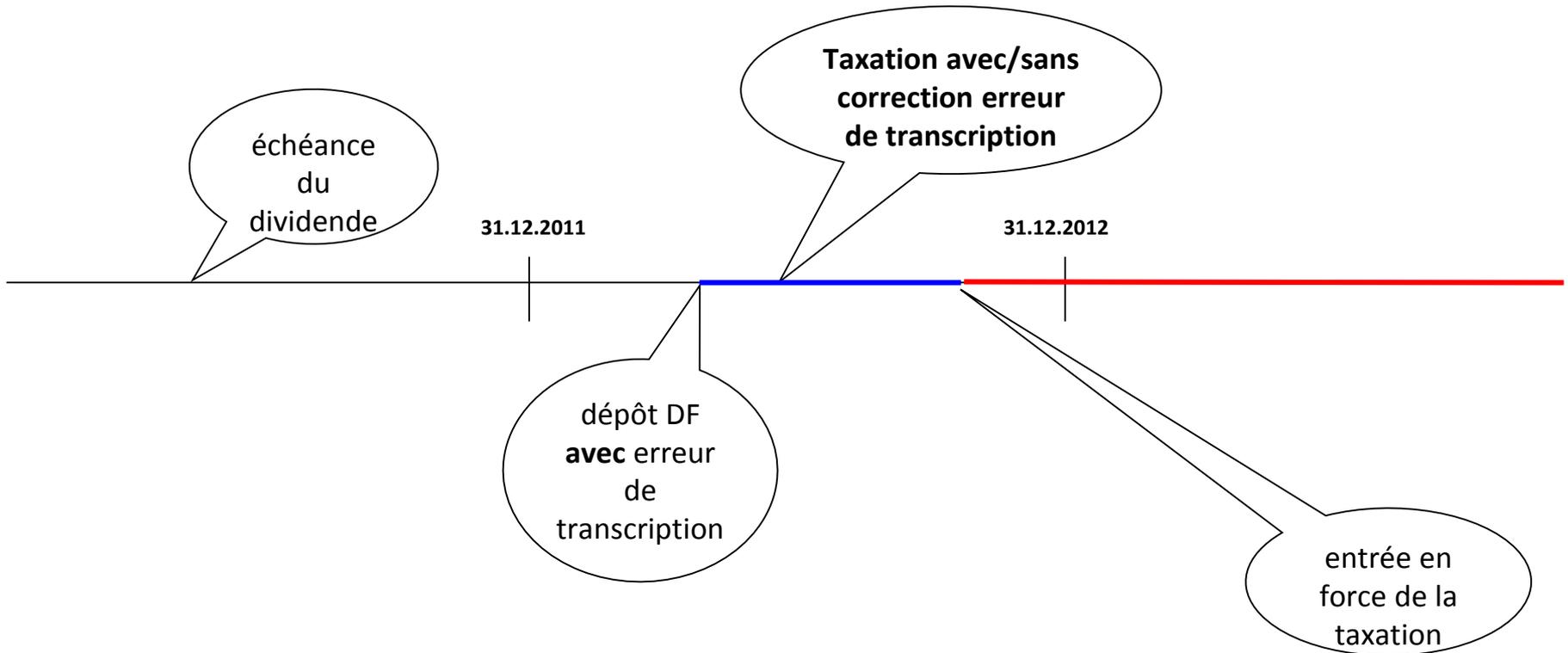
L'intégralité de l'IA sera donc remboursée.

*NB: dans le cas où l'Autorité de taxation aurait procédé à la taxation sans rectifier à la hausse le montant du dividende, Madame M aurait pu, **en complétant sa déclaration avant son entrée en force**, obtenir le remboursement total de l'IA, sous réserve du respect du délai de 3 ans découlant de l'art. 32 al. 1 LIA.*



3. Cas pratiques

Cas no 3 (illustration schématique)



Déclaration conforme / non-conforme (trop tard)



3. Cas pratiques

Cas no 4

Etat de fait

Z, domicilié à Lausanne, exploite une régie immobilière sous la forme d'une SA. Dans le courant de 2013, Z a encaissé **personnellement** une commission de CHF 80'000 sur la vente d'une villa. Bien que résultant d'un mandat de la SA, cette commission n'a pas été enregistrée dans ses comptes.

En avril 2014, le mandataire de Z remplit la déclaration d'impôt 2013 sur la base des indications fournies par son client. Ce dernier ne lui indique pas avoir reçu ces CHF 80'000. La déclaration fiscale de Z est remise durant le même mois à l'office d'impôt.

Le 15 juin 2014, la SA fait l'objet d'un contrôle de la division Contrôle externe de l'AFC (IA) portant sur les années 2009 à 2013 qui découvre rapidement l'existence de cette distribution dissimulée de bénéfice échue en 2013.



3. Cas pratiques

Cas no 4

Etat de fait (suite)

Le 17 juin 2014, Z dépose une **déclaration fiscale rectifiée** qui inclut la distribution de CHF 80'000 et par la même occasion la demande de remboursement de l'IA correspondant. A ce moment, sa taxation 2013 ne lui pas encore été notifiée.

Est-ce que Z a droit au remboursement de l'IA sur la distribution dissimulée de bénéfice de CHF 80'000 ?



3. Cas pratiques

Cas no 4

Réponse

La déclaration rectificative de Z intervient à la suite de la **découverte par l'autorité fiscale** d'un élément de revenu non déclaré de façon intentionnelle ou avec l'intention de soustraire.

En l'occurrence, le caractère spontané du complément à la déclaration fiscale initiale, non encore entrée en force, n'est pas reconnu par l'autorité de taxation (ch. 3.1 circ. 40 avec renvoi à la jurisprudence, exclusion de l'exception).

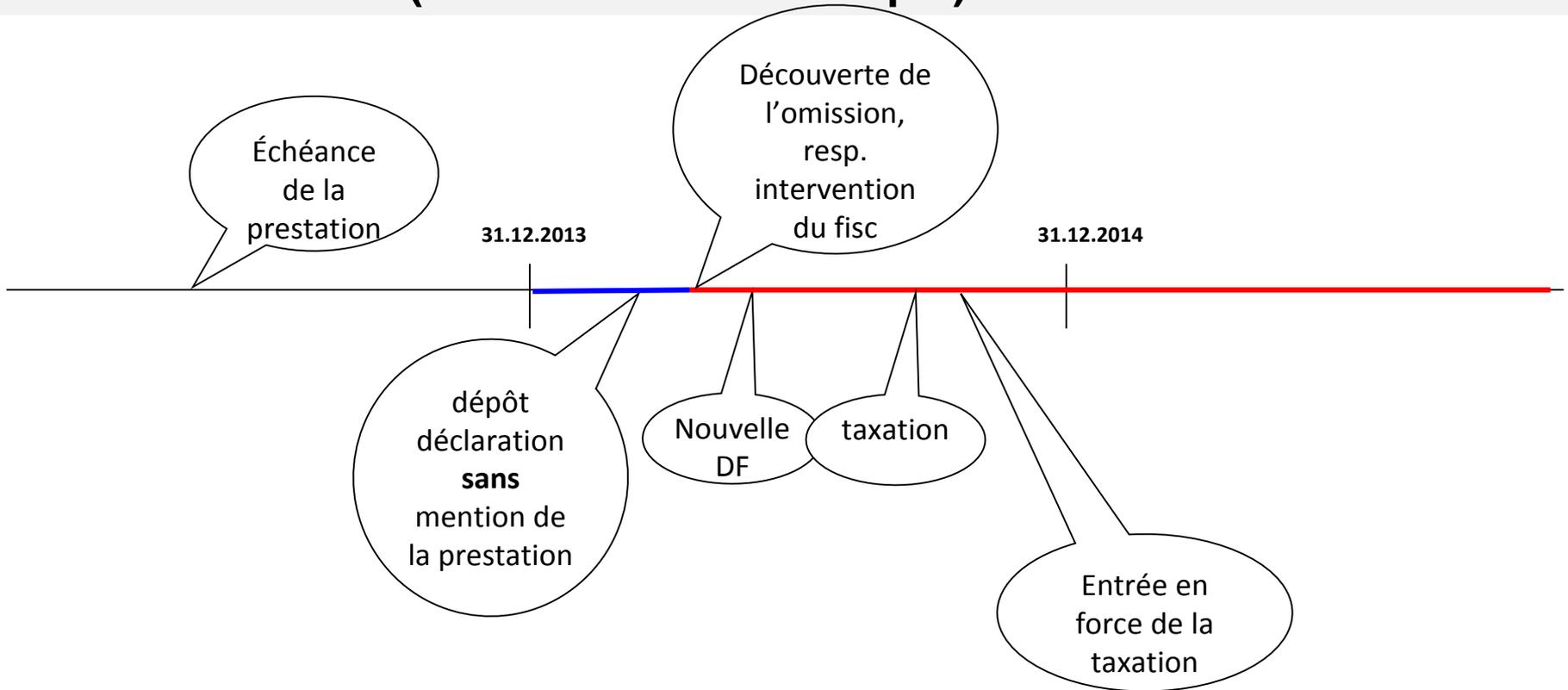
Le remboursement de l'impôt anticipé est donc refusé par l'autorité cantonale compétente.

*NB: la condition de la déclaration conforme selon l'art. 23 LIA n'étant pas remplie, une demande de bénéficiaire de la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. a OIA sera aussi refusée (cf. art. 24 al. 2 OIA, procédure de décl. admissible **si les bénéficiaires de la prestation auraient droit au remboursement d'après la loi...**).*



3. Cas pratiques

Cas no 4 (illustration schématique)



Déclaration conforme / non conforme



3. Cas pratiques

Cas no 5

Etat de fait

B est actionnaire unique de B SA. En 2013, B SA a comptabilisé une part privée pour frais de représentation de CHF 10'000 à la charge de son actionnaire.

Dans le cadre de la taxation 2013 de B SA en août 2014, l'autorité fiscale estime que **cette part est insuffisante de CHF 5'000**. Cette reprise, en tant que distribution dissimulée de bénéfice, n'est pas contestée par B SA.

Par la même occasion, l'autorité de taxation procède à la **taxation initiale 2013** (pas de rappel d'impôt) de B en lui rajoutant un rendement de fortune de CHF 3'000 (60% de CHF 5'000).

S'agissant d'une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé, B SA déclare, de son côté, spontanément cette distribution à l'AFC. Elle acquitte l'IA dû et en transfère le montant à B.



3. Cas pratiques

Cas no 5

Etat de fait (suite)

A réception de son avis de taxation 2013, B constate que l'IA ne lui a pas été imputé par l'autorité fiscale cantonale. Il lui écrit immédiatement pour lui demander le remboursement de l'IA.

Quelle sera la réponse de l'autorité cantonale ?



3. Cas pratiques

Cas no 5

Réponse

En l'espèce, la correction opérée **en taxation ordinaire** par l'autorité fiscale peut être considérée comme un **«ajustement de la part privée....»** cité au ch. 3.2 de la circ. 40.

En parlant d'ajustement de la part privée, on entend la rectification [à la hausse] **d'une part privée existante**, mais insuffisante.

Le remboursement de l'impôt anticipé devrait donc être accepté par l'autorité cantonale compétente.

NB: En l'absence totale de part privée, resp. d'une part nettement insuffisante «alibi», on doit considérer qu'il ne s'agit pas de **l'ajustement d'un élément déjà déclaré**, certes pour un montant insuffisant, mais d'une **correction unilatérale** effectuée par l'autorité de taxation, et partant **non déclarée par le bénéficiaire de la prestation** au sens de l'art. 23 LIA.



4. Derniers arrêts du TF

Arrêt du TF du 24 avril 2015 (2C_949/2014)

Résumé du cas :

Le contribuable a déclaré correctement la fortune au 31 décembre et a noté 0 comme rendement de cette fortune dans son état de titres.

Le Tribunal fédéral n'a pas considéré 0 comme une erreur d'écriture et a refusé le remboursement de l'impôt anticipé.

*Notre haute cour a cité dans son arrêt le chiffre 3.2 de la circulaire 40 et a confirmé que **le dépôt de la formule 103 par la personne morale ne vaut pas déclaration du rendement par la personne physique.***



4. Derniers arrêts du TF

Arrêt de TF du 27 août 2015 (2C_172/2015)

Résumé du cas :

Un curateur a rempli et signé la déclaration fiscale 2011 de sa pupille. Cette déclaration ne mentionnait ni les actions, ni le dividende perçu en 2011.

Dans cet arrêt, le TF précise sa jurisprudence en matière de déchéance du droit de remboursement de l'IA pour les personnes physiques, confirmant par la même occasion la teneur de la circulaire de l'AFC n°40 du 11 mars 2014 s'agissant de la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA.



4. Derniers arrêts du TF

Arrêt de TF du 27 août 2015 (2C_172/2015)

Le TF indique également :

« Le fait que ce soit le curateur qui ait agi à sa place n’y change rien. Celui-ci devait en effet exercer sa tâche avec diligence et s’assurer, avant de signer la déclaration d’impôt de sa pupille, qu’il avait bien pris connaissance de la situation patrimoniale de cette dernière. »



Jurisprudence récente en matière de droit à l'imputation forfaitaire d'impôt pour des impôts à la source étrangers non récupérables portant sur des rendements qui ont été imposés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt (déclaration après l'entrée en force de la décision de taxation ordinaire)

**Arrêt du Tribunal fédéral du 27 juillet 2016
(2C_857/2015)**

Bref état de fait

Le contribuable n'a pas déposé de déclaration d'impôt pour les périodes fiscales 2010 et 2011.

Il a donc été taxé d'office pour ces deux périodes.

Après l'entrée en force de ces dernières, le contribuable a effectué une déclaration spontanée qui comprenait deux demandes d'imputation forfaitaire d'impôt.

L'autorité compétente a procédé à un rappel d'impôt.

Ancienne pratique :

En matière de droit à l'imputation forfaitaire d'impôt, on appliquait par analogie 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.**»*

=> l'imputation forfaitaire d'impôt était donc refusée lors de demandes intervenues après l'entrée en force de décisions de taxations ordinaires.

Considérants de cette jurisprudence :

Notre haute cour a contesté la pratique en vigueur consistant à ne pas accorder, à défaut d'une déclaration régulière, l'imputation forfaitaire d'impôt pour des rendements imposés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt.

Considérants de cette jurisprudence :

S'agissant de la perte d'un droit réduisant la charge fiscale, la déchéance de celui-ci **nécessiterait une base légale expresse**.

L'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt du 22 août 1967 ne connaît qu'un délai pour la présentation de la demande. C'est l'**art. 14 al. 2 OIF** qui le précise :

*« Le droit à l'imputation forfaitaire d'impôt s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les **trois ans après l'expiration de la période fiscale** au cours de laquelle les revenus sont échus. »*

Conclusion :

=> Aucune déchéance du droit à l'imputation lorsque l'imposition des rendements est effectués dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et dans le respect du délai de trois ans de l'art. 14 al. 2 OIF.



Merci de votre attention