ex/ante

Zeitschrift der juristischen Nachwuchsforscher
Revue des jeunes chercheurs en droit
Journal for young legal academics

Ausgabe – numéro – issue 1/2020

Prävention
prévention
prevention

Sofia Balzaretti
L'interdiction de la publicité sexiste et la prévention de la violence fondée sur le genre

Patrick Lombardi
La LFAIE et les opérations de refinancement bancaires

William Barbey
Revue de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue à propos des nouveaux articles 23 alinéa 2 et 70*d* LIA

Odile Ammann
L'interprétation du droit international par les tribunaux nationaux : méthodes et raisonnement à la lumière de l'exemple suisse

Damien Oppliger
La carte de crédit – Étude droit suisse

Patrice Martin Zumsteg
Demonstrationen in der Stadt Zürich

DIKE

Herausgeber / éditeurs

Stephanie Bernet (Koordination deutschsprachige Beiträge)
Claude Bertschinger (Marketing)
Valérie Dittli (Präsidium)
Ryan Gauderon (Koordination französischsprachige Beiträge)
Nadia Kuźniar (Kommunikation Verlag)
Raquel Pochon (Marketing)
Jan Wenk (Finanzen)

Redakteure / rédacteurs

Sophia Balzaretti
Tilla Caveng
Kaspar Ehrenzeller
Florian Fasel
Pascal Favrod-Coune
Gabriel Gertsch
Rehana Harasgama
Louise Hauptmann
Manon Joseph
Maya Kiepe
Alex Kistler
Natalie Lisik
Kastriot Lubishtani
Aldina Mehmedovic
Fiona Savary
Roman Schister
Martin Seelmann
David Zandirad

Vertrieb und Abonnementsverwaltung / Diffusion et abonnements
Dike Verlag AG
Weinbergstrasse 41, CH-8006 Zürich
Tel. 044 251 58 30, E-Mail verlag@dike.ch, www.dike.ch
Erscheint zweimal pro Jahr (Juni, November) / Parution deux fois l'an (juin, novembre)

Abonnementspreis / Prix de l'abonnement
Jahresabonnement / Abonnement annuel:
CHF 72.– inkl. MWSt/TVA incluse
Jahresabonnement Studierende (bitte Kopie der Legitimationskarte beilegen) / Abonnement annuel étudiants (joindre une copie de la carte de légitimation): CHF 58.– inkl. MWSt/TVA incluse
Die Zeitschrift kann auch als Einzelheft bezogen werden /
La revue est également vendue sous forme de cahiers séparés

Kündigungen für die neue Abonnementsperiode sind schriftlich und bis spätestens 31. Oktober des vorangehenden Jahres mitzuteilen. Beanstandungen können nur innert 8 Tagen nach Eingang der Sendung berücksichtigt werden. Für durch die Post herbeigeführte Beschädigungen sind Reklamationen direkt bei der Poststelle am Zustellort anzubringen.

La résiliation de l'abonnement pour une nouvelle période doit être communiquée par écrit au plus tard jusqu'au 31 octobre de l'année précédant la nouvelle période. Seules les réclamations faites dans les huit jours dès réception du numéro seront prises en compte. Les réclamations relatives aux dommages causés par les services postaux doivent être directement adressées à l'office postal de distribution.

Alle Urheber- und Verlagsrechte an dieser Zeitschrift und allen ihren Teilen sind vorbehalten. Jeder Nachdruck, Vervielfältigung, Mikroverfilmung, Übernahme auf elektronische Datenträger und andere Verwertungen jedes Teils dieser Zeitschrift bedürfen der vorherigen schriftlichen Einwilligung der Dike Verlag AG.

Toute réimpression, reproduction, mise sur microfilm, enregistrement sur un support électronique de données et exploitation sous toute autre forme de chacune des parties de cette revue requièrent l'accord préalable écrit de la maison d'édition Dike Verlag AG.

Weitere Informationen zur Zeitschrift, Inserate-, Unterstützungs- und Publikationsmöglichkeiten finden Sie unter www.ex-ante.ch.

Vous trouverez plus d'informations sur la revue, l'insertion d'annonces ainsi que les possibilités de soutien et de publication sur www.ex-ante.ch.

Umschlagbild: © rcfotostock – Adobe Stock

ISSN 2297-9174
ISBN 978-3-03891-153-1

Nevin Martina Bucher

Jugend und Politik

Das Jugendvorstossrecht in den Gemeinden

Wie steht es um die Mitwirkung der Jugendlichen in der schweizerischen Demokratie? Auf diese Frage antwortet das vorliegende Buch mit einer Untersuchung des Jugendvorstossrechts.

Unter Einbezug der Praxis wird das bis anhin kaum erforschte politische Mitwirkungsrecht der Minderjährigen erstmals eingehend untersucht und verfassungsrechtlich eingeordnet.

2019, 351 Seiten, broschiert
ISBN 978-3-03891-082-4
CHF 84.–

DIKE

www.dike.ch/0824

Inhaltsübersicht / Sommaire / Contents

L'interdiction de la publicité sexiste et la prévention de la violence fondée sur le genre
Sofia Balzaretti 3

La LFAIE et les opérations de refinancement bancaires
Patrick Lombardi 12

Revue de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue à propos des nouveaux articles 23 alinéa 2 et 70*d* LIA
William Barbey 22

L'interprétation du droit international par les tribunaux nationaux : méthodes et raisonnement à la lumière de l'exemple suisse
Résumé de thèse de doctorat
Odile Ammann 27

La carte de crédit – Étude droit suisse
Résumé de thèse de doctorat
Damien Oppliger 32

Demonstrationen in der Stadt Zürich
Schlaglichter auf das kommunale Verwaltungsrecht – Dissertationsbesprechung
Patrice Martin Zumsteg 36

Revue de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue à propos des nouveaux articles 23 alinéa 2 et 70*d* LIA

William Barbey*

MOTS CLÉS Impôt anticipé – Déchéance du droit au remboursement – Décision entrée en force – Intention et négligence

RÉSUMÉ En quelques mois, le Tribunal fédéral a rendu une riche jurisprudence sur le droit au remboursement de l'impôt anticipé. Sa lecture nous emmène à l'étude de plusieurs notions juridiques, dont deux principalement : l'absence de décision entrée en force et la non déclaration intentionnelle. Certaines questions demeurent, bien sûr, mais l'application des nouvelles normes à fortement gagné en prévisibilité.

ZUSAMMENFASSUNG In nur wenigen Monaten hat das Bundesgericht eine reichhaltige Rechtsprechung über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer erlassen. Seine Lektüre führt uns zum Studium mehrerer rechtlicher Begriffe, vor allem zweier: der Mangel einer rechtskräftigen Entscheidung und die absichtliche Nichtdeklaration. Gewisse Fragen bleiben natürlich noch offen, aber die Anwendung der neuen Normen hat in Vorhersehbarkeit stark zugenommen.

ABSTRACT In just a few months, the Federal Supreme Court has handed down a rich body of case law on the right to reimbursement of the withholding tax. Its reading embarks us on the review of several legal concepts, two of which matter: the absence of a final ruling and the intentional non-disclosure. Some question marks remain, of course, but the application of the new provisions has greatly improved in foreseeability.

I. Introduction

Le nouveau régime de la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé (art. 23 al. 2 et 70*d* LIA) est entré en vigueur au 1er janvier 2019. On se souvient que cette révision fut la réaction parlementaire au retoquage par le Tribunal fédéral de la pratique de l'administration fédérale de contributions (ci-après AFC). L'objectif était d'assouplir les conditions du droit au remboursement[1]. Plus d'un an après cette modification législative, les juges de Mon Repos ont déjà eu l'occasion de traiter plusieurs affaires sous l'angle du nouveau droit. Il s'agit dans cette contribution d'en examiner les plus importantes à la lueur des interrogations principales laissées ouvertes par le texte des nouvelles normes.

La première de ces interrogations consiste à délimiter les champs d'application respectifs entre nouveau et ancien droit (II.). L'enjeu est particulièrement important puisque la nouvelle norme est plus favorable au contribuable. En effet, contrairement au régime prévalant sous l'ancienne mouture de la loi, le droit au remboursement de l'impôt anticipé est aujourd'hui uniquement exclu en cas d'intention frauduleuse. Distinguer les cas d'espèce qui relèvent de la négligence face à ceux qui confinent à l'intention est ainsi devenu un enjeu du nouveau droit (IV.). Or, la distinction entre ces deux états subjectifs est un raisonnement qui échappe aux principes du pur droit fiscal, si bien que la qualification de l'article 23 LIA en tant que norme pénale (re)devient un enjeu (III.).

Singulièrement, chacune des affaires traitées par le Tribunal fédéral a la même constellation de base : un revenu sous forme de dividende qui, au contraire de la détention des actions qui en sont la source, n'est pas déclaré.

* William Barbey, MLaw, doctorant et assistant diplômé à l'Université de Lausanne. Les références sont arrêtées au 30 avril 2020.

1 Cf. à propos de cette révision : Message du 28 mars 2018 concernant une modification de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, FF 2018 2379 ss ; William Barbey, La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, PJA 2019, 943 ss ; Xavier Oberson/Laïla Rochat, Impôt anticipé – Actualités en matière de remboursement dans un contexte national, EF 2018, 606 ss.

II. Délimitation du champ d'application du nouveau et de l'ancien droit

Au préalable à l'examen des ressorts de la règle de droit transitoire, notons, sans qu'il n'y ait besoin de s'y arrêter, que la circulaire nº 40/2014 du 11 mars 2014 a été déclarée maintenue par l'AFC dans sa nouvelle circulaire nº 48/2019 du 4 décembre 2019 « dans la mesure où l'ancien droit trouve encore application » (ch. 7). Cela n'est pas surprenant, mais regrettable. Cette circulaire est en effet partiellement contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'ancien droit[2]. Aucun litige n'a été l'occasion de le rappeler.

Revenons à l'article 70*d* LIA, lequel comporte deux conditions à l'application du nouveau droit que nous examinons successivement : le respect du champ d'application temporel rétroactif (A.) et l'absence de décision entrée en force sous l'ancien droit (B.).

A. L'étendue temporelle (TF, 2C_901/2018, 17.6.2019)

Sur l'étendue temporelle du nouveau droit, la teneur de l'article 70*d* LIA est la suivante : « [Le nouveau droit] s'applique aux prétentions nées à partir du 1er janvier 2014 […] » S'il a pu être donné au texte plusieurs sens – s'agit-il des prétentions objets de l'impôt ou des prétentions en remboursement de ce dernier ? –, toute discussion a rapidement été close par un arrêt rendu en juin 2019 dans une affaire genevoise[3].

Les prétentions *(Ansprüche)* visées par le texte légal sont celles en remboursement de l'impôt anticipé. Le droit au remboursement prend donc naissance au même moment que la créance fiscale, savoir, selon l'art. 12 LIA, à l'échéance du revenu imposable[4]. À cet égard, notre Haute Cour peut prendre appui sur le texte allemand, plus clair que le français[5]. En conséquence, l'art. 23 LIA dans sa nouvelle teneur s'applique rétroactivement à tous les revenus soumis à l'impôt anticipé qui sont nés le 1er janvier 2014 ou à une date ultérieure[6].

Cet arrêt a depuis été confirmé dans une affaire tessinoise[7]. L'étendue temporelle de la rétroactivé du nouveau droit ne prête pas, selon nous, à la controverse.

B. L'absence de décision entrée en force (TF, 2C_418/2019, 12.9.2019)

Le respect de cette temporalité n'est toutefois pertinent que dans la mesure où aucune décision entrée en force n'existe au 1er janvier 2019 à propos du droit au remboursement de l'impôt anticipé (art. 70*d* LIA). Cette seconde condition a fait l'objet d'une réflexion approfondie du Tribunal fédéral dans l'arrêt rapporté ci-dessous.

Il s'agit d'une affaire thurgovienne[8] qui concerne l'année fiscale 2016. L'état de fait est coutumier des arrêts que nous étudions : une société verse un dividende et prélève correctement l'impôt anticipé y relatif. Les actionnaires – un couple marié – ne déclarent toutefois pas le dividende en question, mais annoncent simplement dans leur fortune la détention des actions de ladite société. La suite de l'affaire est pourtant originale.

Les contribuables ayant sur demande complété leur déclaration, l'administration fiscale cantonale a (étonnamment) remboursé en 2017 l'impôt retenu en garantie au titre d'une première décision administrative en leur faveur. L'année suivante, l'AFC (procédant au contrôle prévu par les art. 52 al. 4 et 57 LIA) considère que les époux ont été déchus de leur droit au remboursement en ne déclarant pas spontanément le dividende et estime que c'était à tort que les époux ont été remboursés. L'autorité thurgovienne a en conséquence rendu une seconde décision (art. 58 al. 1 LIA) demandant aux contribuables la rétrocession du montant d'impôt anticipé.

Le nouveau droit n'étant alors pas encore entré en vigueur, c'est à juste titre que les autorités inférieures – se fondant sur l'ancien droit – ont tranché en défaveur des contribuables. Cependant, dans le courant de l'année 2019, l'affaire arrive en dernière instance cantonale avant d'être finalement portée devant le Tribunal fédéral par les époux recourants. L'applicabilité rétroactive du nouveau droit devient alors l'enjeu du litige.

La question ici posée est toute particulière puisqu'il s'agit de se déterminer à propos d'une prétention émise par les autorités fiscales (dont le contribuable nie le bien-fondé), mais non pas une prétention émise par le contribuable (et contestée par l'autorité)[9]. Autrement dit, il faut déterminer si la formule de l'art. 70*d* LIA « pour

2 TF, 2C_95/2011, 11.10.2011. Cf. Barbey (n. 1), 945.
3 TF, 2C_901/2018, 17.6.2019.
4 TF, 2C_901/2018, 17.6.2019, c. 3.2.
5 La version allemande de l'art. 70*d* LIA est la suivante : « Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist. »
6 TF, 2C_901/2018, 17.6.2019, c. 3.2.
7 TF, 2C_965/2018, 17.9.2019, c. 3.2.
8 TF, 2C_418/2019, 12.9.2019.
9 TF, 2C_418/2019, 12.9.2019, c. 5 *ab initio*.

autant que le droit au remboursement de l'impôt anticipé n'ait pas encore fait l'objet d'une décision entrée en force » vise également l'entrée en force de la décision cantonale qui, suivant l'intervention de l'AFC en défaveur du contribuable, exige la restitution du remboursement déjà effectué.

Le Tribunal fédéral arrive à une conclusion intermédiaire : la première décision administrative relative au remboursement de l'impôt anticipé est entrée en force – faute de recours de l'administré, qui n'avait aucune raison de se plaindre d'une décision favorable. Situation juridique qui n'est pas remise en cause par l'existence de la seconde décision du canton (qui exige la restitution), même s'il y a contradiction matérielle entre les deux décisions[10]. Si bien que les conditions de l'art. 70*d* LIA ne sont *a priori* pas remplies à simple lecture de la loi : la décision topique est entrée en force.

Passant outre cette interprétation littérale de la norme, notre Haute Cour arrive toutefois à la conclusion inverse en se fondant sur l'interprétation de la volonté du législateur (interprétation historique)[11]. Ce qui a été voulu est une limite à la portée matérielle de la rétroactivité. Le législateur refuse au contribuable la possibilité de remettre en cause une décision définitive rendue (en sa défaveur) avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi[12]. Aussi, nous indique la Cour, lorsque c'est l'autorité fiscale qui revient de son propre chef par une autre décision sur la question du remboursement de l'impôt anticipé, un nouveau délai de recours s'ouvre à l'égard de cette seconde décision (art. 58 al. 2 LIA). Tant que court ce délai ou qu'un recours est pendant, la décision en question n'est alors pas en force. Or, comme elle porte bien sur la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, cette question n'est plus réputée définitivement tranchée au sens de l'art. 70*d* LIA ; le nouveau droit s'applique[13].

Cette approche favorable aux contribuables nous semble bien fondée et surtout respectueuse de l'égalité de traitement entre contribuables, puisqu'elle fait fi de la forme (négative ou positive) du refus du droit au remboursement de l'impôt anticipé par les autorités fiscales.

10 TF, 2C_418/2019, 12.9.2019, c. 5.1.3.
11 TF, 2C_418/2019, 12.9.2019, c. 5.2.
12 TF, 2C_418/2019, 12.9.2019, c. 5.3.1.
13 TF, 2C_418/2019, 12.9.2019, c. 5.3.2.

III. Nature juridique de l'intention et de la négligence : la déchéance est-elle une sanction pénale ?

La teneur du nouveau droit (art. 23 al. 2 LIA) impose de distinguer entre le contribuable qui ne déclare pas un revenu soumis à l'impôt anticipé par négligence et celui qui y procède intentionnellement (unique cas qui entraîne la déchéance). Pour y procéder, la première étape consiste à définir – et donc qualifier – ces deux états subjectifs. L'alternative oscille entre un rattachement au droit pénal et un ancrage en procédure administrative (notamment en lien avec les obligations du contribuable en procédure ordinaire selon les art. 124 ss LIFD)[14].

Dans sa nouvelle circulaire n° 48/2019 déjà évoquée, l'AFC pose brièvement le principe de collaboration de l'administré avant de définir la négligence, par paraphrase de l'art. 12 al. 3 CP, sans toutefois invoquer expressément cet article : « Agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle » (ch. 3.1.2.1).

Dans ses arrêts, le Tribunal fédéral va plus loin en se rattachant expressément à la soustraction d'impôt (art. 175 ss LIFD) et donc aux notions pénales d'intention et de négligence (art. 12 al. 2 et 3 CP). Ce rapprochement est appuyé sur le but de garantie que poursuit l'impôt anticipé, soit celui d'éviter que les contribuables soumis aux impôts directs suisses ne commettent des soustractions[15]. Les juges de Mon Repos utilisent ainsi la même paraphrase que la circulaire[16] et rappellent que le dol éventuel suffit[17].

Nos autorités fédérales administrative et judiciaire s'accordent donc sur une qualification pénale des notions. Si cela a le mérite de la sécurité du droit – les notions pénales

14 TF, 2C_95/2011, 11.10.2011, c. 4.1.
15 Les arrêts qui posent les principes sont : TF, 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 3 ; 2C_1110/2018, 27.6.2019, c. 4.1 ; 2C_1066/2018, 21.6.2019, c. 4.1. Ces principes ont, depuis, plusieurs fois été repris : TF, 2C_184/2019, 25.9.2019, c. 3.2 ; 2C_74/2018, 16.9.2019, c. 2.2 ; 2C_418/2019, 12.9.2019, c. 3.2 ; 2C_224/2017, 16.8.2019, in : StR 74/2019, 824 ss, c. 2.2.
16 TF, 2C_184/2019, 25.9.2019, c. 3.2 ; 2C_74/2018, 16.9.2019, c. 2.2 ; 2C_1110/2018, 27.6.2019, c. 4.1 *in fine ;* 2C_1066/2018, 21.6.2019, c. 4.1.
17 TF, 2C_184/2019, 25.9.2019, c. 3.2 ; 2C_74/2018, 16.9.2019, c. 2.2 ; 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 3 ; 2C_1110/2018, 27.6.2019, c. 4.1 ; 2C_1066/2018, 21.6.2019, c. 4.1.

sont bien connues grâce à la jurisprudence en matière de soustraction d'impôt[18] –, ce rattachement apporte un argument en faveur de la qualification pénale de la déchéance elle-même. Or, cette question n'a pas été expressément évoquée par les juges fédéraux à l'occasion des arrêts ici cités. Et pour cause, la nature pénale de la norme avait été niée par le Tribunal fédéral sous l'ancien droit[19].

Un indice cependant : la Cour explique appliquer le renvoi de l'art. 333 al. 1 CP[20], qui permet l'application des normes générales du Code pénal « aux infractions prévues par d'autres lois fédérales ». Aussi, alors que la qualification de la déchéance était déjà discutable sous l'ancien droit en regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme[21], cette question trouve une nouvelle force et actualité par l'entremise du législateur et des juges fédéraux.

IV. Intention ou négligence du contribuable : cas d'applications

Les arrêts que nous avons déjà cités ont permis au Tribunal fédéral – au-delà de l'exposé des principes – de préciser concrètement la limite délicate entre l'intention et la négligence. Il y a d'abord les affaires renvoyées à l'autorité inférieure faute d'avoir établi les faits sous l'angle du nouveau droit et dont les circonstances générales ne suffisent pas à emporter la conviction de notre Haute Cour (A.), ainsi que celles pour lesquelles ladite Cour a tranché au fond la question (B.).

A. Affaires renvoyées

Dans une espèce tessinoise[22], les juges de Mon Repos relèvent que l'autorité judiciaire précédente ne s'est intéressée qu'à la chronologie des déclarations du contribuable. Celui-ci a d'abord procédé à une déclaration incorrecte *(« mancata (corretta) dichiarazione »),* puis a corrigé cette dernière à première demande de l'autorité fiscale. Ce déroulement des faits – usuel – ne suffit d'évidence pas à retenir une intention frauduleuse. Il faut, écrit le Tribunal fédéral, examiner les motivations et raisons du contribuable qui expliquent le dépôt d'une déclaration fiscale incorrecte. C'est l'examen *in concreto* de ces éléments qui permet de conclure à l'intention ou à la négligence du contribuable ; il faut ainsi déterminer si le contribuable « avait connaissance de l'inexactitude ou du caractère incomplet des informations fournies aux autorités fiscales »[23].

Une affaire du canton de Bâle-Ville[24] nous permet d'aller plus loin. Ici, d'une part, l'autorité fiscale cantonale abonde dans le sens du recourant sur la base du comportement de celui-ci qu'elle qualifie de négligent en prenant appui sur ses allégués, soit en particulier : la complexité de son patrimoine et de sa déclaration fiscale, son absence de connaissances juridiques ou fiscales, ainsi que sa déclaration des intérêts relatifs à un prêt accordé par lui à la société lui ayant versé le dividende non déclaré[25]. Mais, d'autre part, l'AFC soutient l'existence d'une intention frauduleuse en vertu de l'inscription du contribuable au registre du commerce en qualité de réviseur de la société distributrice du dividende, de l'information que le contribuable a reçue de son représentant fiscal à propos dudit dividende et de l'importance du dividende (CHF 900 000)[26]. De son côté, le Tribunal fédéral souligne que les inscriptions au registre du commerce sont effectivement des éléments à prendre en compte, ainsi que la coïncidence jusqu'en 2015 (année du dividende) entre le patronyme de l'actionnaire et la raison de commerce de la société ou, selon les circonstances, l'état de santé du contribuable[27].

Dans une affaire genevoise[28], il fut question d'un dividende versé à l'occasion de la vente des actions propriété d'un couple marié ; dernier dividende prévu d'entente avec l'acheteur. Le Tribunal fédéral précise que n'est pas en soi suffisant pour retenir l'intention « le fait que la convention de vente d'actions […] attirait spécifiquement l'attention des recourants sur la problématique de la déclaration des dividendes[29]. » À l'inverse, le fait que les actions soient absentes de l'état des titres ensuite de leur

18 Pour un rappel de la notion d'intention telle qu'elle ressort de la jurisprudence, cf., à propos de la notion matérielle, TF, 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 3 et, à propos du pouvoir d'examen du Tribunal fédéral, TF, 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 3 ; 2C_1110/2018, 27.6.2019, c. 4.1. Cf., aussi, Daniel Holenstein, Rückerstattung gemäss revidiertem Art. 23 VStG, StR 75/2020, 86 ss, 93 s.

19 Cf., par exemple, TF, 2A.299/2004, 13.12.2004, c. 4.2.1.

20 TF, 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 3 ; 2C_1110/2018, 27.6.2019, c. 4.1 ; 2C_1066/2018, 21.6.2019, c. 4.1.

21 Cf. la jurisprudence rendue à propos de plusieurs pays européens et rapportée par Daniel Holenstein/Julia von Ah, Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85, 609 ss, 649 ss.

22 TF, 2C_184/2019, 25.9.2019.

23 TF, 2C_184/2019, 25.9.2019, c. 3.2 s. (notre traduction).

24 TF, 2C_37/2019, 16.8.2019.

25 TF, 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 4.1.

26 TF, 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 4.1.

27 TF, 2C_37/2019, 16.8.2019, c. 4.1.

28 TF, 2C_1066/2018, 21.6.2019.

29 TF, 2C_1066/2018, 21.6.2019, c. 4.2.

vente au moment de remplir la déclaration fiscale ne suffit pas à retenir la négligence[30].

B. Affaires tranchées au fond

Chaque fois que le Tribunal fédéral a tranché au fond la question, ce fut en faveur du contribuable ; ce qui peut s'expliquer pour des raisons ressortant à l'économie de procédure face à des espèces relativement claires.

Les juges de Mon Repos reconnaissent ainsi qu'agit par négligence le contribuable qui laisse vide la case des rendements dans la déclaration d'impôts, tout en ayant indiqué la part d'actionnariat et annoncé au préalable un dividende exceptionnel à venir[31].

Agit également par négligence le contribuable qui n'indique pas dans sa déclaration fiscale un dividende, mais joint à sa déclaration le formulaire « participation qualifiée », qui mentionne sa quote-part et son revenu brut, ainsi que le formulaire 110 (déclaration de l'impôt anticipé)[32].

Dans une affaire bernoise[33], la Cour arrive également à la conclusion qu'aucune intention n'est imputable aux contribuables qui n'ont en effet caché aucun élément de fortune ou de revenu à leur fiduciaire. Laquelle a certes omis de déclarer le dividende l'année de sa venue à chef, mais les pièces fournies indiquent que dès qu'elle en eut connaissance elle voulut l'inclure dans la déclaration suivante. De la sorte, puisqu'aucun élément contraire n'existe, aucune intention n'est imputable à la fiduciaire non plus[34] ; ce que les parties intimées – l'autorité fiscale du canton de Berne et l'AFC – ont indiqué reconnaître[35].

V. Conclusion

Nous l'avons constaté, les questions relatives aux champs d'application de l'ancien et du nouveau droit ont en principe été réglées à satisfaction par le Tribunal fédéral.

Demeurent ouvertes les autres questions : celles – éminemment procédurales – relatives à la qualification pénale de l'article 23 LIA, mais aussi celles relatives à l'examen de l'état subjectif du contribuable. Il ressort des arrêts qui ont fait l'objet de cette contribution que notre Haute Cour a adopté à cet égard une approche empreinte de pragmatisme et de mesure qu'il nous faut saluer. Quoiqu'il en soit, la limite ténue entre intention et négligence étant une question d'appréciation juridique des faits, elle ne pourra se fixer précisément qu'au fil des affaires judiciaires. La jurisprudence relative à la soustraction d'impôt nous donne néanmoins déjà un cadre en principe bien délimité, mais que l'on sait pouvoir être érosif.

30 TF, 2C_1066/2018, 21.6.2019, c. 4.2.
31 TF, 2C_1110/2018, 27.6.2019, c. 4.3.
32 TF, 2C_224/2017, 16.8.2019, in : StR 74/2019, 824 ss, c. 2.3.3.
33 TF, 2C_74/2018, 16.9.2019.
34 TF, 2C_74/2018, 16.9.2019, c. 2.3.3.
35 TF, 2C_74/2018, 16.9.2019, c. 2.3.3.