

BGer 9C_326/2025 vom 28. Mai 2026

Bundesgericht, 2026-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_326_2025

FR: TF 9C_326/2025 du 28 mai 2026

IT: TF 9C_326/2025 del 28 maggio 2026

Erwägungen

E. 1

Le présent recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par le Tribunal cantonal (art. 86 al. 1 let. d LTF) en matière d'impôt anticipé, un domaine qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte, étant rappelé que le fait que le recourant n'a pas qualifié son recours comme tel ne lui nuit pas (cf. ATF 148 I 160 consid. 1.1).

E. 1.1

Les mémoires doivent indiquer les conclusions (cf. art. 42 al. 1 LTF). Le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). Sauf situations particulières qui ne sont pas réalisées en l'espèce, le recourant ne peut donc pas se limiter à conclure à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause mais doit formuler une conclusion réformatrice (ATF 151 II 884 consid. 2.2.1; 147 I 89 consid. 1.2.5). Cela étant, le Tribunal fédéral interprète les conclusions selon le principe de la confiance, à la lumière de la motivation. Si les conclusions ainsi interprétées permettent de comprendre en quoi le recourant demande la réforme de l'arrêt attaqué, celles-ci peuvent être considérées comme recevables (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3; arrêt 9C_17/2026 du 23 février 2026 consid. 1.2). En l'espèce, le recourant ne formule pas de conclusions réformatrices mais on peut déduire de ses conclusions qu'il demande que l'arrêt attaqué soit réformé en ce sens que le remboursement de l'impôt anticipé de 71'400 fr. lui soit accordé. Ainsi interprétées, ses conclusions peuvent être considérées comme recevables. En revanche, compte tenu de l'effet dévolutif complet du recours devant le Tribunal cantonal (ATF 136 II 539 consid. 1.2), la conclusion tendant à l'annulation de la décision sur réclamation du 13 juin 2023 est irrecevable.

E. 1.2

Le recours a par ailleurs été formé par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Enfin, comme l'arrêt attaqué a été notifié le 5 mai 2026, le recours, déposé le 4 juin 2025, l'a bien été en temps utile. Il convient donc d'entrer en matière sur le recours dans la mesure de sa recevabilité.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le

recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6; 148 II 392 consid. 1.4.1).

Conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit exposer en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.6; 148 I 160 consid. 3). Les faits, ainsi que les critiques sur les faits ou leur appréciation, qui sont formulés de manière appellatoire sont irrecevables, le Tribunal fédéral n'étant pas une autorité d'appel auprès de laquelle des faits peuvent être présentés ou critiqués librement (cf. ATF 150 IV 360 consid. 3.2.1; 147 IV 73 consid. 4.1.2).

En l'espèce, le recourant fonde en partie son argumentation sur des faits qui ne sont pas constatés dans l'arrêt attaqué, sans alléguer ni a fortiori démontrer en quoi les juges précédents seraient tombés dans l'arbitraire en omettant de les prendre en considération. Tel est en particulier le cas des faits qu'il allègue au sujet de l'évolution de la créance de prêt et des relations entre la Société et son entreprise individuelle. Le Tribunal fédéral n'en tiendra donc pas compte et statuera exclusivement sur la base des faits qui ont été constatés dans l'arrêt attaqué.

E. 3

L'objet du litige devant le Tribunal fédéral ne peut pas s'étendre au-delà de l'objet de la contestation, lequel est déterminé par l'arrêt attaqué (ATF 142 I 155 consid. 4.4.2).

E. 3.1

En l'espèce, le Tribunal cantonal a jugé que l'objet du litige portait uniquement sur la décision sur réclamation du 13 juin 2023, par laquelle l'Office de l'impôt anticipé du canton du Valais avait retenu que le recourant était déchu de son droit à obtenir le remboursement de l'impôt anticipé de 71'400 fr. que la Société avait payé en lien avec les prestations appréciables en argent de 72'000 fr. et 132'000 fr. et qu'il ne s'étendait pas à la question de l'existence des prestations appréciables en argent. C'est la raison pour laquelle il a déclaré "irrecevables" les griefs que A. _____ avait formulés pour contester le fait que la Société lui avait accordé des prestations appréciables en argent.

E. 3.2

Dans son recours, le recourant ne critique pas la manière dont les juges précédents ont circonscrit l'objet du litige. Il souligne au contraire également que "le litige porte sur le non remboursement de l'impôt anticipé de 71'400 fr. calculé sur deux prestations appréciables en argent". Cet aspect de l'arrêt attaqué (existence et qualification des prestations) n'est donc pas litigieux. Il n'est pas contesté que le recourant a, en principe, le droit de demander le remboursement de l'impôt anticipé que la Société a versé à l'Administration fédérale en raison des prestations appréciables en argent de 72'000 fr. et de 132'000 fr. qu'elles avait accordées au recourant (cf. art. 21 al. 1 let. a et art. 22 al. 1 LIA [RS 642.21]). Doit seulement être examinée la question de savoir si le Tribunal cantonal a jugé à juste titre que le recourant était déchu de ce droit au remboursement.

E. 4

La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé est réglée à l' art. 23 LIA . Selon l' art. 23 al. 1 LIA , celui qui, contrairement aux prescriptions légales, ne déclare 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. En vertu de l' art. 23 al. 2 LIA , il n'y a pas de déchéance du droit si l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt est due à une négligence et si, dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune: a. sont déclarés ultérieurement, ou b. ont été portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale.

L' art. 23 LIA , qui est entré en vigueur dans sa teneur actuelle le 1er janvier 2019 et qui assouplit la pratique fondée sur l'ancien droit en matière de déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, s'applique au cas d'espèce en vertu de la disposition transitoire de l' art. 70d LIA (cf. sur cette question l'arrêt 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 4.2), ce que le Tribunal cantonal a dûment constaté.

E. 4.1

En l'occurrence, il n'est pas contesté que, dans ses déclarations d'impôts des périodes fiscales 2017 et 2018, le recourant n'a pas déclaré les prestations appréciables en argent provenant de la Société (supra let. A.c), de sorte qu'il a en principe perdu son droit au remboursement de l'impôt anticipé en vertu de l' art. 23 al. 1 LIA . Le recourant fait cependant valoir que le Tribunal cantonal aurait considéré à tort que cette omission de déclarer n'était pas due à une négligence au sens de l' art. 23 al. 2 LIA et que, par conséquent, les conditions n'étaient pas remplies pour qu'il puisse, malgré son omission de déclarer, obtenir le remboursement de l'impôt anticipé.

E. 4.2

Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel est réputée apportée quand il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies et que, dans ce cas, on peut présumer qu'il a volontairement trompé les autorités fiscales, ou à tout le moins agit par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation plus favorable. Est réputé avoir agi par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (arrêt 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1).

Déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève des constatations de faits, qui lient en principe le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF ; supra consid. 2.2). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention ou de négligence est une question de droit, que le Tribunal fédéral revoit librement (ATF 150 IV 65 consid. 6.2; 137 IV 1 consid. 4.2.3).

E. 4.3

En l'espèce, le Tribunal cantonal a jugé qu'il ressortait de la "chronologie des faits" que le recourant n'avait pas commis une simple négligence en omettant de déclarer les prestations appréciables en argent provenant de la Société dans ses déclarations fiscales 2017 (72'000 fr.) et 2018 (132'000 fr.), mais qu'il avait "délibérément fait fi des avertissements pourtant explicites que le fisc lui avait précédemment adressés" (arrêt attaqué consid. 3.3 p. 15 et les arrêts cités). En effet, le 29 août 2017 puis le 27 avril 2018, le Service cantonal avait dûment informé le recourant que le prêt que la Société avait octroyé à son entreprise individuelle n'aurait jamais été accordé à un tiers dans les mêmes circonstances et qu'il renonçait toutefois à qualifier ce prêt de prestation appréciable en argent (prêt simulé), pour autant qu'un plan de remboursement soit mis en oeuvre à partir de l'année 2017. Le Tribunal

cantonal ajoute que, dans son courrier du 29 août 2017, le Service cantonal avait en outre averti le recourant que toute nouvelle augmentation de la créance de prêt ferait l'objet d'une reprise dans son chef, à titre de prélèvement anticipé de bénéfice. Le Tribunal cantonal en a conclu que le recourant "n'ignorait pas que toute nouvelle augmentation de ces créances et/ou leur non-remboursement serait reprise et imposée dans son chef, en tant que distribution dissimulée de bénéfice", ce qui attestait qu'il avait agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, et non par simple négligence.

E. 4.4.1

À l'encontre de l'arrêt attaqué, le recourant consacre l'essentiel de son recours à exposer les raisons pour lesquelles la Société a accordé un prêt à son entreprise individuelle et à justifier l'évolution de cette créance, contestant le caractère fictif de ce prêt et, partant, l'existence même de prestations appréciables en argent en lien avec ce prêt. Ces griefs portent sur un point qui excède l'objet du litige (supra consid. 3.2) et ne seront donc pas examinés. Quant au grief selon lequel "l'AFC" se serait fondée à tort sur l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_701/2022 du 19 juin 2023 pour refuser le remboursement de l'impôt anticipé, il n'est pas dirigé contre l'arrêt attaqué (cf. art. 42 al. 2 LTF) et ne sera donc pas examiné non plus.

E. 4.4.2

Le recourant conteste avoir agi intentionnellement. Il fait valoir que le délai que le Service cantonal lui avait imparti pour rembourser le prêt accordé par la Société "était pour ainsi dire impossible" à tenir, que la qualification de distributions dissimulées de bénéfice serait exclue puisque les montants de 72'000 fr. et de 132'000 fr. ont été imposés deux fois, dans le chef de la Société et dans son chef, ce qui exclurait de ce fait aussi l'existence d'une soustraction ou d'une tentative de soustraction d'impôt. Il allègue ne pas s'être rendu compte des conséquences fiscales de l'absence de remboursement du prêt. Par cette argumentation, le recourant n'apporte aucun élément propre à remettre en cause l'appréciation des juges précédents, selon laquelle l'omission de déclarer les prestations appréciables en argent procède d'un acte intentionnel, à tout le moins par dol éventuel.

E. 4.4.3

Enfin, le recourant affirme avoir déposé ses déclarations fiscales 2017 et 2018 "avant les courriers de l'autorité de taxation l'informant de l'imposition des prestations appréciables en argent", de sorte qu'il ne "pouvait pas les déclarer et en informer l'autorité fiscale". Cet argument confine à la témérité. Il ressort en effet des faits constatés dans l'arrêt attaqué que le recourant a déposé ses déclarations d'impôts 2017 et 2018 respectivement les 1er mars 2019 et 18 février 2020. Or à ces dates, le Service cantonal avait déjà dûment averti la Société et le recourant (courrier du 29 août 2017) qu'il n'accepterait pas que le prêt dépasse le plafond de 297'174 fr. 35 du 31 décembre 2015 et que toute nouvelle augmentation de la créance serait considérée comme un prélèvement anticipé de bénéfice imposable dans le chef du recourant. À cela s'ajoute que le recourant, associé gérant de la Société avec signature individuelle et bénéficiaire du prêt au travers de son entreprise individuelle, ne pouvait manifestement pas ignorer que non seulement la créance de prêt n'avait pas diminué depuis le 31 décembre 2015 mais qu'elle avait augmenté de plus de 72'000 fr. au 31 décembre 2017 et atteint 442'095 fr. 65. au 31 décembre 2018. Le recourant ne pouvait donc pas ignorer les conséquences fiscales de ces augmentations, qui lui avaient été clairement signifiées par le Service cantonal, à savoir qu'il devait être imposé sur les prestations appréciables en argent correspondantes.

E. 4.5

Il découle de ce qui précède que le Tribunal cantonal n'a pas violé l' art. 23 al. 2 LIA en retenant qu'au vu de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, l'omission de déclarer du recourant ne procédait pas d'une simple négligence mais d'un comportement intentionnel, à tout le moins par dol éventuel, et que, partant il était déchu du droit à obtenir le remboursement de l'impôt anticipé de 71'400 fr.

E. 5

Ce qui précède conduit au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.