

# FR\_GERICHTE 604 2014 23 vom 22. Februar 2016

FR Kantonsgericht, 2016-02-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2014\\_23](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_23)

FR: FR\_GERICHTE 604 2014 23 du 22 février 2016

IT: FR\_GERICHTE 604 2014 23 del 22 febbraio 2016

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Verrechnungssteuer

## Erwägungen

### E. 14

juin 2011 concernant l'exercice comptable 2010, la société lui a distribué un dividende de CHF 500.- par action, soit CHF 80'000.-, avec échéance au 14 juin 2011. L'impôt anticipé, par CHF 28'000.-, a été acquitté et le formulaire 103 établi et remis le 29 août 2012 à l'Administration fédérale des contributions. Le recourant a perçu la somme de CHF 52'000.- en date du 1er octobre 2012. B. Le 7 septembre 2012, B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ (les recourants) ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011. Ils ont en particulier annoncé un revenu d'une activité salariée principale de CHF 308'968.- (code 1.110), un revenu imposable de CHF 250'338.- (code 7.910) et une fortune imposable de CHF 1'246'778.- (code 7.910). Dans l'annexe 01 « Etat des titres et autres placements de capitaux – demande de remboursement de l'impôt anticipé », les recourants ont indiqué la propriété de 160 actions de la société, pour une valeur totale de CHF 612'480.-, mais ils n'ont mentionné aucun rendement y relatif. Dans son avis de taxation du 22 novembre 2012 concernant la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions a en particulier ajouté aux revenus déclarés un montant de CHF 80'000.-, correspondant au dividende distribué par décision du 14 juin 2011, sous le code 3.210 (placements privés). Lors d'un entretien du 14 décembre 2012 dans les bureaux du Service cantonal des contributions, puis par courrier de leur mandataire du 17 décembre 2012, les recourants ont demandé le remboursement de l'impôt anticipé de CHF 28'000.-. Ils ont expliqué que le dividende de CHF 80'000.- a été omis dans la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011 car ils sont partis de l'idée que ce montant serait imposable en 2012, année de son paiement. Ils ont ajouté qu'un collaborateur de leur fiduciaire aurait eu confirmation de cette façon de procéder, oralement, lors d'un entretien téléphonique avec un collaborateur du Service cantonal des contributions. Ils ont encore relevé qu'ils ont agi de bonne foi et demandé que l'avis de taxation du 22 novembre 2012 soit rectifiée pour tenir compte de la part non imposable du dividende versé (déduction de 50% pour l'impôt cantonal et 40% pour l'impôt fédéral direct). Par avis de taxation rectifié du 13 décembre 2012 concernant la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions a confirmé l'imposition du dividende de CHF 80'000.-, en opérant une déduction de CHF 32'000.- (impôt fédéral direct) et de CHF 40'000.- (impôt cantonal) sous le code 4.160 (déduction rendement participations privées). Non contesté, cet avis de taxation est définitif et exécutoire. Par courriers du 12 juin 2013 et du 2 octobre 2013 de leur mandataire, les recourants ont réitéré leur demande de remboursement de l'impôt anticipé de CHF 28'000.-. C. Le 21 novembre 2013, le Service cantonal des contributions a notifié aux recourants un décompte d'impôt

pour la période fiscale 2012, comprenant l'imputation de l'impôt anticipé concernant l'exercice 2011. Il en ressort notamment que l'impôt anticipé de CHF 28'000.- prélevé

Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 sur le dividende de CHF 80'000.- distribué par décision du 14 juin 2011 n'est pas restitué aux recourants. Par réclamation du 11 décembre 2013, les recourants ont contesté ce décompte en concluant à ce que le montant de CHF 28'000.- prélevé au titre de l'impôt anticipé soit déduit du solde d'impôt résultant du décompte. A l'appui de leur position, ils reprennent l'argumentation développée dans les demandes de remboursement formulées préalablement. Ils précisent que la distribution du dividende a certes été décidée par l'assemblée générale du 14 juin 2011, mais que le versement du montant correspondant a été suspendu jusqu'en octobre 2012. Après s'être renseignés auprès de l'autorité fiscale, ils pouvaient dès lors avec leur mandataire croire de bonne foi que l'échéance déterminante était la date convenue pour le versement. Par décision du 24 janvier 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation, au motif que les recourants n'avaient pas déclaré pour la période fiscale 2011 le dividende de CHF 80'000.- qui avait fait l'objet de l'impôt anticipé. Tout en admettant que cette omission était probablement due à une erreur d'interprétation quant à la notion d'échéance du dividende, il a retenu en substance que cette erreur avait été corrigée d'office, suite aux contrôles d'usage, et non pas grâce à une déclaration spontanée des recourants. D. Agissant par leur mandataire le 26 février 2014, les recourants ont saisi le Tribunal cantonal d'un recours contre la décision sur réclamation 24 janvier 2014. Ils concluent pour l'essentiel au remboursement du montant de CHF 28'000.- correspondant à l'impôt anticipé sur le dividende de CHF 80'000.- imposé en 2011, sous suite de frais et dépens. A l'appui de leur position, ils confirment en substance que lors de l'établissement de leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011, ils se sont basés sur une confirmation orale d'un collaborateur du Service cantonal des contributions et sont partis de l'idée que le dividende en cause serait imposé en 2012, soit l'année du paiement effectif du dividende. Ils réaffirment également leur bonne foi à cet égard et ajoutent que le dividende de CHF 80'000.- a finalement été déclaré avant la notification de l'avis de taxation ordinaire rectifié pour la période fiscale 2011. L'avance de frais fixée à CHF 1'500.- a été payée dans le délai imparti. E. Dans ses observations du 7 mai 2014, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais. S'agissant des renseignements oraux qui auraient été donnés à un représentant des recourants par un collaborateur du Service cantonal des contributions quant au moment déterminant pour l'imposition des dividendes, il ne peut apporter aucun élément confirmant l'existence et/ou le contenu de la conversation téléphonique en question. Pour le reste, il confirme sa position selon laquelle il n'est pas indispensable de savoir si un contribuable a agi de bonne foi pour déterminer s'il a droit au remboursement de l'impôt anticipé: ce qui est déterminant dans le cas particulier, c'est que l'autorité fiscale a dû intervenir pour ajouter le dividende non annoncé dans la première déclaration fiscale consécutive à l'échéance de celui-ci. Une copie des observations a été transmise aux recourants le 15 mai 2014. L'Administration fédérale des contributions n'a, quant à elle, pas déposé d'observations.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 en droit 1. a) Selon l'art. 35 de la loi du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), le droit cantonal règle l'organisation et la gestion des autorités cantonales chargées de l'exécution de la présente loi, sous réserve des prescriptions du droit fédéral (al. 1). Chaque canton institue une commission de recours indépendante de l'administration (al. 2). La décision rendue sur réclamation par l'office

cantonal de l'impôt anticipé peut, dans les trente jours suivant sa notification, être attaquée par voie de recours écrit à la commission cantonale de recours (art. 54 al. 1 LIA). L'art. 7 de l'arrêté du 13 février 2001 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (l'arrêté d'exécution; RSF 634.2.11) prévoit que la décision de remboursement peut faire l'objet d'une réclamation écrite auprès du Service (al. 1). La décision sur réclamation est sujette à recours au Tribunal cantonal (al. 2). La Cour fiscale du Tribunal cantonal est ainsi compétente pour traiter de la présente cause. b) L'art. 8 de l'arrêté d'exécution précise que la procédure est régie par la législation fédérale ou, lorsque la décision de remboursement a été liée à une décision de taxation, par l'application analogique des dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit, à l'exception de celles qui concernent la réclamation et le recours de la commune. Au surplus, le code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) est applicable. En l'espèce, le recours a été déposé dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 ss CPJA et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable. 2. a) La Confédération, ou le canton pour le compte de la Confédération, rembourse l'impôt anticipé, conformément à la présente loi, au bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt (art. 1 al. 2 LIA). Le remboursement de l'impôt anticipé est réglé aux art. 21 ss LIA. L'art. 23 LIA prévoit que 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. Selon la jurisprudence, pour éviter de perdre ce droit, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou, du moins, communiquer ces renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation. Autrement dit, le contribuable peut faire valoir son droit à l'imputation par une déclaration faite « après coup » des revenus frappés de l'impôt anticipé et de la fortune d'où proviennent de tels revenus jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, même s'il a omis de présenter une déclaration auparavant (arrêts TF 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1, 2C\_80/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2, 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2). Le contribuable doit déclarer lui-même les éléments de revenus et de fortune pour sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. En général, cette obligation est exécutée en mentionnant les éléments en question dans l'état des titres joint à la déclaration d'impôt. Le contribuable peut en outre les indiquer ultérieurement, à tout le moins jusqu'au prononcé de la

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 décision de taxation, en complétant ou corrigeant sa déclaration. Conformément au texte de l'art. 23 LIA, les éléments de revenus et de fortune doivent en outre être communiqués aux autorités fiscales compétentes pour la taxation. Les impératifs de l'administration de masse commandent en effet que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite – à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation – aux fins de compléter ou de corriger celle-ci. Seule une indication des éléments de revenus et de fortune conforme à ce qui précède permet en principe au contribuable de sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. A supposer qu'une faute soit en outre nécessaire pour la déchéance du droit au remboursement, question que le Tribunal fédéral a laissée ouverte, une simple négligence suffirait cependant pour justifier l'application de l'art. 23 LIA (arrêt TF 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2 et les références citées). Lorsque le contribuable ne déclare pas ses revenus de lui-même, il importe peu de savoir si

les autorités fiscales auraient pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et si elles auraient pu avoir accès aux informations manquantes par une demande de pièces ou par une comparaison avec le dossier fiscal d'un tiers, par exemple celui de la société. En effet, le fisc peut 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 LIFD et 42 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; arrêts TF 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1; 2A.299/2004 du 13 décembre 2004 consid. 3.4). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (arrêt TF 2C\_223/2011 du 13 septembre 2011 consid. 2.2.2; voir également arrêts TC FR 604 11 76 du 11 mars 2013 consid. 3a, 604 12 28 du 23 mai 2013 consid. 2b). b) En l'occurrence, dans l'état des titres de leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011, les recourants ont certes indiqué la propriété de 160 actions de la société, mais pas le dividende distribué par celle-ci par décision de l'assemblée générale du 14 juin 2011. La mention par les recourants d'un entretien téléphonique entre leur mandataire et un collaborateur du Service cantonal des contributions qui aurait eu lieu préalablement au dépôt de la déclaration d'impôt ne suffit pas pour admettre que le dividende de CHF 80'000.- a en réalité été déclaré pour la période fiscale en cause. A cet égard, les recourants ne donnent pas d'indication précise sur la date et sur le contenu de cet entretien et ils ne désignent pas non plus le collaborateur concerné. Ils ne produisent par ailleurs pas de notice téléphonique relative à cette conversation. Enfin, et cela peut être regretté si cet entretien a effectivement eu lieu, une telle notice ne ressort pas non plus du dossier produit par le Service cantonal des contributions. Il en résulte que l'existence même d'un entretien téléphonique durant lequel les recourants auraient évoqué l'existence d'un dividende de CHF 80'000.- distribué en 2011 et perçu en 2012 n'est pas établie. Le fait que les actions qui ont donné lieu au versement du dividende figuraient dans l'état des titres ne change rien au constat de l'omission de déclarer le dividende lui-même. Ce qui est déterminant pour retenir une violation de l'obligation de déclarer, c'est que les recourants n'ont pas indiqué le revenu en cause dans la déclaration ou, à tout le moins, n'ont pas attiré clairement l'attention du fisc sur l'existence de ce montant.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 Il ne peut par ailleurs pas être retenu que les recourants auraient complété leur déclaration par la suite, avant l'entrée en force de la taxation. A cet égard, le fait que le dividende en cause a finalement été déclaré avant la notification de l'avis de taxation ordinaire rectifié pour la période fiscale 2011 n'est pas déterminant. Au contraire, il faut admettre, et les recourants n'en disconviennent pas, qu'il a fallu l'intervention du Service cantonal des contributions, dans le cadre des contrôles usuels auxquels il procède, pour que le montant grevé de l'impôt anticipé soit ajouté aux revenus déclarés pour la période fiscale 2011. Il ne s'agit ici en aucun cas d'une simple correction qui aurait été faite par l'autorité fiscale, mais bien d'une omission de déclaration du montant. c) Les recourants font encore référence à leur bonne foi et à l'absence de procédure de soustraction fiscale. Ils font valoir en cela qu'ils entendaient déclarer le dividende en question au moment de son versement, soit en 2012, et qu'ils n'avaient dès lors pas l'intention de dissimuler au fisc l'existence du rendement grevé de l'impôt anticipé. A cet égard, il convient d'abord de relever que, contrairement à ce que soutiennent les

recourants, l'échéance du dividende en cause avait bien été fixée au 14 juin 2011, comme cela ressort du formulaire 103 établi par la société le 29 août 2012 à l'attention de l'Administration fédérale des contributions, et non à la date du versement effectué le 1er octobre 2012. L'explication développée dans le recours, selon laquelle l'échéance aurait en réalité été reportée conventionnellement, jusqu'à la date du paiement, tombe dès lors à faux. Les divergences existant entre la version des recourants selon laquelle un report d'échéance aurait été convenu et les indications du formulaire 103 mentionnant expressément une échéance au 14 juin 2011 réduisent encore la portée des éventuels renseignements fournis par téléphone par un collaborateur du fisc préalablement à la déclaration d'impôt. Dans ce contexte, les recourants ne pouvaient pas se fonder sur de tels renseignements, formulés oralement sur la base d'éléments qui ne peuvent plus être retracés, pour omettre dans la déclaration d'impôt 2011 toute mention ou remarque relative au dividende échu durant cette période. Il en résulte que, dans la mesure où l'absence de déclaration du rendement suffit selon la jurisprudence à justifier l'application de l'art. 23 LIA, même en l'absence de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt, les arguments des recourants ne permettent pas de remettre en question la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement non déclaré. d) Sur le vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que les recourants n'ont pas déclaré le dividende de CHF 80'000.- perçu durant l'exercice 2011 et que, compte tenu des conditions très strictes de l'art. 23 LIA, ils sont dès lors déchus du droit au remboursement de l'impôt anticipé grevant ce rendement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée. 3. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'500.-.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête: I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions est confirmée. II. Les frais de procédure de CHF 1'500.- sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée. III. Communication. Cet arrêt peut faire l'objet d'un recours auprès de Tribunal fédéral, à Lausanne, dans les trente jours dès sa notification. La fixation du montant des frais peut, dans un délai de trente jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 22 février 2016/msu Président Greffière-stagiaire

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