

# FR\_GERICHTE 604 2022 78 vom 2. November 2023

FR Kantonsgericht, 2023-11-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2022\\_78](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_78)

FR: FR\_GERICHTE 604 2022 78 du 2 novembre 2023

IT: FR\_GERICHTE 604 2022 78 del 2 novembre 2023

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Verrechnungssteuer

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité

#### E. 1.1

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 cantonal des contributions (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.

#### E. 1.2

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.

### E. 2

Question litigieuse Le litige porte sur le remboursement anticipé de CHF 11'270.- perçu sur des prestations appréciables en argent de CHF 32'200.- au total, soit CHF 22'000.- correspondant à la vente de véhicules non comptabilisée, CHF 6'800.- pour des frais de représentation non justifiés commercialement et CHF 3'400.- pour de frais généraux non justifiés commercialement. Il n'est pas contesté que les recourants peuvent demander le remboursement de l'impôt anticipé prélevé et qu'ils y ont en principe droit, conformément aux art. 21 al. 1 let. a LIA et 22 al. 1 LIA. La question litigieuse est de savoir si, en l'espèce,

les recourants ont perdu leur droit au remboursement.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8

### **E. 3**

Règles relatives à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé

#### **E. 3.1**

L'art. 23 LIA, qui traite de la question litigieuse, a une nouvelle teneur depuis le 1er janvier 2019 (RO 2019 433). Il prévoit que 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 (al. 1). Il n'y a toutefois 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 à la suite d'une constatation faite par l'autorité fiscale. L'objectif visé par cette modification était d'assouplir la pratique fondée sur l'ancien droit, qui exigeait en particulier pour éviter la déchéance du droit au remboursement une annonce spontanée par le contribuable du revenu grevé de l'impôt, et ainsi d'éviter une imposition à double titre (cumul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt anticipé). Selon le nouveau droit, le contribuable conserve son droit au remboursement si le non-respect de l'obligation fiscale résulte d'une négligence et si, alors que la décision de taxation, de révision ou de rappel d'impôt n'est pas entrée en force, les prestations non déclarées en temps utile sont annoncées ultérieurement par le contribuable ou sont prises en compte par l'autorité fiscale de son propre chef; l'annonce spontanée du revenu ou de la fortune en cause n'est donc plus une condition impérative (arrêt TF 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 4.1 et les références).

#### **E. 3.2**

Selon la disposition transitoire figurant à l'art. 70d LIA, l'art. 23 LIA dans sa nouvelle teneur s'applique aux prétentions nées à partir du 1er janvier 2014 pour autant que le droit au remboursement de l'impôt anticipé n'ait pas encore fait l'objet d'une décision entrée en force. Par "prétentions nées", il faut entendre la naissance du droit au remboursement de l'impôt anticipé; cette naissance a lieu au même moment que celle de la créance fiscale, c'est-à-dire, aux termes de l'art. 12 LIA, au moment où échoit la prestation imposable (arrêt TF 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 4.2 et la référence). En l'espèce, les dividendes litigieux correspondent à des prestations appréciables en argent effectuées durant l'année 2017 en faveur de l'associée de la société ou en faveur de personnes proches. Le nouveau droit est ainsi applicable au remboursement de l'impôt anticipé pour l'année 2017 qui ne fait pas l'objet d'une décision entrée en force. Cela n'est pas contesté par les recourants.

### **E. 4**

Discussion

#### **E. 4.1**

Il est établi que les recourants n'ont pas fait figurer les prestations appréciables en argent dans leur déclaration d'impôts pour la période fiscale 2017. En raison de cette omission, ils ont du reste été condamnés pour soustraction fiscale par décision du 30 août 2019 (voir partie en fait, let. B). Partant, il ne peut être retenu que les recourants ont spontanément

annoncé le dividende grevé de l'impôt anticipé, au sens de l'art. 23 al. 1 LIA.

#### **E. 4.2**

Il reste donc à vérifier si les recourants peuvent obtenir le remboursement de l'impôt anticipé pour l'année 2017 sur la base de l'art. 23 al. 2 LIA. En vertu de cette disposition, il n'y a pas de

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 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 la procédure de taxation, dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune sont déclarés ultérieurement ou ont été pris en compte par l'autorité fiscale de son propre chef.

##### **E. 4.2.1**

La première condition cumulative prévue par le texte de l'art. 23 al. 2 LIA exige que l'omission de déclarer le revenu soit due à une simple négligence et ne soit ainsi pas intentionnelle.

##### **E. 4.2.2**

Selon la jurisprudence, pour examiner si, sur le plan subjectif, l'omission en cause est intentionnelle ou procède d'une négligence, il n'y a pas lieu de s'écarter de ce qui a été développé en matière de soustraction fiscale. La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement – du moins par dol éventuel – voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable. Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. En revanche, 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 lorsque l'auteur 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 (arrêts TF 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 et les références; 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2).

##### **E. 4.2.3**

Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêt TF 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3).

##### **E. 4.2.4**

En l'occurrence, en tant qu'associée gérante, la recourante avait connaissance en 2017 des prestations appréciables en argent effectuées par la société en faveur d'elle-même et du recourant, son mari. Plus spécifiquement, elle ne pouvait pas ignorer que sa société avait vendu durant l'année 2017 deux véhicules pour un chiffre d'affaires estimé à CHF 22'000.- et que, en l'absence de comptabilisation dans les produits de la société, ce montant lui a directement profité. La recourante devait également savoir que la comptabilisation dans les comptes de la société de frais privés de CHF 6'800.-, notamment des factures de restaurant du samedi soir, du dimanche, des frais d'hôtel et restaurant lors de week-ends à l'étranger, ainsi que des frais de repas concernant des invitations de dix à vingt personnes sans justification commerciale, constituait pour elle un avantage appréciable en argent pour le même montant.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 Enfin, il en va de même des divers frais généraux également comptabilisés comme charges de la société alors qu'ils correspondaient à des dépenses pour le véhicule privé de la recourante et à ses frais privés de téléphone. Par ailleurs, les recourants ne peuvent pas se prévaloir du fait allégué qu'ils n'auraient pas disposé des compétences nécessaires pour se rendre compte du caractère incomplet et erroné de la comptabilité de la société, qui a eu pour conséquence directe qu'ils n'ont pas déclaré dans leur chapitre privé les prestations appréciables en argent qui en découlent. La recourante répond en particulier des fausses indications formalisées par la fiduciaire mandatée par sa société. A cet égard, les recourants n'indiquent pas dans leurs écritures qu'ils auraient fourni à cette fiduciaire les indications et pièces qui lui auraient permis de comptabiliser comme produit le prix perçu pour les véhicules vendus. Ils ne contestent pas non plus avoir remis à celle-ci, en vue de l'établissement de la comptabilité de la société, des factures concernant en réalité des frais de nature privée. A cela s'ajoute que, même en l'absence de formation spécifique en comptabilité, la recourante aurait quoi qu'il en soit pu se rendre de compte par une simple lecture des comptes que ceux-ci ne comprenaient pas le chiffre d'affaires relatif aux véhicules vendus et qu'ils faisaient au contraire état de charges qui n'avaient rien à voir avec l'activité de sa société. Dans ces conditions, la recourante doit se laisser opposer les manquements de son mandataire. Il faut retenir que, conseillée par un spécialiste qui a établi la comptabilité sur la base des pièces qui lui ont été remises, elle ne pouvait pas ignorer le caractère erroné et incomplet des indications qu'elle a fournies au fisc au nom de sa société, puis par voie de conséquence dans la déclaration privée qu'elle a remplie avec son mari. Sur la base de ces éléments, la non-déclaration des prestations appréciables en argent effectuées par sa société en faveur d'elle-même et du recourant, son mari, doit être qualifiée d'intentionnelle. Cette qualification correspond du reste à celle ressortant des décisions en matière de rappel d'impôt et de soustraction fiscale consommée rendues à l'égard des recourants le 30 août 2019 par le Service cantonal des contributions, confirmées sur réclamation le 22 janvier 2021 et entrées en force.

#### **E. 4.3**

La première condition de l'art. 23 al. 2 LIA n'étant pas réalisée, les recourants ne peuvent pas se prévaloir de cette disposition, sans qu'il y ait lieu d'examiner la réalisation des autres conditions posées par celle-ci. Partant, le Service cantonal des contributions n'a pas violé l'art. 23 LIA en retenant que les recourants étaient déchu de leur droit au remboursement de l'impôt anticipé pour la période fiscale 2017.

#### **E. 5**

Sort du recours et frais

### **E. 5.1**

Sur le vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.

### **E. 5.2**

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).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'000.-. Ils seront compensés avec l'avance de frais effectuée.

### **E. 5.3**

Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens. 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 1'000.- sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée. III. Il n'est pas alloué de dépens. IV. Notification. Cette décision peut faire l'objet d'un recours auprès de Tribunal fédéral, à Lucerne, 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 2 novembre 2023/msu Le Président La Greffière

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