

FR_GERICHTE 604 2023 44 vom 3. April 2024

FR Kantonsgericht, 2024-04-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_44

FR: FR_GERICHTE 604 2023 44 du 3 avril 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2023 44 del 3 aprile 2024

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). Partant, la Cour fiscale du Tribunal cantonal est compétente pour traiter de la présente cause (art. 26 du Règlement du Tribunal cantonal précisant son organisation et son fonctionnement [RTC; RSF 131.11]).

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 cantonale du 6 juin 2000 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.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7

E. 2

Question litigieuse Est litigieux en l'espèce le remboursement de l'impôt anticipé de CHF 52'499.65 perçu sur la prestation appréciable en argent de CHF 149'999.- correspondant à la vente à un prix surévalué des actions F. _____ à la société. En définitive, il s'agit donc de déterminer si les recourants ont perdu leur droit au remboursement.

E. 3

Droit applicable

E. 3.1

L'art. 23 LIA qui traite de cette question a une nouvelle teneur depuis le 1er janvier 2019 (RO 2019 433). 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).

E. 3.2

En l'espèce, la distribution dissimulée de bénéfice, soit la prestation imposable, a été effectuée durant l'année 2019. Le nouveau droit est ainsi applicable au remboursement de l'impôt anticipé 2019, lequel ne fait par ailleurs pas l'objet d'une décision entrée en force.

E. 4

Règles relatives à la déchéance du droit au remboursement

E. 4.1

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. Selon la jurisprudence, pour qu'un revenu soit réputé « déclaré » (en temps utile) au sens de cette disposition, il faut en particulier que la déclaration en question soit spontanée, c'est-à-dire qu'elle procède d'une initiative du contribuable lui-même et ne soit pas la conséquence d'une intervention de l'autorité fiscale (cf. arrêt TF 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.4 qui reprend la jurisprudence rendue en application de l'ancien art. 23 LIA, dont la teneur est similaire à celle de l'actuel art. 23 al. 1 LIA).

E. 4.2

Selon l'art. 23 al. 2 LIA, 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 sont déclarés ultérieurement (let. a), ou ont été portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale (let. b). L'objectif visé par le nouvel art. 23 LIA 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 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 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. 4.3

La première condition prévue par le texte de l'art. 23 al. 2 LIA exige que l'omission de déclarer le revenu soit due à une négligence. 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 (arrêts TF 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.4; 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1). 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 (arrêts TF 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1; 2C_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). 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 (arrêts TF 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1; 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1; 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2). 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 utilisé 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_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1; 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.4).

E. 5

Discussion

E. 5.1

En l'espèce, les recourants n'ont pas fait figurer dans leur déclaration d'impôt 2019 la distribution dissimulée de bénéfice de CHF 149'999.- effectuée par la société en 2019. Ils n'ont procédé à l'annonce de ce montant à l'AFC qu'après le contrôle de la société par le SCC. Ainsi, cette annonce est la conséquence d'une intervention de l'autorité fiscale, de sorte qu'on ne peut pas considérer que la déclaration en question était spontanée au sens de l'art. 23 al. 1 LIA. Reste à vérifier si les recourants peuvent obtenir le remboursement de l'impôt anticipé sur la base de l'art. 23 al. 2 LIA. La première condition prévue par cette disposition exige que l'omission de déclarer le revenu soit due à une négligence.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7

E. 5.2

En l'occurrence, les recourants ne pouvaient ignorer le fait d'avoir obtenu une prestation appréciable en argent de la société. En effet, ces derniers savaient que la valeur fiscale des actions F. _____ au 31 décembre 2018 avait été fixée à CHF 0.- par le SCC sur la base des comptes 2017 (cf. pièce 4 du recours). En outre, ils avaient eux-mêmes déclaré ces actions avec une valeur de CHF 0.- dans leur déclaration d'impôt 2018. Dans ces

circonstances, ils ne pouvaient qu'être conscients que le prix de CHF 150'000.- pour la vente des actions était surévalué et que, par conséquent, la transaction en cause remplissait les conditions d'une prestation appréciable en argent. Ceci vaut a fortiori au vu du fait qu'ils étaient détenteurs des parts sociales et associé gérant de la société. Par ailleurs, il ressort du dossier que la déclaration d'impôt des recourants pour l'année 2019 est datée au 26 août 2020 et que, à cette date, la société avait déjà été informée du fait que l'acquisition de la participation était considérée comme une non-valeur de CHF 149'999.- (cf. doc. 1 et 3). En pareille circonstance, le SCC pouvait considérer que l'omission constituait un comportement intentionnel et n'était pas due à une négligence.

E. 5.3

Les recourants font valoir que le transfert des actions F. _____ à la société a été effectué à la valeur d'acquisition des actions, soit CHF 150'000.-. A cet effet, ils font parvenir un avis de débit de CHF 150'000.- payé par le recourant, ainsi que des contrats « Sale and Purchase Agreement » et « Assignment of claims », portant sur les montants respectifs de CHF 68'457.05 et CHF 81'542.95. Ces explications et documents ne sont toutefois pas propres à remettre en cause ce qui a été exposé ci-avant, soit que les recourants savaient que le prix de vente au moment de la transaction en cause était surfait et que, par conséquent, il s'agissait d'une prestation appréciable en argent. Par ailleurs, le fait que le montant de CHF 149'999.- doive être considéré comme une non-valeur dans la société et une distribution dissimulée de dividende dans le chapitre fiscal des recourants est établi. Cette question a d'ailleurs fait l'objet d'une décision sur réclamation du SCC, laquelle est entrée en force (cf. partie en fait, let. D). Ainsi, ceci ne peut plus être contesté à ce stade.

E. 5.4

Les recourants soutiennent également ne pas avoir commis de négligence puisqu'ils ont déclaré sur la formule 102 la prestation appréciable en argent en date du 21 juillet 2021. Là encore, leur raisonnement ne peut être suivi. En effet, la négligence doit porter sur l'omission des contribuables de déclarer le revenu. La formule 102 est une déclaration faite par la société d'une prestation imposable pour l'impôt anticipé. Elle n'est dès lors pas déterminante, dans la mesure où elle ne concerne pas les recourants.

E. 5.5

Au vu de ce qui précède, la première condition de l'art. 23 al. 2 LIA n'est pas réalisée, si bien qu'il n'y a pas lieu d'examiner la réalisation des autres conditions posées par cette disposition. Par conséquent, le SCC n'a pas violé l'art. 23 LIA en retenant que les recourants étaient déchus de leur droit au remboursement de l'impôt anticipé pour la période fiscale 2019.

E. 6

Sort du recours et frais

E. 6.1

Partant, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7

E. 6.2

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 du Tarif des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative [Tarif JA; RSF 150.12]). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 3'000.-. Ils seront compensés avec l'avance de frais effectuée.

E. 6.3

Vu le sort du recours, il n'est pas alloué d'indemnité de partie (art. 137 CPJA). la Cour arrête : I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation rendue le 23 mars 2023 par le Service cantonal des contributions est confirmée. II. Les frais de procédure de CHF 3'000.- sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée. III. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. IV. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 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 3 avril 2024/anm Le Président La Greffière

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