

GE_GERICHTE A/1077/2016 vom 17. April 2018

GE Cour de justice, 2018-04-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1077_2016

FR: GE_GERICHTE A/1077/2016 du 17 avril 2018

IT: GE_GERICHTE A/1077/2016 del 17 aprile 2018

Regeste

DROIT FISCAL ; IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT ; IMPÔT SPÉCIAL ; IMPÔT ANTICIPÉ ; COMPENSATION DE CRÉANCES ; INTÉRÊT MORATOIRE | La compensation entre le reliquat de l'impôt anticipé et l'IFD 2012 est conforme au droit. La recourante (la compensante) a signifié aux intimés (les compensés) sa volonté de sacrifier sa propre créance, soit le montant IFD 2012 dû, en vue d'éteindre la créance compensée, soit le reliquat de l'impôt anticipé qui aurait dû être rendu aux contribuables après l'imputation sur l'ICC 2012. Les effets de la compensation rétroagissent au moment où la créance compensante est exigible, de sorte qu'aucun intérêt moratoire ne peut être mis à la charge des intimés. S'il est vrai que par le biais de la compensation, aucun intérêt moratoire n'est dû, cela résulte du choix de la recourante de procéder par le mécanisme de la compensation. Cette façon de procéder lui est opposable. Recours rejeté. | LPGIP.33; CO.124; LIA.31; LIFD.161; LIFD.162; LIFD.163; LIFD.164; LIA.31; RDDFF.16; CO.120; CO.125.ch3

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Madame et Monsieur A_____ représentés par Figest Conseil SA, mandataire et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 avril 2017 (JTAPI/447/2017) EN FAIT 1) Le litige concerne les intérêts moratoires arrêtés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour la période fiscale 2012 de Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____ ou les contribuables) domiciliés à l'époque à B_____ dans le canton de Genève. 2) M. A_____ est l'unique actionnaire de C_____ SA (ci-après : C_____), société anonyme ayant son siège à D_____ dans le canton d'Obwald. 3) Le 12 décembre 2011, C_____, qui bouclait ses comptes au 30 septembre de chaque année, a distribué un dividende de CHF 15'000'000.- en faveur de M. A_____. L'impôt anticipé retenu sur ce dividende a été versé le 18 janvier 2012 à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). M. A_____ a perçu le solde, soit CHF 9'750'000.-, le 19 janvier 2012. 4) Le 8 février 2012, les époux A_____ ont sollicité de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) d'être dispensés des acomptes 2012 ; le montant retenu pour l'impôt anticipé sur le dividende précité couvrait la totalité de leurs impôts. 5) Le 17 février 2012, l'AFC-GE a dispensé les époux A_____ des acomptes 2012 en impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC). En IFD, des bulletins de versement leur ont été remis, avec la mention que le paiement de cet impôt par tranches demeurerait facultatif. 6) Par bordereau provisoire du 15 mars 2013, l'IFD 2012 a été arrêté à CHF 507'794.- 7) Dans leur déclaration fiscale 2012, les époux A_____ ont mentionné, en

revenu de la fortune mobilière, le dividende précité et CHF 115'432.- d'intérêts bruts soumis à l'impôt anticipé. Ils ont demandé l'imputation de l'impôt anticipé sur leurs impôts. !endif]>![if> 8) Par bordereaux ICC et IFD 2012 du 18 janvier 2016, l'AFC-GE a taxé les contribuables ; les montants de ces impôts ne sont pas contestés. !endif]>![if> Les éléments suivants résultaient du décompte final ICC 2012 : Valeur Opération Mouvements (voir au dos) Débit Crédit 31.03.2013 06.01.2016 Bordereau notifié le 18.01.2016 CHF 3'958'324.55 31.03.2013 06.01.2016 Impôt anticipé CHF 5'290'556.95 18.01.2016 06.01.2016 Frais délai de renvoi de déclaration CHF 20.- 18.01.2016 06.01.2016 Report sur R10.185.422 / IFD / 2012 / 1 CHF 1'152'405.60 18.01.2016 06.01.2016 Report sur R10.185.422 / IFD / 2013 / 1 CHF 179'806.80 Totaux CHF 5'290'556.95 CHF 5'290'556.95 Solde CHF 0.- Le décompte final IFD 2012 se présentait ainsi : Valeur Opération Mouvements (voir au dos) Débit Crédit 15.03.2013 20.02.2013 Bordereau provisoire notifié le 15.03.2013 CHF 507'794.- 25.06.2014 13.06.2014 Report de R10.185.422 / ICC / 2011 / 1 CHF 66'377.15 18.01.2016 06.01.2016 Supplément notifié le 18.01.2016 CHF 672'083.- 18.01.2016 06.01.2016 Report de R10.185.422 / ICC / 2012 / 1 CHF 1'152'405.60 18.01.2016 18.01.2016 Intérêts moratoires CHF 38'905.75 Totaux CHF 1'218'782.75 CHF 1'218'782.75 Solde CHF 0.- 9) Le 4 février 2016, les époux A_____ ont demandé à l'AFC-GE d'allouer une partie de l'impôt anticipé déjà payé comme acompte de l'IFD, selon le tableau suivant : !endif]>![if> Année Dividende 35 % impôt anticipé Acompte impôt ICC Acompte impôt IFD 2014 CHF 17'000'000.- CHF 5'950'000.- CHF 4'550'000.- CHF 1'400'000.- 2015 CHF 10'000'000.- CHF 3'500'000.- CHF 2'650'000.- CHF 850'000.- 2016 CHF 10'500'000.- CHF 3'675'000.- CHF 2'775'000.- CHF 900'000.- 10) Le 8 février 2016, les époux A_____ ont élevé réclamation contre le bordereau IFD 2012 du 18 janvier 2016. !endif]>![if> Le montant de l'impôt anticipé de CHF 5'290'556.95 avait été crédité sur le décompte des ICC 2012 à la date-valeur du 31 mars 2013, date-valeur de la notification du bordereau. Par contre, le report du montant de CHF 1'152'405.60 sur l'IFD 2012 avait été débité sur le relevé de compte ICC et crédité sur le relevé IFD à la date-valeur du 18 janvier 2016. Cette différence de dates-valeur avait généré des intérêts moratoires de CHF 38'905.75. Or, le report devait être effectué à la même date sur les deux relevés de compte ICC et IFD. Les intérêts moratoires de CHF 38'905.75 débités sur le relevé de compte IFD 2012 devaient donc être annulés. Pour l'année 2012, la situation fiscale se présentait ainsi : CHF 5'138'221.- total des impôts ICC et IFD (hors intérêts) - CHF 5'290'557.- impôt anticipé prélevé en 2012 et dont CHF 5'250'000.- proviennent d'un dividende payé le 18 janvier 2012 - CHF 66'377.- report crédit ICC 2011 / 1 - CHF 218'713.- trop payé Il en résultait qu'ils avaient payé, dans les délais, un montant nettement supérieur aux ICC et IFD 2012. Il n'était dès lors pas possible de justifier la facturation d'intérêts moratoires. 11) Par décision du 4 mars 2016, l'AFC-GE a maintenu les montants des intérêts moratoires inscrits sur le relevé de compte IFD 2012. !endif]>![if> 12) Par acte du 6 avril 2016, les époux A_____ ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation et à la suppression des intérêts moratoires de CHF 38'905.75 sur le compte IFD 2012. !endif]>![if> 13) Le 5 août 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. !endif]>![if> 14) Le 30 août 2016, les époux A_____ ont répliqué, persistant implicitement dans leurs conclusions. !endif]>![if> 15) Par jugement du 24 avril 2017, le TAPI a admis le recours des époux A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants. !endif]>![if> La question litigieuse concernait la date-valeur à retenir pour le report du solde de l'impôt anticipé, une fois

l'imputation sur les ICC effectuée, sur l'IFD. Au vu des dispositions légales applicables, ce report ne pouvait être une imputation au sens de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21), celle-ci ne l'autorisant pas et le droit genevois ne le prévoyant pas. Il s'agissait dès lors forcément d'une compensation, laquelle était d'ailleurs prévue par l'art. 33 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18) : l'autorité fiscale (le compensant) avait signifié (par le biais du décompte final pour les ICC 2012 et du relevé de compte pour l'IFD 2012) aux contribuables (les compensés) sa volonté de faire le sacrifice de sa propre créance (la créance compensante, à savoir le montant dû à titre d'IFD) en vue d'éteindre la créance compensée (le solde du montant prélevé à titre d'impôt anticipé). En application de l'art. 124 al. 2 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220) et de la jurisprudence applicable, les effets de la compensation remontaient au moment où la créance compensante était exigible, laquelle était exigible trente jours après la notification du bordereau provisoire du mois de mars 2013. Les intérêts moratoires de CHF 38'905.75 n'étaient donc pas dus et devaient ainsi être annulés. 16) Par acte du 2 juin 2017, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 4 mars 2016. Le raisonnement retenu par le TAPI était infondé. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne prévoyait pas de disposition spécifique en matière de compensation. L'acquittement d'une dette fiscale par compensation avec une créance du contribuable n'était permis que si l'autorité fiscale y consentait, en application des dispositions supplétives du CO et pour autant que celle-ci ne soit pas exclue par d'autres dispositions spécifiques. L'art. 33 LPGIP, qui n'était en premier lieu pas applicable à la perception de l'IFD, précisait certes que les règles générales du CO sur la compensation pouvaient être appliquées à titre supplétif, mais l'application de ces règles ne pouvait conduire à un résultat contraire aux dispositions spéciales de la LIA (lex specialis derogat generalis), en particulier l'art. 31 al. 4 LIA qui énonçait que les montants d'impôt anticipé à imputer ou à rembourser ne portaient pas intérêt. Or, force était de constater que le TAPI, de par le mécanisme de compensation qu'il avait instauré, conduisait, certes indirectement, au résultat que les montants de l'impôt anticipé à rembourser au contribuable portaient intérêt en faveur de ce dernier. Par ailleurs, l'obligation de payer des intérêts débutait sans sommation trente jours après l'échéance de l'impôt lorsqu'il avait fait l'objet d'un bordereau définitif ou provisoire. En l'occurrence, un bordereau provisoire IFD 2012 (pour un montant de CHF 507'794.-) avait été notifié le 15 mars 2013, les intérêts moratoires avaient commencé, de par la loi, à courir trente jours plus tard, soit le 15 avril 2013. Les contribuables n'ayant procédé à aucun paiement de ce bordereau provisoire, il était ainsi justifié que des intérêts moratoires aient été calculés à compter du 15 avril 2013 et jusqu'à la date de notification du bordereau IFD 2012 définitif, à savoir le 18 janvier 2016. Il était vrai qu'en l'occurrence, le délai pour procéder à la taxation définitive (environ trois ans) pouvait paraître inhabituellement long par rapport à une procédure ordinaire de taxation. Toutefois, cela s'expliquait en partie par la complexité du dossier et l'importance des éléments imposables déclarés, nécessitant un travail de vérification plus important. En tout état de cause, le fait que la taxation définitive 2012 ait pris plus de temps à être notifiée n'était pas un motif permettant de remettre en cause le principe et le calcul des intérêts moratoires pour cette période. Par ailleurs, il n'était pas dans l'intérêt de l'AFC-GE de retarder le moment de

la taxation définitive. L'AFC-GE ne disposait pas, avant la notification du bordereau de taxation définitif, des montants imputés de l'impôt anticipé et ce n'était qu'à partir de ce moment qu'elle pouvait réclamer leur versement à l'AFC-CH. À la date du 31 mars 2013 (terme général d'échéance pour l'ICC 2012) ou à celle du 15 avril 2013 (exigibilité du bordereau provisoire IFD 2012), l'AFC-GE ne disposait pas des montants à imputer de l'impôt anticipé, même si ceux-ci avaient été versés à l'AFC-CH. Elle ne pouvait aucunement en disposer avant la notification du bordereau définitif et elle n'avait donc pas la possibilité de réaliser un gain sur ces derniers, à la différence d'un acompte ou du montant du bordereau provisoire qui aurait été versé par le contribuable et aurait porté intérêt. On ne saurait dès lors conclure qu'en l'absence de tout versement ou de montant à disposition de l'AFC-GE à cette date (31 mars 2013), l'IFD 2012 dû par les contribuables (et non encore fixé définitivement à ce moment) aurait déjà pu être considéré comme partiellement ou entièrement « acquitté » à cette date. L'AFC-GE avait, à titre exceptionnel, accordé aux époux A_____ une dispense d'acomptes pour l'ICC 2012, aucun accord particulier n'avait en revanche été donné pour l'IFD. Les contribuables n'ayant pas réagi à la suite de la notification du bordereau provisoire IFD 2012 du 15 mars 2013, ils devaient ainsi s'attendre à ce que des intérêts moratoires fussent calculés à compter du délai d'exigibilité indiqué sur ledit bordereau (15 avril 2013), indépendamment du fait qu'ils comptaient recevoir un remboursement d'impôt anticipé relatif à cette période. En ce qui concernait le mécanisme d'imputation devant intervenir entre l'impôt anticipé et l'ICC, selon la loi, aucune imputation ne pouvait intervenir directement entre l'impôt anticipé et l'IFD. Il ressortait notamment de la systématique légale que l'imputation de l'impôt anticipé ne pouvait se faire à une autre date que celle du bordereau de taxation définitif ICC, soit en l'espèce le 18 janvier 2016, cela quand bien même le décompte final ICC du 18 janvier 2016 indiquait de façon erronée la date-valeur du 31 mars 2013 (terme général d'échéance pour l'ICC 2012) pour l'imputation de l'impôt anticipé. L'AFC-GE ne pouvait pas procéder à l'imputation de l'impôt anticipé avant la notification de la taxation définitive, la somme concernée ne lui étant pas transférée auparavant par la Confédération. Afin d'éviter toute ambiguïté à l'avenir, l'AFC-GE allait remédier prochainement à ce problème de formulation dans les décomptes finaux ICC. Dès lors que le montant d'impôt anticipé à imputer n'était pas à disposition de l'AFC-GE avant la notification du bordereau définitif ICC d'une part, et qu'il ne portait pas intérêt de par la LIA d'autre part, l'AFC-GE persistait à soutenir, que la date-valeur d'imputation de l'impôt anticipé et du report du solde ICC sur l'IFD ne pouvait être que celle correspondant à la date du bordereau définitif ICC, soit le 18 janvier 2016. Compte tenu du fait que la compensation entre deux créances ne pouvait intervenir formellement avant la date de notification du bordereau de taxation définitif (18 janvier 2016), la solution adoptée par le TAPI, qui conduisait de par son mécanisme à faire remonter les effets de la compensation à la date d'exigibilité de la créance compensante (15 avril 2013, soit trente jours après la notification du bordereau provisoire IFD) revenait en définitive à faire porter des intérêts sur l'impôt anticipé qui étaient à imputer en faveur du contribuable. Si l'on admettait que la fixation de la date-valeur pour le report du solde ICC sur l'IFD était au 15 avril 2013, cela équivalait à comptabiliser en faveur du contribuable un intérêt rémunérateur sur le montant en sa faveur depuis ce jour (15 avril 2013) et ce jusqu'à la notification du bordereau définitif (18 janvier 2016), finalement comme si le solde positif en sa faveur provenait du versement d'acomptes, alors même qu'il n'était pas contesté qu'il provenait en l'occurrence uniquement du remboursement de l'impôt anticipé, lequel ne pouvait générer d'intérêts conformément à la LIA. Enfin, en tant que *lex specialis*, le respect

de la LIA devait primer l'application à titre supplétif des dispositions générales du CO. 17) Le 19 juin 2017, le TAPI a produit son dossier sans formuler d'observations.!

18) Le même jour, les époux A_____ ont conclu implicitement au rejet du recours en se référant à leurs écritures produites par-devant le TAPI.!

L'AFC-GE occultait qu'il était question ici uniquement de l'IFD, soit un impôt revenant à la Confédération, pour lequel l'AFC-GE n'exerçait qu'un rôle d'organe d'encaissement. Certes, l'IFD était rétrocédé partiellement aux cantons (à hauteur de 17 %). Toutefois, la manière dont la rétrocession s'opérait, de même que la manière dont le produit de l'impôt anticipé était attribué aux cantons par la Confédération en fonction de l'émission des bordereaux d'impôts cantonaux, relevait des relations entre les cantons et la Confédération et ne saurait influencer sur la manière dont les contribuables étaient traités. Dès lors, la question de savoir si les montants versés au titre de l'impôt anticipé étaient ou non à disposition de l'AFC-GE, donc de la caisse de l'État de Genève, n'était pas pertinente. En effet, le produit de l'IFD ne revenait pas à l'État de Genève mais à la Confédération, même s'il appartenait au canton de l'encaisser pour le compte de cette dernière. Il en allait de même pour l'impôt anticipé qui était perçu pas la Confédération, étant précisé que cet impôt avait été versé à l'AFC-CH le 18 janvier 2012 pour ce qui concernait le dividende de C_____. Ces montants avaient été bien reçus dans les comptes de la Confédération à la date d'échéance du bordereau provisoire IFD 2012. C'était donc à juste titre que le TAPI avait décidé de suivre l'approche économique dans l'application de l'art. 120 al. 1 CO, et non une approche formelle, basée uniquement sur les documents internes (relevés de compte) produits par l'AFC-GE, qui ne correspondaient pas à la situation réelle des contribuables vis-à-vis des comptes de la Confédération. 19) Le 8 septembre 2017, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir d'observations ou requêtes complémentaires à faire valoir et a persisté dans ses conclusions.!

20) Sur ce, la cause a été gardée à juger.!

EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 140 al. 1 et 145 LIFD ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 5 al. 2 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 -RDDFF - D 3 80.04).!

2) L'objet du litige consiste à déterminer la date-valeur pour le report du solde de l'impôt anticipé, une fois l'imputation sur l'ICC effectuée, sur l'IFD.!

3) a. Selon l'art. 161 LIFD, en règle générale, l'impôt est échu au terme fixé par le département fédéral des finances (ci-après : DFF ; terme général d'échéance). Il peut être perçu par acomptes (al. 1). Le terme d'échéance prévu est maintenu, même si le contribuable n'a reçu, à cette date, qu'un calcul provisoire de l'impôt ou qu'il a déposé une réclamation ou un recours contre la taxation (al. 5).!

Aux termes de l'art. 162 LIFD, l'IFD est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (al. 1). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (al. 2). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée ; les montants perçus en trop sont restitués. Le DFF arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt (al. 3). À teneur de l'art. 163 LIFD, les impôts doivent être acquittés dans les trente jours suivant l'échéance. La perception des impôts par acomptes est réservée (art. 161 al. 1 LIFD). Le DFF fixe un intérêt rémunérateur pour les versements faits par les contribuables avant l'échéance (al. 2). Les cantons indiquent par publication officielle les

termes généraux d'échéance et de paiement ainsi que les services cantonaux d'encaissement (al. 3). L'art. 164 LIFD précise que le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le DFF (al. 1). Si, à l'échéance, le débiteur de l'impôt n'a pas encore reçu notification du calcul de l'impôt, et qu'il n'est pas responsable de ce retard, l'intérêt ne commence à courir que trente jours après la notification (al. 2).

b. Aux termes de l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du DFF sur l'échéance et les intérêts en matière d'IFD du 10 décembre 1992 (RS 642.124), le terme général d'échéance est fixé au 1^{er} mars de l'année civile qui suit l'année fiscale. Un bordereau définitif ou provisoire est établi pour ce terme d'échéance, conformément à l'art. 162 al. 1 LIFD. Le canton peut toutefois renoncer à l'établissement de bordereaux provisoires d'un montant inférieur à CHF 300.-. Selon l'art. 2 de l'ordonnance précitée, l'AFC-CH peut autoriser l'administration cantonale de l'IFD, sur sa demande, à percevoir l'IFD par acomptes préalables (al. 1). Un intérêt rémunérateur selon l'art. 4 est accordé sur les paiements par acomptes (al. 2). Un intérêt moratoire n'est pas dû en cas de perception par acomptes préalables (al. 3). À teneur de l'art. 3 de cette ordonnance, l'intérêt moratoire commence à courir trente jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire (let. a). Le DFF fixe le taux d'intérêt moratoire pour chaque année civile et le publie dans un appendice à la présente ordonnance (al. 2).

c. Selon la doctrine, l'obligation de payer des intérêts débute sans sommation trente jours après l'échéance de l'impôt lorsqu'il a fait l'objet d'un bordereau définitif ou provisoire (Pierre CURCHOD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], LIFD - Commentaire romand, 2^{ème} éd., 2017, n. 3 ad art. 164 LIFD).

4) a. Selon l'art. 31 LIA, les cantons remboursent l'impôt anticipé, en règle générale, sous forme d'imputation sur les impôts cantonaux et communaux que doit payer le requérant, le surplus étant versé en espèces ; ils peuvent prévoir, dans leurs dispositions d'exécution, le remboursement total de l'impôt en espèces (al. 1). Les impôts cantonaux et communaux sur lesquels l'impôt anticipé est imputé, conformément à l'al. 1, seront désignés dans les dispositions cantonales d'exécution (al. 2). Lorsque la demande en remboursement est adressée en même temps que la déclaration d'impôt cantonale ou, s'il n'y a pas de déclaration à présenter, dans un délai à fixer par le canton, l'imputation se fait sur les impôts cantonaux et communaux qui doivent être payés pendant la même année (al. 3). Les montants à imputer ou à rembourser ne portent pas intérêt (al. 4).

L'art. 16 al. 1 RDDFF précise que l'imputation de l'impôt anticipé est effectuée sur les impôts cantonaux, centimes additionnels compris sur le revenu et la fortune des personnes physiques (let. a ch. 1), sur l'impôt immobilier complémentaire des personnes physiques (let. a ch. 2), sur la taxe personnelle (let. a ch. 3), sur les impôts communaux perçus sur le revenu et la fortune des personnes physiques (let. b). L'imputation est effectuée sur le total du bordereau et répartie par l'office cantonal de l'impôt anticipé proportionnellement au montant des impôts cantonaux et communaux visés ci-dessus (al. 2).

b. Selon l'art. 33 al. 1 LPGIP – loi qui n'est en principe applicable qu'aux impôts cantonaux en vertu de son art. 1^{er} –, la compensation a lieu aux conditions des art. 120 à 126 CO, applicables par analogie et à titre de droit cantonal supplétif. c. La compensation fait l'objet des art. 120 ss CO. Ces dispositions sont également applicables en droit public, en cas de silence de celui-ci et dans la mesure où il n'y a pas d'incompatibilité (Philippe BÉGUIN/ Kaloyan STOYANOV, La créance d'impôt in Les procédures en droit fiscal, 3^{ème} éd. 2015, p. 901). En effet, les motifs qui justifient la compensation en droit privé valent dans les différents domaines du droit ; en toute matière, la compensation simplifie les règlements de comptes et protège le créancier qui est en mesure de s'exécuter contre le risque de ne pas recevoir son dû (André GRISEL, Traité de droit administratif,

vol. II, 2^{ème} éd. 1984, p. 658). Conformément à l'art. 120 al. 1 CO, lorsque deux personnes sont débitrices l'une envers l'autre de sommes d'argent ou d'autres prestations de même espèce, chacune des parties peut compenser sa dette avec sa créance, si les deux dettes sont exigibles. Le débiteur peut opposer la compensation même si sa créance est contestée (art. 120 al. 2 CO). L'art. 124 al. 1 CO prévoit que la compensation n'a lieu qu'autant que le débiteur fait connaître au créancier son intention de l'invoquer. L'art. 125 ch. 3 CO dispose que les créances dérivant du droit public en faveur de l'État et des communes ne peuvent être éteintes par compensation contre la volonté du créancier. Cette disposition exprime un principe général et vaut aussi lorsque les deux prétentions reposent sur le droit public (arrêts du Tribunal fédéral 2P.5/2006 du 20 février 2006 consid. 4 et 5P.427/1996 du 11 décembre 1996 consid. 4a ainsi que la jurisprudence citée). La possibilité pour le contribuable débiteur de l'impôt de compenser est ainsi fortement limitée, alors qu'à l'inverse l'autorité est beaucoup plus libre de compenser si les conditions des art. 120 ss CO sont remplies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_432/2010 du 9 novembre 2010 consid. 4.2). d. Si la compensation par le contribuable d'une créance qu'il détient contre une collectivité publique avec une dette à l'égard de cette dernière n'est possible qu'avec l'accord de la collectivité créancière (art. 125 ch. 3 CO), mais que cette dernière peut librement invoquer la compensation (ATF 85 I 157 in RDAF 1961 p. 16), encore faut-il que la créance compensante soit exigible. Pour ce qui est de la créance compensée, il suffit qu'elle soit exécutable (Philippe BÉGUIN/ Kaloyan STOYANOV, op. cit., p. 906). La compensation a, par exemple, été admise entre une créance de l'AFC-CH et un devoir de remboursement de droits de douane de l'administration fédérale des douanes (ATF 107 Ib 376) (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 573 n. 30). e. L'effet rétroactif attaché à la compensation a pour conséquence que celle-ci se concrétise – a posteriori – dès la conjonction des moments où la créance compensante est exigible tandis que la créance compensée est exécutable. La mise en œuvre du principe de la rétroactivité ne va pas sans soulever quelques problèmes spécifiques. La créance éteinte aura pu être productive d'intérêts (légaux ou contractuels) pendant la période comprise entre la déclaration de compensation et le moment où celle-ci déploie rétroactivement ses effets, intérêts qui – dans la mesure où ils auront été payés – devront être restitués selon les principes régissant l'enrichissement illégitime (art. 62 et ss CO ; Nicolas JEANDIN, in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO [Éd.], CO I - Commentaire romand, 2012, n. 8 ad art. 124 CO). De même, une mise en demeure suivie de compensation aura cessé rétroactivement de produire ses effets : les intérêts moratoires tout comme une éventuelle peine conventionnelle n'auront jamais été dus, tandis que le débiteur n'aura pas répondu du cas fortuit (Nicolas JEANDIN, op.cit., n. 9 ad art. 124 CO). f. En l'espèce, les parties ne contestent pas la possibilité de procéder à une compensation entre le reliquat de l'impôt anticipé et l'IFD 2012 qui devait être acquitté par les contribuables. Cette compensation – procédé pouvant s'appliquer en droit public – est conforme au droit au vu des dispositions légales applicables et de la doctrine rappelée ci-dessus. Il ressort du dossier que les contribuables ont versé le 18 janvier 2012 CHF 5'250'000.- à titre d'impôt anticipé. À la suite d'une demande des contribuables, la recourante a dispensé les intéressés des acomptes ICC 2012. Pour l'IFD 2012, des bulletins de versement leur ont été remis, avec la mention que le paiement de cet impôt par tranches demeurait facultatif. Toutefois et selon le décompte final ICC 2012 du 18 janvier 2016 et le relevé de compte IFD 2012 du 18 janvier 2016, la recourante (la compensante) a signifié aux intimés (les compensés) sa volonté de sacrifier sa propre créance, soit le montant IFD 2012 dû, en vue d'éteindre la créance compensée, soit le reliquat de l'impôt anticipé

qu'aurait dû être rendu aux contribuables après l'imputation sur l'ICC 2012. En application de la doctrine précitée qui veut que les effets de la compensation rétroagissent au moment où la créance compensante est exigible, soit en l'occurrence le 15 avril 2013, aucun intérêt moratoire ne peut être mis à la charge des intimés. La recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle soutient que la LIA serait violée. En effet, force est de constater qu'aucun intérêt rémunérateur en faveur des contribuables n'a été calculé sur l'impôt anticipé, et ce conformément à l'art. 31 al. 4 LIA. S'il est vrai que par le biais de la compensation, aucun intérêt moratoire ne peut être mis à la charge des contribuables, cela résulte du choix de la recourante de procéder par le mécanisme de la compensation. Cette façon de procéder et les effets qui en découlent lui sont donc opposables. 5) Au vu de ce qui précède, le recours, infondé, sera rejeté. 6) Bien que la recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge dans la mesure où elle défendait sa propre décision (art. 87 al. 1 2^{ème} phr. LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, les contribuables n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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