

GE_GERICHTE JTAPI/903/2021 vom 6. September 2021

GE Cour de justice, 2021-09-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_903_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/903/2021 du 6 septembre 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/903/2021 del 6 settembre 2021

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 54 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21 ; art. 15 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 54 al. 1 LIA.

E. 3

Le recourant conteste le refus de l'AFC-GE de lui rembourser l'IA retenu sur les prestations appréciables en argent consenties par la société en 2013 et 2014.

E. 4

Cette question est réglée par l'art. 23 LIA, qui présente la teneur suivante depuis le 1er janvier 2019 : « 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 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,

- 6/11 - A/4281/2020 de révision ou de rappel d'impôt dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune (al. 2) : 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 ». Avant le 1er janvier 2019, l'art. 23 LIA ne comportait qu'un seul alinéa, libellé ainsi : « 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 ».

E. 5

À teneur de l'art. 70d LIA, l'art. 23 al. 2 LIA 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. Il résulte de ce qui précède que la question du remboursement de l'IA pour l'année 2013 est régie par l'ancien droit, tandis que le nouveau droit règle cette même question en ce qui concerne l'année 2014. Année 2013

E. 6

La circulaire n° 40 de l'AFC-CH du 11 mars 2014 fait suite à deux arrêts du Tribunal fédéral (2C_80/2012 du 16 janvier 2013 et 2C_95/2011 du 11 octobre 2011), dont elle reprend les principes exposés ci-dessous. Ainsi, selon cette dernière, « sont notamment considérés comme des déclarations non-conformes à l'art. 23 LIA : ■ la déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé effectuée après l'entrée en force de la taxation ordinaire ; ■ la déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé effectuée suite à une demande, une injonction ou une quelconque intervention de l'autorité fiscale au sujet de ces rendements. Les simples corrections par l'autorité fiscale de rendements déjà déclarés (erreur de transcription, déclaration du rendement net, ajustement de la part privée des frais non justifiés commercialement auprès des détenteurs de parts, différence d'évaluation, etc.) ne conduisent pas à la déchéance du droit au remboursement sur le montant repris.

E. 7

Selon la jurisprudence, afin d'éviter de perdre son droit au remboursement, le contribuable doit annoncer spontanément le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration

- 7/11 - A/4281/2020 consécutive à l'échéance du rendement ou le faire ultérieurement en communiquant des renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation (arrêt du Tribunal 2C_322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2.1).

E. 8

Le contribuable doit avoir déclaré lui-même les rendements soumis à l'impôt anticipé. Peu importe généralement que les autorités fiscales aient pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et avoir accès aux informations manquantes en les demandant ou en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux de tiers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2.2). 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 également les indiquer ultérieurement, à tout le moins jusqu'au prononcé de la décision de taxation, en complétant ou corrigeant sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.4). 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.

E. 9

Sur la question de savoir si la déchéance du droit au remboursement suppose une faute de la part du contribuable, le Tribunal fédéral a considéré qu'à supposer que tel soit le cas, une simple négligence suffirait (arrêts 2C_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.2 ; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1 et les arrêts cités). Il n'est dès lors pas nécessaire de savoir si le contribuable avait une intention manifeste de soustraction ou de fraude. Le contraire reviendrait à permettre de taire des éléments déterminants dans la déclaration d'impôt et d'attendre la taxation afin de voir si l'autorité fiscale a ajouté ces éléments au revenu, respectivement à la fortune, avant d'éventuellement choisir de demander le remboursement de l'impôt anticipé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.3).

E. 10

En l'espèce, l'AFC-GE soutient que le recourant est déchu de son droit au remboursement de l'IA, pour le motif que sa déclaration n'est pas intervenue de manière spontanée. Le précité conteste ce point de vue. Il fait valoir qu'il a informé l'AFC-GE dès qu'il a eu connaissance de « l'accord » conclu avec l'AFC-CH, ainsi que des reprises. Il ne peut lui être reproché d'avoir omis de mentionner la prestation appréciable en argent dans sa déclaration initiale, dès lors qu'il n'en avait pas connaissance. Le recourant ne peut être suivi. En effet, ni sa première, ni sa seconde, ni non plus sa troisième déclaration fiscale ne font état de la prestation appréciable en argent de CHF 100'000.-. Quoiqu'en pense le contribuable, sa lettre à l'AFC-GE du 27 septembre 2018, l'informant de

- 8/11 - A/4281/2020 la perception de ce montant, ne saurait valoir annonce spontanée, car elle résulte indubitablement du contrôle mené par l'AFC-CH. En effet, le recourant s'y réfère, dans son courrier et y joint la lettre du fisc fédéral du 12 janvier 2018, récapitulant les reprises soumises à l'IA. Certes, ce contrôle a été mené auprès de la société et non du recourant. Toutefois, en tant qu'administrateur unique et donc seul organe, le prénommé ne pouvait pas ignorer l'existence de cette procédure. Il en a été informé dès son ouverture, le 4 juillet 2017, soit avant le 27 septembre 2018. En réalité, il était au courant en 2013 déjà des prestations appréciables en argent consenties sous forme de prise en charge de ses frais privés, puisqu'il en a décidé l'octroi et en a bénéficié. Enfin, il admet avoir commis une faute sous la forme d'une négligence. Parant, le contribuable est déchu de son droit au remboursement de l'IA pour l'année 2013. Année 2014

E. 11

Dans l'arrêt 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 au consid. 3.4, le Tribunal fédéral a retenu que, pour ne pas être déchu du droit au remboursement de l'IA, au sens de l'art. 23 al. 1 LIA, la déclaration doit être spontanée. À cet égard, il a renvoyé à sa jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancien droit.

Dans ce même arrêt (consid. 3.7.1), il a rappelé que, dans le cadre de l'application de l'art. 23 al. 2 LIA, pour examiner si, sur le plan subjectif, l'omission de déclarer 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. 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.

E. 12

Dans une affaire jugée le 27 juin 2019 par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_1110/2018 consid. 4.3), le recourant en cause avait, le 1er février 2016, annoncé à l'AFC-GE, qu'il percevrait cette année-là un dividende extraordinaire soumis à l'IA. Il avait mentionné sa participation dans la société, mais avait toutefois laissé vides les cases correspondant aux rendements

soumis à l'IA et

- 9/11 - A/4281/2020 n'avait pas indiqué « zéro », ni tracé un trait. Le Tribunal fédéral a considéré que cette omission relevait de la négligence.

E. 13

Dans une autre cause jugée par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_224/2017 du 16 août 2019 = StR 11/2019 p. 824), les recourants n'avaient pas mentionné un dividende dans l'état des titres mais en avaient indiqué le montant brut dans la rubrique « participations qualifiées » et avaient joint une copie du formulaire 110 transmis à l'AFC-CH (formulaire de déclaration de l'IA provenant des dividendes). Le Tribunal fédéral a retenu qu'il n'y a plus négligence lorsque le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'IA a omis de déclarer des éléments de revenu ou de fortune dans l'intention de ne pas payer l'impôt. Dans le cas d'espèce, il a écarté le caractère intentionnel de l'omission, retenant que si les contribuables avaient envisagé une soustraction d'impôt, ils n'auraient ni mentionné le dividende dans la rubrique « participations qualifiées », ni joint le formulaire 110.

E. 14

En l'espèce, le recourant développe sa même argumentation que celle exposée pour l'année 2013. Il soutient par ailleurs que sa non-déclaration ne constitue qu'une simple négligence, au motif qu'il a annoncé la prestation appréciable en argent dès connaissance de « l'accord » conclu avec l'AFC-CH. L'autorité intimée ne partage pas son opinion, relevant que le contribuable ne pouvait pas ignorer que ce montant ne constituait pas une charge commercialement déductible. L'argumentation du précité tombe à faux. Tout d'abord, il convient qu'il a certes fait figurer le dividende dans sa seconde déclaration fiscale 2014. Cependant, cette annonce ne revêt pas un caractère spontané. À cet égard, le raisonnement exposé ci-dessus concernant l'année fiscale 2013 peut être repris. La question se pose dès lors de savoir si, à défaut de déclaration conforme au sens de l'art. 23 al. 1 LIA, le recourant n'est néanmoins pas déchu de son droit au remboursement de l'IA, parce que son omission de déclarer ne procède que d'une simple négligence. Or, contrairement à ce qu'il soutient, il n'a pas eu connaissance des prestations appréciables en argent seulement le 12 janvier 2018, mais déjà en 2014, puisqu'il est l'unique administrateur et actionnaire de la société (cf. consid. 10 supra). Par ailleurs, étant donné que sa première déclaration fiscale 2014 a été remplie par un avocat, il ne saurait se prévaloir du fait qu'il ignorait que la prise en charge de ses frais privés par la société ne constituait pas un revenu imposable. En conséquence, la non-déclaration de la somme de CHF 100'000.- procède à tout le moins doit être qualifiée d'intentionnelle. Partant, le recourant est déchu de son droit au remboursement de l'IA pour l'année 2014.

- 10/11 - A/4281/2020

E. 15

Dans son recours relatif à l'année 2014, le contribuable fait également valoir qu'il ne comprend ni comment l'autorité intimée a déterminé le montant des intérêts compensatoires négatifs, ni comment elle a calculé la réduction liée au bouclier fiscal. Il sollicite la production du détail des calculs, ainsi que l'annulation desdits intérêts. Dans sa réponse, l'AFC-GE a fait droit aux conclusions du recourant. En effet, elle a fourni le détail des calculs concernant le bouclier fiscal et les intérêts compensatoires négatifs. Il lui en sera donné acte.

E. 16

Au vu de ce qui précède, les recours doivent être très partiellement admis.

E. 17

En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui obtient très partiellement gain de cause, est condamné au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera restitué. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 300.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 11/11 - A/4281/2020

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