

# **NE\_GERICHTE CDP.2016.51 vom 8. März 2017**

NE Tribunal cantonal, 2017-03-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2016.51](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.51)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2016.51 du 8 mars 2017

IT: NE\_GERICHTE CDP.2016.51 del 8 marzo 2017

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours contre une décision portant sur le remboursement de l'impôt anticipé est recevable (art. 3 al. 1 de l'arrêté d'exécution des prescriptions fédérales sur l'impôt anticipé du 03.02.1967, [AEPFIA, RSN 637.301]; art. 54 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [LIA] du 13.10.1965, RS 642.21).

### **E. 2**

a) Le droit au remboursement de l'impôt anticipé est réglé par les articles 21 ss LIA . Il est lié à plusieurs conditions. Aux termes de l'article 23 LIA , celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt ainsi que la valeur d'où il provient perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu. Selon la jurisprudence, le contribuable qui veut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt anticipé, 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 (arrêt du TF du 10.11.2016 [2C\_896/2015] cons. 2.1 avec références à notamment ATF 113 Ib 128 cons. 2b, p. 130; RF 66/2011, p. 963; RDAF 2012 II, p. 72; Archives 81, p. 71 ). Une déclaration ultérieure, même spontanée, ne suffit donc pas (RDAF 1977, p. 63). 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. En principe, le fisc peut en effet partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément aux obligations prévues notamment aux articles 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 LHID . C'est seulement lorsque la déclaration est affectée de lacunes manifestes que des investigations supplémentaires peuvent s'imposer (arrêts du TF du 24.04.2015 [2C\_949/2014] cons. 3.2; arrêt du TF du 11.10.2011 [2C\_95/2011] cons. 2.1 et les références citées). L'administration fiscale n'est pas tenue de procéder à des références croisées entre les dossiers des personnes fiscales distinctes (cf. arrêt du TF du 25.04.2003 [2A.182/2002] cons. 3.3.2: arrêt du TF du 03.11.2000 [2A\_187/2000]). b) La déchéance du droit au remboursement réglée à l'article 23 LIA n'a pas le caractère d'une sanction pénale; elle ne suppose donc pas l'existence d'une soustraction en matière d'impôt direct (Archives 60, p. 65). Le Tribunal fédéral n'a pas tranché définitivement la question de savoir si la déchéance du droit au remboursement suppose une faute de la part du contribuable (cf. arrêt du TF du 11.10.2011 précité cons. 2.1 et les arrêts cités, où cela a été qualifié de douteux). Il a à réitérées reprises considéré qu'à supposer que tel soit le cas, une simple négligence suffirait (arrêt du TF du 11.10.2011 précité cons. 2.1 et les arrêts cités; arrêt du TF du

13.12.2004 [2A.299/2004] cons. 4.2). c) Le principe de l'interdiction du formalisme excessif protège contre l'application d'une règle de procédure qui n'est justifiée par aucun intérêt digne de protection, de sorte qu'elle devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la mise en œuvre du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (cf. ATF 128 II 139 cons. 2a).

### **E. 3**

a) En l'espèce, dans leur déclaration fiscale 2014, les recourants n'ont pas mentionné le dividende de la société C. Sàrl. Ce n'est que par la suite, après que le Service intimé leur a notifié la décision de taxation définitive dans laquelle la valeur du dividende avait été retenue, en tant que revenu, que les recourants, dans le cadre de la procédure de réclamation, ont fourni des explications à cet égard. Une telle façon de faire ne remplit pas les conditions fixées par la jurisprudence du Tribunal fédéral rappelée ci-avant (cons. 2a), puisque c'est le Service intimé et non pas les contribuables qui ont ajouté le montant des dividendes au revenu imposable. Cette situation exclut tout remboursement de l'impôt anticipé. b) Les recourants ne contestent pas l'application de l'article 23 LIA, dont ils affirment avoir compris l'étendue et les conséquences. Ils invoquent cependant des problèmes de santé les ayant conduits à omettre de mentionner dans l'état de titres le dividende de la société C. Sàrl. Il ressort du dossier que le recourant a effectivement connu des problèmes de santé au cours des premiers mois de l'année 2014. Il a bouclé les comptes le 12 janvier 2014 et rempli la déclaration d'impôt de C. Sàrl le 9 février 2014, en mentionnant la distribution de 235'000 francs. Il a toutefois omis de déclarer ce dividende en remplissant la déclaration d'impôt du couple, le 29 avril 2015, soit trois semaines après une intervention à l'Hôpital de l'Isle à Berne qui a nécessité trois jours d'hospitalisation et une convalescence de deux jours. Après le 20 avril 2015, les traitements médicaux ont consisté en l'incision d'un abcès et une extraction dentaire ainsi qu'une consultation chez son médecin de famille. Il n'y a aucune indication au dossier quant à une éventuelle diminution de ses aptitudes mémorielles à ce moment qui expliquerait un oubli non fautif de déclarer le dividende de C. Sàrl. On relèvera par ailleurs que dans la mesure où son état de santé était de nature à l'empêcher de porter l'attention nécessaire à sa déclaration d'impôt 2014, il lui était loisible de demander l'assistance d'un tiers ou de requérir une prolongation de délai. Il ne peut donc justifier d'un empêchement à s'acquitter correctement de ses obligations fiscales. c) Comme déjà indiqué ci-dessus, le fait que l'omission litigieuse soit intervenue par inadvertance n'a pas d'incidence sur la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, dès lors qu'il ne s'agit pas d'une sanction pénale qui serait conditionnée par l'existence d'une intention, une simple négligence étant suffisante (arrêt du TF du 11.10.2011 [2C\_95/2011]).

### **E. 4**

Par ailleurs, les recourants font valoir que le dividende omis a été annoncé dans le cadre de la déclaration d'impôt de la société C. Sàrl, signée par le recourant, qui conjointement avec la recourante, est le propriétaire économique unique de cette société. Ils estiment que le Service intimé commet un excès de formalisme en refusant d'imputer l'impôt anticipé. N'ayant pas agi intentionnellement, ils estiment être pénalisés à tort. Cet argument ne peut être suivi. L'imposition de la personne morale qu'ils détiennent et l'imposition des recourants en tant que personnes physiques sont deux opérations fiscales distinctes. Il n'appartenait pas à l'administration de compléter la déclaration fiscale des recourants pour la faire correspondre à celle de la société qui leur versait un dividende. En outre, l'article 23

LIA n'est pas une règle de procédure, de sorte que l'interdiction du formalisme excessif ne s'y applique pas.

#### **E. 5**

Enfin, les recourants invoquent une disproportion entre la charge fiscale et leur capacité contributive. En vertu du devoir de collaboration, il leur appartenait cependant de démontrer en quoi la charge fiscale serait disproportionnée, ce qu'ils n'ont pas fait. Si les recourants entendaient, par ce motif, invoquer la prohibition de l'impôt confiscatoire, il y a alors lieu de retenir ce qui suit. En vertu de l'article 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. De jurisprudence constante, en matière fiscale, ce droit fondamental ne va toutefois pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Ainsi, une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée (cf. art. 36 al. 4 Cst.). Pour juger si une imposition à un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pourcent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 128 II 112 et références citées in arrêt du TF du 23.08.2016 [2C\_837/2015]). Le Tribunal fédéral a notamment jugé que l'essence de la propriété privée n'est pas touchée si, pendant une courte période, le revenu à disposition du contribuable ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 Ia 342 et références). N'a pas été considérée comme confiscatoire, l'imposition à raison de 67,6 % du gain réalisé sur trois années (ATF 102 Ia 220 cons. 3, p. 226 ss et, dans le même sens, arrêt du TF du 05.01.2017 [2C\_826/2015] cons. 5.1 et 5.2). En l'espèce, le revenu constitué par le dividende a été assujéti à l'impôt direct au taux de l'impôt ordinaire réduit de 40 % pour l'impôt direct cantonal et communal, au taux de 26,9869 %, auquel il y a lieu d'ajouter la charge de l'impôt anticipé de 35 %. Le dividende de C. Sàrl se trouve donc, pour l'année 2014 uniquement, frappé d'un impôt au taux de 62 % qui, quoiqu'élevé, ne peut être considéré comme portant atteinte à la capacité contributive du recourant et de son épouse ou à la garantie de la propriété.

#### **E. 6**

Mal fondé, le recours sera rejeté. Les frais seront mis à la charge des recourants, qui succombent. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu à allocation de dépens.

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