

VD_OMNI FI.2022.0138 vom 21. März 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-03-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0138

FR: VD_OMNI FI.2022.0138 du 21 mars 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0138 del 21 marzo 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus de rembourser l'impôt anticipé perçu sur un rendement des titres non annoncé par les contribuables, par négligence, dans leur déclaration portant sur l'année 2013. C'est seulement à réception de la décision de taxation, ajoutant ce rendement aux revenus déclarés, que les contribuables ont, dans leur réclamation, requis ce remboursement. Le nouvel art. 23 LIA assouplit quelque peu les conditions de l'exercice du droit au remboursement puisqu'une simple négligence n'entraîne pas la déchéance de ce droit; ce texte ne s'applique toutefois qu'aux prétentions nées à compter du 1er janvier 2014.

Erwägungen

E. 1

Le recours est exclusivement dirigé contre le refus des autorités fiscales de rembourser aux recourants l'impôt anticipé prélevé sur le dividende de 150'000 fr. versé par C. _____ à A. _____ durant l'année 2013. a) Le siège de la matière se trouve dans la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) qui, à son art. 54 al. 1, prescrit que 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; le recours doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui le motivent. Aux termes de l'art. 35 LIA, sous réserve des prescriptions du droit fédéral, le droit cantonal règle l'organisation et la gestion des autorités cantonales chargées de l'exécution de la présente loi (al. 1). Chaque canton institue une commission de recours indépendante de l'administration (al. 2). Au surplus, l'art. 55 LIA permet aux cantons, dans leurs dispositions d'exécution, de prescrire que la procédure de réclamation et la procédure de recours à la commission cantonale de recours (y compris les délais) se règlent d'après les prescriptions de la procédure cantonale en matière de contestation et de contrôle de la taxation, lorsque la décision de remboursement a été liée à une décision de taxation. Le droit cantonal prévoit, à l'art. 3 de l'arrêté d'application dans le canton de Vaud de la LIA, du 9 avril 2003 (AVLIA; BLV 658.21.1) que le Tribunal cantonal est l'autorité de recours prévue par l'art. 35 al. 2 LIA. b) En l'espèce, le recours a été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 54 al. 1 LIA et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 54 al. 1 LIA et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

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, 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 suite à une constatation faite par l'autorité fiscale." Jusqu'au 31 décembre 2018, l'art. 23 aLIA (RO 1966 385) était libellé ainsi: "Celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique 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." 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 (cf. arrêts TF 2C_612/2017 du 7 mai 2018 consid. 2.2; 2C_87/2018 du 6 février 2018 consid. 3.1 s.) et ainsi d'éviter une imposition à double titre (cumul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt anticipé; v. Message du 28 mars 2018 concernant la modification de la LIA, in: FF 2018 p. 2380, 2382 et 2389 s.). 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 (cf. art. 23 al. 2 LIA; FF 2018 p. 2380 et 2390). 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 1^{er} 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 (cf. arrêt TF 2C_901/2018 du 17 juin 2019 consid. 3.2 et les références citées). b) En l'espèce, le dividende litigieux fait suite à l'assemblée générale que les associés de C._____ ont tenue le 26 septembre 2013, durant laquelle les comptes de l'exercice 2012 ont été approuvés. Or, ceux-ci enregistrent un dividende de 300'000 fr. en faveur des porteurs de parts. C'est dans ces circonstances qu'un montant de 150'000 fr. a été distribué à A._____ le 15 décembre 2013. Le 31 décembre 2013, le montant définitif des prestations imposables perçues par les recourants pour l'année écoulée était fixé, ce qui a fait naître la créance fiscale, de même que le droit au remboursement de l'impôt anticipé. Ainsi, la question du remboursement de l'impôt anticipé pour l'année 2013 demeure régie par l'ancien droit, tel qu'il était en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018 (dans ce sens, arrêts TF 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 4.3; 2C_901/2018 déjà cité consid. 3.3).

E. 3

LIA). Les personnes physiques doivent faire valoir leur demande en remboursement auprès des autorités fiscales du canton où elles étaient domiciliées à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (art. 30 al. 1 LIA). En vertu de l'art. 32 al. 1 LIA, le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue. Pour éviter de perdre ce droit, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou, du moins, communiquer ses renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation. Autrement dit, le contribuable peut faire valoir son droit à l'imputation par une déclaration faite "après coup" des revenus frappés de l'impôt anticipé et de la fortune d'où proviennent de tels revenus jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire,

même s'il a omis de présenter une déclaration auparavant (ATF 113 Ib 128 consid. 2a p. 129 s.). La jurisprudence a précisé à cet égard que l'annonce des revenus ne peut intervenir à n'importe quel moment, mais doit être effectuée dans la première déclaration suivant l'échéance de la prestation (v. sur ce point, W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Verrechnungssteuer, II, Bâle 1985, n°3.1 ad art. 23 aLIA, p. 83, ainsi que les références à diverses décisions du Tribunal fédéral et de cours cantonales). Il est à relever sur ce point que la circulaire n°8 du 8 décembre 1978 (ci-après: la circulaire) de l'Administration fédérale des contributions (AFC), dans la mesure où elle prévoit que, dans certaines situations, le contribuable peut obtenir le remboursement, alors même qu'il n'a pas satisfait à son obligation de déclaration de la manière décrite ci-dessus, a été jugée non conforme à l'art. 23 aLIA (arrêt 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 4.1). Depuis lors, l'AFC a publié la circulaire n°40, du 11 mars 2014, aux termes de laquelle (ch. 3.1) les revenus frappés de l'impôt anticipé et la fortune d'où proviennent de tels revenus sont considérés comme régulièrement déclarés lorsque le contribuable les a indiqués aux autorités fiscales compétentes dans la première déclaration fiscale consécutive à l'échéance du rendement. En outre, les revenus imposables grevés de l'impôt anticipé qui sont annoncés spontanément par le contribuable après le dépôt de la déclaration fiscale, mais au plus tard jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, sont également considérés comme correctement déclarés au sens de l'article 23 aLIA (cf. aussi arrêt TF 2C_80/2012, consid. 2.2). Cette règle ne s'applique pas lorsque le contribuable n'a pas déclaré des éléments de revenus ou de fortune de façon intentionnelle ou avec l'intention de soustraire et que cette conduite a été découverte par l'autorité fiscale (cf. notamment arrêt TF du 4 décembre 1996 in ASA 66, 166). Dès lors, une déclaration des rendements imposables grevés de l'impôt anticipé ne correspondant pas aux cas de figures énoncés sous chiffre 3.1 de cette circulaire est considérée comme incorrecte. De ce fait, le remboursement de l'impôt anticipé est refusé, notamment, lorsque la déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé est effectuée suite à une demande, une injonction ou une quelconque intervention de l'autorité fiscale au sujet de ces rendements (cf. ch. 3.2). c) 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 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 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 (outre l'arrêt précité, arrêt TF 2A.299/2004 du 13 décembre 2004 consid. 4.2).

E. 4

a) En l'occurrence, les recourants n'ont pas annoncé dans leur déclaration relative à la période fiscale 2013 le dividende de 150'000 fr. soumis à l'impôt anticipé dans leurs revenus imposables. Leur déclaration fait simplement mention dans l'état des titres de rendements soumis à l'impôt anticipé de 18 fr.70 et dix parts sociales C._____ sont indiquées à la rubrique «Titres et rendements non soumis à l'impôt anticipé», pour une fortune de 1'004'400 fr., sans indication de rendement. Les recourants n'ont pas non plus indiqué ce dividende après le dépôt de leur déclaration. Contrairement à l'état de fait retenu dans l'arrêt TF 2C_637/2016 du 17 mars 2017 consid. 3.5, aucune pièce jointe à la déclaration d'impôt des recourants fait apparaître de manière évidente et immédiate le dividende litigieux. Initialement toutefois, l'autorité de taxation avait accordé aux recourants un droit au remboursement de l'impôt anticipé de 52'500 francs. Une réclamation ayant été formée contre la décision de taxation, l'autorité de taxation s'est ravisée par la suite; en effet, elle avait la faculté de revoir sa décision sans être liée par les conclusions présentées par les

réclamants (cf. art. 42 al. 3 LIA, applicable par renvoi de l'art. 53 al. 2 LIA). Elle a donc notifié aux recourants, le 30 novembre 2015, une nouvelle détermination des éléments imposables, confirmant la taxation des rendements des parts de C._____ et refusant le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le dividende de 150'000 fr., faute de déclaration correcte. C'est seulement lorsqu'ils ont reçu cette nouvelle détermination, que les recourants ont requis le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur ce dividende. Une telle façon de faire ne remplit pas les conditions de la déclaration personnelle ultérieure des éléments de revenu, puisque c'est l'autorité fiscale et non pas les recourants qui a ajouté le montant des dividendes au revenu imposable. Cette situation exclut tout remboursement de l'impôt anticipé sans qu'il soit nécessaire d'examiner jusqu'à quel moment une déclaration pouvait être faite pour pouvoir bénéficier d'un remboursement ou de savoir si les recourants avaient une intention, ou non, 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 (dans ce sens, arrêt TF 2C_896/2015 déjà cité consid. 2.2). b) Les recourants évoquent à cet égard une confusion survenue entre les périodes fiscales pour expliquer qu'ils aient omis de déclarer les rendements soumis à l'impôt anticipé et aux impôts ordinaires. Cette explication ne peut toutefois être retenue. Comme on l'a vu plus haut (consid. 3c), quand bien même l'omission de déclarer le rendement du capital grevé de l'impôt anticipé ne serait due, comme dans le cas d'espèce au demeurant, qu'à une simple négligence, le contribuable est de toute façon déchu du droit au remboursement lorsque la taxation de ce rendement fait suite à une intervention de l'autorité fiscale. Les recourants font en outre valoir que par son refus, l'autorité intimée souhaiterait en quelque sorte les punir en appliquant une réglementation ayant fait l'objet de modifications allant dans le sens de la réclamation qu'ils ont formée. Il est vrai qu'à la différence de l'ancien texte, le nouvel art. 23 LIA, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019, assouplit quelque peu les conditions de l'exercice du droit au remboursement puisqu'une simple négligence n'entraîne pas la déchéance de ce droit si les autres conditions de l'al. 2 sont réalisées. Il n'en demeure pas moins que ce texte, vu l'art. 70d LIA, ne s'applique qu'aux prétentions nées à partir du 1^{er} janvier 2014, ce qui n'est pas le cas du dividende perçu par A._____ en 2013. Le droit fiscal étant régi par le principe de légalité, il ne saurait être question d'étendre en deçà du 1^{er} janvier 2014 le champ d'application du nouveau droit. Sans doute, le résultat aurait été différent si la prestation en question avait été échue en 2014; c'est à tort cependant que les recourants voient dans cette différence une inégalité de traitement. c) Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée a confirmé que les recourants étaient déchus du droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur le rendement des parts dans C._____ pour la période fiscale 2013.

E. 5

Les recourants critiquent en outre la décision attaquée en ce qu'elle serait disproportionnée et aurait pour conséquence d'exiger de leur part qu'ils acquittent un impôt qu'ils qualifient de confiscatoire. a) A teneur de l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale, du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), l'activité de l'Etat doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé. Le respect de la proportionnalité dans l'activité administrative exige que la mesure prise par l'autorité soit raisonnable et nécessaire pour atteindre le but d'intérêt public ou privé poursuivi (cf. ATF 136 I 87 consid. 3.2 p. 91 s.). Selon le principe de la proportionnalité, une mesure restrictive doit être apte à produire les résultats escomptés

(règle de l'aptitude) et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive (règle de la nécessité); le principe de la proportionnalité proscriit toute restriction allant au-delà du but visé; il exige un rapport raisonnable entre ce but et les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit, impliquant une pesée des intérêts en présence; cf. ATF 140 I 2 consid. 9.2.2 p. 24; 139 I 180 consid. 2.6.1 p. 187; 138 II 346 consid. 9.2 . 362; 137 I 167 consid. 3.6 p. 175/176; 136 I 87 consid. 3.2 p. 91/92, 197 consid. 4.4.4 p. 205, et les arrêts cités). Le principe de proportionnalité n'a qu'une portée limitée dans l'application du droit fiscal matériel, lequel est dominé par le principe de la légalité (cf. Danielle Yersin/Florence Aubry Girardin, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, n°112 ad remarques préliminaires). En vertu de l'art. 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.). Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau (ATF 143 I 73 consid. 5 p. 75 s.; 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; 122 I 305 consid. 7a p. 322; 105 Ia 134 consid. 3a p. 140; arrêts 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.2; 2P.80/2003 du 12 décembre 2003, consid. 2.4.2, in : Archives 84 p. 251; cf. ég. Max Imboden, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, in : Archives 29 p. 2 ss, 3). Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent 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 143 I 73 consid. 5 p. 75 s.; 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; 106 Ia 342 consid. 6a p. 348 s.; arrêts 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.3, in : Archives 84 p. 251; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1; 1P.586/2004 du 28 juin 2005 consid. 4.3.1, in : RDAF 2007 I 573; cf. ég. Archives 56, 439, arrêt qui retient le caractère confiscatoire des prélèvements cumulés; v. en outre arrêt 2P.237/1998 du 7 janvier 2000, rés. in : RF 2001, pp. 680-681, au contenu similaire, sans conclure pour autant à une imposition confiscatoire). 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 143 I 73 consid. 5 p. 75 s.; 106 Ia 342 consid. 6c p. 353; arrêts 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in : RDAF 2007 I 573). En outre, il n'y a pas d'impôt confiscatoire si la charge fiscale en elle-même excessive est de durée limitée (ATF 106 Ia 342 consid. 6c p. 353). b) Les critiques des recourants sont vaines. L'imposition du rendement des parts résulte en l'occurrence de l'application conjointe des art. 16 al. 1 et 20 let. c LIFD, ainsi que des art. 19 al. 1 et 23 let. c de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11). La taxation tient au surplus compte de la situation personnelle des recourants et des moyens dont ils disposaient effectivement au 31 décembre 2013, ce qu'ils perdent manifestement de vue. Il est vrai également que les recourants sont déchus du droit de requérir le remboursement de l'impôt anticipé, ce qui résulte de l'application de l'art. 23 aLIA. Or, c'est le gain réalisé dans son intégralité, soit 150'000 fr., qui doit être pris

en compte dans la détermination du revenu imposable des recourants, et non le montant net, après déduction de l'impôt anticipé définitivement perdu (cf. sur ce point, arrêt TF 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.7, réf. citée, not. Pfund/Zwahlen, op. cit., n°3.5 ad art. 23 LIA). Il n'y a là aucune trace d'arbitraire dans l'application de la loi. On rappelle à cet égard que le contribuable qui s'abstient de déclarer en temps utile le rendement frappé de l'impôt anticipé, renonce ainsi à réclamer le remboursement d'une prétention à laquelle il a droit. Il doit alors en supporter la conséquence, à savoir la double charge de l'impôt anticipé et des impôts directs. Même si celle-ci peut s'avérer lourde, elle ne viole aucune norme de droit fédéral (cf. arrêt TF du 25 janvier 1952 in ASA 21 447 ss, spéc. p. 450 ; v. en outre arrêt CDAP FI.2016.0148 du 5 février 2018 consid. 7e). Le législateur n'a prévu, à cet égard, aucune mesure de clémence pour le contribuable repentant qui remplit ses obligations tardivement. L'impôt anticipé, dont la charge devient définitive pour le contribuable, ne saurait se substituer aux impôts directs (cf. arrêts TF 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.7; 2C_601/2008 du 25 novembre 2008 consid. 4; 2A.152/1988 du 28 avril 1989 consid. 3d).

E. 6

a) Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent au rejet du recours. b) Il apparaît cependant que la décision sur réclamation du 21 septembre 2022 est empreinte d'une contradiction entre ses considérants (not. le consid. 12), qui confirment la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, et son dispositif, qui confirme la décision de taxation du 8 octobre 2015. Or, comme on l'a vu ci-dessus (consid. 4a), cette dernière décision avait, initialement et à tort, admis le droit des recourants au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le dividende de 150'000 francs. Cependant, l'autorité de taxation est elle-même revenue sur cette décision durant la procédure de réclamation; dans sa nouvelle détermination des éléments imposables du 30 novembre 2015, l'Office d'impôt avait en effet refusé ce remboursement. C'est bien dans ce sens qu'il fallait comprendre la décision attaquée. Les recourants, qui n'ont pas évoqué cette question, n'ont pas été induits en erreur et ont compris la portée de cette décision, puisqu'ils ont conclu à sa réforme en ce sens que le remboursement de l'impôt anticipé déduit du rendement des titres de C. _____ soit admis . Néanmoins, il y aura lieu de réformer la décision attaquée, en ce sens que la nouvelle détermination des éléments imposables du 30 novembre 2015 est confirmée . La Cour de céans peut y procéder d'office, puisqu'elle n'est pas liée par les conclusions des parties (art. 89 al. 1 LPA-VD). c) Le sort du recours commande de mettre les frais de justice à la charge des recourants, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). Pour le même motif, l'allocation de dépens n'entrera pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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