

604 2009-50

## Arrêt du 10 décembre 2010

### COUR FISCALE

COMPOSITION      Président :                      Hugo Casanova  
                         Assesseurs :                    Michael Hank, Geneviève Jenny,  
   Berthold Buchs, Jean-Marc Vionnet

**Les époux X., recourants,**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS**, rue Joseph-Piller 13,  
case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET                      Impôt anticipé; remboursement de l'impôt anticipé retenu sur un  
   dividende échu en 2006.

Recours du 9 avril 2009 contre la décision sur réclamation du  
16 mars 2009

**c o n s i d é r a n t e n f a i t**

A. Les époux X. étaient pendant plusieurs années actionnaires (20 actions à 1'000 francs valeur nominale) de la société Y. SA (ci-après: la société) dont l'époux était également l'administrateur; l'épouse y travaillait comme assistante de direction.

Dans la déclaration fiscale du couple X. pour la période 2004, remplie le 8 juillet 2005, des dividendes distribués par la société, d'un montant de 20'000 francs, figurent à la rubrique des revenus des placements privés. Le 29 juillet 2005, les époux X. ont demandé le remboursement de l'impôt anticipé lié à ces dividendes. Le 4 août 2005, le Service cantonal des contributions (ci-après: le SCC), secteur impôt anticipé, les a informés d'une part que les dividendes de la société ont été payés le 22 février 2005 seulement et doivent donc être déclarés lors de la période 2005. D'autre part, il a expliqué que l'impôt anticipé ne sera, par conséquent, remboursé que lors du décompte cantonal 2006. Il ressort déjà de l'avis de taxation provisoire du 15 décembre 2005 que les dividendes n'ont pas été intégrés aux revenus de la période 2004 du couple.

Pour la période fiscale 2005, les époux X. ont déclaré le 25 juillet 2006 des dividendes versés par la société d'un montant de 20'000 francs, laissant toutefois la case "impôt anticipé" vide. Dans une lettre envoyée le 7 septembre 2006, ils ont informé le SCC, secteur impôt anticipé, que "comme actionnaires de la société Y. SA nous avons reçu, moi et mon épouse, un dividende du même montant, c. à d. 20'000 fr. en 2005 et en 2006, pour les exercices 2003 et 2004. Par conséquent nous avons un montant de 14'000 fr. (35%) impôt anticipé retenu". Ils ont ainsi souhaité savoir s'ils ne pouvaient pas disposer d'une partie de ce montant. Par décision du 18 septembre 2006, le SCC a admis la demande de remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les rendements échus en 2005 par 7'001 fr. 15, en précisant toutefois que ce montant sera porté en déduction dans le décompte fixant le solde de l'impôt de 2006. Dans l'avis de taxation daté du 19 octobre 2006, les dividendes échus en 2005 figurent comme revenu de la fortune pour cette période.

Pour la période fiscale de 2006, les époux X. n'ont indiqué aucun dividende distribué par la société, ce qui ressort de la déclaration d'impôt remplie le 27 juillet 2007. Dans son avis de taxation du 18 octobre 2007, le SCC a corrigé la déclaration des époux X. et a rajouté à leurs revenus les dividendes échus en 2006, soit 20'000 francs. En effet, il ressort du formulaire 103 émanant de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre (ci-après: AFC), rempli le 3 février 2006 par X., que l'assemblée générale de la société a approuvé le 23 janvier 2006 les comptes de l'exercice 2004 et a versé à l'ensemble des actionnaires un montant de 100'000 francs.

Tel qu'il ressort du décompte de l'impôt direct pour l'année 2007, dans lequel se trouve l'impôt anticipé à rembourser pour les revenus échus en 2006, adressé aux époux X. le 21 août 2008, le SCC n'a pas remboursé l'impôt anticipé perçu sur les dividendes que la société a versés, échus en 2006.

B. En date du 19 septembre 2008, les époux X. ont adressé au SCC, secteur impôt anticipé, une "réclamation concernant le décompte impôt revenu / fortune 2007". En substance, ils ont contesté le fait que l'impôt anticipé à rembourser pour la période 2006, n'englobait pas le montant retenu sur les dividendes de la société échus en 2006. Ils ont

notamment expliqué leur incompréhension en se basant sur le document, reçu une année auparavant, fixant les acomptes 2007 et qui tient compte d'un impôt anticipé à rembourser, à hauteur d'un peu plus de 7'000 francs. Ils ont affirmé toutefois qu'ils avaient "compris que l'impôt anticipé sur les dividendes 2006 a été volontairement effacé du fait que nous avons omis de déclarer les dividendes d'un montant de 20'000 fr. et que ce montant a été ajouté par votre service". Ils ont continué en confirmant avoir "oublié d'ajouter ce montant" précisant toutefois que ce n'était pas intentionnel dans la mesure où l'impôt anticipé représentait une somme plus importante que l'impôt sur le revenu à payer pour ces dividendes. Ils ont estimé avoir déclaré en 2004 et 2005 tous les dividendes distribués par la société.

Suite à cette réclamation, le SCC a confirmé aux époux X. dans une "décision relative à l'impôt anticipé", datée du 15 octobre 2008, que l'impôt anticipé à rembourser pour les rendements échus en 2006 se montait à 0 fr. 35 et n'englobait donc pas le montant de 7'001 fr. 15 lié aux dividendes de la société pour l'exercice 2004, échus en 2006. Il a précisé que si le calcul pour l'acompte des impôts de 2007 englobait un montant de 7'000 francs environ, c'est qu'il s'agissait d'un calcul présumé se basant sur la déclaration de 2005 qui n'a toutefois pas été confirmée car les dividendes qui lui étaient liés n'ont pas été déclarés dans la période 2006.

Conformément aux voies de droit indiquées par le SCC, les époux X. ont envoyé le 11 novembre 2008 une réclamation contre la décision du 15 octobre 2008. Ils se sont défendu d'avoir omis de déclarer les dividendes échus en 2006 et prétendent même les avoir déclarés pour la période 2005.

Après une sommation de payer les impôts de 2007, envoyée le 28 janvier 2009, et suite à une lettre des époux X. du 18 février 2009, le SCC a confirmé le 16 mars 2009 ne pas pouvoir donner suite à leur réclamation et ne pas restituer l'impôt anticipé prélevé sur les dividendes échus en 2006, ces derniers ne figurant pas dans la déclaration pour la période fiscale correspondante. Ce dernier courrier du SCC, étant en réalité une décision sur réclamation, ne contenait pas de voies de droit.

C. Le 9 avril 2009, les époux X. ont adressé au SCC ainsi qu'à la Cour de céans un courrier intitulé "recours à la décision du 15.10.2008 du Service cantonal des contributions", mais qui, dans les faits, conteste la décision du 16 mars 2009. En substance, ils s'opposent à la décision de refus de rembourser l'impôt anticipé perçu sur les dividendes distribués en 2006 par la société.

Rappelant les faits, ils se prévalent du principe de réalisation du revenu pour expliquer qu'ils ont déclaré dans la période 2004 les dividendes liés à l'exercice 2003, les ayant perçus en décembre 2004 déjà, malgré le fait que l'impôt anticipé ait été versé à l'AFC uniquement en 2005. Concernant les dividendes liés à l'exercice 2004, échus en 2006, ils expliquent les avoir déclarés, à tort de façon anticipée, en 2005. Ils estiment donc avoir spontanément déclaré tous les dividendes. Dès lors que, selon eux, l'ensemble des dividendes ont été déclarés, il n'est pas correct de refuser le remboursement de l'impôt anticipé pour les dividendes échus en 2006. Ils s'estiment de bonne foi et invoquent une certaine confusion en reconnaissant avoir déclaré par erreur les dividendes échus en 2006 dans la déclaration concernant la période 2005.

Dans sa réponse aux recourants, le 16 avril 2009, le SCC a relevé le déroulement étonnant des étapes lié au bouclage des comptes, à la tenue de l'assemblée générale

et au versement du dividende, exécuté par X. agissant en tant qu'administrateur de la société. Dans un second temps, il a rappelé la communication du 4 août 2005 expliquant que c'est l'échéance des revenus qui est relevant pour la déclaration des dividendes.

Le 14 mai 2009, les recourants, faisant suite au courrier du SCC du 16 avril 2009, ont informé le Tribunal cantonal qu'ils maintenaient leur recours.

L'avance de frais fixée à 350 francs par ordonnance du 15 avril 2009 a été payée dans le délai imparti.

Le 18 juin 2009, le SCC a fait parvenir ses observations au Tribunal cantonal, dans lesquelles il maintient son refus de rembourser l'impôt anticipé perçu sur les dividendes échus en 2006. Il précise avoir correctement informé le recourant que les dividendes liés à l'exercice 2003, échus en 2005, devaient être déclarés dans la période 2005 et non 2004. Concernant les dividendes liés à l'exercice 2004, échus en 2006, il estime que les recourants n'avaient aucune excuse pour ne pas déclarer spontanément ce revenu dans la période 2006. Enfin, il admet que la lettre du 9 avril 2009 ne contenait pas les indications des voies de droit.

L'Administration fédérale des contributions n'a, quant à elle, pas déposé d'observations.

Dans leurs contre-observations du 15 juillet 2009, les recourants affirment à nouveau qu'ils estiment avoir correctement déclaré l'ensemble des dividendes versés par la société.

Un second échange d'écritures a eu lieu en date du 26 août 2009 et du 25 septembre 2009.

## **e n d r o i t**

1. a) Selon l'art. 35 de la loi fédérale 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). La procédure est réglementée en partie par le droit fédéral et en partie par le droit cantonal (cf. art. 54 s. 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 (al. 1). La décision sur réclamation est sujette à recours au Tribunal cantonal (al. 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 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.

b) En l'occurrence, les recourants ont adressé au Tribunal cantonal, en date du 9 avril 2009, leur recours contre la décision du 16 mars 2009. Certes, le document envoyé par le SCC aux recourants le 16 mars 2009 n'était pas décrit comme une décision sur réclamation et ne mentionnait pas les voies de droit. Toutefois, il ressort du déroulement de la procédure que le courrier du 16 mars 2009 peut effectivement être considéré comme une décision sujette à recours auprès de la Cours de céans. En ce qui concerne l'indication des voies de droits, cette absence n'a pas empêché les recourants de déposer leur recours dans les délais et formes prescrits.

2. a) L'art. 23 LIA prévoit que 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.

Selon la jurisprudence constante, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.11/1995 du 31 janvier 1996, Archives 65, 568, consid. 6; arrêt 2A.114/1990 du 5 septembre 1990, Archives 60, 65, consid. 2a; arrêt 2A.152/1988 du 28 avril 1989, Archives 58, 456, consid. 2). 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). Au cas où une faute serait nécessaire pour la déchéance du droit au remboursement (ce que le Tribunal fédéral a laissé ouvert; arrêt 2A.299/2004 du 13 décembre 2004, Archives 75, 417 consid. 4), une simple négligence suffit à justifier l'application de l'art. 23 LIA (arrêt 2C\_601/2008 du 25 novembre 2008 consid. 3; arrêt 2A.114/1990 op. cit. consid. 3c; arrêt 2A.152/1988 op. cit. consid. 3b). De plus, le Tribunal fédéral estime que si malgré tout le contribuable ne déclare pas ses revenus de lui-même il importe peu de savoir si les autorités fiscales auraient pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et si elles auraient pu avoir accès aux informations manquantes par une demande de pièces ou par une comparaison avec le dossier fiscal d'un tiers, par exemple celui de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.299/2004 du 13 décembre 2004, Archives 75, 417 consid. 3.4).

b) Si le texte de l'art. 23 LIA implique que la non-déclaration des revenus soumis à l'impôt anticipé entraîne déjà à elle seule la déchéance du droit au remboursement, force est cependant de constater que la jurisprudence et la pratique instaurée par la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, en sa qualité d'autorité chargée de veiller à l'application uniforme de la loi (art. 34 LIA), sont moins rigoureuses.

Selon la circulaire n° 8 du 8 septembre 1978 édictée par l'Administration fédérale des contributions (publiée *in* C. STOCKAR / H.P. HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II<sup>ème</sup> partie, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bâle/Therwil (feuillet amovibles), N. 14 ss ad art. 23), la déchéance du droit au remboursement n'intervient que dans les

hypothèses, soit d'une soustraction d'impôt consommée soit, d'une tentative de soustraction. En effet, "les revenus frappés de l'impôt anticipé et la fortune d'où proviennent de tels revenus sont toujours considérés comme régulièrement déclarés lorsque le contribuable les a indiqués aux autorités fiscales cantonales avant l'entrée en force de la taxation ordinaire. Ceci est également valable lorsque le contribuable complète ou corrige, avant la taxation définitive, les indications faites dans sa déclaration d'impôt *ou lorsque les autorités fiscales procèdent elles-mêmes à de telles corrections sur la base de renseignements demandés au contribuable*". En revanche, la déchéance du droit au remboursement se produit toujours si le contribuable n'a pas indiqué les revenus et la fortune dont ils proviennent au plus tard avant l'entrée en force de la taxation ordinaire. Si la déclaration a eu lieu seulement après l'entrée en force, on ne peut en tout cas pas considérer qu'elle est régulière et cela entraînera le refus du remboursement (chiffre A, I.2 et II.2). La circulaire - assez peu claire dans son ensemble - apporte toutefois une exception à cette pratique en faveur du contribuable (qu'elle qualifie elle-même de "généreuse"). Selon son chiffre II.3, cette pratique généreuse n'est pas justifiée lorsque le contribuable "n'a pas déclaré (régulièrement et dans les délais), avec une intention manifeste ou même dans le dessein de fraude, les revenus grevés de l'impôt anticipé ou la fortune d'où proviennent de tels revenus...". Cependant, "comme l'intention de soustraction ou de fraude n'est pas toujours facile à établir", la circulaire prévoit notamment que le remboursement de l'impôt anticipé doit être refusé "seulement lorsque le contribuable a cherché à dissimuler des éléments imposables en présentant de faux documents ou en omettant de les comptabiliser", ou encore lorsque celui-ci "a, comme actionnaire, encaissé des revenus non comptabilisés par sa société et ne les a (également) pas déclarés lui-même" (chiffre II.3.b). Une exception à l'exception est en outre aménagée en faveur de celui qui, bien qu'ayant tenté (intentionnellement) d'éluder des éléments imposables, s'est dénoncé spontanément à l'autorité avant l'entrée en force de la taxation, ce qui implique qu'il ait corrigé de sa propre initiative la déclaration fallacieuse, avant qu'elle soit découverte par une autorité cantonale ou fédérale et avant qu'il ait été incité à se dénoncer par crainte de la découverte de l'infraction à la suite de l'ouverture d'une procédure de contrôle (chiffre II.3.a). Enfin, "les autres cas de soustraction d'impôt, commis avec une intention manifeste, ou de fraude fiscale manifeste, doivent chaque fois ... être soumis" à l'Administration fédérale des contributions. Si toutes les conditions posées par la circulaire sont réunies, le contribuable est réintégré dans son droit au remboursement (au sujet de cette circulaire cf. notamment TA VD, arrêt FI.1995.0066 du 30 juin 1999, publié sous [www.jurisprudence.vd.ch](http://www.jurisprudence.vd.ch)).

Cette pratique "généreuse" instaurée par la circulaire, bien que jugée illégale par une partie de la doctrine (cf. W. ROBERT PFUND / BERNHARD ZWAHLEN, *Die Eidgenössische Verrechnungssteuer*, Bâle 1985, N 1 ss ad art. 23; BERNHARD ZWAHLEN *in Zweifel / Athanas / Maja Bauer-Balmelli* [Hrsg.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Bâle 2005, N 1 ss ad art. 23), n'a pas été condamnée par la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. notamment ATF 113 Ib 128; arrêt du 4 décembre 1996, Archives 66, 166 / RDAF 1997 II 720 consid. 3). Le seul point de la circulaire qui a donné lieu, à ce jour, à des corrections porte sur le remboursement de l'impôt anticipé en cas de taxation d'office. En effet, sous chiffre A, II.1, il avait été établi que le remboursement de l'impôt anticipé devait, en particulier, être refusé aux contribuables qui n'ont pas remis de déclaration d'impôt et qui de ce fait ont dû être taxés d'office. Or, dans deux arrêts de principe du 10 juin 1987, le Tribunal fédéral a certes confirmé que le contribuable qui ne dépose pas de déclaration ou qui ne déclare que partiellement ses revenus peut être déchu de son droit au remboursement, même s'il

omet sans intention de soustraction de remplir son obligation de déclaration lors de la taxation ordinaire. Cependant, selon notre Haute Cour, la déchéance du droit au remboursement n'apparaît pas justifiée, lorsque les éléments du revenu en question sont connus de l'autorité par des déclarations antérieures, des demandes de remboursement ou par d'autres moyens et peuvent donc être pris en considération dans la taxation d'office; dans ces cas en effet, on ne peut pas parler de dissimulation (Archives 56, 498; ATF 113 Ib 128; cf. également la confirmation de cette jurisprudence dans l'arrêt du 10 septembre 2003, Archives 73, 157 / RDAF 2005 II 639 consid. 1). Par la suite, l'Administration fédérale des contributions a modifié sa circulaire du 8 septembre 1978 dans ce sens (complément du 29 décembre 1988, Archives 57, 456 s.). Cela confirme que la non-déclaration des revenus soumis à l'impôt anticipé n'entraîne pas dans tout les cas la déchéance du droit au remboursement, et le fondement de la pratique "généreuse" décrite ci-dessus est ainsi renforcé.

c) En l'occurrence, les dividendes liés à l'exercice 2003 ont été déclarés tout d'abord dans la déclaration d'impôt pour la période 2004. Le SCC a alors clairement informé les recourants que ces revenus ne devaient pas être déclarés pour 2004 mais pour 2005, étant échus durant cette dernière année. Par la suite, les recourants ont déclaré pour la période 2005 un montant de 20'000 francs de dividendes, sans toutefois préciser s'ils étaient liés à l'exercice comptable 2003 ou 2004. Ils ont obtenu sans autre le remboursement de l'impôt anticipé correspondant dans la mesure où le SCC a considéré que la déclaration portait sur les dividendes échus en 2005.

Par contre, les dividendes échus en 2006 n'ont plus été déclarés, ni dans le cadre de la déclaration ordinaire que les époux ont adressée au SCC, secteur personnes physiques, le 27 juillet 2007, ni dans une éventuelle déclaration faite "après-coup" à cette autorité. Il ressort donc de l'ensemble des déclarations remplies par les recourants qu'un seul et unique dividende a été régulièrement déclaré à l'impôt sur le revenu, alors que la société a versé à deux occasions des dividendes, soit pour l'exercice comptable de 2003 et de 2004. Les recourants ne sauraient donc contester ni l'absence d'une déclaration régulière du dividende versé en 2006 pour l'exercice 2004 ni, au vu des informations reçues par le SCC (secteur impôt anticipé) quant à la manière de déclarer ces revenus, leur négligence à cet égard.

Il convient cependant de constater que l'autorité de taxation a effectivement eu connaissance des dividendes en question et qu'elle en a ainsi tenu compte dans la taxation ordinaire du 10 octobre 2007. Certes, elle ne l'a pas fait sur la base de renseignements demandés au contribuables, comme le prévoit la circulaire pour nier la déchéance du droit au remboursement. L'on notera toutefois que l'autorité fiscale n'avait même plus besoin de s'adresser aux contribuables, dans la mesure où elle connaissait déjà les revenus en question suite à la lettre que ceux-ci ont envoyée le 7 septembre 2006 au SCC, secteur impôt anticipé, l'informant qu'ils avaient perçu en 2005 et en 2006 des dividendes de deux fois 20'000 francs. Cette information a manifestement été transmise au secteur compétent des personnes physiques qui a fait le lien avec les déclarations déposées pour les périodes fiscales 2005 et 2006. La lettre du 7 septembre 2006, mais aussi la déclaration régulière des titres et des dividendes en 2005 ainsi que l'indication au moins des actions dans l'état des titres pour 2006 sont tout de même des éléments importants dont disposait l'autorité intimé et ils peuvent également servir d'indice suffisants pour exclure une intention manifeste de soustraction. Or, lorsque les éléments du revenu en question sont connus de l'autorité par des déclarations antérieures, par des demandes de remboursement ou par d'autres moyens,

et peuvent donc être pris en considération dans la taxation ordinaire, on ne saurait alors conclure à de la dissimulation. Et dans la mesure où les conditions d'aucune des exceptions prévues dans la circulaire susmentionnée ne sont réalisées, force est de constater que les recourants ne sont pas déchus de leur droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes échus en 2006. Partant, le recours est admis.

3. Les recourants obtenant gain de cause, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice (art. 131 al. 1 et 133 CPJA).

### **I a C o u r a r r ê t e :**

I. Le recours est admis.

Partant, la décision sur réclamation du 16 mars 2009 est annulée et l'autorité intimée est invitée à rembourser aux recourants l'impôt anticipé perçu sur les dividendes échus en 2006.

II. Il n'est pas perçu de frais. Partant, l'avance de frais déposée (350 francs) est restituée aux recourants.

Le présent arrêt peut, conformément aux art. 56 LIA et 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification, par la voie du recours en matière de droit public.