

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_637/2016

Arrêt du 17 mars 2017

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Stadelmann et Haag.
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure

A.A. _____ et B. A. _____,
tous les deux représentés par Me David Ecoffey, avocat,
recourants,

contre

Service cantonal des contributions du canton de Fribourg.

Objet

Impôt anticipé, dividende non déclaré, perte du droit au remboursement de l'impôt,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 6 juin 2016.

Faits :

A.

A.a. A.A. _____ et B.A. _____ (ci-après: les contribuables ou les recourants) sont les seuls associés de la société C. _____ Sàrl, sise à Fribourg. Par décision de l'assemblée des associés du 31 mai 2012, cette société a distribué aux contribuables un dividende de 80'000 fr., avec échéance au 30 juin 2012. L'impôt anticipé dû sur ce montant, par 28'000 fr., a été acquitté et le formulaire 110 établi à l'attention de l'Administration fédérale des contributions.

Le 19 août 2013, les contribuables ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2012. Ils ont annoncé des revenus cumulés de leurs activités salariales principales de 212'841 fr., un revenu imposable de 191'339 fr. et une fortune imposable de 788'483 fr. Dans l'annexe 01 "Etat des titres et autres placements de capitaux - demande de remboursement de l'impôt anticipé" à la déclaration, les contribuables ont indiqué la propriété du capital social de la société C. _____ Sàrl pour une valeur totale de 671'800 fr. La rubrique "rendements bruts échus en 2012" correspondante est vide.

L'annexe 01 comporte également l'indication d'un "compte courant C. _____ Sàrl", pour une valeur imposable de 139'268 fr. Les contribuables ont joint à leur déclaration un extrait du compte courant de ladite société, sur lequel figurent le montant de 80'000 fr. correspondant au dividende distribué en 2012 avant prélèvement de l'impôt anticipé, celui de 52'000 fr. correspondant au dividende après imputation de l'impôt anticipé de 28'000 fr., ainsi que le solde de 139'268 fr. au 31 décembre 2012 (art. 105 al. 2 LTF).

A.b. Dans son avis de taxation du 21 novembre 2013 pour l'année 2012, le Service cantonal des contributions de l'Etat de Fribourg (ci-après: le Service cantonal) a ajouté le montant du dividende de 80'000 fr. au revenu des recourants. Cet avis de taxation n'a pas été contesté.

La procédure en tentative de soustraction fiscale ouverte à l'encontre des contribuables a été close le 7 avril 2014 par un non-lieu (art. 105 al. 2 LTF).

A.c. Par communication du 15 avril 2014, le Service cantonal, répondant à une demande de

remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les rendements échus en 2012, a indiqué aux contribuables qu'il n'était pas autorisé à rembourser l'impôt anticipé retenu sur les rendements de la société C._____ Sàrl, dès lors que ces rendements n'avaient pas été déclarés pour la période fiscale 2012. Pour contester ce refus de remboursement, les contribuables devaient déposer une réclamation contre le décompte de l'impôt cantonal pour la période fiscale 2013.

Le décompte de l'impôt cantonal pour la période fiscale 2013 a été établi par le Service cantonal le 18 décembre 2014. Il ne comprend pas la déduction du montant de 28'000 fr. retenu sur le dividende distribué aux contribuables en 2012.

B.

Le 12 janvier 2015, les contribuables ont formé une réclamation à l'encontre du décompte du 18 décembre 2014, afin d'obtenir l'imputation de l'impôt anticipé de 28'000 fr. sur le montant dû. Par décision du 25 février 2015, le Service cantonal a rejeté cette réclamation. Dès le moment où il avait dû intervenir à la place des contribuables pour intégrer le dividende de 80'000 fr. à leur revenu, ceux-ci avaient perdu leur droit au remboursement de l'impôt anticipé, même s'il était admis qu'ils n'avaient pas volontairement caché le revenu fiscalement déterminant.

Saisie d'un recours des contribuables, la Cour fiscale du Tribunal cantonal du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal cantonal) l'a rejeté par arrêt du 6 juin 2016. En substance, les juges cantonaux ont considéré que les contribuables n'avaient pas attiré l'attention du fisc sur le dividende de 80'000 fr. perçu en 2012 d'une manière conforme à leurs devoirs d'information, le fait d'avoir annexé l'extrait du compte courant de la société C._____ Sàrl à leur déclaration d'impôt 2012 ne suffisant pas à cet égard. Les contribuables étaient dès lors déchu du droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur ce montant.

C.

Contre l'arrêt du 6 juin 2016, les contribuables forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Ils concluent, avec suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt entrepris et à ce que le montant de 28'000 fr. correspondant à l'impôt anticipé perçu sur le dividende de 80'000 fr. versé en 2012 leur soit restitué, soit directement, soit par imputation sur le décompte final concernant la période fiscale 2013; subsidiairement à ce que le dossier soit retourné au Tribunal cantonal pour nouvelle décision dans ce sens. Ils se plaignent de la violation du droit fédéral.

Le Tribunal cantonal renvoie aux considérants de son arrêt et conclut au rejet du recours. Le Service cantonal se réfère entièrement aux considérants de l'arrêt entrepris et conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

Le présent recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité judiciaire cantonale de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d et 2 LTF) en matière d'impôt anticipé, soit un domaine qui ne tombe sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF. Il a en outre été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi, par les destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (art. 89 al. 1 LTF). Le recours est par conséquent recevable.

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), alors qu'il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (art. 106 al. 2 LTF). Par ailleurs, le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF; ATF 141 V 657 consid. 2.1 p. 659 s.).

3.

Le litige porte sur le remboursement de l'impôt anticipé de 28'000 fr. prélevé sur le dividende de 80'000 fr. versé aux contribuables en 2012. Il n'est pas contesté que les recourants peuvent demander le remboursement de l'impôt prélevé sur le dividende qui leur a été versé et y ont en principe droit (art. 21 al. 1 let. a et 22 al. 1 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA; RS 642.21]). Demeure litigieuse la question de savoir si les recourants ont perdu leur droit au

remboursement.

3.1. Aux termes de l'art. 23 LIA, 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, 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 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 (ATF 113 Ib 128 consid. 2b p. 130; arrêts 2C_896/2015 du 10 novembre 2016 consid. 2.1; 2C_322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2.1; 2C_1083/2014 du 20 novembre 2015 consid. 2.2.1; 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2; 2C_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.1; 2C_949/2014 du 24 avril 2015 consid. 3.1; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1, in RF 66/2011 p. 963, et les références citées).

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 (arrêts 2C_322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2.2; 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.3; 2C_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.1). En principe, le fisc peut en effet partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 42 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). C'est seulement lorsque la déclaration est affectée de lacunes manifestes que des investigations supplémentaires peuvent s'imposer (arrêts 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.3; 2C_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.1; 2C_949/2014 du 24 avril 2015 consid. 3.2; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1 et les références citées).

3.2. Les prescriptions légales dont l'art. 23 LIA sanctionne la violation sont notamment les art. 124 al. 2 et 125 al. 1 LIFD; elles font obligation au contribuable de déclarer lui-même ses éléments imposables, raison pour laquelle la procédure de taxation en matière d'impôt sur le revenu et la fortune est qualifiée de mixte (arrêts 2C_538/2016 du 8 décembre 2016 consid. 4.3.3; 2C_896/2015 du 10 novembre 2016 consid. 2.1; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 4.1). Il ressort ainsi tant de ces dispositions que de la jurisprudence précitée que le contribuable doit déclarer lui-même les éléments de revenus et de fortune pour sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. 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 (arrêts 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.4; 2C_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.2; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 4.1 et les références citées). 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. Les impératifs de l'administration de masse commandent en effet que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite - à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation - aux fins de compléter ou de corriger celle-ci. Seule une indication des éléments de revenus et de fortune conforme à ce qui précède permet en principe au contribuable de sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. Dans tous les cas, le droit au remboursement de l'impôt anticipé suppose, outre une déclaration conforme à ce qui vient d'être dit, que le contribuable n'ait pas cherché à soustraire au fisc des éléments de revenus ou de fortune (arrêts 2C_896/2015 du 10 novembre 2016 consid. 2.1; 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.4; 2C_172/2015 du 27 août 2015 consid. 4.2; 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 4.1).

3.3. En l'occurrence, le Tribunal cantonal a confirmé la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé au motif que les recourants n'ont pas indiqué le montant de 80'000 fr. dans la déclaration d'impôt 2012 elle-même et n'ont pas attiré l'attention du fisc d'une manière reconnaissable sur l'existence de ce montant.

3.4. Les recourants ne contestent pas ne pas avoir indiqué dans la déclaration d'impôt elle-même le montant litigieux, mais font valoir que le dividende de 80'000 fr. a néanmoins été annoncé aux autorités fiscales conformément aux exigences énoncées ci-dessus.

3.5. La déclaration d'impôt des recourants comporte la mention du capital social de leur société pour une valeur de 671'800 fr. Dans les cases correspondantes aux rendements, les recourants n'ont pas indiqué "zéro" ou tracé un trait; celles-ci sont seulement vides, ce qui démontre que les recourants n'ont pas prêté attention à ce point au moment de remplir leur déclaration et suggère d'emblée qu'une information manque. Leur déclaration comporte également l'indication du compte courant de la société, avec une valeur de 139'268 fr. au 31 décembre 2012. Ce montant se retrouve sur l'extrait du compte courant de la société, joint à la déclaration. Sur cet extrait figurent le montant de 80'000 fr. correspondant au dividende versé avant prélèvement de l'impôt anticipé et celui de 52'000 fr. correspondant au dividende après prélèvement de l'impôt anticipé. Il résulte de ces faits qu'à la simple lecture de la déclaration d'impôt des recourants, le Service cantonal a pu se rendre compte que l'information relative au dividende perçu en 2012 faisait défaut et que cette lacune manifeste n'était pas volontaire. Pour compléter la déclaration d'impôt des recourants, le Service cantonal n'a pas eu à fouiller dans le dossier des contribuables, à leur demander les informations manquantes ou à solliciter des tiers; il lui a suffi de consulter la pièce jointe à la déclaration d'impôt relative au compte courant de la société, laquelle faisait apparaître de manière évidente et immédiate le dividende litigieux. Dans ces circonstances particulières, il y a lieu d'admettre que le revenu frappé de l'impôt anticipé a été annoncé spontanément par les contribuables dans leur déclaration d'impôt 2012.

3.6. Compte tenu de ce qui précède et dès lors qu'il est établi que les contribuables n'ont pas cherché à soustraire au fisc des éléments de leur revenu ou de leur fortune, l'art. 23 LIA ne leur est pas opposable.

4.

4.1. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. L'arrêt attaqué est annulé et la cause renvoyée au Service cantonal. Sous réserve que les recourants aient valablement exercé leur droit au remboursement de l'impôt anticipé conformément aux art. 29 et 32 LIA (cf. arrêt 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 3), le Service cantonal procédera à la restitution de l'impôt anticipé de 28'000 fr. aux recourants, soit directement, soit par imputation sur le décompte final concernant la période fiscale 2013.

4.2. Au vu de l'issue du litige, les frais judiciaires de la procédure devant le Tribunal fédéral sont mis à la charge du canton de Fribourg, dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Le canton de Fribourg supporte également les dépens dus aux recourants, qui obtiennent gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel (art. 68 al. 1 et 2 LTF). Le Tribunal fédéral ne fera pas usage de la faculté prévue aux art. 67 et 68 al. 5 LTF et renverra la cause à l'autorité précédente pour qu'elle statue sur les frais et dépens de la procédure accomplie devant elle.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis. L'arrêt du Tribunal cantonal du 6 juin 2016 est annulé et la cause renvoyée au Service cantonal pour qu'il statue dans le sens des considérants.

2.

La cause est renvoyée au Tribunal cantonal pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure devant lui.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du canton de Fribourg.

4.

Le canton de Fribourg versera aux recourants une indemnité de 2'500 fr. à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, au Service cantonal des contributions et au Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 17 mars 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber