

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1052/2019

Arrêt du 18 mai 2020

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président, Donzallaz et Hänni.
Greffier : M. Ermotti.

Participants à la procédure

Administration fédérale des contributions,
recourante,

contre

1. A. _____,

2. B. _____,

tous les deux représentés par Me Per Prod'hom, avocat,
intimés,

Administration fiscale cantonale genevoise.

Objet

Remboursement de l'impôt anticipé (année fiscale 2017),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève du 11 novembre 2019 (JTAPI/998/2019).

Faits :

A.

A.a. B. _____ était, en 2017, administrateur secrétaire de la société C. _____ SA (ci-après: la Société), dont il détenait le tiers du capital-actions. Il est marié avec A. _____.

A.b. Dans leur déclaration fiscale 2017, B. _____ et A. _____ ont mentionné la participation détenue dans la Société, en précisant qu'elle faisait partie de la fortune privée de l'époux. Les contribuables ont également indiqué avoir perçu de la Société un dividende (soumis à l'impôt anticipé) s'élevant à 260'000 fr.

A.c. Le 3 décembre 2018, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration cantonale) a établi les bordereaux de taxation 2017 de B. _____ et A. _____. Dans ce contexte, elle a notamment fixé le revenu mobilier des contribuables à 260'000 fr.

A.d. Le 7 décembre 2018, B. _____ et A. _____ ont informé l'Administration cantonale qu'ils souhaitaient apporter une correction à leur déclaration fiscale 2017 et ajouter à leur revenu mobilier soumis à l'impôt anticipé une prestation appréciable en argent de 25'000 fr. obtenue de la Société.

B.

B.a. La lettre du 7 décembre 2018 a été considérée par l'Administration cantonale comme une réclamation. Ainsi, par décisions sur réclamation du 4 mars 2019, cette autorité a notifié aux contribuables des bordereaux de taxation 2017 rectificatifs, dans lesquels la prestation appréciable en argent déclarée par les intéressés (25'000 fr.) était prise en compte dans le revenu mobilier de ceux-ci. L'Administration cantonale a toutefois refusé le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur ce montant.

B.b. Le 3 avril 2019, B. _____ et A. _____ ont recouru contre les décisions du 4 mars 2019 auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (ci-après: le TAPI). Pour ce qui intéresse la présente cause, les contribuables ont notamment conclu au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le montant de 25'000 fr. précité, soit 8'750 fr.

B.c. Par jugement du 11 novembre 2019, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'Administration cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. Concernant le remboursement de l'impôt anticipé demandé par les contribuables, ce tribunal a considéré, en substance, que lorsque ceux-ci avaient informé le fisc de l'existence de la prestation appréciable en argent litigieuse (7 décembre 2018), ils n'avaient pas encore reçu les bordereaux du 3 décembre 2018. La lettre du 7 décembre 2018 ne pouvait dès lors pas être qualifiée de réclamation, mais devait être traitée comme une "correction ou [un] complément" de la déclaration fiscale 2017 déposée par les intéressés. Ceux-ci avaient donc déclaré en temps utile - soit avant de recevoir la décision de taxation - la prestation appréciable en argent en question, de sorte qu'ils avaient droit au remboursement de l'impôt anticipé y relatif.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, de réformer le jugement du TAPI du 11 novembre 2019 en ce sens que "tout remboursement d'impôt anticipé, à hauteur de 8'750 fr., est refusé aux époux A. _____ et B. _____ pour la période fiscale 2017". Subsidiairement, la recourante requiert le renvoi de la cause au TAPI "pour nouvelle décision au sens du présent recours".

L'Administration cantonale se rallie aux motifs exposés dans le recours et conclut à l'admission de celui-ci. Les intimés déposent des observations dans lesquelles ils proposent de déclarer le recours partiellement irrecevable et de le rejeter pour le surplus. Le TAPI renonce à se déterminer.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 141 II 113 consid. 1 p. 116).

1.1. Le jugement attaqué, qui renvoie la cause à l'Administration cantonale pour qu'elle procède à une nouvelle taxation dans le sens des considérants, en lui donnant des instructions précises, notamment quant au remboursement de l'impôt anticipé litigieux pour la période fiscale 2017, est une décision finale (art. 90 LTF), dès lors que le fisc genevois ne dispose plus d'aucune marge de manoeuvre pour la décision qu'il doit rendre (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148).

1.2. Le jugement contesté a en outre été rendu par une autorité judiciaire de dernière instance (art. 86 al. 2 LTF), puisque la présente cause ne traite plus que du remboursement de l'impôt anticipé pour l'année fiscale 2017, à l'exclusion des taxations pour cette année (cf. art. 35 al. 2 et 56 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA; RS 642.21] et art. 15 du règlement genevois d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 [RDDFF/GE; RS/GE D 3 80.04]). Ce cas de figure constitue une exception à l'obligation relative à un tribunal supérieur statuant en dernière instance cantonale prévue par la LTF, puisqu'une autre loi fédérale, en l'occurrence la LIA, prévoit qu'une décision d'une autre autorité judiciaire peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral (art. 86 al. 2 i.f. LTF; cf. arrêts 2C 1110/2018 du 27 juin 2019 consid. 1 et 2C 610/2018 du 30 juillet 2018 consid. 3.1).

1.3. Pour le surplus, le recours est dirigé contre une décision rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par l'Administration fédérale qui a qualité pour recourir en matière d'impôt anticipé (cf. art. 89 al. 2 let. a LTF et art. 4 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 17 février 2010 sur l'organisation du Département fédéral des finances [Org DFF; RS 172.215.1]). Contrairement à l'opinion des intimés, en effet, la question de savoir si les contribuables ont déposé une déclaration correcte doit dans ce cas être examinée sous l'angle de la LIA; il ne s'agit donc pas d'une "question préalable relevant du droit cantonal non harmonisé" (réponse des intimés du 31 janvier 2020, p. 3).

Le recours est par conséquent recevable.

2.

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; arrêt 2C 793/2018 du 13 mars 2019 consid. 2).

En l'espèce, dans la mesure où la recourante, même si elle affirme se référer "aux faits non contestés tels que retenus dans le jugement du [TAPI] du 11 novembre 2019" (recours, p. 5), présente une argumentation partiellement appellatoire, en complétant librement l'état de fait retenu dans le jugement entrepris, sans invoquer ni l'arbitraire, ni une constatation manifestement inexacte des faits, le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte. Il statuera donc sur la base des faits tels qu'ils ressortent du jugement attaqué.

3.

Le présent litige porte sur le remboursement de l'impôt anticipé de 8'750 fr. prélevé sur la prestation appréciable en argent de 25'000 fr. perçue par les contribuables en 2017. Il n'est pas contesté que les intimés peuvent demander le remboursement de l'impôt prélevé sur le revenu mobilier en question et y ont en principe droit (cf. art. 21 al. 1 let. a et 22 al. 1 LIA). Demeure litigieuse la question de savoir si les intéressés ont perdu leur droit au remboursement.

3.1. L'art. 23 LIA, qui traite de cette question, a une nouvelle teneur depuis le 1er janvier 2019 (RO 2019 433, p. 434 s.) :

"Art. 23 - Déchéance du droit

1. 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.

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."

3.2. Selon la disposition transitoire figurant à 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 ". En l'occurrence, la prétention au remboursement de l'impôt anticipé concerne l'année fiscale 2017 et est donc postérieure au 1er janvier 2014. En outre, la décision concernant ledit remboursement n'est pas entrée en force. La présente cause est donc soumise au nouveau droit (cf. arrêt 2C 37/2019 du 16 août 2019 consid. 2).

3.3. Le TAPI a considéré que les contribuables avaient respecté " l'obligation [...] de déclarer eux-mêmes " le revenu grevé de l'impôt anticipé litigieux, soit la prestation appréciable en argent de 25'000 fr. obtenue de la Société. Les intimés avaient en effet informé l'Administration cantonale de l'existence de ce revenu par lettre du 7 décembre 2018, avant de recevoir la décision de taxation 2017. Selon les juges précédents, dans ces circonstances, il fallait considérer que les intéressés avaient déclaré en temps utile ledit revenu, de sorte qu'ils n'avaient pas perdu le droit au remboursement de l'impôt anticipé y relatif (jugement attaqué, p. 6). Le TAPI a ainsi fondé son raisonnement uniquement sur l'art. 23 al. 1 LIA, en retenant (implicitement) que cette conclusion s'imposait indépendamment de la question de savoir si les conditions de l'art. 23 al. 2 LIA étaient remplies ou pas.

3.4. La solution retenue par le jugement attaqué ne peut être confirmée. En effet, pour qu'un revenu soit réputé "déclaré" (en temps utile) au sens de l'art. 23 al. 1 LIA, il faut en particulier que la déclaration en question soit spontanée, c'est-à-dire qu'elle procède d'une initiative du contribuable lui-même et ne soit pas la conséquence d'une intervention de l'autorité fiscale (cf. arrêts 2C 580/2018 du 10 juillet 2018 consid. 4.1 et 4.2 et 2C 322/2016 du 23 mai 2016 consid. 3.2, rendus en application

de l'ancien art. 23 LIA, dont la teneur est presque identique à celle de l'actuel art. 23 al. 1 LIA). En l'occurrence, il ressort du jugement entrepris que la lettre du 7 décembre 2018, dans laquelle les intimés avaient indiqué à l'Administration cantonale qu'ils souhaitaient apporter une correction à leur déclaration fiscale 2017 en signalant la prestation appréciable en argent à la base de la présente cause, avait été précédée d'un contrôle effectué les 7 et 8 novembre 2018 dans les locaux de la Société par l'Administration fédérale. A la suite de ce contrôle, cette autorité avait constaté l'existence de prestations appréciables en argent en faveur des actionnaires. Ce n'était qu'après avoir été informés de ce fait que les contribuables avaient communiqué à l'Administration cantonale l'existence de la prestation appréciable en argent précitée (cf. jugement attaqué, p. 3).

Dans ces circonstances, la déclaration des intimés ne peut pas être considérée comme spontanée, puisqu'elle n'a été faite qu'après que le fisc ait constaté l'existence du revenu en question et en ait informé les intéressés. Cela étant, contrairement à l'opinion de l'autorité précédente, le fait que le revenu en question ait été déclaré par les intéressés avant de recevoir la décision de taxation 2017 n'y change rien.

Il en découle que les intimés n'ont pas déclaré en temps utile (sous l'angle de l'art. 23 al. 1 LIA) la prestation appréciable en argent de 25'000 fr. obtenue de la Société. En retenant que tel avait été le cas et que les contribuables avaient droit pour cette raison au remboursement de l'impôt anticipé litigieux, le TAPI a donc violé l'art. 23 al. 1 LIA.

3.5. Reste à vérifier si les intimés peuvent obtenir le remboursement de l'impôt anticipé objet du présent litige sur la base de l'art. 23 al. 2 LIA, ce que la recourante conteste.

3.6. S'agissant de la seconde condition posée par l'art. 23 al. 2 LIA, force est de constater qu'elle est sans autre réalisée. En effet, le revenu soumis à l'impôt anticipé en discussion a été pris en compte par l'autorité fiscale alors que la décision de taxation en cause n'était pas encore entrée en force (cf. arrêt 2C 1110/2018 du 27 juin 2019 consid. 4).

3.7. Quant à la première condition prévue par l'art. 23 al. 2 LIA, elle exige que " l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt [soit] due à une négligence ".

3.7.1. Selon la jurisprudence, pour examiner si, sur le plan subjectif, l'omission en cause 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 (cf. arrêt 2C 1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1).

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 (cf. arrêts 2C 184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C 444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). 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 (cf. arrêts 2C 1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1; 2C 129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1; 2C 32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2). 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 usé 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 (arrêts 2C 1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 et 2C 1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.4).

Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF). Vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention est en revanche une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement (arrêts 2C 129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et 2C 32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2).

3.7.2. Comme il a été exposé ci-dessus (consid. 3.3), le TAPI ne s'est pas prononcé sur la question du caractère intentionnel ou négligent de l'absence de déclaration (en temps utile) de la prestation appréciable en argent perçue par les contribuables. Les faits retenus dans le jugement entrepris ne permettent pas de trancher cette question. En particulier, le jugement attaqué n'examine pas les raisons pour lesquelles les intimés n'ont pas, dans un premier temps, mentionné dans leur déclaration d'impôt le revenu en question. Il n'expose pas non plus la nature exacte de ce revenu, se limitant à se référer à des "frais de scolarité" pris en charge par la Société. En l'absence de toute constatation de fait à cet égard, il n'est pas possible de déterminer si la condition subjective prévue

par l'art. 23 al. 2 LIA est réalisée en l'espèce. Dès lors, étant rappelé qu'il n'appartient pas au Tribunal fédéral d'établir des faits sur lesquels l'autorité précédente ne s'est pas prononcée (ATF 136 III 209 consid. 6.1 p. 214 s.; arrêts 2C 184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.3 et 2C 1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.2) et dans la mesure où il convient d'éviter de priver les justiciables d'un degré de juridiction, il sied de renvoyer l'affaire à l'autorité inférieure pour qu'elle instruisse la question du caractère intentionnel ou négligent de l'omission en cause et rende un nouveau jugement (cf., pour des cas similaires, les arrêts 2C 184/2019 du 25 septembre 2019 et 2C 1066/2018 du 21 juin 2019).

4.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation du jugement attaqué. La cause est renvoyée au TAPI pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Compte tenu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge des intimés, qui succombent, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). L'Administration fédérale, qui obtient gain de cause dans l'exercice de ses attributions officielles, n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis et le jugement du 11 novembre 2019 du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève est annulé. La cause est renvoyée à cette autorité pour qu'elle statue dans le sens des considérants.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des intimés, solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fédérale des contributions, au mandataire des intimés, à l'Administration fiscale cantonale genevoise et au Tribunal administratif de première instance du canton de Genève.

Lausanne, le 18 mai 2020
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Ermotti