REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3783/2021 ICCIFD JTAPI/1219/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 14 novembre 2022

dans la cause

Monsieur A_____ et Madame B_____, représentés par Me Gregory CLERC, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt anticipé (ci-après : IA) relatif à l'année 2017.

2. Inscrite au Registre du commerce en 2006, C_____ Sàrl (ci-après : la société) a été intégralement détenue depuis sa fondation jusqu'au mois de décembre 2017 par Monsieur A_____ et Madame B_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants). À cette date, ils ont vendu leur société à un tiers.

3. Lors de leur taxation 2016, les précités ont obtenu le remboursement de l'IA grevant le dividende de CHF 150'000.- que leur avait versé la société et qu'ils avaient mentionné dans leur déclaration fiscale de cette même année.

4. Le 22 juin 2017, l'assemblée des associés a approuvé la distribution d'un dividende de CHF 500'000.-.

5. La société a annoncé à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) le versement de ce dividende sur lequel l'IA a été retenu, ainsi qu'il ressort du formulaire 110 intitulé « impôt anticipé sur le rendement de parts sociales, de bons de participation et de bons de jouissances de sàrl suisses » (ci-après : le formulaire 110).

6. Dans l'état des titres de leur déclaration fiscale 2017, les contribuables ont indiqué qu'ils avaient vendu les actions de la société à la fin de l'année 2017, mais ont laissé vide la case « rendements bruts soumis à l'impôt anticipé ».

7. Le 12 mars 2019 les précités, donnant suite à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 15 février précédent, ont produit une copie de la convention de cession des parts de la société, pour le prix de CHF 150'000.-.

8. Les 24 avril 2019 et 5 août 2020, ils ont transmis à l'AFC-GE le formulaire 110, ainsi que des relevés fiscaux.

9. Le 18 août 2020, l'AFC-GE a invité les précités à lui indiquer de quelle manière ils avaient réinvesti le dividende de CHF 325'000.-.

10. Le 15 septembre 2020, les contribuables ont répondu en transmettant un nouveau relevé fiscal, et confirmant pour le surplus qu'ils avaient fourni toutes les informations relatives au réinvestissement dudit dividende.

11. Par bordereaux du 7 décembre 2020, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2017. Elle a refusé de leur octroyer le remboursement de l'IA prélevé sur le dividende versé par la société, au motif que la non-déclaration de ce revenu et du réinvestissement du dividende ne découlait pas d'une négligence de leur part.

12. Le 4 janvier 2021, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux en sollicitant le remboursement de l'IA.

    Ils avaient mentionné la vente de leurs parts sociales et croyaient que l'annonce de leur dividende à l'AFC-CH constituaient la seule déclaration qu'ils devaient effectuer. Ils n'avaient en revanche pas compris la différence entre l'AFC-CH et l'AFC-GE. Ils n'étaient pas conscients du caractère inexact des informations fournies et croyaient que l'IA constituait la seule fiscalisation de la vente de la société, y compris le dividende, qui en représentait le préalable.

13. Par décisions du 30 septembre 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

    Le remboursement de l'IA ne pouvait leur être accordé. En effet, ils n'avaient pas déclaré le revenu grevé de l'IA et le réinvestissement du dividende net ne se retrouvait pas en tant que fortune dans leur déclaration fiscale.

14. Par acte du 4 novembre 2021, les contribuables, sous la plume de leur conseil, ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant, préalablement, à leur comparution personnelle et à l'audition en tant que témoin de Monsieur D_____. Principalement, ils ont sollicité l'annulation des décisions du 30 septembre précédent et le remboursement de l'IA, le tout sous suite de frais et dépens.

    M. A_____ avait été scolarisé jusqu'à l'âge de seize ans et avait travaillé toute sa vie comme plombier. Son épouse avait exercé une activité d'enseignante au niveau primaire. Jusqu'à la vente de la société, ils en avaient été les seuls associés et administrateurs. Ils faisaient remplir leurs déclarations fiscales personnelles par Madame E_____, employée de leur fiduciaire. Cependant, les déclarations de la société étaient établies par M. D_____, qui gérait cette dernière. Ignorant que l'IA ne constituait pas l'impôt définitif, ils n'avaient pas annoncé à Mme E_____ le versement du dividende.

    Ils avaient été dépassés par la complexité de la vente de la société et ne possédaient pas la capacité de comprendre le traitement fiscal de cette situation. Ils croyaient en effet que l'IA représentait l'impôt définitif et pensaient que l'annonce du dividende à l'AFC-CH suffisait. Au sein de la fiduciaire, il n'y avait pas eu de communication entre le service qui s'occupait des déclarations des personnes morales et celui qui traitait de celle des personnes physiques. L'omission de déclarer le dividende constituait une négligence, non une intention. Ils avaient d'autant moins l'intention de cacher le dividende à l'AFC-GE que celui-ci avait été annoncé à l'AFC-CH. Ils avaient par ailleurs déclaré la vente à l'AFC-GE sans en indiquer le prix, ce qui susciterait nécessairement des questions de sa part. Leur situation s'apparentait à celle jugée par le Tribunal fédéral dans la cause 2C_1110/2018 du 27 juin 2019. Enfin, le fait que le montant de l'IA

excédait l'impôt « ordinaire » sur le revenu démontrait que leur manquement devait être qualifié de négligence.

15. Dans sa réponse du 8 février 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le dividende litigieux représentait près 60 % de leur revenu brut, ce qui en constituait une partie substantielle. Ils ne pouvaient se prévaloir de ce qu'ils n'avaient pas connaissance du traitement fiscal d'un dividende, étant donné qu'ils avaient déclaré en 2016 une telle distribution versée par la société et qu'ils avaient obtenu le remboursement de l'IA. Ils avaient également rempli des formulaires 110 pour les années 2006 et 2007. Ils ne pouvaient, dès lors, se prévaloir d'une simple négligence.

Ils ne sauraient se prévaloir de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1110/2018 précité, car, contrairement au recourant en cause, ils n'avaient pas annoncé le versement du dividende.

Enfin, puisqu'ils n'avaient pas déclaré ce rendement, ils devaient, conformément à la jurisprudence, supporter la double charge de l'IA et de l'impôt ordinaire.

16. Par réplique du 29 mars 2022, les contribuables, sous la plume de leur nouveau mandataire, ont persisté dans les termes et les conclusions de leur recours.

Contrairement à ce qu'avait soutenu leur précédent mandataire, M. D_____, en tant qu'unique administrateur de la fiduciaire, était responsable du bon suivi des dossiers.

Même s'ils n'avaient pas annoncé le versement du dividende, Mme E_____ aurait dû s'enquérir des circonstances entourant cette vente. Ils avaient toujours remis à leur fiduciaire l'ensemble des éléments nécessaires à l'appréciation de leur situation fiscale. Ils ne disposaient ni de la formation, ni des compétences pratiques qui leur aurait permis de vérifier le travail de leur fiduciaire ou de remettre en cause les explications de cette dernière. Dès lors, la mauvaise déclaration du dividende ne pouvait leur être reprochée ou, à tout le moins, ne relevait que d'une simple négligence. Le remboursement de l'IA devait ainsi leur être accordé.

17. Par décision du 21 avril 2022 (DITAI/1_____/2022), le tribunal a suspendu l'instruction de la cause, d'entente entre les parties.

18. Dans sa duplique du 23 août 2022, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse. Les recourants répondaient des manquements commis par leur fiduciaire comme des leurs. Ils étaient en mesure de vérifier si leur fiduciaire avait correctement rempli leur déclaration fiscale 2017, étant donné que le dividende versé l'année précédente avait été déclaré de manière conforme.

19. Le 30 août 2022, l'AFC-CH a présenté des observations et a conclu au rejet du recours, se ralliant aux considérants de l'AFC-GE.

20. Le 9 septembre 2022, l'AFC-GE a fait part au tribunal qu'elle n'avait pas d'observations complémentaires à formuler.

21. Les 2 et 21 septembre 2022, les contribuables ont persisté dans les termes et les conclusions de leur recours.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 54 de la la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21 ; art. 15 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 54 al. 1 LIA.

3. Les recourants sollicitent leur comparution personnelle, ainsi que l'audition de M. D_____.

4. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2). Le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 et les références citées).

5. En l'espèce, le litige concerne une pure question juridique, à savoir si l'omission de déclarer le dividende litigieux est due à une négligence des recourants ou non. Par ailleurs, le tribunal dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer. En conséquence, il ne donnera pas une suite favorable à la demande de comparution

personnelle des recourants, ni à la requête d'audition de M. D_____, auxquelles les recourants n'y ont de toute manière pas droit.

6. Les recourants demandent le remboursement de l'IA grevant le dividende versé par la société en 2017.

7. Cette question est réglée par l'art. 23 LIA, qui présente la teneur suivante depuis le 1er janvier 2019 :

« 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 (al. 1).

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 (al. 2) :

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 ».

Aux termes de 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.

8. Dans l'arrêt 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 au consid. 3.4, le Tribunal fédéral a retenu que, pour ne pas être déchu du droit au remboursement de l'IA, au sens de l'art. 23 al. 1 LIA, la déclaration doit être 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. À cet égard, il a renvoyé à sa jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancien droit.

Dans ce même arrêt (consid. 3.7.1), il a rappelé que, dans le cadre de l'application de l'art. 23 al. 2 LIA, pour examiner si, sur le plan subjectif, l'omission de déclarer 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. 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 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. 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.

9. Dans une affaire jugée le 27 juin 2019 par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_1110/2018 consid. 4.3), le recourant en cause avait, le 1er février 2016, annoncé à l'AFC-GE, qu'il percevrait cette année-là un dividende extraordinaire soumis à l'IA. Dans sa déclaration fiscale 2016, remise le 14 juillet 2017, il avait mentionné sa participation dans la société, mais avait toutefois laissé vides les cases correspondant aux rendements soumis à l'IA et n'avait pas indiqué « zéro », ni tracé un trait. Le Tribunal fédéral a considéré que cette omission relevait de la négligence.

10. Dans une autre cause jugée par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_224/2017 du 16 août 2019 = StR 11/2019 p. 824), les recourants n'avaient pas mentionné un dividende dans l'état des titres mais en avaient indiqué le montant brut dans la rubrique « participations qualifiées » et avaient joint une copie du formulaire 110 transmis à l'AFC-CH (formulaire de déclaration de l'IA provenant des dividendes). Le Tribunal fédéral a retenu qu'il n'y a plus négligence lorsque le bénéficiaire de la prestation diminuée de l'IA a omis de déclarer des éléments de revenu ou de fortune dans l'intention de ne pas payer l'impôt. Dans le cas d'espèce, il a écarté le caractère intentionnel de l'omission, retenant que si les contribuables avaient envisagé une soustraction d'impôt, ils n'auraient ni mentionné le dividende dans la rubrique « participations qualifiées », ni joint le formulaire 110.

11. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_580/2018 du 10 juillet 2018 consid. 4.3), la déclaration fiscale de la société et l'existence du formulaire 110 relèvent de dossiers fiscaux de tiers, dont la consultation par le fisc ne remplace pas l'obligation que la loi impose au contribuable de déposer une déclaration d'impôt exacte et complète.

12. Selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013).

    La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires. En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 9b).

13. Toutefois, lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 9c).

14. En vertu des règles générales sur le fardeau de la preuve, si le contribuable prétend exercer le droit au remboursement prévu par l'art. 23 al. 2 LIA, il lui incombe de démontrer, ou du moins de rendre suffisamment vraisemblable, qu'il n'a agi que par négligence (JTAPI/1113/2020 du 23 novembre 2020 consid. 10).

15. En l'espèce le nouvel art. 23 al. 2 LIA s'applique au cas d'espèce, car lorsque les recourants ont sollicité la restitution de l'IA dans leur réclamation, leur taxation 2017 n'était pas encore entrée en force.

    Les recourants ne contestent pas avoir omis de mentionner le dividende litigieux de manière spontanée dans leur déclaration 2017. Par conséquent, ils sont déchus du droit au remboursement de l'IA en application de l'art. 23 al. 1 LIA. Cela étant, ils soutiennent que cette omission procède d'une simple négligence de leur part, en sorte que la restitution de l'IA doit leur être accordée sur la base de l'art. 23 al. 2 LIA.

    Ils font valoir qu'ils ont fait état de la vente de leur société dans leur déclaration fiscale sans toutefois en indiquer le prix, ce qui, d'après eux, susciterait nécessairement des questions de la part de l'autorité intimée. Cette argumentation n'est pas fondée. En effet, il n'existe pas d'automaticité entre la vente d'une société et la décision prise, la même année, de verser un dividende. En d'autres termes, l'AFC-GE ne pouvait inférer de la seule mention de la vente de la société – indiquée par les recourants dans leur déclaration fiscale 2017 – que celle-ci avait décidé, dans le courant de cette même année, de leur distribuer un dividende de liquidation.

    Ils soutiennent également qu'ils avaient d'autant moins l'intention de cacher le dividende à l'AFC-GE que celui-ci a été déclaré à l'AFC-CH et que le montant de l'IA excède l'impôt ordinaire sur ce rendement. Les intéressés ne peuvent là non plus être suivis. En effet, c'est la société – et non les contribuables – qui a annoncé à l'AFC-CH la distribution du dividende litigieux. Or, ainsi qu'il découle de la jurisprudence mentionnée ci-dessus, la société et les recourants constituent deux sujets fiscaux distincts et le fait que la société a adressé le formulaire 110 à l'AFC-CH ne dispense pas les intéressés de faire état du dividende dans leur déclaration fiscale 2017. Au surplus, puisqu'ils n'ont pas déclaré le dividende

litigieux, ils doivent supporter la double charge de l'IA et des impôts directs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.3).

Les recourants se prévalent en outre de l'arrêt 2C_1110/2018 du 27 juin 2019. Dans cette affaire, le recourant ayant saisi le Tribunal fédéral avait certes – tout comme les contribuables – omis de déclarer un rendement grevé de l'IA. Toutefois, à la différence notable des précités, il avait annoncé à l'AFC-GE, antérieurement au dépôt de sa déclaration fiscale, le fait qu'il percevrait un dividende au cours de l'année litigieuse. Le Tribunal fédéral a dès lors retenu que cette omission procédait d'une négligence. Puisque l'état de fait ressortant de cet arrêt du Tribunal fédéral diffère fondamentalement de la présente cause, cette jurisprudence n'est d'aucun secours aux recourants.

Enfin, les contribuables allèguent le fait qu'ils ne disposent d'aucune connaissance en matière fiscale et qu'ils ont placé toute leur confiance en leur fiduciaire, qui remplissait leurs déclarations fiscales. Ils pouvaient légitimement, dès lors, s'attendre à ce que celle-ci déclare correctement le dividende litigieux en 2017. Elle aurait dû par ailleurs s'enquérir des circonstances ayant entouré la vente de la société. C'est vainement qu'ils rejettent la faute sur leur mandataire. En effet, en 2017, ils ne lui ont pas transmis tous les documents nécessaires, puisqu'ainsi qu'ils le reconnaissent dans leur recours, ils ne l'ont pas informée du versement du dividende. Tel n'a pourtant pas été le cas en 2016, étant donné qu'un tel rendement figure dans leur déclaration fiscale et que l'IA grevant ce dernier leur a été remboursé par l'AFC-GE. En conséquence, ils ne sauraient se prévaloir de leur absence de connaissances dans le domaine de la fiscalité.

16. Il résulte de ce qui précède que les contribuables n'ont pas démontré que leur omission de déclarer le dividende versé par la société procède d'une négligence de leur part au sens de l'art. 23 al. 2 LIA.

Partant, en application de l'art. 23 al. 1 LIA, ils sont déchus de leur droit au remboursement de l'IA et le recours doit être rejeté.

17. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.-, montant couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 4 novembre 2021 par Monsieur A_____ et Madame B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 30 septembre 2021 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

5. dit que, conformément aux art. 56 LIA ainsi que 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent jugement peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent jugement et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière