

FR_GERICHTE 604 2021 50 vom 6. Dezember 2021

FR Kantonsgericht, 2021-12-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_50

FR: FR_GERICHTE 604 2021 50 du 6 décembre 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2021 50 del 6 dicembre 2021

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1

Recevabilité

E. 1.1

Selon l'art. 35 de la loi 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). Conformément à l'art. 54 al. 1 LIA, en lien avec 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), la décision rendue sur réclamation par le Service cantonal des contributions peut, dans les trente jours suivant sa notification, être attaquée par voie de recours écrit au Tribunal cantonal; le recours doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui le motivent. L'art. 55 est réservé.

E. 1.2

En l'espèce, le recours a été déposé le 15 avril 2021 contre une décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 16 mars 2021, dans les formes requises par la loi, et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable.

E. 2

La décision relative au remboursement de l'impôt anticipé dans le cadre d'une succession non partagée

E. 2.1

A teneur de l'art. 1 al. 2 LIA, la Confédération, ou le canton pour le compte de la Confédération, rembourse l'impôt anticipé, conformément à la présente loi, au bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt. Le remboursement de l'impôt anticipé est par ailleurs réglé aux art. 21 ss LIA. En particulier, l'art. 23 al. 1 LIA prévoit que 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.

E. 2.2

Selon l'art. 58 de l'Ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211), si une prestation grevée de l'impôt anticipé est échue avant le jour de l'ouverture d'une succession, les héritiers ont droit au remboursement de cet impôt, à la place du défunt,

quel que soit leur domicile ou leur lieu de séjour (al. 1). Si le rendement soumis à l'impôt anticipé d'un élément de la succession est échu après le décès et avant le partage, chaque héritier a droit au remboursement de l'impôt anticipé au prorata de sa part successorale, dans la mesure où il remplit personnellement les conditions requises (al. 2).

E. 2.3

A teneur de l'art. 30 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. Dans les cas de succession, si le défunt était assujéti de façon illimitée aux impôts en Suisse lors du décès, les héritiers doivent demander le remboursement de l'impôt soit en commun, soit par Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 l'intermédiaire d'un représentant commun; la demande doit indiquer le nom et l'adresse de tous les héritiers et leur part dans la succession (art. 59 al. 1 OIA). Elle doit être présentée au moyen de la formule spéciale « demande de remboursement S-167 » (art. 4 al. 4 de l'arrêté d'exécution). Selon l'art. 52 al. 1 et 2 LIA, l'office cantonal de l'impôt anticipé examine les demandes qui lui sont présentées, détermine les faits, prend toutes les mesures nécessaires pour fixer exactement le droit au remboursement et rend ensuite une décision sur le droit au remboursement. L'art. 52 al. 4 LIA précise que le remboursement accordé par l'office cantonal de l'impôt anticipé est fait sous réserve d'un contrôle ultérieur du droit au remboursement par l'Administration fédérale des contributions, conformément à l'art. 57 LIA.

E. 2.4

Les dispositions légales précitées font ressortir qu'en cas de successions non partagées, une seule demande de remboursement de l'impôt anticipé doit être adressée au Service cantonal des contributions, au moyen d'un formulaire spécifique, en indiquant le nom et l'adresse de tous les héritiers et leur part dans la succession. Par ailleurs, l'existence d'une communauté héréditaire n'enlève rien au fait que le droit de chaque héritier au remboursement de l'impôt anticipé n'existe qu'au prorata de sa part successorale et dans la mesure où il remplit personnellement les conditions requises. Ce constat va dans le même sens que les art. 10 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 10 al. 1 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), à teneur desquels chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite. Selon ces dispositions, le revenu d'une hoirie doit ainsi être attribué aux membres qui la composent, en proportion de leurs quotes-parts au sens du droit civil. Cela résulte du fait qu'une hoirie n'est pas dotée de la personnalité juridique et, partant, que la qualité de sujet fiscal ne peut lui être conférée (voir arrêt TC FR 607 2012 34 du 12 mars 2014 consid. 2b; SALOMÉ, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 10 n. 2).

E. 2.5

Dans un arrêt du TC FR 604 2016 36 du 21 septembre 2016, la question avait été tranchée de savoir si l'établissement d'une seule décision portant sur la restitution du remboursement de l'impôt anticipé émise par le Service cantonal des contributions et adressée à l'hoirie dans son ensemble déployait des droits et des obligations envers chaque héritier individuellement. La Cour fiscale, en accord avec l'Administration fédérale des contributions, avait conclu qu'une telle décision globale devait être annulée aux motifs

qu'elle ne permettait pas d'établir quels étaient les héritiers concernés par la demande de restitution et quel montant était exigé de chacun d'eux, que la formulation très générale de la décision ne permettait pas de déterminer si l'obligation de restituer portait sur la part successorale respective de chaque héritier ou si tous les cohéritiers étaient débiteurs solidaires pour le montant total à restituer et que ladite décision ne faisait pas ressortir d'examen individuel des conditions requises pour le remboursement de l'impôt anticipé, sans compter le fait qu'elle ne respectait pas le principe du secret fiscal au sens de l'art. 37 LIA. Au surplus, il avait été relevé que l'Administration fédérale des contributions avait quant à elle établi quinze ordonnances de restitution provisoires précisant dans chacune d'entre elles l'héritier et le montant concerné.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9

E. 3

En l'espèce, le refus de remboursement de l'impôt anticipé perçu sur le dividende de CHF 280'000.- a fait l'objet d'une décision unique du 23 septembre 2019 pour l'ensemble des héritiers. Ensuite, admettant partiellement la réclamation des recourants, le Service cantonal des contributions a rendu une seule décision sur réclamation du 16 mars 2021, laquelle a également été établie globalement pour l'ensemble des membres de la communauté héréditaire et mentionne que « 2 héritiers (représentant 3/10 de la masse successorale) ont indiqué dans leurs déclarations d'impôt privées qu'ils participent à la succession non partagée [...]. Sur cette base, l'impôt anticipé sera remboursé pour 3/10 du montant demandé. Pour des raisons de secret fiscal [...], les héritiers qui n'ont rien déclaré ne peuvent pas être communiqués par le Service cantonal des contributions ». Le fait de procéder à l'établissement d'une seule décision portant sur le remboursement de l'impôt anticipé, dans le cadre particulier d'une succession non partagée, impliquant au demeurant six héritiers, n'est pas conforme aux règles légales et à la jurisprudence susmentionnées en raison de ce qui suit. Tout d'abord, une telle décision ne permet pas à chaque héritier concerné de savoir s'il a un droit au remboursement et, cas échéant, à hauteur de quel montant. Il n'appartient au surplus pas aux recourants d'interpréter la décision sur réclamation et de rechercher eux-mêmes qui sont les héritiers pouvant prétendre au remboursement de l'impôt anticipé et ceux qui ne le peuvent pas. Ensuite, à condition qu'il remplisse les conditions légales requises, le droit au remboursement de l'impôt anticipé appartient à chaque héritier (individuellement) et n'existe qu'au prorata de sa part successorale, cela, indépendamment du fait que la loi oblige les héritiers d'une succession non partagée à solliciter le remboursement dudit impôt par le biais d'une seule demande spécifique pour l'ensemble des hoirs. Il faut dès lors distinguer le traitement légal de la demande de remboursement dans le contexte d'une succession non partagée et la décision qui en découle. Or, le Service cantonal des contributions n'a pas procédé à la vérification des conditions du remboursement de l'impôt anticipé au sens des art. 22 et 23 LIA pour chaque recourant concerné (examen individuel). A cet égard, il se prévaut du secret fiscal. Toutefois, le fait d'adresser une décision globale au mandataire de l'hoirie a déjà pour conséquence de porter à la connaissance de l'ensemble des héritiers des éléments qui ne les concernent pas personnellement et n'est ainsi pas conforme au principe du secret fiscal au sens de l'art. 37 LIA. Au sens des art. 22 et 23 LIA et 58 OIA, il aurait été judicieux que le Service cantonal des contributions établisse une décision par héritier dans laquelle il aurait eu l'opportunité d'analyser si chaque héritier remplissait les conditions requises au remboursement de l'impôt anticipé, cas échéant à hauteur de quel montant, compte tenu de

sa part successorale, et ce, à l'instar de ce qui avait déjà été retenu dans l'arrêt TC FR 604 2016 36 du 21 septembre 2016. Pour ces motifs, le recours doit être admis dans le sens que la décision attaquée est annulée et le dossier renvoyé au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un examen individuel de la situation de chaque recourant et qu'il rende de nouvelles décisions séparées au sens des considérants.

E. 4

Vu l'issue du recours, il n'y a pas lieu que la Cour fiscale du Tribunal cantonal procède à une audition des recourants.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9

E. 5

Vu l'arrêt rendu ce jour sur le fond du litige, la requête de mesures provisionnelles est sans objet.

E. 6

Frais et dépens

E. 6.1

Selon l'art. 133 du Code de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais.

E. 6.2

Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. Dans la mesure où les recourants ont obtenu gain de cause, ils ont le droit à une indemnité de partie. Celle-ci sera fixée forfaitairement à CHF 1'500.-, plus CHF 115.50 de TVA à 7,7%, et mise à la charge de l'Etat. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête : I. Le recours (604 2021 50) est admis. Partant, la décision attaquée est annulée et le dossier renvoyé au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un examen individuel de la situation de chaque recourant et qu'il rende de nouvelles décisions séparées au sens des considérants. II. La requête de mesures provisionnelles (604 2021 51), devenue sans objet, est rayée du rôle. III. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 5'000.- est restituée aux recourants. IV. Une indemnité de partie de CHF 1'500.-, plus CHF 115.50 de TVA, est allouée aux recourants, à charge de l'Etat. V. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut 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. La fixation du montant de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 6

décembre 2021/mma Le Président : La Greffière :

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