

# VD\_OMNI FI.1995.0083 vom 18. September 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-09-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1995.0083](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0083)

FR: VD\_OMNI FI.1995.0083 du 18 septembre 1996

IT: VD\_OMNI FI.1995.0083 del 18 settembre 1996

## Regeste

c/ ACI | Qualité pour agir de l'exécuteur testamentaire en matière de rbt de l'IA : question laissée ouverte. L'ex. test. doit demander le rbt. de l'IA au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prest. imposable est échue (art. 29 al. 2 LIA) et dans le délai de 3 ans fixé par l'art. 32 al. 1 LIA, que les héritiers soient connus ou non. Le délai de l'art. 32 LIA est péremptoire et ne peut être restitué qu'aux cond. de l'art. 24 LPA, appl. par analogie. Pas de restit.; droit prescrit

## Erwägungen

### E. 22

de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (ci-après : LIA; voir consid. 3a ci-dessous, les art. 25 al. 4 LIA et 55 lit. c de l'ordonnance d'exécution de la LIA). L'administrateur officiel de la succession, à qui il incombe de demander ce remboursement, devrait donc avoir ici la qualité pour agir en son nom. A l'appui de cette thèse on relèvera que, contrairement à l'impôt sur les successions (qui implique une dette personnelle de chaque héritier), le droit au remboursement fait naître une créance de la succession. La question de la qualité pour agir de l'administrateur peut cependant rester ouverte, dans la mesure où il est également intervenu au nom des héritiers. Le recours des héritiers étant au demeurant recevable, il convient d'entrer en matière sur le fond. 2. a) Aux termes de l'art. 29 al. 2 LIA, la demande de remboursement de l'impôt anticipé "peut être présentée au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue". Selon l'art. 32 al. 1 LIA, le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint "si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue". Selon le Tribunal fédéral, le délai de trois ans mentionné à l'art. 32, 1er alinéa LIA n'est pas un délai de prescription, mais de péremption; il ne peut être interrompu. Le Tribunal a laissé ouverte la question de savoir si ce délai pouvait être restitué en application l'art. 24 de la loi fédérale de procédure administrative (LPA), tout en citant la pratique mentionnée ci-dessous de l'Administration fédérale des contributions. Le Tribunal fédéral a également précisé que les autorités cantonales n'étaient pas obligées d'indiquer le délai de l'article 32 LIA sur le formulaire de demande de remboursement (RDAF 1980, p. 390; Arch. 48, 483). L'Administration fédérale des contributions admet, à titre exceptionnel, en se fondant sur l'art. 24 LPA), que le délai de l'art. 32 al. 1 LIA peut être restitué si le requérant ou son mandataire a été empêché sans sa faute (en raison d'une maladie grave ou d'un événement semblable) d'agir dans le délai fixé, à la condition qu'une requête en restitution motivée soit présentée dans les dix jours suivant la fin de l'empêchement et que la demande de remboursement soit déposée dans le même délai (Administration fédérale des contributions, Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé, circulaire n° 8 du 8 décembre 1978, lit. B, ch. I). La doctrine, en

revanche, ne semble pas admettre la restitution du délai. D'après C. Stockar et F. Imbach ("Aperçu du droit de timbre et de l'impôt anticipé", 3e édition, 1994, p. 48 chiffre 10.24), le délai de trois ans prévu à l'art. 32 LIA est péremptoire : son inobservation fait perdre tout droit au remboursement. W. R. Pfund / B. Zwahlen s'expriment également dans ce sens ("Verrechnungsteuer", II. Teil, 1985, ad art. 32 LIA, no 2.1, p. 217; voir également Arch. 65 p. 64 ss, arrêt du Tribunal fédéral du 3 novembre 1995). Le tribunal de céans s'est rallié à la pratique de l'Administration fédérale des contributions et admet la restitution dans la mesure où les conditions posées à l'art. 24 LPA sont remplies (arrêts FI 88/034 du 27 janvier 1992; FI 89/005 du 27 janvier 1992).

3. a) Les cas de successions sont régis par l'art. 58 de l'Ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (OIA). Il s'agit alors de distinguer entre les revenus grevés de l'impôt anticipés échus avant le décès et ceux échus après l'ouverture de la succession. Si le défunt était domicilié en Suisse et s'il remplissait les autres conditions du remboursement (droit de jouissance, déclaration régulière), les héritiers ont droit, sans égard à leur domicile, au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les revenus échus du vivant du de cujus. En revanche, si le rendement soumis à l'impôt anticipé d'un élément de la succession est échu après le décès mais avant le partage, chaque héritier a droit au remboursement de l'impôt au prorata de sa part successorale, dans la mesure où il remplit personnellement les conditions requises pour le remboursement (art. 58 OIA, Conrad Stocker, op. cit., 1994, p.48 no 10.23). Selon une jurisprudence de Bâle-Campagne, bien que la formulation de l'art. 58 al. 2 OIA puisse prêter à confusion, la succession non partagée ne fait pas naître plusieurs droits au remboursement, dont serait titulaire chaque héritier à titre individuel. Le droit au remboursement apparaît plutôt comme une créance en main commune, car il existe entre les héritiers, en vertu de l'art. 602 al. 1 CC, une communauté de droits et d'obligations jusqu'au partage. L'hoirie, propriétaire en main commune, est dès lors l'ayant droit au sens de l'art. 22 LIA. La question de savoir si les héritiers ou combien d'entre eux ont droit au remboursement n'est déterminante que pour fixer l'étendue exacte du droit au remboursement de l'hoirie (Arrêt de la Commission de recours de Bâle-Campagne du 3 juillet 1992, cité dans: Conrad Stocker / Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, ad art. 58 OIA, no 7; voir aussi à ce sujet Pfund/Zwahlen, Verrechnungssteuer, II. Teil, ad art. 22 al. 2 LIA, no 4.13).

b) En l'espèce, le notaire X. \_\_\_\_\_ a été nommé administrateur officiel de la succession de feu A. \_\_\_\_\_. Le rôle de l'administrateur officiel consiste essentiellement à veiller à la conservation des biens de la masse successorale; il ne peut procéder à aucune mesure de liquidation; par contre il peut plaider pour faire reconnaître des créances ou d'autres droits dépendant de la succession (ATF 79 II 113, JdT 1954 I 5; Paul Piotet, Traité de droit privé suisse IV, Droit successoral, p. 627 ss). La demande de remboursement de l'impôt anticipé fait partie des actes en vue de la conservation des biens de la masse successorale. Il appartient donc à l'administrateur de la succession de présenter à temps, au nom de l'hoirie, une demande de remboursement provisoire de l'impôt anticipé dans l'attente de connaître les héritiers et, par conséquent, le montant exact de la prétention. La loi prévoit que la demande peut être présentée au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (art. 29 al. 2 LIA) dans un délai de 3 ans (art. 32 al. 1 LIA). Il est établi et non contesté que le notaire X. \_\_\_\_\_ a demandé en 1984 le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur les rendements échus en 1981 et 1982. Cette demande a été admise. Par la suite, le notaire a présenté une nouvelle demande pour les années 1981 à 1992 en date du 3 août 1993 seulement, une fois les héritiers connus. Faute

d'avoir déposé une demande dans le délai de 3 ans après l'échéance de la prestation imposable (échéance annuelle, s'agissant d'intérêts bancaires), l'administrateur de la succession, ne peut prétendre qu'au remboursement des prestations échues au cours des trois années précédentes, à savoir 1992, 1991 et 1990. Le droit au remboursement pour les années antérieures est éteint par péremption comme l'a justement relevé l'autorité intimée. Le fait que les héritiers soient connus ou non importe peu à cet égard. 4. Il reste à examiner si le délai de l'art. 32 al. 1 LIA est susceptible d'être restitué en l'espèce. Cette question doit être résolue par la négative. Le notaire X. \_\_\_\_\_ n'a pas effectué les démarches nécessaires pour obtenir le remboursement de l'impôt anticipé dans les délais légaux, en escomptant que la demande provisoire déposée le 19 janvier 1984 resterait en suspens jusqu'au moment où les héritiers et leurs parts seraient déterminés. Or, en qualité de notaire, celui-ci devait connaître le délai de péremption de trois ans du droit au remboursement. Il ne peut se contenter d'invoquer une éventuelle information orale contraire qu'il aurait reçue de la Commission d'impôt, car il apparaît peu vraisemblable qu'une demande présentée pour 1981 et 1982 puisse valoir pour d'autres années au demeurant non précisées. Certes la demande provisoire datée du 19 janvier 1984 porte la mention "héritiers encore inconnus". Une telle mention ne permet pas pour autant de considérer que la demande doit valoir pour toutes les années ultérieures jusqu'au jour où les héritiers seraient connus. Les conditions de la restitution du délai, qui doivent être interprétées très restrictivement pour un délai aussi long, notamment lorsqu'elles sont invoquées par un homme de loi, ne sont donc pas remplies en l'espèce. 5. Les recourants se prévalent en outre de l'art. 31 al. 2 et 3 LIA et de l'art. 120 CO. Ils estiment que "la créance en remboursement ne peut pas être considérée comme prescrite", étant donné que l'impôt sur les successions a été payé le 9 décembre 1993 et qu'à "défaut de spécification, l'imputation peut être faite sur les impôts successoraux aussi bien que sur les impôts sur la fortune et le revenu, voire sur d'autres encore". En l'espèce, le droit au remboursement est éteint par péremption. C'est pourquoi les recourants ne peuvent se prévaloir de l'art. 31 LIA qui concerne les modalités du remboursement de la créance. L'art. 120 al. 3 CO n'est pas non plus applicable. Cette disposition prévoit la compensation d'une créance prescrite à une condition qui n'est pas réalisée ici : si la créance n'était pas éteinte par la prescription au moment où elle pouvait être compensée (Stockar/Hochreutner, Praxis, no 4 et 5 ad art. 31 LIA; Pfund/Zwahlen, op. cit., N 2.3 ad 29, al. 1 LIA). L'argument tiré de ces dispositions est donc mal fondé. 6. Au vu de ce qui précède, les conditions requises pour le remboursement de l'impôt anticipé, perçu sur les revenus obtenus durant les années 1983 à 1989, ne sont pas réunies, le droit au remboursement étant atteint par la péremption. La décision attaquée doit donc être maintenue. Le recours est ainsi rejeté. Les frais de procédure sont mis à la charge des recourants. Le Tribunal fixe l'émolument à Fr. 500.--.