



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01  
www.fr.ch/tc

604 2016 36

## **Arrêt du 21 septembre 2016**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Christian Pfammatter, Hugo Casanova  
Greffière: Elisabeth Rime Rappo

#### **Parties**

**A.**\_\_\_\_\_, **B.**\_\_\_\_\_, **C.**\_\_\_\_\_, **D.**\_\_\_\_\_, **E.**\_\_\_\_\_,  
**F.**\_\_\_\_\_, **G.**\_\_\_\_\_, **H.**\_\_\_\_\_, **I.**\_\_\_\_\_, **J.**\_\_\_\_\_,  
**K.**\_\_\_\_\_, **L.**\_\_\_\_\_, **M.**\_\_\_\_\_, **N.**\_\_\_\_\_ **et**  
**O.**\_\_\_\_\_, **recourants**, tous représentés par Me François Clerc,  
avocat

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt anticipé – hoirie – qualité de sujet fiscal

Recours du 23 mars 2016 contre la décision du 22 février 2016

## considérant en fait

A. A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_ et O.\_\_\_\_\_ (les recourants) ont formé avec P.\_\_\_\_\_ et Q.\_\_\_\_\_, domiciliés en France, et R.\_\_\_\_\_, domiciliée à S.\_\_\_\_\_, l'hoirie de feu T.\_\_\_\_\_, décédé en 2012 (voir certificat d'héritiers du 27 novembre 2012, pièce 3 du bordereau de recours).

La succession de feu T.\_\_\_\_\_ a été partagée par convention du 11 décembre 2013, avec effet au 31 décembre 2013.

B. Par décisions du 8 novembre 2013, faisant suite à une communication de l'hoirie du 24 juin 2013, le Service cantonal des contributions a astreint celle-ci à payer, à titre de rappel d'impôt et d'intérêts compensatoires relatifs à des capitaux et des rendements non déclarés par feu T.\_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 2009 à 2011, les sommes totales de CHF 72'819.- pour l'impôt cantonal et CHF 14'355.05 pour l'impôt fédéral direct. Ces décisions n'ont pas été contestées et les montants en question ont été acquittés.

Par courrier du 24 décembre 2013, faisant suite à un courrier du Service cantonal des contributions concernant un complément de taxation pour l'impôt dû pour la période fiscale 2012, le représentant de l'hoirie a confirmé l'accord des héritiers pour « effectuer la taxation de l'hoirie pour l'impôt 2012 de manière non-répartie et a indiqué qu'en revanche, vu la dissolution de l'hoirie en date du 11 décembre 2013, la taxation pour l'impôt 2013 se ferait de manière individuelle auprès de chacun des héritiers.

Le 8 janvier 2014, le représentant de l'hoirie a adressé au Service cantonal des contributions la déclaration d'impôt relative à la fortune et aux revenus de l'hoirie pour la période fiscale 2013.

Le 23 janvier 2014, le représentant de l'hoirie a transmis au Service cantonal des contributions un formulaire de demande en remboursement de l'impôt anticipé dans les cas de successions, complété pour la période allant du décès de feu T.\_\_\_\_\_ jusqu'au 31 décembre 2013. Il a fait état d'un rendement brut total de CHF 204'823.15 et d'un impôt anticipé de CHF 71'688.10. Prenant en considération le fait que deux cohéritiers, représentant 7% des parts de la communauté héréditaire, étaient domiciliés à l'étranger, il a requis le remboursement d'un montant de CHF 66'669.95 (93% de CHF 71'688.10).

Donnant suite à cette demande par un décompte d'intérêts et frais du 25 février 2014, le Service cantonal des contributions a procédé au remboursement d'un montant de CHF 64'877.90. La différence de 2.5% par rapport à la part de 93% indiquée dans la demande de remboursement s'explique par le fait que le domicile d'une des cohéritières a apparemment été attribué à l'Allemagne, alors qu'il se situe en Suisse (voir dossier fiscal produit par le Service cantonal des contributions).

C. Par quinze ordonnances séparées du 25 janvier 2016 concernant respectivement chaque recourant, l'Administration fédérale des contributions a indiqué que, lors d'un contrôle, elle avait constaté que ceux-ci n'avaient pas déclaré leur part du montant total de CHF 104'307.45 correspondant aux rendements soumis à l'impôt anticipé réalisés par l'hoirie pour la période fiscale 2013. Les parts respectives cumulées des quinze recourants représentaient une somme de CHF 94'398.25, soit 90.5% du montant total.

En conséquence, l'Administration fédérale des contributions a réduit à titre provisoire la part respective de chaque recourant du montant de l'impôt anticipé correspondant à la période fiscale 2013, remboursé par le décompte précité du 25 février 2014.

Par décision unique du 22 février 2016 adressée à l'hoirie de feu T.\_\_\_\_\_, se référant aux quinze ordonnances de réduction précitées, le Service cantonal des contributions a ordonné la restitution d'un montant total de CHF 33'039.40. Dans un tableau joint à la décision, il a récapitulé les parts de succession de chaque membre de l'hoirie, retenu que les parts des quinze héritiers concernés par un remboursement représentaient 90.5% du total de la succession, appliqué ce pourcentage au montant non déclaré pour 2013 de CHF 104'307.45 pour obtenir la somme de 94'398.25 et enfin fixé l'impôt anticipé restitué à tort à 35% de cette somme, soit le montant précité de CHF 33'039.40.

D. Agissant par leur mandataire le 23 mars 2016, les quinze recourants contestent la décision du 22 février 2016 auprès du Tribunal cantonal, concluant à son annulation et à ce qu'il soit constaté que la restitution du montant de CHF 33'039.40 n'est pas due. A l'appui de leur position, ils invoquent le fait qu'ils ont déclaré les revenus réalisés en 2013 en tant que membres de l'hoirie dans la déclaration spécifique remplie pour celle-ci. Ils font également valoir que le comportement du Service cantonal des contributions, consistant à rembourser dans un premier temps l'impôt anticipé pour 2012 et 2013 et à exiger dans un deuxième temps la restitution partielle des montants remboursés, est en contradiction avec les principes de la bonne foi et de la confiance.

L'avance de frais de CHF 1'800.- requise des recourants par ordonnance du 4 avril 2016 a été acquittée dans le délai imparti.

E. Par courrier du 25 avril 2016, le juge délégué à l'instruction du recours a transmis celui-ci pour observations au Service cantonal des contributions et à l'Administration fédérale des contributions, en leur demandant en particulier de se déterminer sur la question de la validité de la décision attaquée, en prenant considération qu'une hoirie n'est pas un sujet fiscal.

Dans ses observations du 20 juin 2016, l'Administration fédérale des contributions rappelle que par ses quinze ordonnances du 25 janvier 2016, elle a constaté que les quinze hoirs de feu T.\_\_\_\_\_ n'avaient pas droit au remboursement de l'impôt anticipé dans la mesure où ils ne remplissaient pas les conditions personnelles du droit au remboursement. En lien avec le fait que le Service cantonal des contributions a établi une seule décision adressée à l'hoirie dans son ensemble, elle relève que celle-ci ne peut toutefois pas être sujet de droits et d'obligations dès lors qu'il est nécessaire d'examiner pour chaque héritier individuellement s'il remplit personnellement les conditions requises pour le remboursement. L'Administration fédérale des contributions en conclut que l'hoirie ne saurait être considérée comme sujet fiscal dans la procédure en cause et s'en remet à justice quant à l'issue de celle-ci.

Dans ses observations du 23 juin 2016, le Service cantonal des contributions conclut quant à lui au rejet du recours. Admettant d'abord qu'une hoirie n'est pas un sujet fiscal et que la décision attaquée aurait dès lors dû être notifiée à Me François Clerc en tant que représentant de chacun des héritiers et non pas en tant que représentant de l'hoirie, il relève que les droits de procédure des recourants n'ont pas été violés puisqu'ils ont été en mesure d'interjeter recours. S'agissant ensuite des griefs formulés sur le fond par les recourants, il maintient que ceux-ci n'ont pas rempli leur obligation d'indiquer dans leur propre déclaration d'impôt les revenus grevés de l'impôt anticipé et les valeurs d'où proviennent ces revenus, de telle sorte qu'une des conditions du droit au remboursement de l'impôt anticipée n'est pas remplie. Enfin, le Service cantonal des contributions nie tout comportement contradictoire en rappelant que la décision de restitution de

l'impôt anticipé remboursé à tort a été rendue suite à un contrôle et à des ordonnances de l'Administration fédérale des contributions.

Il n'a pas été ordonné d'autre échange d'écritures.

## en droit

1. a) 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. 58 al. 2 LIA, en lien avec les art. 54 al. 1 LIA et 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 du Service cantonal des contributions sur l'obligation de restituer un montant d'impôt anticipé remboursé à tort peut, dans les trente jours suivant sa notification, être attaquée par recours au Tribunal cantonal. Le recours doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui le motivent.

b) En l'espèce, le recours a été déposé le 23 mars 2016 contre une décision du Service cantonal des contributions du 22 février 2016, dans les formes requises par la loi, et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable.

2. a) 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. 22 al. 1 énonce que les personnes physiques ont droit au remboursement de l'impôt anticipé si elles étaient domiciliées en Suisse à l'échéance de la prestation imposable. Quant à l'art. 23 LIA, il prévoit notamment que 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.

b) 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).

c) 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 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.

d) Conformément à l'art. 57 al. 1 à 3 LIA, l'Administration fédérale des contributions contrôle les relevés des montants d'impôt anticipé remboursés et, si le contrôle révèle que le remboursement a été accordé à tort par l'office cantonal de l'impôt anticipé, elle ordonne, à titre provisoire, une réduction correspondante du montant réclamé par le canton dans un de ses prochains relevés.

Le système est complété par l'art. 58 al. 1 LIA qui énonce que si une réduction à titre provisoire a été ordonnée, l'office cantonal de l'impôt anticipé peut demander la restitution de l'impôt à celui qui a bénéficié du remboursement, le droit du canton à la restitution s'éteignant s'il n'est pas exercé en la forme d'une décision dans les six mois suivant la notification de la réduction provisoire.

3. a) Il ressort de ce qui précède que dans le 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.

Pour le reste, les dispositions légales et réglementaires précitées font ressortir que 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, parmi lesquelles l'exigence d'avoir indiqué dans sa propre déclaration d'impôt le revenu grevé de l'impôt anticipé et la fortune d'où provient ce revenu.

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 notamment ATC FR 607 2012 34 du 12 mars 2014 consid. 2b; SALOMÉ *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 10 n. 2).

b) En l'espèce, le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les rendements des actifs de l'hoirie de feu T. \_\_\_\_\_ échus depuis le décès de celui-ci jusqu'au 31 décembre 2013 a d'abord fait l'objet d'une seule décision de remboursement du 25 février 2014. Cette décision était établie globalement pour l'ensemble des membres de la communauté héréditaire, sous la forme d'un simple décompte d'intérêts et frais, sans indication relative aux héritiers ayant droit au remboursement. Elle ne précisait pas non plus la part de chacun au montant

remboursé de CHF 64'877.90, alors même que le remboursement requis dans le formulaire portait sur un montant de CHF 66'669.95, soit 93% du montant de CHF 71'688.10 perçu sur les rendements bruts réalisés par l'hoirie en 2012 et 2013.

En opérant de la sorte, le Service cantonal des contributions a perdu de vue non seulement que l'hoirie de feu T. \_\_\_\_\_ avait été dissoute avec effet au 31 décembre 2013, mais également que celle-ci n'a jamais été un sujet fiscal distinct des membres qui la composaient.

Il est douteux qu'une telle façon globale de procéder permette à chaque contribuable concerné de connaître avec certitude et exactitude s'il a droit au remboursement de l'impôt anticipé et, cas échéant, pour quel montant. Tel est particulièrement le cas en l'espèce, du fait que le remboursement a été requis pour une part de 93% correspondant à 16 cohéritiers sur 18 et n'a été accordé que pour une part de 90.5% correspondant à 15 cohéritiers.

Cette solution globale ne fait pas non plus ressortir dans quelle mesure le Service cantonal des contributions a vérifié que chacun des contribuables concernés remplissait les conditions de remboursement de l'impôt anticipé, notamment celle du domicile en Suisse au sens de l'art. 22 LIA ou celle de la déclaration du revenu en cause prévue à l'art. 23 LIA.

Enfin, cette pratique n'est pas conforme au principe du secret fiscal repris en particulier à l'art. 37 LIA et qui impose notamment aux membres des autorités fiscales de garder le secret sur ce qu'ils apprennent dans l'exercice de leurs fonctions. En effet, en particulier dans les cas où les conditions de remboursement font défaut pour un ou plusieurs cohéritiers, le fait d'adresser une seule décision de remboursement à l'hoirie a pour conséquence de porter à la connaissance de l'ensemble des cohéritiers des éléments qui ne concernent que chacun d'entre eux pris individuellement, tels que le respect du devoir de déclarer ses revenus.

Compte tenu de ce qui précède, même si la décision de remboursement du 25 février 2014 n'est en soi pas litigieuse dans la présente procédure, il y a lieu d'attirer l'attention du Service cantonal des contributions sur les défauts que présente cette solution globale, en particulier sur son absence de conformité avec le secret fiscal, et d'inviter cette autorité à modifier sa pratique.

c) Dans un deuxième temps, alors même que l'Administration fédérale des contributions avait rendu quinze ordonnances de restitution à titre provisoire pour la période fiscale 2013, précisant dans chaque cas l'héritier et le montant concerné, le Service cantonal des contributions a une nouvelle fois rendu en date du 22 février 2016 une seule décision de restitution globale adressée à l'ensemble des membres de la communauté héréditaire dissoute, sans préciser quel montant devait être restitué par chacun des héritiers.

Certes, on peut admettre avec lui que la décision de restitution du 22 février 2016 a effectivement été rendue à l'égard des recourants et adressée à ceux-ci, en tant que membres de la communauté héréditaire dissoute, et qu'ils ont pu la contester par le présent recours.

Il faut toutefois relever qu'en l'espèce – compte tenu notamment du nombre de cohéritiers concernés et du fait que la part d'un cohéritier avait été exclue du remboursement de l'impôt anticipé sans que cela ressorte explicitement de la décision notifiée sous la forme d'un décompte d'intérêts et frais – le regroupement des destinataires de cette décision dans une entité sans personnalité juridique et sans qualité de sujet fiscal ne fixe pas de façon certaine qui sont les cohéritiers concernés et quel est le montant exigé en restitution de chacun d'eux. En particulier, il n'appartient pas aux contribuables destinataires d'une telle décision de déterminer eux-mêmes quelles sont les obligations qu'elle crée à leur égard, en procédant à des

recoupements avec des ordonnances émises par l'Administration fédérale des contributions et à des calculs sur la base d'un tableau annexé à la décision.

La formulation très générale de la décision de restitution ne permet du reste pas non plus de déterminer si l'obligation de restituer de chaque cohéritier porte uniquement sur sa part respective ou si tous les cohéritiers sont débiteurs solidaires pour le montant total à restituer.

Par ailleurs, en écho au considérant 3b relatif à la décision de remboursement, il faut constater que la décision de restitution ne fait pas ressortir d'examen individuel des conditions requises pour le remboursement de l'impôt anticipé relatif à la période fiscale 2013 et, surtout, qu'une telle notification globale ne respecte pas le principe du secret fiscal repris notamment à l'art. 37 LIA.

Pour ces motifs, le recours doit être admis dans le sens que la décision de restitution du 22 février 2016 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, cas échéant, de nouvelles décisions séparées au sens des considérants.

4. Vu l'issue du recours, en application des art. 131 et 133 CPJA, il n'est pas perçu de frais.

#### **la Cour arrête:**

I. Le recours est admis.

Partant, la décision est annulée et le dossier renvoyé au Service cantonal des contributions pour examen individuel de la situation de chaque recourant et, cas échéant, nouvelles décisions séparées au sens des considérants.

II. Il n'est pas perçu de frais.

III. Communication.

Cet arrêt peut faire l'objet d'un recours auprès de Tribunal fédéral, à Lausanne, dans les trente jours dès sa notification.

*Fribourg, le 21 septembre 2016/msu*

Président

Greffière