



**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 2014 127

Arrêt du 12 mai 2016

Cour fiscale

Composition

Président: Marc Sugnaux
Juges: Christian Pfammatter, Dina Beti
Greffière: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant, représenté par Fiduservice SA
contre
SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt anticipé – conditions du droit au remboursement – modalités
d'exercice de ce droit

Recours du 3 décembre 2014 contre la décision sur réclamation du
3 novembre 2014

considérant en fait

A. A. _____ (le recourant) est propriétaire de 25 actions de la société B. _____ SA (la société), d'une valeur nominale de CHF 1'000.- chacune. Durant l'année 2010, la société a versé au recourant un dividende de CHF 15'000.-. Un impôt anticipé de CHF 5'250.- a été acquitté.

B. Le 7 juin 2011, le recourant a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2010. Il a en particulier annoncé un revenu d'une activité salariée principale de CHF 106'486.- (code 1.110), un revenu imposable de CHF 88'796.- (code 7.910) et une fortune imposable de CHF 0.- (code 7.910). Dans l'annexe 01 « Etat des titres et autres placements de capitaux – demande de remboursement de l'impôt anticipé », il a indiqué la propriété de 25 actions de la société, pour une valeur totale de CHF 98'875.-, mais il n'a mentionné aucun rendement y relatif.

Dans son avis de taxation du 18 août 2011 concernant la période fiscale 2010, le Service cantonal des contributions a repris les éléments de revenu annoncés par le recourant, sans modification.

C. Par courrier du 27 septembre 2011 de sa représentante, le recourant a informé le Service cantonal des contributions qu'il avait « omis de déclarer le dividende 2010 de CHF 15'000.- relatif aux actions de la société » et qu'il regrettait vivement cet incident. Il a par ailleurs sollicité la rectification de l'avis de taxation dans ce sens.

Le Service cantonal des contributions a d'abord considéré le courrier du 27 septembre 2011 comme une dénonciation spontanée et ouvert une procédure dans ce sens. Par courrier du 8 mai 2012, prenant en considération les explications de la mandataire du recourant relatives au fait qu'elle n'avait découvert son erreur qu'après l'envoi de la déclaration d'impôt et la réception de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a poursuivi la procédure en tant que « rappel d'impôt simple » du dividende non déclaré. Dans le même courrier, le Service cantonal des contributions a précisé que cette procédure ne concernait que le rappel d'impôt, à l'exclusion de la question de l'impôt anticipé. Sur ce dernier point, le recourant a été invité à se référer au décompte de l'impôt cantonal qui allait lui être adressé en même temps que l'avis de taxation pour la période fiscale 2011 et, en cas de désaccord, à déposer une réclamation qui serait traitée directement par le secteur de l'impôt anticipé.

Le 13 juillet 2012, le Service cantonal des contributions a rendu des décisions en matière de rappel d'impôt relatives à l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal dus pour 2010. Non contestées, ces décisions sont entrées en force.

D. Le 22 novembre 2012, le Service cantonal des contributions a notifié au recourant un décompte d'impôt pour la période fiscale 2011, comprenant l'imputation de l'impôt anticipé concernant la période fiscale 2010. Il en ressortait notamment que l'impôt anticipé de CHF 5'250.- prélevé sur le dividende de CHF 15'000.- perçu en 2010 n'était pas restitué.

Par réclamation du 20 décembre 2012 de sa mandataire, le recourant a contesté ce décompte en concluant à ce que le montant de CHF 5'250.- prélevé au titre de l'impôt anticipé lui soit remboursé. A l'appui de sa position, il a rappelé son erreur consistant en l'omission de déclarer le dividende perçu et réaffirmé qu'il avait procédé de sa propre initiative à cette déclaration par courrier du 27 septembre 2011. Il a également précisé qu'il n'avait pas noté la date à laquelle

l'avis de taxation avait été notifié, mais qu'il était parfaitement possible que, daté du 18 août 2011 et envoyé par courrier B, celui-ci lui soit parvenu dix jours plus tard.

Par décision du 3 novembre 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. En substance, il a considéré que pour avoir droit au remboursement, un contribuable devait déclarer lui-même le rendement imposable et faire la demande de remboursement dans la première déclaration d'impôt qui suit l'échéance du rendement soumis à l'impôt anticipé ou, au plus tard jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire. Se fondant sur cette prémisse, il a retenu que le recourant n'avait pas « rectifié sa demande d'imputation du montant concernant l'impôt anticipé dans le délai légal de réclamation ordinaire ». Il a ajouté que c'était finalement son secteur de l'inspectorat fiscal et remises qui, dans sa décision du 13 juillet 2012, avait corrigé la taxation en défaveur du recourant, de telle sorte qu'on ne pouvait à partir de ce moment parler de déclaration spontanée.

E. Agissant par sa mandataire le 3 décembre 2014, le recourant a saisi le Tribunal cantonal d'un recours contre la décision sur réclamation du 3 novembre 2014. Il conclut pour l'essentiel au remboursement du montant de CHF 5'250.- correspondant à l'impôt anticipé pour la période fiscale 2010. A l'appui de sa position, il reprend pour l'essentiel l'argumentation développée dans sa réclamation. Il affirme en particulier qu'il a déclaré le dividende perçu en 2010 de façon spontanée le 27 septembre 2011, soit à un moment auquel l'avis de taxation concernant la période fiscale en cause n'était selon lui pas entré en force. A cet égard, se référant aux modalités du service postal proposé par Poste CH SA pour les envois en grand nombre, selon lesquelles un courrier envoyé par ce biais est distribué au plus tard le sixième jour ouvrable après le dépôt, il demande qu'il soit constaté que la notification de l'avis de taxation pour la période fiscale 2010 n'est pas intervenue avant le 26 août 2011, sauf preuve contraire, et que le délai de réclamation a donc commencé à courir le lendemain, soit le 27 août 2011.

L'avance de frais fixée à CHF 600.- a été payée dans le délai imparti.

F. Dans ses observations du 2 mars 2015, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais. Il laisse ouverte la question de savoir si la lettre du 27 septembre 2011, par laquelle le recourant annonçait l'omission de déclaration du dividende de CHF 15'000.-, avait été déposée dans le délai de réclamation contre l'avis de taxation du 18 août 2011. Il relève par contre que cette annonce ne contenait aucune demande formelle de récupération de l'impôt anticipé, selon la procédure mise en place à cet effet, et que le recourant n'avait pas non plus adressé une version corrigée de l'annexe 01 de la déclaration d'impôt qui sert justement à demander le remboursement de l'impôt anticipé. Sur cette base, il retient qu'une demande de remboursement n'a jamais été formulée et qu'il ne lui appartient pas de remédier lui-même à ce manque. Dans un deuxième point, le Service cantonal des contributions fait observer que l'augmentation du revenu imposable opérée par le biais d'une procédure de rappel d'impôt, et non par une simple correction, pourrait aussi compter comme « indice que la communication concernant le dividende non imposé est intervenue hors délai ».

Une copie des observations a été transmise au recourant le 27 février 2015.

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). La décision rendue sur réclamation par l'office cantonal de l'impôt anticipé peut, dans les trente jours suivant sa notification, être attaquée par voie de recours écrit à la commission cantonale de recours (art. 54 al. 1 LIA).

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) prévoit que la décision de remboursement peut faire l'objet d'une réclamation écrite auprès du Service (al. 1). La décision sur réclamation est sujette à recours au Tribunal cantonal (al. 2).

La Cour fiscale du Tribunal cantonal est ainsi compétente pour traiter de la présente cause.

b) L'art. 8 de l'arrêté d'exécution précise que la procédure est régie par la législation fédérale ou, lorsque la décision de remboursement a été liée à une décision de taxation, par l'application analogique des dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit, à l'exception de celles qui concernent la réclamation et le recours de la commune. Au surplus, le code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) est applicable.

En l'espèce, le recours a été déposé dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 ss CPJA et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable.

2. a) 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 (art. 1 al. 2 LIA). Le remboursement de l'impôt anticipé est réglé aux art. 21 ss LIA. L'art. 23 LIA prévoit 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.

Selon la jurisprudence, pour éviter de perdre ce droit, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou, du moins, communiquer ces renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation. Autrement dit, le contribuable peut faire valoir son droit à l'imputation par une déclaration faite « après coup » des revenus frappés de l'impôt anticipé et de la fortune d'où proviennent de tels revenus jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, même s'il a omis de présenter une déclaration auparavant (arrêts TF 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1, 2C_80/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2, 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2).

Le contribuable doit déclarer lui-même les éléments de revenus et de fortune pour sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. En général, cette obligation est exécutée en

mentionnant les éléments en question dans l'état des titres joint à la déclaration d'impôt. Le contribuable peut en outre les indiquer ultérieurement, à tout le moins jusqu'au prononcé de la décision de taxation, en complétant ou corrigeant sa déclaration. Conformément au texte de l'art. 23 LIA, les éléments de revenus et de fortune doivent en outre être communiqués aux autorités fiscales compétentes pour la taxation. Les impératifs de l'administration de masse commandent en effet que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite – à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation – aux fins de compléter ou de corriger celle-ci. Seule une indication des éléments de revenus et de fortune conforme à ce qui précède permet en principe au contribuable de sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. A supposer qu'une faute soit en outre nécessaire pour la déchéance du droit au remboursement, question que le Tribunal fédéral a laissée ouverte, une simple négligence suffirait cependant pour justifier l'application de l'art. 23 LIA (arrêt TF 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2 et les références citées).

b) L'exercice du droit au remboursement est réglé notamment à l'art. 29 LIA, intitulé "Demande". Aux termes de cette disposition, celui qui veut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé doit présenter une demande écrite à l'autorité compétente (al. 1). La demande peut être présentée au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue (al. 2). Elle peut l'être auparavant lorsqu'il existe de justes motifs (cessation prématurée de l'assujettissement par suite de départ pour l'étranger, mariage, décès, dissolution d'une personne morale, faillite, etc.) ou que des conséquences particulièrement rigoureuses le justifient (al. 3).

En vertu de l'art. 32 LIA, le droit au remboursement 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 (al. 1).

D'après l'art. 68 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211), la demande en remboursement doit être adressée à l'autorité compétente sur formule officielle. En principe, cette formule officielle est combinée avec l'état des titres qui fait partie des formulaires de déclaration d'impôt établis par les administrations fiscales cantonales. La question de la validité d'une demande de remboursement qui n'est pas présentée à l'aide de la formule officielle a été laissée indécidée par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 11 novembre 1996 (2A.62/1995 consid. 3a, in R DAT 1997 I no 36t p. 561). Celui-ci relève néanmoins que selon ZWAHLEN (in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungsteuer, 2005, 23 LIA n. 3), le simple fait qu'une demande de remboursement n'est pas effectuée sur la formule officielle, alors que par ailleurs elle remplit les conditions des art. 21 à 28 LIA, n'entraîne pas la péremption du droit (arrêt TF 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 3).

3. a) Il ne ressort pas clairement de la décision attaquée si le refus de remboursement de l'impôt anticipé relatif au dividende versé en 2010 est fondé sur la déchéance du droit au remboursement au sens de l'art. 23 LIA ou sur le fait qu'il n'a pas été exercé valablement au sens des art. 29 ss LIA.

b) S'agissant de la question de la déchéance du droit au remboursement, il faut d'abord relever que dans l'état des titres de sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2010, le recourant n'a indiqué que la propriété de 25 actions de la société, sans mentionner le dividende distribué par celle-ci en 2010. Ce n'est que par courrier du 27 septembre 2011 qu'il a déclaré lui-

même cet élément de revenu, corrigeant ainsi sa déclaration d'impôt. Cette annonce a été faite de façon spontanée, à l'adresse de l'autorité fiscale compétente. Elle était par ailleurs suffisamment claire et précise pour permettre à l'autorité de taxation d'identifier de façon immédiate et indubitable sur quel point la déclaration d'impôt était corrigée, de telle sorte qu'il n'aurait été utile en aucune façon d'exiger du recourant qu'il adresse en sus une version modifiée de l'annexe 01 de sa déclaration d'impôt. Pour autant qu'elle porte sur la question de la déchéance du droit, l'observation de l'autorité intimée à cet égard, selon laquelle le recourant n'a pas fait parvenir ce formulaire modifié relève dès lors du formalisme excessif. La déclaration « après coup » remplit ainsi les conditions posées par la jurisprudence, pour autant toutefois qu'elle soit intervenue alors que la taxation concernant la période fiscale 2010 n'était pas encore définitive. Il convient de le vérifier.

Il ressort des art. 132 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 175 LICD qu'une décision de taxation peut être contestée par une réclamation qui doit être déposée dans un délai de 30 jours dès la notification de la décision, de telle sorte que celle-ci n'est définitive que le lendemain de l'échéance de ce délai. Pour déterminer si l'avis de taxation concernant la période fiscale 2010 était définitif le 27 septembre 2010, il faut dès lors commencer par déterminer la date à laquelle il a été notifié.

c) La notification d'une décision administrative est un acte juridique unilatéral soumis à réception. Selon la jurisprudence constante, si une autorité envoie une décision soumise à recours par pli simple, c'est à elle de supporter le risque de l'absence de preuve de la date de notification (voir notamment ATF 129 I 8 consid. 2.2 ; 124 V 400 consid. 2a; 122 I 97 consid. 3b). Si la notification même d'un acte envoyé sous pli simple ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de la communication (voir ATF 124 V 400 consid. 2a et les références citées). Comme toutes les règles sur le fardeau de la preuve, cette jurisprudence tend en particulier à régir les conséquences d'une absence de preuve; elle ne permet cependant pas au juge d'occulter les éléments propres à établir le fait pertinent pour trancher en défaveur de la partie qui avait la charge de la preuve (arrêt TF 2C_637/2007 du 4 avril 2008 consid. 2.4.1; voir également ATF 114 II 289 consid. 2a). La preuve peut ainsi être apportée sur la base d'indices ou être fondée sur l'ensemble des circonstances. De tels éléments peuvent notamment ressortir de la correspondance échangée avec les autorités fiscales ou du comportement du contribuable (arrêt TF 6B_935/2015 du 20 avril 2016, consid. 4.3, destiné à la publication; voir également arrêt TA/FR du 6 juillet 2007 4F 07 60 consid. 3b et 4).

d) L'avis de taxation concernant la période fiscale 2010 est daté du jeudi 18 août 2011. Le Service cantonal des contributions l'a adressé par courrier postal non recommandé et non prioritaire, selon toute vraisemblance en utilisant – comme l'allègue le recourant sans objection du Service cantonal des contributions – le service de Post CH SA « Envois en nombre du courrier B ». Cette prestation est proposée pour les volumes à partir de 350 unités pour lesquels la rapidité de la distribution n'est pas la première priorité. Concrètement, selon la plaquette de présentation de ce service, la distribution a lieu au plus tard le sixième jour ouvrable après le dépôt, sans distribution le samedi (voir pièce 12 du bordereau du recours). Sur la base de ces éléments, compte tenu également du fait que le Service cantonal des contributions ne précise pas si l'avis de taxation a effectivement été remis à la poste le 18 août 2011, il existe un doute sur la date de sa notification.

Cela étant, il convient également de prendre en compte les déclarations du recourant ressortant du dossier. Par courrier du 28 mars 2012 sollicitant que l'annonce du 27 septembre 2011 ne soit pas

considérée comme une dénonciation spontanée (annexe 4 du bordereau du recours), la mandataire du recourant indiquait que cette annonce était intervenue « d'ailleurs juste quelques jours après le délai légal de réclamations ». La mandataire y précisait par ailleurs que son client ne lui avait « pas transmis dans les délais son avis de taxation, reçu certainement après le 18 août 2011 étant donné que l'envoi se fait en courrier B ». En outre, dans le mémoire de recours du 3 décembre 2014, la mandataire du recourant demande expressément qu'il soit constaté que la notification de l'avis de taxation pour la période fiscale 2010 n'est pas intervenue avant le 26 août 2011 et que, conformément à l'art. 133 LIFD, le délai de réclamation a donc commencé à courir le lendemain, soit le 27 août 2011.

Il résulte de ce qui précède que, dans ses premières déclarations faites alors qu'il n'avait vraisemblablement pas conscience de toutes les implications liées à la date de notification de l'avis de taxation, le recourant admettait que le courrier du 27 septembre 2011 était déposé alors que le délai de 30 jours à compter du lendemain de cette notification était déjà échu.

Les affirmations qui ont suivi, qui s'apparentent à des rappels de règles d'expérience et à des estimations formulées sur cette base, ne remettent pas en cause ces déclarations de première intention. Se retranchant derrière le fait qu'il n'avait pas inscrit la date de réception de l'avis de taxation, le recourant n'a même pas indiqué, même approximativement, à quelle date l'avis de taxation lui avait effectivement été notifié. Il n'a pas non plus affirmé que cette notification était intervenue particulièrement tard par rapport à la date de la décision. En prenant en considération ces éléments, ainsi que les règles indicatives de Post CH SA concernant l'envoi en grand nombre de courriers B, il est suffisamment établi que l'avis de taxation a été notifié au recourant dans les jours qui ont suivi le 18 août 2011, au plus tard le lundi 26 août 2011.

On peut encore relever qu'en demandant qu'il soit constaté que le délai de réclamation a commencé à courir le 27 août 2011, tout en se référant à l'art. 133 al. 1, 1^{ère} phrase, LIFD à teneur duquel le délai de réclamation commence à courir le lendemain de la notification, le recourant semble admettre expressément que la date du 26 août 2011 soit retenue comme date de notification. Dans la mesure où il résulte à l'évidence d'un calcul erroné, ce raisonnement ne constitue toutefois pas à lui seul un élément déterminant permettant d'établir la date de la notification. En tout état de cause, il ne remet pas en question la conclusion qui précède.

e) En retenant que l'avis de taxation concernant la période fiscale 2010 a été notifié au recourant le 26 août 2011, soit la date qui lui est la plus favorable au sens de ce qui précède et qui correspond à ce qu'il admet, le délai de réclamation de 30 jours a commencé à courir le lendemain, soit le 27 août 2011, est arrivé à échéance le dimanche 25 septembre 2011 et a été reporté au lundi 26 septembre 2011, conformément à l'art. 133 al. 1, troisième phrase, LIFD qui prévoit que lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit. En conséquence, l'avis de taxation concernant la période fiscale 2010 est devenu définitif le 26 septembre 2011. Il l'était ainsi déjà lorsque, par lettre du 27 septembre 2011, le recourant a annoncé au Service cantonal des contributions l'existence du dividende non déclaré versé en 2010. Cette annonce n'a dès lors pas été faite assez tôt pour que les nouveaux éléments communiqués puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation. Conformément à la jurisprudence relative à l'art. 23 LIA et à la jurisprudence y relative, le caractère tardif de cette annonce a eu pour effet de faire perdre au recourant son droit au remboursement de l'impôt anticipé.

f) Le droit au remboursement de l'impôt anticipé étant périmé, il n'est pas nécessaire d'examiner si le recourant a valablement exercé celui-ci.

4. a) Vu la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur le dividende versé par la société au recourant en 2010, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a refusé de procéder à ce remboursement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée.

b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 600.-. Ils seront compensés avec l'avance versée.

c) Il n'est pas alloué de dépens.

la Cour arrête:

I. Le recours est rejeté.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions est confirmée.

II. Les frais de procédure de CHF 600.- sont mis à la charge du recourant. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée.

III. Il n'est pas alloué de dépens.

IV. Communication.

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

La fixation du montant des frais peut, dans un délai de trente 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 12 mai 2016/msu

Président

Greffière