

BVGer A-1462/2016 vom 24. August 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-08-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1462_2016

FR: TAF A-1462/2016 du 24 août 2017

IT: TAF A-1462/2016 del 24 agosto 2017

Regeste

Impôt anticipé

Erwägungen

E. 2

[Le recourant] est tenu de restituer sans délai à l'AFC l'impôt anticipé d'un montant de CHF 4'550'000.00 dont il a obtenu indûment le remboursement sur la base de la demande n° A du *** 2011 déposée au moyen du formulaire 82 I.

E. 2.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA).

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (voir art. 12 PA).

E. 2.3

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; arrêts du TAF A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.3, A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3).

E. 2.4

La maxime inquisitoire doit être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA; art. 52 PA; arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1; arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2, A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). Ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en procédure de recours contentieuse (malgré l'art. 2 al. 1 PA; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.2 [citant le message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383, 1397], A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 2.3; voir aussi arrêt du TF

2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1). Le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement les faits pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3, A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A 5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1). D'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit. Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.1, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend. C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (voir art. 23 PA; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d, 102 Ib 97 consid. 3; arrêts du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

E. 2.5

En procédure administrative, un fait est en principe tenu pour établi lorsque le juge a pu se convaincre de la vérité d'une allégation (preuve stricte). Dans certains cas, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante (arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3; voir aussi ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, arrêt du TF 4A_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2). Le juge retiendra alors, parmi plusieurs présentations des faits, celle qui lui apparaît comme la plus vraisemblable. Cet allègement du degré de la preuve est justifié par la difficulté d'accéder aux moyens de preuve, de sorte que l'on se trouve à cet égard pour ainsi dire en état de nécessité (ATF 139 II 451 consid. 2.3.2, arrêts du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2, 2C_721/2012 du 27 mai 2013 consid. 5.2.1, non publié dans ATF 139 II 384). Un tel état de nécessité en matière de preuve se rencontre lorsque, par la nature même de l'affaire, une preuve stricte n'est pas possible ou ne peut être raisonnablement exigée, en particulier si les faits allégués par la partie qui supporte le fardeau de la preuve ne peuvent être établis qu'indirectement et par des indices (ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; voir aussi arrêt du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2.2). L'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète, ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.3).

E. 2.6

Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (voir, notamment, art. 19 PA et art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]; ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se

constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2, arrêt du TF 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

E. 2.7

Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible, s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (ATF 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2, arrêt du TF 2C_109/2015 du 1er septembre 2015 consid. 4.1; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATF 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa, arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3). En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.2, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.4.2). Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujéti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 133 II 153 consid. 4.3, arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4).

E. 2.8

La règle de répartition du fardeau de la preuve reprise du droit fiscal international implique que les autorités fiscales doivent, en principe, prouver l'existence du domicile fiscal (arrêts du TF 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2, 2C_355/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4.2; arrêts du TAF A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.3.3, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.3), alors que le contribuable peut, notamment lorsque l'existence du domicile tel qu'établi par lesdites autorités est hautement probable, apporter la preuve que son domicile se trouve en réalité ailleurs (arrêts du TF 2C_625/2009 du 16 février 2010 consid. 3.2, 2C_827/2008 du 16 juin 2009 consid. 4.1, 2C_576/2008 du 14 avril 2009 consid. 3.2, 2C_667/2008, 2C_770/2008 du 4 mars 2009 consid. 3.1).

E. 2.9

Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont - en principe - aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884//2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3; voir aussi arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.4).

E. 3

Sur le montant de CHF 4'550'000.00 précité, [le recourant] doit à l'AFC un intérêt rémunérateur de 5 % à partir de la notification de la présente décision jusqu'à la date de la restitution effective à l'AFC." I. Par recours du 7 mars 2016 déposé auprès du Tribunal administratif fédéral, le recourant conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision n° *** de l'AFC du 5 février 2016. Il conclut en outre à ce que le Tribunal statue à nouveau, en ce sens que la demande de remboursement de l'impôt anticipé n° B d'un montant de Fr. 1'174'491.80 doit être admise. Il conclut dans le même sens au sujet de la demande de remboursement n° C du *** 2015 pour un montant de Fr. 200'254.40. Enfin, le recourant sollicite que la demande de restitution de l'impôt anticipé de Fr. 4'550'000.- dans le cadre de la demande n° A soit rejetée. J. Par réponse du 19 mai 2016, l'AFC conclut au rejet complet du recours du 7 mars 2016, et confirme intégralement les considérants (à l'exception du paragraphe 40) ainsi que le dispositif de sa décision n° *** du 5 février 2016. Le 3 juin 2016, le recourant a déposé des observations complémentaires à titre de réplique, persistant dans ses conclusions. L'AFC a transmis au recourant le 7 juin 2016 la pièce n° 25 qu'il a demandé à consulter, ensuite de quoi il a déposé des déterminations le 10 juin 2016, persistant dans ses conclusions. Par ordonnance du 13 juin 2016, le Tribunal a souligné que la question de l'accès à la pièce n° 25 était liquidée. K. Par pli du 26 juillet 2017, l'AFC a informé le Tribunal que le recourant a demandé l'ouverture d'une procédure amiable aux Etats-Unis. Un courrier du 17 juillet 2017 du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (ci-après: SFI) envoyé à l'Internal Revenue Service américain (ci-après: IRS) était joint à ce pli. Le SFI, se référant à une missive de l'IRS datée du 24 janvier 2017 mais reçue le 23 juin 2017, soutient que le recourant n'a pas de liens suffisamment étroits avec les Etats-Unis pour être considéré comme résident au sens de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US, ce qui, de l'avis exprimé, justifie le refus de remboursement de l'impôt anticipé. Les autres faits pertinents seront, en tant que besoin, repris dans les considérants qui suivent. Droit : 1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisées, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire. Selon l'art. 42 LIA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. Cette procédure s'applique entre autres aux demandes de remboursement de l'impôt qui relèvent de la Confédération (voir art. 51 LIA), mais ne vise en tant que telle que les procédures fondées sur la LIA elle-même, et non celles qui reposent sur une convention de double imposition (ci-après: CDI). L'art. 5 O. CDI-US prévoit que les décisions de l'AFC sont directement attaquables par un recours, sans réclamation préalable (arrêt du TAF A-4693/2013 du 25 juin 2014 consid.1.2). Il se justifie dès lors d'admettre la compétence fonctionnelle de la Cour de céans pour juger de la présente affaire. En outre, le

recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA) et le recourant dispose de la qualité pour recourir (art. 48 PA). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours. 2.

E. 3.1

Les règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990) doivent être appliquées pour interpréter les CDI (ATF 139 II 404 consid. 7.2.1, arrêt du TF 2C_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 4ème éd. 2014, p. 36 n. 107). L'art. 26 CV prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Selon l'art. 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité (interprétation littérale) dans leur contexte (interprétation systématique) et à la lumière de son objet et de son but (interprétation téléologique). En plus du contexte (art. 31 par. 2 CV), il sera tenu compte a) de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions; b) de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité; c) de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (art. 31 par. 3 CV). Un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties (art. 31 par. 4 CV; arrêt du TF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.3.1). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu (interprétation historique) constituent des moyens complémentaires d'interprétation, parmi d'autres, lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 CV; ATF 143 II 65 consid. 3.2; arrêt du TAF A-340/2015 du 28 novembre 2016 consid. 4.1.3.2). S'agissant des CDI, on peut résumer ces principes d'interprétation comme suit. Le texte est le point de départ et l'élément central de l'interprétation. En ce qui concerne l'objet et le but du traité, il faut partir de l'idée que les CDI visent - du moins dans une vision traditionnelle - principalement à lutter contre la double imposition (Oberson, op. cit., p. 38 n. 112; arrêt du TF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.3.1). Le Tribunal fédéral a en outre relevé que, selon une partie de la doctrine, le principe de la bonne foi des articles 26 et 31 CV soumet le résultat de l'interprétation à une sorte de "test de l'absurde" (Absurditätstest; arrêt du TF 2C_364/2012, 2C_377/2012 [= ATF 141 II 447 = RDAF 2016 II p. 310] du 5 mai 2015 consid. 4.3.2). Si l'interprétation selon la lettre, systématique et téléologique (art. 31 CV) ainsi que selon les moyens complémentaires d'interprétation prévus à l'art. 32 CV conduisent dans un cas particulier à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable que les Parties contractantes en toute bonne foi n'auraient pas pu vouloir atteindre, alors ce résultat doit être corrigé en vertu de ce même principe (ibid.).

E. 3.2

En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV (ATF 141 II 447 consid. 4.3.1; arrêts du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), comme les Etats-Unis (voir par exemple ATAF 2010/7 consid. 3.5; arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 5.1).

E. 4.1

La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 132 al. 2 Cst.; art. 1 al. 1 LIA). D'après l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions, dont font partie les dividendes et actions gratuites (art. 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé [OIA, RS 642.211]). L'art. 21 al. 1 let. a LIA précise que l'ayant droit au sens des art. 22 à 28 peut demander le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur (voir art. 10 al. 1 LIA et art. 14 al. 1 LIA) pour l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers s'il avait au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. L'impôt anticipé s'élève à 35 % de la prestation imposable pour les revenus de capitaux mobiliers (art. 13 al. 1 let. a LIA; ATF 141 II 447 consid. 2.1, arrêt du TF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1; arrêts du TAF A-4693/2013 du 25 juin 2014 consid. 3.1, A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1).

E. 4.2

L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié (ou y a, ou non, son siège) en Suisse. Dans le premier cas, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire; il a alors un but de garantie parce qu'il tend à décourager le contribuable de soustraire à l'impôt ordinaire les montants frappés par l'impôt anticipé. Dans le deuxième cas, il poursuit un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt (voir art. 22 al. 1 et 24 al. 2 LIA), sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (ATF 141 II 447 consid. 2.2, arrêts du TF 2C_753/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1, 2C_818/2011 du 18 janvier 2012 consid. 2.2; arrêts du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1, A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4).

E. 4.3.1

La CDI-US est ici pertinente. Le Protocole du 23 septembre 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis modifiant la CDI-US (FF 2010 229) n'est pas encore entré en vigueur et ne s'applique donc pas pour l'instant (arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 6, A-3980/2015 du 13 octobre 2015 consid. 3).

E. 4.3.2

Selon l'art. 10 par. 1 CDI-US, les dividendes reçus par un résident d'un Etat contractant, qui en est le bénéficiaire effectif, sont imposables dans cet Etat. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, conformément à la législation de cet Etat; mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas que ceux cités à la let. a (art. 10 par. 2 let. b CDI-US). L'art. 10 CDI-US prévoit ainsi un dégrèvement de l'impôt à la source prélevé sur les dividendes payés par une société suisse: l'impôt établi de la sorte ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes, si la personne qui perçoit les dividendes réside aux Etats-Unis et en est le bénéficiaire effectif (voir arrêt du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 4.2, au sujet de l'art. 10 de la Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune [CDI-I, RS 0.672.945.41]).

E. 4.3.3

Selon l'art. 1 O. CDI-US, les impôts sur les dividendes et intérêts qui, d'après la LIA, doivent être perçus à la source seront retenus au taux légal entier même si le bénéficiaire des rendements de capitaux a son siège ou son domicile aux Etats-Unis. L'art. 4 O. CDI-US, non pertinent en l'occurrence, est réservé. L'art. 2 al. 1 O. CDI-US a la teneur suivante: "A droit au remboursement prévu aux art. 10 et 11 de la convention, le bénéficiaire des rendements de capitaux qui: a. possédait, au moment de l'échéance du rendement imposé, le droit de jouissance sur le placement qui a produit le rendement imposé; b. avait son siège ou son domicile aux Etats-Unis selon l'art. 4 de la convention; c. prouve qu'il a droit aux avantages de la convention selon l'art. 22 de cette dernière." Selon l'art. 2 al. 3 let. c O. CDI-US, le droit au remboursement de l'impôt anticipé suisse retenu à la source s'élève à 20 pour cent du montant brut des dividendes dans les cas autres que ceux cités aux let. a et b de l'art. 2 al. 3 O. CDI-US.

E. 4.3.4

Au sens de la CDI-US et en vertu de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US, l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne: "toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de sa nationalité, de son siège de direction, de son lieu d'enregistrement ou de tout autre critère de nature analogue. Un citoyen américain ou un étranger admis légalement à résider de manière permanente aux Etats-Unis (porteur d'une «green card») qui n'est pas un résident de Suisse en raison du présent paragraphe ou du par. 5 n'est considéré comme un résident des Etats-Unis que si cette personne séjourne durablement («substantial presence»), dispose d'un foyer permanent d'habitation ou séjourne habituellement aux Etats-Unis; si, toutefois, cette personne est également un résident de Suisse selon le présent paragraphe, cette personne est également considérée comme un résident des Etats-Unis selon le présent paragraphe et son statut est réglé selon le par. 3". La CDI-US a été faite "en langues allemande et anglaise, chaque texte faisant également foi", ce qui correspond en substance à l'art. 33 par. 1 CV. Les termes germanophones pertinents ont la teneur suivante: "1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» a) eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, ihrer Staatsangehörigkeit, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Errichtung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ein amerikanischer Staatsbürger oder ein Ausländer, dem die Einreise zur Begründung eines ständigen Wohnsitzes in den Vereinigten Staaten rechtmässig gestattet worden ist (Inhaber einer «green card») und der nicht aufgrund dieses Absatzes oder des Absatzes 5 in der Schweiz ansässig ist, gilt nur dann als in den Vereinigten Staaten ansässig, wenn er in den Vereinigten Staaten einen längeren Aufenthalt («substantial presence»), eine ständige Wohnstätte oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Ist jedoch eine solche Person aufgrund dieses Absatzes auch in der Schweiz ansässig, wird sie aufgrund dieses Absatzes auch als in den Vereinigten Staaten ansässig behandelt und es gilt Absatz 3;" Le texte anglophone prévoit ce qui suit: "1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means: a) any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, nationality, place of management, place of incorporation, or any other criterion of a similar nature, except that a United States citizen or alien lawfully admitted for permanent residence (a "green card" holder) who is not a resident of Switzerland by virtue of this paragraph or paragraph 5 shall be considered to be a resident of the United States only if such person has a substantial presence, permanent home or habitual abode in the United States; if, however, such person is also a resident of

Switzerland under this paragraph, such person also will be treated as a United States resident under this paragraph and such person's status shall be determined under paragraph 3;"

E. 4.3.5

Puisque chaque Etat utilise son droit national pour déterminer notamment les notions de domicile, résidence ou nationalité de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US, cette dernière contient - à son art. 4 par. 3 (voir Department of the Treasury, explication technique [technical explanation], p. 10) - une règle dite de "tie-breaker" (voir arrêts du TAF A-2548/2016 du 15 septembre 2016 consid. 2.3, A-3789/2016 du 22 septembre 2016 consid. 9), qui permet la détermination de l'Etat de résidence lorsque chacune de leur législation respective conduit une personne à être qualifiée de "résident d'un Etat contractant" (Doppelansässigkeit) selon l'art. 4 par. 1 CDI-US (Marc Bauen, *Das internationale Steuerrecht der USA*, 2007, p. 231 n. 606; Martin Zweifel/Sylvia Hunziker, in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], *Internationales Steuerrecht*, 2015, n. 96 ad art. 4). L'art. 4 par. 3 CDI-US reprend ainsi des concepts comme le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux et le séjour habituel.

E. 4.4.1

L'art. 4 par. 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète [avec un commentaire article par article]*, Paris 2014 [ci-après: *Modèle OCDE*, respectivement: *Commentaire Modèle OCDE*]) définit l'expression "résident d'un Etat contractant". Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne (*Commentaire Modèle OCDE*, n. 8 ad art. 4; Zweifel/Hunziker, *op. cit.*, n. 11 ad art. 4). L'art. 4 par. 2 du *Modèle OCDE* vise le cas où, en vertu des dispositions du par. 1, une personne physique est considérée comme résidente des deux Etats contractants. L'article accorde la préférence à l'Etat contractant où l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent (*Commentaire Modèle OCDE*, n. 11 ad art. 4), non sans aussi reprendre les critères du centre des intérêts vitaux et du séjour habituel. L'art. 4 par. 2 *Modèle OCDE* prévoit ainsi une règle de tie-breaker (Robert J. Danon/Hugues Salomé, *De la double imposition internationale*, *Archives* 73 p. 337, note n. 3).

E. 4.4.2

Le critère du foyer d'habitation permanent suffira souvent pour résoudre le conflit résultant du fait qu'une personne qui a un foyer permanent dans un Etat contractant a seulement effectué un séjour d'une certaine durée dans l'autre Etat contractant (*Commentaire Modèle OCDE*, n. 11 ad art. 4). En vertu de ce critère, on considère que la résidence de la personne physique se trouve là où celle-ci a la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation (par exemple une maison, ou même une chambre meublée peut suffire [Zweifel/Hunziker, *op. cit.*, n. 108 ad art. 4; arrêts du TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 du 24 novembre 2016 consid. 9.2, 2C_627/2011, 2C_653/2011 du 7 mars 2012 consid. 6.2]), à condition que ce dernier soit permanent - ce qui est essentiel - c'est-à-dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une manière durable, par opposition au fait du séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée (*Commentaire Modèle OCDE*, n. 12 s. ad art. 4). L'intéressé doit avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et non pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivent, est de courte durée comme

le sont les voyages d'agrément ou d'affaires, d'études ou les stages dans une école (arrêts du TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 du 24 novembre 2016 consid. 9.2, 2C_1139/2014, 2C_1140/2014 du 20 juillet 2015 consid. 6.2, 2C_627/2011, 2C_653/2011 du 7 mars 2012 consid. 6.2). La notion de foyer d'habitation permanent doit se comprendre comme un domicile qualifié, en tant que la première est plus étroite que le second, ce qui n'empêche toutefois pas qu'il puisse exister un foyer d'habitation permanent où ne se trouve pas le centre des intérêts vitaux du contribuable (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 107 et 113 ad art. 4). La simple possibilité de disposer du foyer d'habitation n'est pas suffisante; l'intéressé doit encore l'habiter avec une certaine régularité, mais la durée dont il doit faire usage d'un foyer d'habitation pour qu'il devienne permanent ne peut pas être définie dans l'abstrait. L'approche que l'intéressé adopte quant au foyer d'habitation peut aussi jouer un rôle, selon qu'il l'appréhende de manière positive ou le considère comme un mal nécessaire (notwendiges Übel) (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 113 et 115 ad art. 4).

E. 4.4.3

La notion de séjour habituel prévue à l'art. 4 par. 2 let. b Modèle OCDE est un critère subsidiaire pour déterminer la résidence d'une personne dans deux cas de figure. D'une part, il s'agit du cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants et où l'on ne peut déterminer celui de ces Etats où elle a le centre de ses intérêts vitaux. Dans cette situation, la personne a une relation très étroite avec les deux Etats. Le deuxième cas, d'autre part, vise la circonstance dans laquelle la personne physique ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, avec lesquels elle n'a pas de liens étroits. Il en va ainsi par exemple de la personne qui passe d'un hôtel à l'autre (Commentaire Modèle OCDE, n. 16 et 18 ad art. 4; voir arrêt du TF 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.4.2; voir aussi art. 4 par. 3 let. c CDI-US). Dans ces deux cas, il faut tenir compte, pour déterminer l'Etat du séjour habituel, des séjours et de leur durée dans chaque Etat, et non seulement au foyer d'habitation permanent, lorsqu'il existe. La comparaison doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre d'apprécier si la résidence dans chacun des deux Etats est habituelle et d'apprécier aussi la périodicité des séjours (Commentaire Modèle OCDE, n. 17-19 ad art. 4; Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 136 ad art. 4). Des auteurs soutiennent que dans le premier cas, il faudrait plutôt retenir l'endroit où l'intéressé vit normalement, et non la durée des séjours (voir Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 137 ad art. 4).

E. 4.5

Le principe général, selon lequel les versements qui ont été faits en exécution d'une obligation privée de cause valable, ou fondés sur une cause qui ne s'est pas réalisée ou qui a cessé d'exister, doivent être restitués si la loi ne le prévoit pas autrement, est codifié à l'art. 62 al. 2 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), pour le droit privé. Cette règle vaut aussi dans le cadre du droit public (ATF 139 V 82 consid. 3.3.2, 138 V 426 consid. 5.1, 135 II 274 consid. 3.1, 124 II 570 consid. 4b, arrêts du TF 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.3, 8C_79/2012 du 10 mai 2012 consid. 4.1; arrêts du TAF A-8069/2015 du 6 mars 2017 consid. 3.1, A-5361/2013 du 17 décembre 2015 consid. 3.9). Est en particulier illégitime une prestation sur laquelle il n'existe matériellement pas de prétention (ATF 124 II 570 consid. 4b, 98 V 274 consid. 2). Ainsi, lorsque l'AFC soulève, après un remboursement informel, une prétention en restitution (Rückforderung) qui ne peut s'appuyer ni sur l'art. 51 LIA, ni sur l'art. 12 DPA, elle peut se fonder sur la base de l'enrichissement illégitime (ATF 141 II 447 consid. 8.5, arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai

2015 consid. 11.3). Une obligation n'est pas privée de cause valable si elle repose sur une décision matériellement certes erronée, néanmoins entrée en force et sur laquelle il n'existe pas de raison de revenir (ATF 141 II 447 consid. 8.5.1, 124 II 570 consid. 4c, 111 V 329 consid. 1). Selon l'art. 63 al. 1 CO, celui qui a payé volontairement ce qu'il ne devait pas ne peut le répéter s'il ne prouve qu'il a payé en croyant, par erreur, qu'il devait ce qu'il a payé; cette dernière disposition régit seule, à l'exclusion de l'art. 62 CO, la répétition de montants payés volontairement (Leistungskondiktion; ATF 123 III 101 consid. 3a; arrêt du TAF A-8069/2015 du 6 mars 2017 consid. 3.3).

E. 4.6

Le système britannique offre la possibilité à certaines personnes bénéficiant d'un statut de résident particulier de n'être imposées que sur les revenus étrangers transférés en Grande-Bretagne, les éléments de revenu non transférés en Grande-Bretagne y étant exemptés d'imposition (ATF 143 II 65 consid. 3.3, arrêt du TF 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 3.4.1; voir aussi arrêt du TF 2C_202/2014 du 19 août 2015 consid. 3.2.4; Gérard Menétrey, A propos d'une modification de la convention de double imposition avec la Grande-Bretagne, ASA 43 p. 545, p. 556; Robert Waldburger, Zur Remittance Clause im DBA-UK, IFF Forum für Steuerrecht 2003, p.136). Dans ce cadre, l'art. 27 par. 1 de la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-GB, RS 0.672.936.712) prévoit une règle limitant l'application des autres dispositions de la convention (Waldburger, op. cit., p. 141). Pour les personnes imposées selon le statut de remittance basis, le bénéfice de la CDI-GB n'est octroyé qu'en ce qui concerne les revenus de source suisse transférés en Grande-Bretagne (ATF 143 II 65 consid. 3.3). Cette conséquence est logique puisque le bénéficiaire du statut de remittance basis n'est de toute façon pas imposé en Grande-Bretagne pour les revenus qui n'y sont pas transférés, de sorte qu'il est inutile de le faire bénéficier de la CDI-GB pour de tels revenus (arrêt du TF 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 3.4.2). C'est pour éviter une absence d'imposition que le dégrèvement des impôts suisses pour les revenus suisses est limité au montant effectivement transféré en Grande-Bretagne (Message concernant une convention de double imposition avec la Grande-Bretagne du 11 janvier 1978, FF 1978 I 193, 205; voir aussi arrêts du TF 2C_202/2014 du 19 août 2015 consid. 3.2.4, 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 3.4.3; Maja Bauer-Balmelli/Sanna Maas, Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus "Resident but not domiciled" - ein Vergleich, in: Beusch/ISIS), Steuerrecht 2007, Best of zsis, 2007, p. 344).

E. 5.1

En l'espèce, l'objet du litige (sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2; voir let. H et I ci-dessus) se confond avec trois demandes de remboursement de l'impôt anticipé, à savoir le rejet des demandes n° B et n° C et la restitution demandée par l'AFC, avec intérêts, du remboursement versé au recourant suite à sa demande n° A.

E. 5.2

Le Tribunal doit, dans ce cadre, se pencher sur deux questions essentielles. D'abord, il convient de déterminer le sens à accorder à l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US (consid. 5.3.1). Ensuite, il faudra décider si le recourant est, en l'occurrence, résident des Etats-Unis au sens de cet article (consid. 5.3.2 ss). Ces questions réglées, on en tirera les conséquences en

termes de rejet des demandes de remboursement du recourant (consid. 5.4.2), respectivement de restitution du montant déjà versé à ce dernier (consid. 5.4.3).

E. 5.3.1.1

Il est admis que le recourant est un citoyen américain qui n'est pas résident de Suisse au sens de l'art. 4 par. 1 CDI-US, raison pour laquelle il convient d'examiner la résidence à la lumière de l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US. Il ne peut ainsi être considéré comme résident des Etats-Unis au sens de cet article que s'il "séjourne durablement" (längeren Aufenthalt; substantial presence), "dispose d'un foyer permanent d'habitation" (ständige Wohnstätte; permanent home) ou "séjourne habituellement" (gewöhnlichen Aufenthalt; habitual abode) aux Etats-Unis. La portée de ces termes et la relation qu'ils entretiennent entre eux doit faire l'objet de l'interprétation suivante.

E. 5.3.1.2

La notion de séjour durable provient du droit américain, en l'occurrence de la section 7701(b)(3) de l'Internal Revenue Code (Department of the Treasury, explication technique, p. 10, qui peut être consultée pour clarifier le sens d'un terme [voir arrêt du TF 2C_894/2013, 2C_895/2013 du 18 septembre 2015 consid. 3.1]; Eric Hess, La notion de résident dans la nouvelle Convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, RDAF 1998 II p. 221 s.). En revanche, les notions de foyer permanent d'habitation et de séjour habituel ne semblent pas être des concepts propres au droit américain. Ils conviennent ainsi de les interpréter de manière autonome (voir Harald Schaumburg/Nils Häck, in Schaumburg [éd.], Internationales Steuerrecht, 4ème éd. 2017, n. 19.58), conformément aux règles prévues par la CV, et non à la lumière du droit américain. Ces deux notions (foyer permanent d'habitation et séjour habituel) se retrouvent à l'art. 4 par. 3 let. a à c CDI-US au titre de règle de tie-breaker (consid. 4.3.5 ci-dessus), tout comme dans le Modèle OCDE d'ailleurs (consid. 4.4.1 ci-dessus), qui - selon le TF - peut, lui aussi, être consulté pour préciser des termes de la CDI-US (dans ce sens: arrêt du TF 2C_894/2013, 2C_895/2013 du 18 septembre 2015 consid. 3.1; voir aussi Swiss-American Chamber of Commerce, Swiss-US Income Tax Treaty, 2010, p. 44), étant toutefois rappelé que le Commentaire Modèle OCDE n'a pas la valeur du droit positif (voir arrêt du TF 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [= ATF 143 II 136] consid. 6.1; arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.1.1).

E. 5.3.1.3

Les critères de l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US permettent de s'assurer qu'un citoyen américain ou un porteur d'une "green card" résident dans un Etat tiers ne peut pas faire appel à la CDI-US pour ces seuls motifs (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 93 ad art. 4; voir aussi Hess, op. cit., p. 224); il doit en plus avoir des liens étroits (close ties) avec les Etats-Unis (voir Department of the Treasury, explication technique, p. 10), la CDI-US s'appliquant, dans la mesure où il n'en est pas disposé autrement, aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants (art. 1 par. 1 CDI-US). La protection offerte par la CDI-US contre les doubles impositions n'est dès lors accessible qu'aux personnes ayant un lien particulier au moins avec l'un des Etats contractants (voir Schaumburg/Häck, op. cit., n. 19.170; Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 23 ad art. 4).

E. 5.3.1.4

Certes, le mot "ou" dans l'expression "séjourne durablement («substantial presence»), dispose d'un foyer permanent d'habitation ou séjourne habituellement aux Etats-Unis"

laisserait plutôt entendre que le respect d'un seul des trois critères est suffisant, comme le prétend le recourant. Cela dit, d'un point de vue systématique, puisque l'art. 4 par. 3 let. a à c CDI-US prévoit indubitablement une règle de tie-breaker (consid. 5.3.1.2 ci-dessus), il est cohérent de retenir que l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US prévoit lui aussi une telle règle, ce d'autant plus que d'un point de vue téléologique, il n'est pas insensé d'admettre que l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US vise aussi bien à soumettre à des liens étroits avec les Etats-Unis toute prétention d'une personne physique tirée de la CDI-US (consid. 5.3.1.3 ci-dessus) qu'à arbitrer un conflit de résidences avec un Etats tiers (qui ne revendique pas ici la résidence de la personne intéressée). A la lumière en particulier du "test de l'absurde" (consid. 3.1 ci-dessus), il n'est donc pas possible de déduire d'une approche exclusivement littérale de l'interprétation - essentiellement fondée sur le mot "ou" évoqué - que l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US prévoirait qu'il suffise à un intéressé d'avoir un lien ténu avec les Etats-Unis pour pouvoir bénéficier de la CDI-US. Cette approche reviendrait à vider de son sens la notion de séjour durable, qui aurait tout aussi bien pu ne pas être incluse dans le texte de l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US si les Etat contractants avaient entendu accorder les avantages de la CDI-US à toute personne disposant de n'importe quel lien avec les Etats-Unis.

E. 5.3.1.5

D'ailleurs, le message - auquel on peut se référer sur la base de l'art. 32 CV - précise que les personnes domiciliées dans un Etat tiers peuvent demander de bénéficier des avantages de la CDI conclue entre leur Etat de domicile et la Suisse (message concernant une convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique du 10 mars 1997 [ci-après: message CDI-US], FF 1997 II 977, 981). En outre, s'il fallait admettre qu'une personne physique, qui, comme le recourant, prétend avoir de fortes attaches avec les Etats-Unis sans contester de solides liens avec un Etat tiers, peut se prévaloir du droit au remboursement de l'impôt anticipé sur la base de la CDI-US, il existerait le risque qu'une telle personne obtienne aussi un remboursement suite à une demande analogue fondée sur la CDI liant la Suisse et l'Etat tiers, ce qui ne peut raisonnablement avoir été voulu par la Suisse. Cette remarque demeure valable, même s'il paraît exclu que le recourant puisse, en l'occurrence, demander le remboursement de l'impôt anticipé litigieux sur la base de la CDI-GB (consid. 5.3.4 ci-dessous).

E. 5.3.1.6

Le recourant soutient que la CDI-US ne requiert pas l'existence d'un lien qualifié avec les Etats-Unis, au contraire par exemple de la CDI de 2006 liant ces derniers avec la Belgique, qui reprendrait les trois critères de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US, et ajouterait que le citoyen américain ne doit pas être traité comme un résident d'un Etat autre que la Belgique en vertu d'un traité entre cette dernière et un Etat tiers. Le recourant cite en outre l'exemple selon lequel une personne déplacée au Mexique pendant deux ans pourrait maintenir un foyer d'habitation permanent ou un séjour habituel aux Etats-Unis. On ne voit toutefois pas ce que le recourant pourrait tirer de cet exemple, puisqu'il n'allègue pas avoir été lui-même déplacé pendant une durée limitée au Royaume-Uni, où il dit vivre depuis plus de deux décennies (consid. 5.3.3.2 ci-dessous). En tout état de cause, l'analyse de "droit comparé" proposée par le recourant ne saurait s'avérer déterminante ici, et la CV ne prévoit pas qu'il faudrait donner un poids décisif à la pratique issue de relations entre un Etat contractant et des Etats tiers. D'ailleurs, le Tribunal fédéral a jugé que chaque CDI fait l'objet de négociations entre les deux États concernés, de sorte que le résultat final de l'une ne correspond pas forcément aux

solutions de l'autre, ce qui implique qu'on ne saurait déduire d'une convention que la solution choisie dans l'autre convention n'est pas adéquate ou voulue (arrêt du TF 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 4.2). Pour ces raisons, la présentation du recourant relative aux trois catégories dans lesquelles se rangeraient les CDI conclues par les Etats-Unis, en fonction de l'étroitesse des liens requis avec ces derniers pour que la résidence soit admise, n'est pas non plus déterminante.

E. 5.3.1.7

Le recourant a dit qu'il entamerait une procédure amiable aux Etats-Unis (recours p. 8 n. 23), afin d'obtenir la reconnaissance de sa position selon laquelle la décision attaquée emporterait réduction de la base imposable aux Etats-Unis contraire à la CDI-US. Dans son pli du 26 juillet 2017, l'AFC a confirmé qu'une procédure amiable avait été entamée par le recourant aux Etats-Unis. Selon ce dernier, une imposition définitive en Suisse au taux de 35 % priverait les Etats-Unis de la possibilité d'imposer les dividendes à un taux de 5 %, ce taux représentant soi-disant la différence entre un dividende imposable à 20 % aux Etats-Unis et un taux (hypothétique) de 15 % d'impôt suisse. A ce propos, on remarque d'abord que l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US vise à s'appliquer aux seules personnes ayant des liens suffisamment étroits avec les Etats-Unis, afin qu'ils bénéficient des avantages de la CDI-US (consid. 5.3.1.2 ss ci-dessus). De plus, vu les quatre principaux objectifs du droit fiscal international, et des CDI en particulier, à savoir éviter la double imposition, prohiber le traitement discriminatoire de contribuables se trouvant dans une situation semblable, combattre la fraude et l'évasion fiscale et promouvoir le développement (Oberson, op. cit., p. 10 n. 27 ss), la protection de la base imposable aux Etats-Unis, respectivement en Suisse, n'est pas un but dont il faudrait tenir compte dans la détermination du sens des termes litigieux. Partant, on ne saurait accorder un poids prépondérant à l'argument du recourant allant dans ce sens. En tout état de cause, la procédure amiable, disponible indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir art. 25 par. 1 CDI-US), ne change rien à l'analyse développée sur la base de l'art. 4 par. 1 CDI-US. C'est d'ailleurs aussi la position adoptée par l'AFC et le SFI, qui soutiennent que la procédure amiable n'a pas d'incidence sur la présente procédure.

E. 5.3.1.8

Il faut donc retenir que la notion de foyer d'habitation permanent de l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US ne s'écarte guère de celle comprise à l'art. 4 par. 3 let. a et b CDI-US ou de celle de l'art. 4 par. 2 let. a et b Modèle OCDE (consid. 5.3.1.4 ci-dessus), ce qui est au demeurant compatible avec la tendance actuelle - résultant en particulier des travaux de l'OCDE - allant vers une terminologie uniforme du langage international utilisé dans la pratique conventionnelle issue des CDI (Schaumburg/Häck, op. cit., n. 19.52). L'art. 4 par. 1 CDI-US prévoit certes une réglementation qui diverge de l'art. 4 par. 1 Modèle OCDE (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 93 ad art. 4), en raison du principe, suivi par le droit fiscal américain, de l'imposition non seulement sur la base de la résidence mais encore de la nationalité (message CDI-US, FF 1997 II 977, 978); il n'en demeure pas moins que la CDI-US suit quant à la forme le Modèle OCDE (arrêt du TF 2A.250/2001 du 6 février 2002 consid. 8a), et l'art. 4 par. 3 CDI-US correspond à l'art. 4 par. 2 Modèle OCDE (message CDI-US, FF 1997 II 977, 980). Partant, la notion de foyer d'habitation permanent de l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US est une règle de tie-breaker, ce qui signifie qu'elle ne s'applique que si une personne physique est considérée comme résidente par deux Etats - les deux Etats à considérer ici étant les Etats-Unis et le Royaume-Uni (Etat tiers) - en vertu de

leur droit interne respectif. L'art. 4 par. 3 CDI-US n'est de ce fait pas rendu obsolète, puisqu'il s'applique en cas de conflit de résidences entre la Suisse et les Etats-Unis.

E. 5.3.2

En l'occurrence, à juste titre, conformément aux principes régissant le devoir de collaboration (consid. 2.4 ci-dessus), l'AFC a imparti au recourant un délai pour exposer en quoi il se considérait résident des Etats-Unis (let. B et D ci-dessus). Dans ce contexte, le Tribunal retient d'abord que la condition du séjour durable aux Etats-Unis n'est pas remplie, ce qui, du reste, est admis, notamment en raison du fait que le recourant n'a pas été présent aux Etats-Unis suffisamment de jours au sens de la législation américaine. Pour ce motif déjà, il faut retenir que le critère du foyer d'habitation permanent aux Etats-Unis, qui n'intervient qu'en tant que règle de tie-breaker (consid. 5.3.1.8 ci-dessus), à savoir en tant que domicile qualifié (consid. 4.4.2 ci-dessus), n'est pas rempli.

E. 5.3.3.1

En tout état de cause, même s'il fallait retenir que le recourant remplit le critère du séjour durable aux Etats-Unis, le Tribunal relèverait qu'il dispose d'un foyer d'habitation permanent au Royaume-Uni, à ***, et non aux Etats-Unis.

E. 5.3.3.2

En effet, le recourant "ne conteste pas ses attaches au Royaume-Uni", où il se dit d'ailleurs résident non domicilié (courrier du 16 janvier 2013) et actif en tant que trader (courrier du 29 novembre 2013). Par ailleurs, il admet avoir déposé en avril 2015, au Royaume-Uni, une opposition à une demande de permis de construire sur la parcelle voisine, située à 350 m de la sienne (observations du 3 juin 2016 p. 5). Cela démontre l'intérêt du recourant pour la situation immobilière à ***, où il disait, en avril 2015, vivre depuis 22 ans, même s'il n'a pas déposé de permis de construire au Royaume-Uni, comme le soutenait initialement l'AFC. Enfin, le Tribunal peut se fonder sur un élément tangible, contemporain des faits discutés (voir ATF 133 II 153 consid. 7.2 in fine, arrêt du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4; arrêt du TAF A-3067/2008 du 2 septembre 2010 consid. 6.2.1): les formulaires de remboursement n° A et n° B indiquent la même adresse à ***. Le recourant semble ainsi lui-même être parti du principe que ses liens avec le Royaume-Uni sont suffisamment forts pour que les demandes déposées sur des formulaires pour résident américain indiquent une adresse britannique. On ne voit pas sinon pour quelle autre raison il aurait indiqué cette dernière adresse. Le Tribunal ne peut, au contraire, accorder aucun poids prépondérant à l'adresse à *** (USA) figurant sur le formulaire n° C en juin 2015. En effet, le recourant avait déjà été rendu destinataire des demandes de renseignements de l'AFC de 2012 et 2013. Il pouvait ainsi bien se douter, dès ce moment, que l'étroitesse de ses liens avec les Etats-Unis allait donner lieu à litige. En outre, le recourant expose lui-même avoir commis une erreur en remplissant le formulaire (let. F ci-dessus), qui perd ainsi toute force probante. Enfin, le 16 janvier 2013, le recourant a d'abord dit être assujéti aux impôts américains "du fait de sa nationalité". Ce n'est que plus tard, le 21 juin 2013, qu'il a commencé à plaider sa résidence américaine "parce qu'il y dispose d'un foyer d'habitation permanent", ce qui laisse planer un doute sur la solidité de ladite allégation.

E. 5.3.3.3

Certes, le recourant prétend disposer d'un foyer d'habitation permanent aux Etats-Unis depuis 1987, à savoir un foyer familial jusqu'à 2011 puis un propre logement à ***. A ce propos, le Tribunal retient qu'à partir de 2011, il existe à *** un bien immobilier

(appartement ***), acquis par le biais de la société du recourant en novembre 2011 (observations du 3 juin 2016 p. 4) à une banque suite à une saisie dirigée contre Madame ***, ancienne propriétaire, même si le recourant produit aussi un contrat d'achat du 16 décembre 2010 (observations du 10 juin 2016 p. 2). Il convient donc d'examiner la période antérieure à novembre 2011, puis celle postérieure à cette année. Pour la première période, le recourant se fonde avant tout sur un "affidavit" d'août 2013 de son père produit le 27 août 2013. Cependant, ce document ne peut être appréhendé qu'avec réserve: non seulement il semble avoir été établi pour les besoins de la cause, mais en plus il émane d'un proche du recourant. D'ailleurs, le document indique uniquement que la demeure du père du recourant était le foyer d'habitation permanent de ce dernier, lorsqu'il était présent en *** (USA). La période antérieure à 2011 est pour le surplus discutée de manière très laconique par le recourant dans ses écritures, ce qui ne suffit pas pour établir un foyer d'habitation permanent aux Etats-Unis, même s'il est vrai que le seul fait que de disposer d'un endroit chez ses parents jusqu'en 2011 ne suffit pas, à lui seul, pour exclure un tel foyer, ce dernier pouvant très bien se trouver au lieu d'une chambre meublée. Pour ce qui est de la période courant dès novembre 2011, le Tribunal relève que si le recourant insiste sur le fait qu'il dispose d'un foyer d'habitation permanent à *** (USA) et qu'il a de forts liens avec les Etats-Unis, il reste relativement évasif sur la manière dont il utilise, concrètement, l'appartement ***, de sorte que le Tribunal doute que cet appartement soit régulièrement utilisé par le recourant. Le recourant souligne, il est vrai, disposer d'une ligne de télécommunication dans ledit appartement, ainsi que d'autres numéros de téléphone aux Etats-Unis, notamment dans un appartement qu'il loue à des tiers (observations du 3 juin 2016 p. 5). Il souligne en outre maintenir "des liens de rattachement importants avec les Etats-Unis", de nature familiale et relationnelle, en relation avec un passage dans une université américaine, et avoir pris, avec son épouse, des dispositions testamentaires en faveur de la famille du recourant. Ces éléments, même s'ils devaient être établis, ne suffiraient toutefois pas - pas plus d'ailleurs que l'acquisition d'emplacements mortuaires dans un cimetière de *** (USA) (recours p. 7 n. 20 s.) - à créer un foyer d'habitation, et encore moins un foyer d'habitation permanent à un endroit donné des Etats-Unis. La note sur les attaches du recourant aux Etats-Unis (pièce 27 jointe au recours), qui reprend les allégations du recourant, ne change rien à cette conclusion. Le recourant conteste au surplus que ses visites aux Etats-Unis représentaient des voyages d'affaires ou d'agrément; il soutient qu'elles concrétisaient au contraire ses liens forts avec les Etats-Unis. A ce titre, le Tribunal rappelle pourtant que le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non en fonction des déclarations de cette personne. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1, 131 I 145 consid. 4.1, 125 I 458 consid. 2b, 125 I 54 consid. 2; arrêt du TAF A-5472/2013 du 17 juillet 2014 consid. 3.1). On relève en outre que séjourner en moyenne moins de 50 jours par année, toujours aux mêmes périodes, aux Etats-Unis entre 2009 et 2012, ne confère pas aux visites une portée telle qu'elles fonderaient un foyer d'habitation permanent. Le Tribunal souligne aussi que le domicile politique ne joue pas de rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal (arrêt du TAF A-5472/2013 du 17 juillet 2014 consid. 3.1).

E. 5.3.3.4

Il résulte de ce qui précède que les liens du recourant avec les Etats-Unis, au sens de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US, font défaut, respectivement ne sont pas suffisamment étayés. Partant, suite à une libre appréciation des preuves, le Tribunal acquiert la conviction que le recourant ne dispose pas de foyer d'habitation permanent, au sens de l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US, à *** (USA), mais à *** (Royaume-Uni), étant rappelé qu'il n'est pas nécessaire que cette conviction confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité.

E. 5.3.3.5

Vu l'acquisition de cette conviction, il n'y a pas besoin de procéder à l'examen de la répartition du fardeau de la preuve, étant souligné que le recourant devrait, si le Tribunal procédait à cet examen, prouver sa résidence aux Etats-Unis (consid. 2.8 ci-dessus). Or, pour les motifs qui viennent d'être détaillés, le recourant ne parviendrait d'aucune manière à prouver une telle résidence.

E. 5.3.3.6

Le concept de centre des intérêts vitaux (consid. 4.3.5 et 4.4 ci-dessus) ne se retrouvant pas à l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US, point n'est besoin de se poser ici la question de savoir si le recourant a le centre de ses intérêts vitaux ailleurs qu'à son foyer d'habitation permanent au Royaume-Uni, ce qui paraît de toute manière exclu.

E. 5.3.3.7

Enfin, a fortiori, le recourant ne remplit pas la condition du séjour habituel aux Etats-Unis, puisqu'aucun des cas d'application de ce critère subsidiaire n'est rempli (consid. 4.4.3 ci-dessus). En effet, il ne dispose pas d'un foyer d'habitation permanent aux Etats-Unis, comme exposé. En outre, il ne prétend pas ne pas disposer d'un tel foyer au Royaume-Uni.

E. 5.3.3.8

En conséquence, le recourant ne peut pas être considéré comme résident des Etats-Unis au sens de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US.

E. 5.3.4

En outre, les déclarations du recourant, appréhendées à la lumière de la CDI-GB, ne peuvent que conduire le Tribunal à retenir la seule résidence du recourant au Royaume-Uni. Le Tribunal relève en effet que dans son pli du 16 janvier 2013, le Conseil du recourant a souligné que les "dividendes reçus de B. _____ SA n'ont pas été transférés en Angleterre. Ainsi, l'art. 27 para. 1 de la CDI Suisse - Royaume-Uni que vous citez dans votre courrier est applicable à mon mandant. Toutefois, du fait de sa nationalité américaine, [le recourant] est également imposable aux USA sur ses revenus mondiaux. [Le recourant] a donc déclaré les dividendes B. _____ SA reçus en 2010 dans sa déclaration US et a payé les impôts y relatifs dans ce pays". Deux points essentiels ressortent de ce courrier. D'abord, le recourant admet que la CDI-GB s'applique à lui, ce qui est du reste compatible avec la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui a jugé qu'une personne imposée au Royaume-Uni en vertu du principe de la remittance basis était un résident au sens de l'art. 1 CDI-GB (arrêt du TF 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 3.3.1), et donc, a fortiori, au sens de l'art. 4 par. 1 CDI-GB. Partant, le recourant doit être considéré comme résident au Royaume-Uni, ce d'autant plus que dans le courrier cité, il n'était pas prétendu que le recourant était assujéti à l'impôt aux Etats-Unis pour un autre motif que sa nationalité. Deuxièmement, il est vrai que l'art. 27 par. 1 CDI-GB pourrait faire obstacle à un remboursement de l'impôt anticipé (à ce

titre, voir art. 10 par. 2 let. b CDI-GB), en raison du fait que le recourant est imposé selon le principe de la remittance basis et pour autant que les dividendes n'ont pas été transférés ou touchés dans le Royaume-Uni (consid. 4.6 ci-dessus), ce dernier point ayant été admis par le recourant. Il n'y a toutefois pas besoin de trancher de manière définitive la question. Il suffit de remarquer que le recourant ne saurait, quoi qu'il en soit, contourner une règle de la CDI-GB destinée à éviter une double non-imposition (consid. 4.6 ci-dessus) en se fondant sur la CDI-US pour obtenir le remboursement de l'impôt anticipé auquel il n'aurait pas droit en vertu de la CDI-GB. Un auteur semble au demeurant mettre en garde contre certains abus qui pourraient résulter du système de la remittance basis (Menétrey, op. cit., p. 557). On peut encore remarquer que si le recourant avait choisi de transférer ses fonds en Grande-Bretagne, il aurait vraisemblablement aussi pu bénéficier d'un remboursement de l'impôt anticipé. N'ayant pas choisi cette option, pour des raisons qui lui appartiennent, il ne peut chercher à obtenir le remboursement évoqué par une autre voie (dans ce sens: arrêt du TF 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 4.1.2). Pour ce qui est des dividendes versés en 2008, le résultat de la présente analyse n'est pas différent si l'on se fonde sur la teneur du texte de l'art. 10 par. 1 CDI-GB en vigueur avant la modification du 26 juin 2007, entrée en force le 22 décembre 2008 (RO 2009 843).

E. 5.4.1

Faute d'être résident au sens de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-US, le recourant ne peut pas bénéficier des avantages prévus par l'art. 10 par. 2 let. b CDI-US en relation avec l'art. 2 al. 1 et 3 let. c O. CDI-US.

E. 5.4.2

C'est donc à juste titre que les demandes de remboursement n° B (let. B ci-dessus) et n° C (let. F ci-dessus) ont été rejetées.

E. 5.4.3

Par ailleurs, on pourrait se demander si l'art. 51 al. 2 et 3 LIA est un fondement de la demande de restitution de l'AFC du montant remboursé suite à la demande n° A (let. A ci-dessus), en tant que le présent cas diverge de l'affaire ATF 141 II 447, appliquant l'art. 3 de l'ordonnance du 18 décembre 1974 relative à la convention de double imposition conclue entre la Suisse et le Danemark (RS 672.931.41); cet article prévoit une procédure de remboursement de l'impôt anticipé dissemblable de celle prévue à l'art. 3 O. CDI-US. La question peut toutefois rester ouverte. En effet, vu que la base de l'enrichissement illégitime vaut, en tant que principe général, en droit public (consid. 4.5 ci-dessus), l'AFC est légitimée à réclamer le montant de Fr. 4'550'000.-, étant souligné qu'il n'y a ici pas de décision entrée en force que ferait obstacle à la demande de restitution. Vu ce qui précède, point n'est besoin de discuter l'art. 6 O. CDI-US (recouvrement de l'impôt par les Etats-Unis). Au surplus, le recourant aurait dû utiliser le formulaire de remboursement pour les résidents britanniques, raison pour laquelle l'AFC a certes remboursé le recourant volontairement, mais, dans les présentes circonstances, par erreur (voir consid. 4.5 ci-dessus). L'intérêt moratoire courant dès la décision de remboursement et non dès le remboursement illégitime (voir ATF 141 II 447 consid. 8.5.2), la décision est correcte sous cet angle aussi. Enfin, vu la mise en garde du 3 mai 2013 valant interruption du délai de prescription de trois ans (voir ATF 141 II 447 consid. 8.5.2, se référant à la durée prévue à l'art. 51 LIA en tant que principe général du droit [im Sinne eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes]) courant dès 2011, le délai de prescription a été valablement

interrompu, ce que les parties, du reste, ne discutent pas.

E. 6

En résumé, le recourant se dit résident aux Etats-Unis et soutient qu'il peut obtenir pour ce motif le remboursement de l'impôt anticipé. Or, il prétend à tort que les critères de l'art. 4 par. 1 let. a 2ème phr. CDI-US (séjour durable, foyer permanent d'habitation, séjour habituel) doivent être remplis de manière alternative. Cet article impose en effet que le critère du séjour durable aux Etats-Unis soit réalisé (consid. 5.3.1.8), ce qui n'est, en l'occurrence, pas le cas (consid. 5.3.2). En tout état de cause, le recourant ne remplit pas les deux autres critères, et il doit être considéré comme résident au Royaume-Uni (consid. 5.3.3), ce qui ressort en outre de ses déclarations, appréhendées à la lumière de la CDI-GB (consid. 5.3.4). La décision de rejet des deux demandes de remboursement de l'impôt anticipé est dès lors fondée (consid. 5.4.2), tout comme la demande de restitution du montant déjà remboursé par l'AFC (consid. 5.4.3).

E. 7

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), compte tenu en particulier de l'ampleur et de la difficulté de la cause, sont ici arrêtés à Fr. 32'500.-. Ils sont mis à la charge du recourant, qui succombe, et imputés sur le montant de Fr. 32'500.- versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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