

VD_OMNI FI.2022.0033 vom 24. Februar 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-02-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0033

FR: VD_OMNI FI.2022.0033 du 24 février 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0033 del 24 febbraio 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI, qui sollicite du recourant le remboursement de l'impôt anticipé imputé à tort. Les actions dont le rendement a fait l'objet d'un prélèvement de l'impôt anticipé appartenaient à une fondation sise au Liechtenstein. Si cette entité est une personne morale, son fondateur ou son bénéficiaire ne peut pas revendiquer le remboursement de l'impôt anticipé. Si cette entité ne peut être qualifiée de personne morale, un droit au remboursement peut être admis à certaines conditions. Le recourant, qui n'a pas satisfait à son devoir de collaborer à l'établissement des faits, échoue en l'occurrence à démontrer qu'il bénéficierait du droit de jouissance des actions en cause. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

LIA prévoit notamment que le recours doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui le motivent. Déposé en l'occurrence dans la forme et le délai prescrits, le recours est recevable, si bien qu'il convient d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

a) En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; 131 V 164 consid. 2.1). Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; arrêt TF 2C_53/2017 du 21 juillet 2017 consid. 5.1). b) L'objet du recours est en l'occurrence limité à la question de savoir si l'autorité intimée a ordonné à juste titre la restitution de l'impôt anticipé remboursé aux contribuables. L'objet du litige est ainsi délimité par cette question, traitée dans la décision attaquée. Les arguments développés par le recourant en relation avec une éventuelle restitution des impôts directs cantonaux et fédéraux sortent ainsi du cadre du litige et ne seront pas examinés. Dans cette mesure, le recours est irrecevable.

E. 2.2

et les références citées). S'il suffisait qu'une personne domiciliée en Suisse déclare le rendement soumis au prélèvement de l'impôt anticipé, il serait possible d'éviter le but fiscal de l'impôt anticipé, en particulier lorsqu'un autre contribuable, qui dispose d'un droit de jouissance sur une valeur patrimoniale, réside à l'étranger, dans un pays qui n'est notamment

pas au bénéfice d'une convention tendant à éviter la double imposition. Il est quoi qu'il en soit admis que l'impôt anticipé peut également poursuivre un but fiscal pour les personnes domiciliées en Suisse, lorsque les conditions matérielles d'un remboursement ne sont pas réunies (ATF 147 II 338 consid.

E. 2.3

et les références citées). Il convient en conséquence de retenir que le recourant n'a manifestement pas satisfait à son devoir de collaborer à l'établissement des faits. L'autorité intimée pouvait, par conséquent, considérer que les conditions du remboursement de l'impôt anticipé n'étaient pas réalisées.

E. 3

Le recourant soutient que l'autorité intimée ne pourrait plus revenir sur sa décision de remboursement de l'impôt anticipé. a) La Confédération, ou le canton pour le compte de la Confédération, rembourse l'impôt anticipé, conformément à la loi, au bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt (art. 1 al. 2 LIA). Les cantons adressent à la Confédération les relevés des montants d'impôt anticipé qu'ils ont remboursés (art. 57 al. 1 LIA); ceux-ci sont contrôlés par l'AFC (art. 57 al. 2 LIA). Si le contrôle révèle que le remboursement a été accordé à tort par l'office cantonal de l'impôt anticipé, l'AFC ordonne, à titre provisoire, une réduction correspondante du montant réclamé par le canton dans un de ses prochains relevés (art. 57 al. 3 LIA). Selon l'al. 4 de cette même disposition, l'AFC dispose d'un délai de trois ans depuis l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la décision de l'Office cantonal de l'impôt anticipé est passée en force pour ordonner cette réduction. En ordonnant la réduction provisoire à hauteur du remboursement accordé à tort, l'AFC exerce à cet égard son pouvoir d'autorité de surveillance des cantons (Conrad Stockar, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 4 e éd., Lausanne 2002, p. 59). C'est elle qui détermine si et dans quelle mesure un montant d'impôt anticipé remboursé est soumis à restitution. 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'éteint s'il n'est pas exercé en la forme d'une décision dans les six mois suivant la notification de la réduction provisoire (art. 58 al. 1 LIA). La décision du canton sur l'obligation de restituer peut, dans les trente jours suivant sa notification, être attaquée par voie de recours à la commission cantonale de recours (art. 58 al. 2 LIA). La réduction provisoire devient caduque si la décision sur recours dénie l'obligation de restituer; si elle l'admet en totalité ou en partie, la réduction devient définitive dans la même mesure (art. 58 al. 3 LIA). Sur le plan formel, la procédure de restitution de l'impôt anticipé remboursé à tort constitue ainsi une exception au principe de l'entrée en force des décisions administratives; il s'agit là en quelque sorte d'un motif de révision des décisions relatives à l'imputation de l'impôt anticipé (cf. arrêts FI.2020.0044 du 17 mai 2021 consid. 2; FI.2019.0165 du 20 juillet 2020 consid. 2; FI.2011.0036 du 20 septembre 2011 consid. 1). b) En l'espèce, les délais prescrits par les articles 57 al. 4 et 58 al. 1 LIA ont été respectés. En effet, l'AFC, qui disposait à cet égard d'un délai de trois ans à compter du 31 décembre 2018, a rendu une ordonnance de réduction le 3 décembre 2021. Pour sa part, l'ACI a notifié au recourant la décision de restitution de l'impôt anticipé le 17 février 2022. Le droit de l'autorité fiscale de demander la restitution de l'impôt anticipé remboursé à tort n'est donc pas périmé. Mal fondé, le grief du recourant doit être rejeté.

E. 4

Sur le fond, le recourant conteste les motifs de la décision de restitution de l'impôt anticipé. Il soutient par ailleurs que l'imposition du revenu déclaré doit conduire, de facto, à l'admission de sa demande de remboursement de l'impôt anticipé. a) La répétition du montant d'impôt anticipé suppose que celui-ci ait été remboursé à tort par l'autorité cantonale (Knüsel, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2^e édition, 2012, n° 4 ad art. 57 LIA). Le chapitre 2 de la LIA (art. 21 à 33 LIA) règle le remboursement de l'impôt anticipé. Le droit au remboursement de l'impôt anticipé est soumis à la réalisation des conditions des art. 21 ss LIA. D'après l'art. 21 al. 1 let. a LIA, l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers retenus à sa charge par le débiteur s'il avait, à l'échéance de la prestation imposable, le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. Si l'ayant droit est une personne physique, elle doit en outre être domiciliée en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 al. 1 LIA); s'il s'agit d'une personne morale, elle doit à cette même échéance y avoir son siège (art. 24 al. 2 LIA). Toutefois, le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluider un impôt (art. 21 al. 2 LIA). L'existence d'une évasion fiscale en lien avec l'impôt anticipé ne doit être examinée que si les conditions justifiant le remboursement en vertu de la loi sont réunies (ATF 147 II 338 consid. 2.3; 142 II 9 consid. 4). b) L'autorité intimée a considéré que le recourant ne disposait pas du droit de jouissance sur les valeurs mobilières qui ont produit le rendement soumis à l'impôt anticipé. On entend par "droit de jouissance", non seulement la propriété de la valeur patrimoniale, mais aussi le droit au rendement que produit la valeur patrimoniale en question. Cela suppose que la personne qui dispose d'un droit de jouissance sur une valeur patrimoniale peut percevoir le revenu qui en résulte et le conserver (arrêt TF 2C_383/2013 du 2 octobre 2015 consid. 3.1). Cette notion correspond pour l'essentiel à celle de bénéficiaire effectif, les critères déterminants à la base des deux définitions étant la propriété et le contrôle économique (arrêt TF 2C_383/2013 du 2 octobre 2015 consid. 4.1). Dans un cas comme dans l'autre, il s'agit d'éviter qu'une personne ou une société dotée d'un pouvoir de disposer limité sur les dividendes qu'elle percevait ne soit intercalée pour obtenir indûment le remboursement de l'impôt anticipé en Suisse (arrêt TF 2C_383/2013 précité, consid. 4.1; cf. aussi arrêt TF 2C_364/2012 et 2C_377/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.1 et 5.2). En l'occurrence, il ressort du dossier que les actions Swisscom, dont le rendement a fait l'objet d'un prélèvement de l'impôt anticipé, appartenaient formellement à la fondation liechtensteinoise "D. _____" (ci-après: la fondation). On ignore tout du but de cette fondation et de son activité, si ce n'est qu'il s'agit d'une structure discrétionnaire sans ayant droit économique. Les pièces du dossier ne permettent en particulier pas de répondre à la question de savoir si la fondation liechtensteinoise doit être considérée comme une personne morale ou si cette structure devrait être traitée de manière transparente à des fins fiscales (cf. sur cette problématique, voir Stefan Oesterhelt/Andrea Opel, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, in: Revue fiscale, n° 1/2020, p. 2-21). c) Si l'on considère que la fondation est un sujet fiscal, il est d'emblée exclu que le recourant puisse se prévaloir d'un quelconque droit au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement des actions Swisscom. La figure juridique du "Durchgriff" (principe de la transparence) autorise certes, dans certaines circonstances, les autorités à lever le voile corporatif d'une personne morale lorsque l'invocation de son indépendance juridique s'avère être abusive (cf. ATF 144 III 541 consid. 8.3.2 p. 546s.). Ce principe ne trouve toutefois pas application dans la situation inverse, lorsque, pour les besoins de l'impôt anticipé, une personne physique prétend que le voile

corporatif d'une personne morale dont elle s'est servie devrait être levé. La personne physique doit en effet se laisser opposer l'indépendance de la personne morale (arrêt TF 2C_344/2018 du 4 février 2020 consid. 3.4.2; ATF 136 I 49 consid. 5.4 p. 60 s.). La qualité de bénéficiaire du rendement, qui fonde le droit au remboursement de l'impôt anticipé, ne coïncide en effet pas avec la question de savoir qui, du point de vue du droit des sociétés, est l'ayant droit au patrimoine du bénéficiaire (arrêt TF 2C_344/2018 du 4 février 2020 consid. 3.4.3). Le recourant ne conteste en l'occurrence pas qu'il n'est pas le bénéficiaire du rendement en cause. Le fait qu'il soit l'ayant droit économique des dividendes versés, du fait qu'il contrôle la fondation, n'y change rien sur le vu de la jurisprudence précitée. Dans une telle hypothèse, seule la fondation liechtensteinoise serait théoriquement en droit de prétendre au remboursement de l'impôt anticipé (étant toutefois précisé qu'elle ne pouvait, en 2016, pas encore bénéficier de la convention du 10 juillet 2015 entre la Confédération suisse et la Principauté du Liechtenstein en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune; RS 0.672.951.43), à l'exclusion notamment de son fondateur ou de son bénéficiaire. d) A supposer que la fondation ne puisse être qualifiée de personne morale, il conviendrait de déterminer si le rendement des actions Swisscom peut être attribué au recourant. Le recourant semble soutenir qu'il en serait le bénéficiaire, de sorte qu'il devrait pouvoir prétendre au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement en question. Il manque toutefois au dossier les pièces permettant de déterminer quel a été le rôle du recourant dans le cadre de la fondation et s'il doit, comme il semble le soutenir, se voir attribuer les rendements des actions Swisscom en cause. L'attestation d'anciens membres du conseil de fondation, qui précise que la fondation est une structure discrétionnaire sans ayant droit économique, paraît plutôt exclure cette hypothèse. Or, aux termes de l'art. 48 al. 1 LIA, celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé doit renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement; il doit en particulier: remplir complètement et exactement les formules de demandes et les questionnaires (let. a); fournir, à la requête de l'autorité, les attestations concernant la déduction de l'impôt (art. 14 al. 2 LIA) et produire les livres, pièces justificatives et autres documents (let. b). L'art. 48 al. 2 LIA prévoit quant à lui que si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement ne peut être déterminé sans les renseignements requis par l'autorité, la demande est rejetée. Cette disposition codifie les deux principes suivants. Selon un premier principe, l'obligation d'examen et d'instruction de l'autorité appelée à se prononcer sur la demande de remboursement trouve ses limites dans l'obligation de renseignement et de collaboration du requérant. Lors de l'examen de la demande de remboursement, l'Administration fédérale bénéficie d'un certain pouvoir d'appréciation (arrêt TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 et les références citées). Conformément à un second principe, l'obligation de renseignement et de collaboration de la personne demandant le remboursement de l'impôt anticipé doit respecter le principe de la proportionnalité prévu à l'art. 5 al. 2 Cst. Le requérant ne doit donner suite aux demandes de l'autorité compétente, que dans la mesure où celles-ci sont raisonnables. Cela signifie principalement que la collecte des informations demandées ne doit pas occasionner au requérant des coûts disproportionnés (arrêts TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 5. 3; 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.2 et les références citées). Les conséquences d'une absence de collaboration n'interviennent que lorsque la requête de remboursement ne peut pas être examinée sans les informations, respectivement les pièces demandées. Par son comportement, le requérant crée une situation empêchant les autorités

fiscales d'élucider les faits déterminants pour trancher la question (juridique) du droit au remboursement (arrêts TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.3; 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 3.4, in RDAF 2010 II 605; cf. K pfer/Oesch-Bangerter, in Bundesgesetz  ber die Verrechnungssteuer, Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [ d.], 2 e éd. 2012, n  19 ad art. 48 LIA). Les conséquences du manque de collaboration du requérant prévues à l'art. 48 al. 2 LIA sont conformes au principe selon lequel le défaut de collaboration ne doit pas profiter au contribuable (arrêts TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 5.4; 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.3 et les références citées). En l'occurrence, les faits qui devaient permettre l'examen de la demande de remboursement du recourant n'ont pas pu être établis. Le recourant ne dit rien des motifs pour lesquels il a déclaré le rendement d'actions qui sont la propriété de la fondation "D._____". L'obligation du recourant était d'autant plus étendue qu'elle portait en l'occurrence sur des faits transfrontaliers (cf. ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434), qu'il ne pouvait de toute évidence ignorer. Le recourant n'a en particulier pas produit les documents qui permettraient d'établir que la fondation ne peut être considérée comme un sujet fiscal, ni à quel titre il bénéficierait du droit de jouissance des actions en question. Le seul fait que le recourant ait déclaré le rendement des actions ne constitue pas une preuve de sa qualité de bénéficiaire du droit de jouissance des actions. Au contraire, il convient de tenir compte du fait que l'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié en Suisse (ou y a, ou non, son siège). 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 , sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (ATF 147 II 338 consid. 2.3; cf.  galement ATF 141 II 447 consid.

E. 5

Les considérants qui pr c dent conduisent ainsi le Tribunal à rejeter le recours, dans la mesure de sa recevabilité, et à confirmer la décision attaquée. Les frais judiciaires, arrêtés à 400 fr., doivent être mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD et 2 al. 1 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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