

# VD\_OMNI FI.2022.0154 vom 13. Juli 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-07-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0154](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0154)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0154 du 13 juillet 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0154 del 13 luglio 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une ordonnance de restitution d'une retenue supplémentaire USA, octroyée à tort aux recourants. La retenue supplémentaire USA est créditée aux contribuables dans le cadre de la taxation de leur impôts directs sur le revenu et la fortune, sous réserve d'un contrôle que peut opérer l'AFC conformément à la réglementation en matière d'impôt anticipé applicable par renvoi de l'article 17 OCDI-US. Tel a bien été le cas en l'espèce, puisque la retenue supplémentaire d'impôt prévue par l'art. 11 al. 1 OCDI-US n'a pas été prélevée par le prestataire bancaire des recourants. Il n'y a pas non plus de protection selon le principe de la bonne foi: les recourants ont certes déposé outre le formulaire de demande de remboursement de la retenue supplémentaire USA, une formule DA-1 pour le remboursement de la part non dégrevable des impôts étrangers. Cette dernière est cependant restée vide et l'octroi dans un premier temps du remboursement par l'autorité intimée ne peut pas être assimilé à une garantie ou un renseignement erroné qui lierait l'autorité. Il n'y a pas non plus de formalisme excessif à refuser l'imputation forfaitaire dans la mesure où le formulaire DA-1 est resté vide. Rejet du recours.

## Erwägungen

### E. 1

a) La décision attaquée a été rendue en application de l'art. 58 al. 1 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), applicable par renvoi de l'art. 17 de l'ordonnance fédérale du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (ci-après: OCDI-US; RS 672.933.61). Conformément à l'art. 58 al. 2 LIA, de telles décisions ne sont pas sujettes à réclamation et doivent être attaquées par la voie du recours direct "à la commission cantonale de recours", à savoir le Tribunal cantonal dans le canton de Vaud (art. 3 al. 1 de l'arrêté du Conseil d'Etat du 9 avril 2003 [AVLIA; BLV 658.21.1]). La compétence de la cour de céans est dès lors donnée. b) Pour le surplus, le recours a été déposé dans le délai et les formes prévues (art. 79 et 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]). La qualité pour agir des recourants est par ailleurs incontestable (art. 75 LPA-VD). Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le recours.

### E. 2

Les recourants contestent l'application faite par l'autorité intimée des dispositions légales sur le remboursement de la retenue supplémentaire d'impôt (RS-USA), qui leur aurait été accordé à tort et sur l'imputation forfaitaire d'impôt qu'ils n'ont pas demandée mais à laquelle, selon eux, ils auraient eu droit. Il y a donc lieu avant toute chose de présenter le cadre légal applicable.

### E. 3

a) Les dividendes de source américaine versés à des résidents suisses sont dans leur principe imposables en Suisse. Conformément à l'art. 10 al. 2 de la Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US ; RS 0.672.933.61), ces dividendes peuvent aussi être imposés aux États-Unis, conformément à la législation de cet État, l'impôt ne pouvant cependant excéder, s'agissant d'une personne physique comme en l'espèce, 15 % du montant brut des dividendes. b) Cette part d'impôt qui reste acquise aux États-Unis à hauteur de maximum 15% peut faire l'objet, pour un contribuable résident en Suisse, conformément à l'art. 23 CDI-US, d'une imputation de l'impôt sur l'impôt suisse qui frappe ses revenus; la somme ainsi imputée ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt suisse, calculé avant l'imputation, correspondant aux revenus imposables aux États-Unis. Le dégrèvement par imputation sur les impôts suisses de l'impôt irrécupérable prélevé à la source par un État étranger en application d'une convention d'une double imposition est régi, s'agissant de revenus échus en 2018, par l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt du 22 août 1967, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019 (ci-après OIFI ; RS 672.201). c) La "retenue supplémentaire d'impôt" (RS-USA) sur les dividendes provenant des États-Unis est une forme particulière de retenue à la source, destinée non pas à financer de manière supplémentaire l'État mais à garantir l'imposition définitive des rendements dégrévés en application de la convention. On extrait l'explication suivante sur cette retenue de la circulaire N° 2 du Conseil fédéral aux gouvernements des cantons concernant la convention entre la Suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu du 30 novembre 1951 (FF 1951 III 1009, spéc. 1011): "5. La «retenue supplémentaire d'impôt USA» a. Généralités. — La méthode suivie par les États-Unis pour la réduction de la retenue d'impôt sur la base des adresses inscrites dans les livres de la société et sur la base des attestations venues de Suisse concernant le domicile suisse pourrait entraîner des abus, si le droit des bénéficiaires à jouir des taux d'impôt réduits par la convention n'était pas l'objet d'un contrôle en Suisse. C'est pourquoi la Suisse doit veiller à ce que les allègements prévus dans la convention ne reviennent pas à des personnes qui n'y ont pas droit. De telles mesures sont d'autant plus nécessaires que les actions acquises par les clients (suisses ou étrangers) de banques suisses sont inscrites dans les livres de la société au nom de la banque suisse. La banque reçoit les dividendes pour le compte de ses clients et elle les leur transmet. Si le client est domicilié dans un autre État, il n'a pas droit à la réduction de la retenue d'impôt qui a été convenue dans les relations entre la Suisse et les États-Unis. Il en est de même pour les obligations américaines si elles sont déposées aux États-Unis au nom de banque suisse pour leurs clients. Selon la recommandation des banques suisses, nous avons prévu une procédure spéciale (art. 14 et suivants ACF) pour les cas où des banques, fiduciaires ou autres intermédiaires suisses reçoivent pour le compte de tiers des rendements de source américaine. Cette procédure consiste en ce que les intermédiaires en question (banques, fiduciaires, gérants de fortune, etc.), sur tous les dividendes et intérêts d'obligations qu'ils reçoivent pour le compte de tiers, retiennent (retenue supplémentaire d'impôt) la différence entre le montant légal entier de l'impôt américain à la source et la déduction d'impôt réduite par la convention; ils versent cette différence, convertie en francs suisses, à l'administration fédérale des contributions. Les clients des banques, qui reçoivent donc comme auparavant leurs dividendes et intérêts de source américaine sous déduction de 30 ou de 28 pour cent, peuvent, s'ils ont droit aux allègements accordés dans les articles VI et VII de la convention,

demander l'imputation ou le remboursement des montants déduits au titre de retenue supplémentaire d'impôt américain, par la même voie qui est prévue pour l'impôt fédéral anticipé. Les autorités fiscales vérifient si les conditions posées par la convention sont remplies. De cette façon, on empêche de manière suffisante que les personnes qui n'y ont pas droit, en particulier celles qui sont domiciliées à l'étranger, ne jouissent abusivement des avantages de la convention." La retenue supplémentaire dont il était question ci-dessus est actuellement réglée par les art. 11 à 18 OCIDI-US. Son champ d'application est précisé à l'art. 11 al. 1 OCIDI-US, sous l'intitulé "Retenue supplémentaire d'impôt concernant l'encaissement de dividendes et d'intérêts américains par l'intermédiaire d'établissements payeurs suisses" et dont la teneur est la suivante: "La personne qui, en sa qualité de "Qualified Intermediary", reçoit en Suisse pour le compte de tiers, de la part de sociétés américaines ou de leurs établissements payeurs, des dividendes américains réduits à 85 ou 95 % de leur montant brut destinés à être payés immédiatement ou crédités à des bénéficiaires effectifs résidents de Suisse ou à être remis à une personne résidente d'un Etat étranger à la demande de ces derniers, doit retenir sur le montant reçu 15 % (en cas de versement de 85 % du montant brut) ou 25 % (en cas de versement de 95 % du montant brut) du dividende brut; elle doit transmettre cette retenue en francs suisses à l'Administration fédérale des contributions (compte 30-4120-3), en même temps qu'un avis sur formule 182, au plus tard 30 jours après l'expiration du trimestre au cours duquel le paiement a été effectué." Aux termes de l'art. 12 OCIDI-US, la personne tenue d'opérer la retenue supplémentaire d'impôt doit remettre au bénéficiaire du dividende ou de l'intérêt ainsi réduit un relevé daté qui contient, en particulier: le montant de la retenue d'impôt en francs suisses, convertie au cours pris comme base pour la remise du dividende ou de l'intérêt (let. e); la mention que le relevé sert à faire valoir le droit à l'imputation ou au remboursement au sens de l'art. 15 OCIDI-US (let. f). Conformément à l'art. 14 al. 1 OCIDI-US, la personne dont les revenus provenant de dividendes ont été diminués de la retenue supplémentaire d'impôt peut demander le remboursement ou l'imputation en francs suisse de cette dernière à certaines conditions. Selon l'art. 16 OCIDI-US, s'il se révèle qu'une retenue supplémentaire d'impôt déduite en vertu de l'art. 11 a été remboursée ou imputée à tort, son montant doit être restitué à l'AFC (al. 1); le recouvrement incombe à l'office qui a décidé à tort le remboursement ou l'imputation (al. 2). Il est renvoyé pour le surplus à la procédure prévue par la réglementation en matière d'impôt anticipé (art. 17 OCIDI-US). L'art. 57 al. 3 LIA prévoit en particulier que, si le contrôle des relevés d'impôt anticipé établis par les cantons révèle que le remboursement a été accordé à tort, l'AFC ordonne, à titre provisoire, une réduction correspondante du montant réclamé par le canton concerné dans un de ses prochains relevés. Le canton dispose alors de six mois pour demander, sous forme de décision, la restitution de l'impôt à celui qui a bénéficié du remboursement (art. 58 al. 1 LIA). Conformément à la réglementation de l'impôt anticipé applicable par renvoi de l'article 17 OCIDI-US, la décision de remboursement rendue par l'Office cantonal de l'impôt anticipé est faite sous réserve du contrôle de l'AFC (art. 52 al. 4 LIA). Ainsi, en vertu de l'art. 57 al. 1 à 3 LIA, l'AFC ordonne la réduction provisoire du prochain relevé des remboursements adressés par le canton, à hauteur du remboursement accordé à tort par ce dernier. En application de l'art. 58 al. 1 LIA, l'office cantonal de l'impôt anticipé (dans le canton de Vaud : l'ACI, section OCIA) dispose de six mois pour demander, sous forme de décision, la restitution de l'impôt à celui qui a bénéficié du remboursement. d) Il résulte de ce qui précède que le droit au remboursement de la RS-USA et le droit à l'imputation forfaitaire des 15% d'imposition indégrevable aux Etats-Unis poursuivent des buts

différents et sont susceptibles d'être ouverts conjointement. Ils répondent cependant à des conditions qui divergent en particulier en ce que, comme on l'a vu, l'imputation forfaitaire d'impôt ne fonctionne qu'en cas d'imposition des revenus dégrévés en Suisse, alors que le remboursement de la retenue supplémentaire, qui n'est destinée qu'à garantir la déclaration des revenus, est dû dès lors que les rendements sont déclarés (art. 14 al. 2bis let. a OCDI-US). Certes, l'imputation forfaitaire est liée à la retenue supplémentaire USA. En effet, la réduction de la retenue à la source américaine à 15 % n'est possible que pour les intermédiaires financiers qui ont le statut de "Qualified Intermediary", attribué par l'administration fiscale américaine. Or, le versement d'un dividende par un tel "Qualified Intermediary" à un résident suisse va déclencher la retenue supplémentaire USA. Toutefois, cela n'empêche pas de reconnaître qu'il s'agit de deux institutions juridiques distinctes. e) En l'espèce, il ressort des pièces du dossier que les recourants ont perçu des dividendes de plusieurs sociétés américaines, qui ont fait l'objet d'une imposition à la source de 15%, ainsi que le mentionnent les décomptes du courtier en ligne "D. \_\_\_\_\_ (U. K.) Ltd". Ce dernier a reversé sur le compte des recourants les rendements nets, après déduction de l'impôt de 15% précité. Toutefois, les décomptes de revenu ne mentionnent pas l'existence d'une retenue supplémentaire d'impôt, au sens de l'art. 11 al. 1 OCDI-US, mis en relation avec l'art. 12 let. e OCDI-US. "C. \_\_\_\_\_", qui paraît ne pas avoir agi comme "qualified intermediary", n'a dans tous les cas pas versé à l'AFC la retenue supplémentaire en relation avec le rendement des actions américaines détenues par les recourants. Les recourants ne prétendent d'ailleurs pas non plus que "C. \_\_\_\_\_" aurait agi en tant que "qualified intermediary". Sur la base des pièces figurant au dossier, on ignore si la retenue de 15 % correspond bien au montant de l'impôt à la source prélevé par les Etats-Unis. Cette problématique, qui relève des relations des recourants avec le fisc américain, respectivement avec son intermédiaire financier, n'a toutefois pas à être examinée dans le cadre du présent litige. Il s'ensuit que la retenue supplémentaire d'impôt prévue par l'art. 11 al. 1 OCDI-US n'était pas due. Or, les recourants ont néanmoins déposé une demande de remboursement de la retenue supplémentaire et ont obtenu le remboursement des montants litigieux. Comme ces derniers l'admettent dans leur recours, cette demande était infondée si bien que la nouvelle décision de l'Office d'impôt lui réclamant la restitution des remboursements effectués à tort était justifiée. Au regard de ces éléments, la décision de restitution litigieuse échappe à la critique.

#### **E. 4**

Les recourants font valoir à l'encontre de la décision attaquée qu'elle serait contraire au principe de la bonne foi. Ils soutiennent plus précisément que la décision de restitution prononcée par l'autorité intimée serait contraire à la confiance suscitée auprès d'eux par la décision "leur accordant une imputation dont l'ordre de grandeur était similaire aux montants perçus en lien avec les périodes fiscales 2016 et 2017, indépendamment du fait que cela ait été fait au titre d'imputation forfaitaire d'impôts étrangers ou de retenue supplémentaire USA" (recours, p. 9). Il sied de rappeler que le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que: a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences, c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait

renoncer sans subir de préjudice, et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (arrêts TF 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références, in Archives 89 p. 629, 2C\_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1 et les références, in StE 2013 A 21.14 Nr. 23, 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 8.1 et les références, in RDAF 2009 II 531). En l'espèce, on peine à comprendre quel serait le "renseignement erroné" qu'aurait donné l'autorité compétente et sur lequel les recourants se seraient fondés pour prendre des mesures irréversibles au sens de la jurisprudence précitée. A suivre leur argumentation, la décision de taxation pour la période fiscale 2018 leur accordant un remboursement de la retenue supplémentaire aurait déclenché cette confiance. Dès lors qu'un montant de 101'567 fr. 90 était crédité en faveur des recourants, comme lors des périodes fiscales précédentes, sans mention quelconque de la retenue supplémentaire USA, mais uniquement d'un "impôt anticipé USA", cela laissait supposer qu'il avait été tenu compte des impôts américains prélevés à la source et qu'un dégrèvement avait été accordé sur cette base. Ils soulignent dans ce cadre que la terminologie adoptée par l'autorité intimée dans la décision de taxation et le décompte de perception, à savoir retenue supplémentaire USA (page 2), impôt anticipé (page 9 et dernière page) et impôt anticipé USA (dernière page) pour parler d'une seule est même chose, soit une retenue supplémentaire USA, ne pouvait que porter à confusion. Ces éléments ne permettent cependant pas d'admettre que les conditions de la protection constitutionnelle de la bonne foi seraient remplies. D'une part, il est douteux que la décision de remboursement de la retenue supplémentaire USA en tant que telle puisse être assimilée à un renseignement liant l'autorité fiscale. Comme on l'a vu ci-dessus, le système mis en place par le renvoi à l'art. 57 LIA permet un contrôle a posteriori des remboursements de la retenue supplémentaire USA par l'AFC. Si le contrôle révèle que le remboursement a été accordé à tort par l'Office cantonal de l'impôt anticipé, l'AFC ordonne une réduction correspondante du montant réclamé par le canton dans un de ses prochains relevés, ce qui déclenche à son tour le droit pour l'autorité cantonale, dans les six mois, de demander la restitution de l'impôt à celui qui a bénéficié du remboursement injustifié. Dans un tel système, il est douteux que la décision initiale de rembourser puisse fonder une confiance susceptible d'être protégée auprès du bénéficiaire du remboursement. Mais surtout, il faut bien voir qu'il ne s'agit pas d'un renseignement mais d'une décision qui était erronée. Or, une fois entrée en force la décision lie l'autorité et le contribuable, non pas sous l'angle du principe de la bonne foi mais de celui de l'autorité de la force de chose décidée. Dès ce moment, seule la révision de la décision est envisageable, aux conditions prévues par la loi. Tel est bien le cas ici, puisque l'autorité fiscale peut, sur la base de l'art. 58 LIA revenir sur une décision de restitution de la retenue supplémentaire USA dans les six mois qui suivent une ordonnance de réduction de l'AFC. C'est donc à tort que les recourants opposent le principe de la bonne foi en l'espèce.

## **E. 5**

Les recourants font cependant encore valoir un grief qui pourrait s'apparenter à celui du formalisme excessif. Ils expliquent en effet que le formulaire qu'ils auraient dû remplir (formulaire DA-1) pour obtenir le remboursement légitime des impôts non dégrevables étrangers était également rempli et signé. Qu'il devait ainsi être clair pour l'autorité fiscale qu'ils demandaient non pas un remboursement de la retenue supplémentaire USA mais uniquement une imputation forfaitaire d'impôt. En outre, les pièces justificatives étaient jointes à la déclaration. Selon eux, l'erreur de report des rendements dans le formulaire R-US était évidente et l'OID aurait dû corriger d'office en admettant non pas le

remboursement de la retenue USA, mais l'imputation forfaitaire d'impôt. Dans ces circonstances, ils estiment que la restitution du montant de retenue supplémentaire USA alors qu'ils auraient eu droit à l'imputation forfaitaire d'un montant équivalent résulte d'un excès de formalisme. Conformément à l'art. 14 al. 2 OIFI, le droit à l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus. Les recourants font également valoir – en quelque sorte – que l'interprétation faite par l'autorité intimée serait d'autant plus excessive et choquante que les délais de péremption du remboursement de l'impôt anticipé et de correction par l'AFC des remboursements ne seraient pas coordonnés. Il existe en effet un décalage entre l'échéance du délai pour demander l'imputation forfaitaire de l'impôt étranger non dégrevable (art. 14 al. 2 OIFI) et l'échéance du délai permettant à l'AFC de prononcer une ordonnance de réduction (art. 57 al. 4 LIA). Dans le premier cas, le délai se base sur l'année d'échéance des rendements, tandis que dans le deuxième, le délai se base sur l'entrée en force de la décision de taxation octroyant l'imputation. La Cour de céans ne peut se rallier à ce point de vue. Si le système parallèle entre le remboursement de la retenue supplémentaire USA et celui de l'imputation forfaitaire d'impôt est certes relativement compliqué, voire imbriqué, il ne pouvait légitimement échapper aux recourants, qui avaient au surplus eu recours à un mandataire professionnel pour remplir leur déclaration d'impôt 2018, que demander le remboursement de la retenue supplémentaire USA n'était pas équivalent à requérir une imputation forfaitaire d'impôts indégrevables en application de la CDI-US. Faire valoir le formalisme excessif alors qu'ils sont à l'origine de l'erreur qui a conduit au remboursement de la retenue ne peut pas être admis. Il résulte au surplus du dossier et en particulier de la déclaration d'impôt 2017 des recourants que ces derniers avaient pu jusque-là remplir correctement la formule DA-1 avec les rendements versés par D. \_\_\_\_\_ pour bénéficier de l'imputation forfaitaire d'impôt. On ne saurait dans de telles circonstances juger que l'autorité intimée par elle-même voir que la demande de remboursement de la retenue supplémentaire USA était illégitime et accorder l'imputation forfaitaire d'impôt à la place. Il n'y a donc pas eu de formalisme excessif à cet égard et le grief des recourants doit être rejeté.

## **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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