

VD_OMNI FI.2023.0017 vom 28. September 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-09-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0017

FR: VD_OMNI FI.2023.0017 du 28 septembre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0017 del 28 settembre 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation des décisions de l'ACI exigeant de la recourante la restitution de l'impôt indûment imputé. La procédure de surveillance par l'AFC de l'activité des cantons dans le domaine de l'imputation forfaitaire est une activité propre et indépendante du contrôle effectué dans les cantons lors de la taxation. La procédure de restitution, qui fait suite à la réduction provisoire ordonnée par l'AFC, constitue une exception au principe de l'entrée en force des décisions administratives, qui ne suppose pas l'existence, comme en matière d'impôts directs, de "moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus". La recourante ne conteste pour le surplus pas, sur le fonds, que l'impôt a été imputé à tort. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Les dispositions procédurales de l'ordonnance du Conseil fédéral relative à l'imputation forfaitaire d'impôt du 22 août 1967 (RS 672.201; ci-après: OIFI, désormais intitulée ordonnance relative à l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source), dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019, applicable aux revenus échus comme en l'occurrence entre 2015 et 2018, renvoient aux règles de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21). Tel est notamment le cas de l'aménagement du droit de réclamation et de recours (art. 18 OIFI). En l'occurrence, l'OCIA a demandé la restitution du montant remboursé à tort conformément à l'art. 58 LIA, lequel confère une telle compétence à cet office en qualité duquel agit l'Administration cantonale des impôts (art. 1 de l'arrêté d'application dans le canton de Vaud de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 9 avril 2003, [AVLIA; BLV 658.21.1]). Cette attribution peut toutefois également être déléguée aux offices d'impôts de district (art. 2 AVLIA, cf. aussi l'art. 3 de l'arrêté d'exécution dans le canton de Vaud du 9 avril 2003 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt [AVOII; BLV 658.31.1]). De plus, cette décision n'est pas sujette à réclamation, mais peut directement être déférée à la Commission cantonale de recours, soit en l'occurrence le Tribunal cantonal (cf. l'art. 58 al. 2 LIA, par renvoi de l'art. 18 OIFI, ainsi que l'art. 35 al. 2 LIA, par renvoi de l'art. 3 AVLIA). C'est dès lors à juste titre que les décisions du 26 janvier 2023 ont fait l'objet d'un recours direct au Tribunal cantonal. Le recours, qui a été déposé dans le délai de trente jours imparti à cet effet, l'a été en temps utile. Il est par ailleurs recevable en la forme.

E. 2

Il y a imputation fiscale ou crédit d'impôt ("tax credit") lorsque l'Etat de domicile d'un contribuable déduit des impôts dus par ce contribuable sur les revenus de source étrangère les impôts perçus à la source sur ces mêmes revenus par l'Etat d'où ils proviennent.

L'imputation fiscale peut être instituée par la législation interne d'un pays ou relever des dispositions des conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions. Dans ce dernier cas, l'imputation n'est accordée que pour les impôts perçus sur les revenus provenant d'Etats avec lesquels la Suisse a conclu une convention en vue d'éviter les doubles impositions et dans la mesure où ces conventions le prévoient (cf. Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 5 e éd., Berne 2022, p. 276, n° 769; Charles Constantin, L'imputation d'impôts étrangers, RDAF 1968 p. 276). Pour l'essentiel, les conventions de double imposition conclues par la Suisse avec des Etats étrangers depuis 1965 ont notamment pour but d'offrir aux bénéficiaires domiciliés en Suisse, la possibilité d'obtenir des dégrèvements des impôts suisses en compensation des impôts qui sont perçus par ces Etats étrangers sur les dividendes (Administration fédérale des contributions, Notice sur l'imputation forfaitaire d'impôt pour dividendes, intérêts, et redevances de licences provenant d'Etats étrangers, Double imposition, DA-M (8.03)). C'est par ailleurs également ce que rappelle l'art. 1 OIFI lorsqu'il indique s'appliquer "aux revenus (al. 2) provenant d'Etats (Etats contractants) avec lesquels la Suisse a conclu des conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions (conventions), lorsque ces conventions instituent pour ces revenus un dégrèvement des impôts suisses". En l'espèce cependant ce n'est pas l'imputation forfaitaire sur le plan matériel qui est litigieuse entre les parties, dès lors que la recourante admet qu'elle n'avait pas droit aux crédits d'impôt qui lui ont été octroyés à sa demande pour les périodes fiscales 2015 à 2018. C'est en effet de manière erronée que l'imputation avait été requise à, puis octroyée par, l'autorité fiscale, le relevé fiscal ne mentionnant par ailleurs aucun impôt étranger non dégrevable. Il n'est d'ailleurs pas litigieux en l'occurrence que le relevé fiscal établi par ***** pour la recourante était erroné dans ce sens qu'il indiquait comme "bruts" des montants nets d'impôts étrangers, sans mentionner de montants d'impôt étrangers non dégrevables prélevés à la source dans les rubriques correspondantes. On rappellera d'abord (consid. 3 ci-après) le cadre procédural de l'imputation forfaitaire et de sa restitution, puis la Cour traitera de la restitution décidée en l'espèce (consid. 4).

E. 3

C'est le canton, en partie pour le compte de la Confédération, qui octroie l'imputation forfaitaire d'impôt, conformément à l'art. 15 OIFI. 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 de l'imputation forfaitaire; 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).

E. 4

ad art. 57 LIA): l'AFC ne peut qu'aviser le canton compétent de la réduction de son prochain décompte à hauteur du crédit d'impôt octroyé à tort; c'est à l'autorité cantonale ensuite de choisir, soit dans les six mois, de demander "la restitution de l'impôt à celui qui a bénéficié du remboursement" (art. 58 al. 1 LIA applicable par renvoi de l'art. 20 al. 3 OIFI), soit dans les neuf mois d'intenter une action devant le Tribunal fédéral au sens de l'art. 120 LTF, soit finalement de ne rien faire, auquel cas, l'ordonnance de réduction de l'AFC devient définitive (art. 58 al. 4 LIA) et le canton supporte la réduction ainsi ordonnée. On signalera à cet égard que cette procédure et les délais particuliers qui résultent de cette systématique légale compliquée sont identiques en matière de remboursement de l'impôt anticipé. Par ailleurs dans un arrêt 2C_936/2018 (du 9 janvier 2019, consid. 4.1), le Tribunal fédéral a considéré que le délai de trois ans prévu à l'art. 32 al. 1 LIA ne s'applique pas à l'autorité fiscale mais uniquement au contribuable. Ce délai ne traite que du droit du contribuable à obtenir la restitution de l'impôt anticipé, et non du droit de l'Etat à exiger la restitution d'un montant remboursé sans que les conditions ne soient remplies. Ce dernier cas fait en effet l'objet des autres dispositions dont il a été question ci-avant, à savoir d'une part, l'art. 57 al. 1 LIA, ou d'autre part, l'art. 57 al. 3 et 4 LIA, selon lequel, sauf en cas de procédure pénale, l'AFC doit exprimer son désaccord avec les autorités cantonales sur une demande de remboursement acceptée par celles-ci en statuant (provisoirement) dans un délai de trois ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle la décision cantonale de remboursement est devenue définitive. c) En l'espèce, les délais prescrits par les articles 57 al. 4 et 58 al. 1 LIA ont été respectés, ce que les parties ne nient pas. Pour ce qui est du grief que soulève la recourante en lien avec l'absence d'éléments nouveaux justifiant la révision, elle ne saurait être suivie. En effet, comme on vient de le voir, le droit de demander une restitution du crédit d'impôt versé au contribuable en application d'une convention de double imposition et de l'OIFI reste ouvert pour l'AFC dans les 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. Durant cette période, à laquelle s'ajoute encore les six ou neuf mois exposés précédemment, le contribuable doit compter avec une réduction possible des montants d'impôt qui lui ont été imputés respectivement s'agissant de l'impôt anticipé, remboursés. Cette procédure ne dépend finalement que du contrôle de l'autorité de surveillance et aucunement de l'existence d'un élément nouveau. Cette procédure particulière diverge de celle des impôts directs et la recourante ne peut rien tirer de ce qu'en matière d'impôts directs une révision (i.e un rappel d'impôt) nécessite des "moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus" (cf. art. 53 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Sur le plan formel, la procédure de restitution constitue ainsi une exception au principe de l'entrée en force des décisions administratives. Si elle a été qualifiée dans la jurisprudence de révision de la décision 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), il faut considérer qu'il s'agit plutôt d'un droit de révocation propre à la procédure de surveillance des cantons par l'AFC. Quoiqu'il en soit, les griefs de la recourante ne sont pas fondés. En effet, quand bien même l'ACI a procédé dans le cadre de la taxation des périodes

fiscales litigieuses à un contrôle de l'état des titres, cette procédure est distincte de celle menée par l'AFC et applicable en l'espèce. Ainsi, le contrôle effectué par l'ACI ne saurait priver l'AFC de son propre droit de contrôle. Au surplus, l'AFC n'a connaissance du crédit d'impôt octroyé à sa charge par le canton qu'au moment où ce dernier lui adresse les relevés des montants d'impôt anticipé qu'ils ont remboursés (supra consid. 3). Or, par nature, cette connaissance est postérieure à la procédure de contrôle de la taxation par l'ACI. En somme, il faut admettre que la procédure de surveillance par l'AFC de l'activité des cantons dans le domaine de l'imputation forfaitaire est une activité propre et indépendante du contrôle effectué dans les cantons lors de la taxation. Ainsi même si une autorité cantonale a contrôlé un état des titres lors de la taxation, cela n'empêche pas la Confédération, par l'AFC, de procéder dans les délais légaux à son propre contrôle. Ensuite, c'est bien la réduction provisoire ordonnée par l'AFC qui permet à l'OCIA de décider, à son tour, si elle requiert la restitution auprès du contribuable ou si elle entend contester l'ordonnance de réduction. Le grief de la recourante doit ainsi être rejeté. d) La recourante fait au surplus grief à la décision attaquée de violer la hiérarchie des normes, en ce sens que la réduction prononcée à son encontre serait fondée uniquement sur une ordonnance, l'OIFI, alors que les dispositions précitées qu'elle invoque en matière de rappel d'impôt (notamment l'art. 53 al. 1 LHID) seraient d'un niveau légal, soit supérieur. Or, il n'en est rien. D'une part, comme on l'a vu (cf. supra consid. 4) il s'agit de deux procédures distinctes dans lesquelles les compétences des différentes autorités sont distinctes. Ainsi, même d'un rang supérieur, la LHID n'est pas applicable en l'espèce pour ce qui est de l'imputation forfaitaire d'impôt et de sa restitution. D'autre part, même si l'OIFI n'est ancré qu'à un niveau réglementaire, toute la procédure figure dans la LIA, soit une loi. En particulier, toute la procédure de restitution des crédits d'impôts versés à tort figure dans la LIA de telle sorte que la décision attaquée échappe à toute critique sur ce plan.

E. 5

La recourante, dans sa conclusion subsidiaire, revendique une imputation forfaitaire moins importante que celle initialement octroyée, à hauteur de 27'805 fr. calculée de manière schématique pour tenir compte du résultat de la taxation des impôts directs si elle avait déclaré les rendements grevés au net et non au brut avec imputation comme elle l'a fait. 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). 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 du crédit d'impôt octroyé à la recourante. L'objet du litige est ainsi délimité par cette question, traitée dans la décision attaquée. La conclusion subsidiaire de la recourante, a certes trait à l'imputation forfaitaire, mais demande en réalité une réduction de l'assiette imposable des impôts directs. Dans ce sens, il y a lieu d'admettre ce qui suit: dans la mesure où elle sollicite un octroi réduit de l'imputation forfaitaire d'impôt alors même qu'elle admet qu'aucun impôt à la source non dégrevable ne figure sur le relevé bancaire, la recourante ne peut pas être suivie; il n'y a en effet aucun fondement légal à cette prétention. Dans ce sens, sa conclusion subsidiaire doit être rejetée. Dans la mesure où elle estime que l'assiette

imposable de son impôt sur le revenu aurait dû être réduit, sa conclusion sort du cadre du litige et ne peut pas être examinée. Elle doit alors être qualifiée d'irrecevable.

E. 6

Les considérants qui précèdent 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 3'000 fr., doivent être mis à la charge de la recourante, 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.