Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.110/2006 /KJE

Arrêt du 12 octobre 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
A.X._____ et B.X._____,
recourants, représentés par Me Michel Lambelet, avocat,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
Imputation forfaitaire d'impôt,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 27 janvier 2006.

Faits:
A.
A.X._____, conseiller en investissements indépendant ayant exerçé à M._____ jusqu'à fin 1999 puis à N._____, et B.X._____ sont domiciliés à O._____.

Les impôts sur le revenu et la fortune des époux X._____ de la période fiscale 1999-2000 aux niveaux communal, cantonal et fédéral se montaient, d'après les différentes décisions de taxation provisoires et définitives, à respectivement environ 331'000 fr. et 1'716'000 fr. pour les deux ans.

Dans le cadre de leur déclaration d'impôt 2001-2002, ils ont demandé une imputation forfaitaire d'impôt d'un montant total de 414'531 fr. (198'437 fr. en 1999 et 216'093 fr. en 2000) correspondant à des impôts non récupérables de 15% sur des dividendes de source française et américaine (1'322'918 fr. 10 en 1999 et 1'440'635 fr. 25 en 2000).

Selon une décision provisoire de taxation et de répartition intercantonale des éléments imposables pour la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2002, datée du 21 février 2002, le revenu imposable des époux X._____ dans le canton de Vaud se montait à 3'300 fr. (en raison de frais d'entretien d'immeubles d'environ 4'000'000 fr. en 2000 admis fiscalement) imposable au taux de 1'000 fr. et la fortune à 124'108'000 fr. imposable au taux de 126'413'000 fr. Le montant du revenu imposable ne tenait pas compte d'un excédent de liquidation de 3'729'600 fr. provenant d'une société immobilière liquidée le 3 janvier 2000, lequel faisait l'objet d'une taxation unique et distincte aux niveaux cantonal et communal entraînant un impôt total de 120'093 fr.

Le calcul des impôts cantonal et communal 2001 n'a fait l'objet d'aucune notification, le montant dû étant considéré comme acquitté notamment par compensation avec le montant de l'imputation forfaitaire.

Pour l'impôt fédéral direct 2001, un bordereau d'un montant de 57'975 fr. 25, basé sur un revenu imposable de 1'902'700 fr., a été notifié le 21 février 2002. Celui-ci englobait l'excédent de liquidation qui était imposé avec les autres revenus de la période fiscale 2001-2002. Ainsi, l'extrait de compte du 24 septembre 2002 mentionne, relativement aux impôts 2001:

"Débit Crédit

Impôt revenu-fortune 794'164,20
Année imposition: 2001
délai paiement: 23.03.2002
Impôt anticipé suisse de 2001 361,55
Impôt anticipé U.S.A. de 2001 104,05
Impôt anticipé forfaitaire de 2001 414'531,00
Paiement BVR du 29.06.2001 293'320,35
Paiement BVR du 05.12.2001 85'847,25
Facture soldée 0,00

Impôt fédéral direct 57'975,25
Année imposition: 2001
délai paiement: 31.03.2002
Intérêt bonifié IFD du 19.03.2001 9,70
Paiement BVR du 12.03.2002 57'965,55
Facture soldée 0,00"

La taxation définitive pour les impôts cantonal et communal 2002, datée du 24 septembre 2002 (du 20 septembre 2002 selon l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud [ci-après: l'Administration cantonale des impôts]) fixait l'impôt cantonal sur le revenu à 42 fr. 55 et l'impôt communal à 18 fr. 15 (O._____: 0 fr., N._____: 18 fr. 15). Les impôts cantonal et communal sur la fortune se montaient respectivement à 542'032 fr. 45 et 294'014 fr. 90 (O._____: 293'607 fr. 10, N._____: 407 fr. 80). L'impôt fédéral direct 2002, calculé sur un revenu imposable de 1'902'700 fr., a fait l'objet d'un bordereau d'un montant de 57'975 fr. 25 notifié le 17 février 2003.

B.

Le 27 octobre 2004, dans un courrier à l'Administration cantonale des impôts, l'Administration fédérale des contributions a ordonné la réduction à titre provisoire de la somme de 137'378 fr. 65 accordée à tort à titre d'imputation forfaitaire d'impôt (correspondant à la part d'un tiers à la charge de la Confédération de l'imputation globale accordée à tort de 412'136 fr. 30, le solde, soit 274'757 fr. 55, étant à la charge du canton et de la commune). Par décision du 9 mars 2005, l'Office d'impôt Y._____ a réclamé aux époux X._____ le remboursement de 412'136 fr. 30 déterminés de la façon suivante:

Impôt sur le revenu dû pour la période fiscale 2001-2002:
Fr.
Canton de Vaud 42,55
Commune de O._____ 0,00
Impôt fédéral direct (calculé sur le revenu imposable
à l'exclusion de l'excédent de liquidation) 1'154,80
Total de l'impôt annuel 1'197,35
soit pour 2001 et 2002 (x 2) 2'394,70

Imputation forfaitaire demandée et accordée 414'531.–
Montant maximum déterminant 2'394,70

Montant d'imputation accordé à tort 412'136,30
=========

C.
Par arrêt du 27 janvier 2006, le Tribunal administratif a rejeté le recours des époux X._____ et confirmé la décision de l'Office d'impôt du 9 mars 2005. Il a considéré en substance que ni la prescription ni la péremption n'étaient acquises. En outre, le total de l'impôt sur le revenu dû pour les deux ans de la période fiscale 2001-2002 s'élevait à 2'394 fr. 70, montant correspondant, selon ledit Tribunal, à la somme des impôts suisses afférents aux dividendes de sources étrangères perçus en 1999 et 2000 qui ont été frappés d'un impôt non récupérable de 15%. Dès lors, le montant d'imputation forfaitaire d'impôt accordé à tort qui devait être remboursé se montait bien à 412'136 fr. 30.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, les époux X._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, de dire que la péremption de l'art. 60 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (ci-après: LIA; RS 642.21) est acquise et d'annuler la décision de l'Office d'impôt du 9 mars 2005, subsidiairement de dire que le contrôle de la décision de remboursement par l'Administration fédérale des contributions ne pouvait plus être opéré au vu de l'acquisition du délai de prescription prévu à l'art. 51 LIA, plus subsidiairement de donner acte aux recourants de ce que l'imputation forfaitaire d'impôt de 414'531 fr. octroyée selon la décision du 21 février 2002 est maintenue, encore plus subsidiairement de dire que le montant maximum d'impôts qui fixe la limite du remboursement de l'imputation forfaitaire doit correspondre à la totalité des montants d'impôts sur le revenu acquittés par les recourants, tant au niveau cantonal que fédéral, et de renvoyer le dossier à l'Office d'impôt pour une nouvelle décision dans le sens des considérants.
Le Tribunal administratif a renoncé à déposer des observations et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Selon l'art. 18 de l'ordonnance fédérale du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (ci-après: OIF ou l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt; RS 672.201), les décisions relatives à l'imputation forfaitaire sont soumises aux mêmes moyens de droit que les décisions concernant le remboursement par les cantons de l'impôt fédéral anticipé, soit aux art. 53 à 56 LIA.

L'art. 56 LIA prévoit que la décision de la commission cantonale de recours peut être attaquée, dans les trente jours suivant la notification, par la voie du recours de droit administratif au Tribunal fédéral.

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de l'art. 56 LIA.

Toutefois, il est irrecevable en tant qu'il conclut à l'annulation de la décision du 9 mars 2005 prise par l'Office d'impôt, étant donné l'effet dévolutif du recours déposé auprès du Tribunal administratif (ATF 126 II 300 consid. 2a p. 302/303; 125 II 29 consid. 1c p. 33; 104 Ib 412 consid. 1c p. 416; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3e éd., n. 1402 p. 356).
2.
Les recourants invoquent différents délais de péremption et de prescription.
2.1 L'art. 17 al. 3 OIF dispose que le montant de l'imputation forfaitaire est fixé par l'office compétent sous réserve d'un réexamen de la prétention par l'Administration fédérale des contributions (art. 20 al. 4 OIF). Selon l'art. 20 al. 4 OIF, les art. 57 et 58 LIA s'appliquent par analogie au règlement de comptes entre la Confédération et les cantons, ainsi qu'à l'obligation de restituer des versements ou des compensations accordés à tort (art. 19 OIF).

L'art. 57 LIA est le suivant:
"1 Les cantons adressent à la Confédération un relevé des montants d'impôt anticipé qu'ils ont remboursés.

2 L'Administration fédérale des contributions contrôle les relevés des cantons; ...

3 Si le contrôle révèle que le remboursement a été accordé à tort par l'office cantonal de l'impôt anticipé, l'Administration fédérale des contributions ordonne, à titre provisoire, une réduction correspondante du montant réclamé par le canton dans un de ses prochains relevés.

4 Après 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, l'Administration fédérale des contributions ne peut plus ordonner la réduction qu'en rapport avec une procédure pénale."
Selon l'art. 58 al. 1 LIA, si une réduction à titre provisoire a été ordonnée, conformément à l'art. 57 al. 3 LIA, 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.
2.2 Les délais imposés par ces dispositions s'appliquant à l'obligation de restituer des versements ou des compensations accordés à tort ont été respectés: la décision de l'Office d'impôt d'accepter la demande d'imputation forfaitaire d'impôt dans son entier, soit 414'531 fr., découle de l'extrait de compte du 24 septembre 2002. Dès lors, la réduction pouvait être ordonnée par l'Administration fédérale des contributions dans les trois ans suivant 2002, soit jusqu'à fin 2005 (art. 57 al. 4 LIA). Elle a été notifiée le 27 octobre 2004 à l'autorité cantonale qui, elle-même, a fait la demande de remboursement aux recourants le 9 mars 2005, soit dans le délai prévu de 6 mois (art. 58 al. 1 LIA). Ainsi, l'Administration fédérale des contributions a agi dans les trois ans imposés par l'art. 57 al. 4 LIA et l'Office d'impôt dans les 6 mois de l'art. 58 al. 1 LIA.
2.3 L'art. 22 OIF renvoie, pour la révision et la rectification des décisions sur l'imputation forfaitaire d'impôt, aux art. 59 et 60 LIA. L'art. 60 LIA, qui est invoqué par les recourants, concerne les erreurs de calcul et d'écriture figurant dans les relevés des montants d'impôt anticipé, respectivement d'imputation forfaitaire d'impôt, que les cantons adressent à la Confédération (cf. art. 57 LIA). D'après l'art. 60 al. 1 LIA, ces erreurs peuvent être corrigées dans les trois ans depuis l'envoi du relevé.

Le relevé du canton de Vaud à la Confédération ne figure pas au dossier et sa date d'envoi n'est mentionnée nulle part (le recourant en se fondant sur celle du 21 février 2002 se trompe puisque cette date est celle de la décision de taxation provisoire 2001-2002; cf. partie "Faits" point A). Quoiqu'il en soit, cette disposition n'est pas applicable en l'espèce: le canton de Vaud a accepté la demande d'imputation telle quelle, dans sa totalité, soit 414'531 fr., selon l'extrait de compte du 24 septembre 2002. Or, il s'agit bien du montant qu'elle a transmis à la Confédération puisque c'est sur ce chiffre que se base la décision de réduction provisoire de l'Administration fédérale des contributions du 27 octobre 2004. Il n'y avait donc pas d'erreur de calcul au sens de l'art. 60 al. 1 LIA dans le relevé du canton de Vaud.
2.4 Les recourants estiment que le délai de l'art. 51 al. 2 LIA, qui a trait au remboursement de l'impôt anticipé au contribuable par la Confédération, n'a pas été respecté. Cette disposition prescrit que le contrôle du droit au remboursement de l'impôt anticipé par la Confédération doit être fait dans un délai de trois ans depuis ce remboursement.

Aucune disposition de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt ne renvoie à l'art. 51 al. 2 LIA. Celui-ci ne s'applique dès lors pas au présent cas. De plus, il concerne le remboursement de l'impôt anticipé par la Confédération, c'est-à-dire qu'il s'applique uniquement aux personnes morales puisque ce sont elles qui doivent faire leur demande de remboursement à la Confédération (art. 30 al. 2 LIA) (les personnes physiques doivent présenter leur demande auprès des autorités fiscales compétentes du canton [art. 30 al. 1 LIA]et c'est l'office cantonal de l'impôt anticipé qui examine les demandes [art. 52 al. 1 LIA]). Finalement, en matière d'imputation forfaitaire, l'autorité compétente est le canton (art. 13, 15 et 19 OIF) et non la Confédération (Charles Constantin, L'imputation d'impôts étrangers: étude de l'arrêté du Conseil fédéral du 22 août 1967 et des ordonnances d'exécution du 6 décembre 1967 concernant l'application du dégrèvement pour impôts étrangers prévu dans les conventions de la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, in: RDAF 1968 p. 273 ss p. 286; Silvia Frohofer/Martin Kocher, Die pauschale Steueranrechnung - Voraussetzungen und Rechtsfolgen, in: ASA 73 p. 513 ss p. 537). L'art. 51
al. 2 LIA n'est donc pas applicable en l'espèce.
3.

3.1 La convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après: CDI-F; RS 0.672.934.91) prévoit, à son art. 11 par. 1 et 2 let. a, le principe de la répartition du droit d'imposer les dividendes entre les Etats contractants. Selon ce principe, les dividendes provenant d'un Etat contractant, soit, en l'occurrence, la France, et payés à un résident de l'autre Etat contractant, soit ici la Suisse, sont imposables en Suisse. Toutefois, l'Etat contractant d'où proviennent les dividendes peut prélever un impôt limité à 15% du montant brut des dividendes versés. Afin d'éviter une double imposition de ces revenus, la Suisse accorde un dégrèvement au résident, sous la forme, en principe, d'imputation forfaitaire (crédit) de l'impôt payé en France sur l'impôt suisse qui frappe les revenus en question (art. 25 par. 2 CDI-F).
La convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après: CDI-EU; RS 0.672.933.61) prévoit le même système à ses art. 10 par. 1 et 2 et art. 23 par. 1 let. b (sur le principe de l'imputation forfaitaire d'impôt cf. Charles Constantin, op. cit., p. 273 ss; Silvia Frohofer/Martin Kocher, op. cit., p. 513 ss).
3.2 L'art. 8 OIF pose le principe de l'imputation forfaitaire d'impôt: elle s'effectue sur l'ensemble des impôts perçus par la Confédération, les cantons et les communes; elle est accordée en un seul montant (al. 1). Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt correspond à la somme des impôts qui ont été perçus dans les Etats contractants sur les revenus échus au cours d'une année (année d'échéance); il ne peut toutefois excéder la somme des impôts suisses afférents à ces revenus (montant maximum) (al. 2). Ainsi, les impôts frappant d'autres revenus que les dividendes n'entrent pas en ligne de compte. De même, l'impôt sur la fortune n'est pas pris en considération.

Le montant d'impôt perçu à la source à l'étranger, que l'Etat du domicile, en l'occurrence la Suisse, doit imputer, est égal en principe au plus petit des montants suivants:

- impôt étranger à la source sur les dividendes reçus par un résident suisse;
- impôts suisses sur le revenu aux niveaux communal, cantonal et fédéral afférents à ces revenus (art. 8 OIF).

Le passage à la taxation annuelle postnumerando des personnes physiques dans la majorité des cantons en 2001 a rendu nécessaire la révision de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt. La modification du 9 mars 2001 est entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Elle abandonnait la distinction entre calcul simplifié et calcul exact pour la détermination du montant maximum de l'imputation forfaitaire (Administration fédérale des contributions, Circulaire no 6 sur l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt - Modification du 9 mars 2001, in : Archives 70 p. 187 ss). Toutefois, le chiffre II des dispositions finales de ladite modification prévoit que les cantons qui, après le 1er janvier 2001, perçoivent les impôts des personnes physiques selon le système de la taxation bisannuelle praenumerando peuvent, jusqu'au passage au système de la taxation annuelle postnumerando pour, notamment, les personnes physiques domiciliées sur leur territoire, établir le montant maximum selon le calcul simplifié prévu à l'art. 9 OIF avant la modification du 9 mars 2001 (ci-après: art. 9 aOIF) et le tarif d'imputation fondé sur cette disposition. C'est le cas du canton de Vaud.

L'art. 9 aOIF prévoit, sous réserve de l'art. 10 dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 (ci-après: art. 10 aOIF), un calcul simplifié du montant maximum: ce montant est calculé sur la base du taux de l'impôt qui correspond à la charge que représentent pour le bénéficiaire des revenus les impôts suisses sur le revenu dus pour l'année d'échéance (al. 1). Le taux de l'impôt déterminant est fixé, pour les personnes physiques notamment, sur la base d'un tarif uniforme que le département fédéral des finances et des douanes établira en prenant en considération la charge fiscale moyenne en Suisse (al. 2 let. b). Le montant maximum calculé de façon simplifiée ne peut excéder la somme des impôts suisses sur le revenu dus pour l'année d'échéance (al. 3). En conséquence, pour la détermination des impôts afférents aux dividendes, il n'est pas tenu compte des impôts calculés sur ces revenus (en l'occurrence les dividendes reçus en 1999-2000 qui, dans le système bisannuel praenumerando, sont imposés en 2001-2002) mais des impôts sur le revenu dus pour l'année d'échéance des revenus en question (en l'occurrence les impôts dus pour 1999-2000 déterminés sur la base des revenus acquis en 1997-1998).

L'art. 9 aOIF réserve l'art. 10 aOIF, lequel dispose:

”1 Lorsque le dégrèvement prévu à l’article 5, 3e alinéa, est demandé pour des dividendes, le montant maximum pour ces dividendes doit être fixé en tenant compte des impôts calculés sur le revenu de l’année d’échéance (calcul exact).

2 Le calcul exact du montant maximum peut être demandé lorsque les impôts des Etats contractants perçus sur les revenus provenant de ces Etats (art. 1er, 2e al.) excèdent l’équivalent de 1’000 fr. (...)”
Le calcul exact est ainsi obligatoire lorsque l’imputation est demandée pour des dividendes.
4.
4.1 En l’espèce, l’autorité de taxation a apparemment octroyé l’imputation forfaitaire d’impôt telle que demandée, soit pour 414’531 fr., sans procéder au calcul du montant maximum. L’Administration fédérale des contributions a contrôlé le montant de l’imputation forfaitaire fixé par le canton et a alors procédé au calcul exact du montant maximum (art. 10 aOIF): le revenu imposable moyen de la période fiscale 2001-2002 (période de calcul 1999-2000) s’élevait à 3’300 fr. pour les impôts cantonal et communal et à 1’902’700 fr. pour l’impôt fédéral direct (y compris, pour cet impôt, l’excédent de liquidation de la société immobilière). Abstraction faite de l’excédent de liquidation, le revenu imposable de l’impôt fédéral direct 2001-2002 se montait à 37’900 fr. Le total des impôts communal, cantonal et fédéral sur ces revenus imposables atteignait 2’394 fr. 70, ce qui constituait le montant maximum déterminant pour l’imputation forfaitaire. Le montant d’imputation accordé à tort s’élevait ainsi à 412’136 fr. 30. Ladite Administration a donc ordonné la réduction à titre provisoire de 137’378 fr. 65, soit le montant à sa charge, suivie par l’Office d’impôt qui a également réclamé le remboursement de la part cantonale et communale de
274’757 fr. 55, soit un total de 412’136 fr. 30, le 9 mars 2005.
4.2 Comme l’autorise l’ordonnance relative à l’imputation forfaitaire d’impôt (cf. art. 17 al. 3 et 20 al. 4 OIF), l’Administration fédérale des contributions a contrôlé le montant de l’imputation forfaitaire fixé par le canton. Elle a procédé à bon droit au calcul exact du montant maximum imposé par l’art. 10 al. 1 aOIF (cf. partie ”Faits” point B), le montant maximum se montant à 2’394 fr. 70 et le montant d’imputation accordé indûment s’élevant au total à 412’136 fr. 30. C’est également à bon droit que l’autorité de taxation a réclamé cette somme aux contribuables (art. 58 al. 1 LIA).
5.
Les recourants ne contestent pas l’application de l’art. 10 aOIF, soit du calcul exact, de même qu’ils sont d’accord avec le fait que l’imputation doit porter sur le plus petit montant de l’impôt étranger à la source sur les dividendes et des impôts suisses afférents à ces revenus. Toutefois, selon les intéressés, le calcul devrait être fait séparément pour 1999 et pour 2000. Ainsi, l’imputation forfaitaire demandée pour les dividendes 1999 devrait être faite sur les ”impôts dus sur les revenus 1999” (période fiscale 2001-2002) et l’imputation forfaitaire demandée pour les dividendes 2000 devrait l’être sur les ”impôts dus sur les revenus 2000” (période fiscale 2001-2002). En outre, les recourants estiment que l’excédent de liquidation de la société immobilière - liquidation effectuée en 2000 - , soit 3’729’600 fr., devrait être pris en compte pour le calcul des impôts dus en Suisse et du montant maximum de l’imputation forfaitaire. Ainsi, les impôts payés en Suisse sur les revenus 2000 dépasseraient le montant des impôts français et américains et donc de l’imputation demandée pour cette même année, soit 216’095 fr. Celle-ci devrait donc être accordée en totalité.
5.1 Le canton de Vaud appliquait, lors de la période fiscale 2001-2002, le système d’imposition praenumerando bisannuel pour l’impôt fédéral et pour les impôts cantonaux et communaux. Celui-ci implique que l’impôt est fixé au cours de la période de taxation (en l’espèce 2001-2002), qui comprend deux années fiscales (en l’espèce 2001-2002), sur la base du revenu moyen des deux années de la période de calcul (en l’espèce 1999-2000). Il n’existe aucune base légale permettant de calculer les impôts sur le revenu non pas sur la moyenne des revenus des deux ans concernés mais sur chaque année séparément, comme le réclament les recourants afin de déterminer le montant de l’imputation. En outre, le résultat ne correspondrait pas aux impôts effectivement dus sur les plans communal, cantonal et fédéral pour les années 2001 et 2002.
5.2 En ce qui concerne l’excédent de liquidation, l’ordonnance relative à l’imputation forfaitaire d’impôt prescrivant de ne tenir compte que des impôts afférents aux revenus (dividendes, etc.) qui ont été soumis aux impôts étrangers (art. 8 al. 2 OIF), il n’y a pas lieu de retenir le montant d’impôt payé au titre de la liquidation de la société immobilière ni aux niveaux cantonal et communal ni au niveau fédéral. Ce d’autant plus qu’aux niveaux cantonal et communal, cet excédent a fait l’objet d’une imposition unique et distincte en 2000, en application de l’art. 29 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur en 2000. Il

n'a dès lors pas été inclus dans le revenu moyen de la période de calcul 1999-2000 et le montant d'impôt sur le revenu dû pour la période fiscale 2001-2002 et déterminant pour le calcul du montant maximum de l'imputation forfaitaire, n'a pas été influencé par cet excédent. Sur le plan de l'impôt fédéral direct, l'excédent de liquidation a été intégré dans le revenu imposable de la période fiscale 2001-2002 et donc soumis à l'impôt lors de cette période. C'est toutefois à juste titre que, pour déterminer le montant de l'imputation d'impôt, l'autorité intimée a extrait cet
excédent du revenu imposable puisqu'il n'y a pas lieu de tenir compte d'autres revenus que ceux soumis aux impôts étrangers (bien qu'en l'occurrence, l'autorité intimée, au vu du revenu imposable très peu important [3'000 fr. au taux de 1'000 fr.]et par mesure de simplification, ait tenu compte de l'ensemble des revenus).
5.3 Les recourants estiment que les frais d'entretien d'immeubles supportés en 2000 de l'ordre de 4'000'000 fr. et admis fiscalement ne devraient pas être pris en compte pour le calcul du montant maximum d'imputation forfaitaire. Ils invoquent l'art. 11 OIF qui prévoit que, pour le calcul de ce montant, les revenus peuvent être diminués uniquement des intérêts passifs y afférents et des frais liés à leur acquisition: cette disposition ne mentionnerait pas la déduction des frais d'entretien d'immeubles.

Dans le cadre du calcul exact, la fraction des impôts suisses afférents aux revenus étrangers est déterminée suivant le rapport existant entre ces revenus nets et le revenu net total de l'année d'échéance (Charles Constantin, op. cit. p. 281). L'art. 11 OIF sert ainsi à établir le montant net des dividendes, par rapport au revenu global imposable, pour définir la part d'impôt qui s'y rapporte. Il rattache, pour ce faire, les déductions aux revenus auxquels elles correspondent, soit les intérêts passifs et les frais d'acquisition aux dividendes, intérêts et redevances de licences. Or, en l'occurrence, les 2'394 fr. 70 pris en compte pour l'imputation forfaitaire constituent la totalité de l'impôt sur le revenu (et non pas seulement l'impôt sur les dividendes). Cette façon de simplifier le calcul du montant maximum, au vu des revenus minimes en cause, est en faveur du contribuable, puisque les impôts totaux sont forcément plus élevés que les impôts sur les seuls dividendes et que cette différence se répercute sur le montant maximum de l'imputation. Les impôts totaux, calculés sur l'ensemble des revenus (à l'exclusion de l'excédent de liquidation), nets des dépenses des recourants ayant été pris en compte, il n'y a pas lieu de
distinguer entre les dépenses pour en exclure certaines comme les frais d'immeubles.
5.4 En demandant une imputation forfaitaire pour une somme supérieure au montant maximum, les recourants oublient que l'imputation accordée en application des conventions de double imposition a précisément pour but d'éviter la double imposition de certains revenus, en l'occurrence des dividendes, et non d'assurer l'imposition la plus faible. Or, dans le présent cas, les dividendes étrangers échus en 1999 et 2000 ont engendré des impôts suisses totaux pour les deux années de la période fiscale 2001-2002 de 2'394 fr. 70 au maximum (et même un peu moins, puisque le montant de 2'394 fr. 70 constitue le total des impôts sur tous les revenus sauf sur l'excédent de liquidation). Les dividendes étrangers n'ont ainsi subi de double imposition internationale effective qu'à concurrence de ce montant. Ce n'est donc qu'à hauteur de 2'394 fr. 70 que les autorités compétentes peuvent accorder l'imputation forfaitaire d'impôt. Si l'on suivait les recourants qui demandent l'imputation pour la totalité des 414'531 fr., non seulement ils ne paieraient pas d'impôt en Suisse, mais la Confédération et le canton devraient leur rembourser un impôt étranger.
6.
Vu ce qui précède, mal fondé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ) solidairement entre eux. Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à la charge des recourants solidairement entre eux.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.

Lausanne, le 12 octobre 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: