

BGer 2A.249/2003 vom 14. Mai 2004

Bundesgericht, 2004-05-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.249_2003

FR: TF 2A.249/2003 du 14 mai 2004

IT: TF 2A.249/2003 del 14 maggio 2004

Erwägungen

E. 1.1

En vertu des art. 97 ss OJ et 43 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent être déférées au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit administratif dans les 30 jours à compter de leur notification. Formé en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable.

E. 1.2

Conformément à l' art. 104 lettre a OJ , le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). Aussi la possibilité d'alléguer des faits nouveaux ou de faire valoir de nouveaux moyens de preuve est-elle très restreinte (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 125 II 217 consid. 3a p. 221; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 286/287). Selon la jurisprudence, seules sont admissibles dans ce cas les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office, et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 128 III 454 consid. 1 p. 457).

E. 1.3

Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 268 et les arrêts cités).

E. 2

La recourante a produit en instance fédérale de nouvelles pièces destinées à prouver que D. _____ SA met à disposition non seulement du personnel mais aussi une infrastructure, de sorte que la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services ne serait pas applicable. L'Administration fédérale fait valoir qu'il s'agit là de faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve qui sont irrecevables et ne peuvent être pris en considération. Il convient toutefois de relever que l'argumentation basée sur cette loi apparaît pour la première fois dans la décision de l'autorité intimée. Dans un tel cas, la recourante doit pouvoir contester la nouvelle motivation en produisant des moyens de preuve pertinents. Du

reste, au vu de l'importance qu'elle lui a accordée, l'autorité intimée aurait dû éclaircir d'office cet aspect de l'état de fait. La question de la recevabilité des moyens de preuve en cause n'a toutefois pas à être tranchée de manière définitive, puisque le point de savoir si la loi fédérale précitée était applicable au contrat de location de services entre D. _____ SA et A. _____ SA peut demeurer indécis.

E. 3

La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 1 al. 1 LIA). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable, qui doit effectuer celle-ci après en avoir déduit l'impôt anticipé (art. 10 al. 1 en relation avec l' art. 14 al. 1 LIA).

E. 3.1

Selon l' art. 4 al. 1 lettre b LIA , sont notamment soumis à l'impôt anticipé les rendements des actions émises par une personne domiciliée en Suisse. Est un rendement imposable d'actions toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme un remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 19 décembre 1966 [ordonnance sur l'impôt anticipé, OIA; RS 642.211]). Selon une pratique constante, toute attribution aux actionnaires, dont la cause juridique se trouve dans le rapport de participation, constitue une prestation appréciable en argent. L'impôt anticipé est dû sur ces prestations dans la mesure où elles ne seraient pas faites à des tiers dans les mêmes circonstances. Il en va de même des attributions faites à des tiers proches des détenteurs des droits sociaux, dans le sens où il existe entre eux des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, doivent être vues comme la cause véritable des prestations qu'il s'agit d'imposer (arrêt 2A.204/1997 du 26 mai 1999 in RDAF 2000 II p. 52, Archives 68 p. 749 consid. 2a). L' art. 4 al. 1 lettre b LIA est de manière très générale une norme fiscale se rattachant à des notions économiques et doit ainsi être interprété en tenant compte des aspects économiques. « En conséquence, les autorités fiscales ne sont pas strictement liées par les aspects de droit privé; au contraire, elles doivent apprécier l'état de fait selon sa portée économique » (arrêt 2A.194/1993 du 15 décembre 1994 in Archives 64 p. 493, cité d'après RDAF 1996 p. 423 consid. 2c).

Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent lorsque: (a) la société ne reçoit aucune contre-prestation ou pas de contre-prestation équivalente, (b) le bénéficiaire acquiert directement ou indirectement (par exemple par l'intermédiaire d'une personne ou d'une entreprise qui lui est proche) un avantage qui n'aurait pas été accordé à un tiers dans les mêmes conditions, ce qui rend la prestation insolite, enfin (c) lorsque le caractère de cette prestation était reconnaissable pour les organes de la société (ATF 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; 115 Ib 274 consid. 9b p. 279; arrêt 2A.175/1997 du 7 juin 1999 in Archives 69 p. 202 consid. 2b et les références).

E. 3.2

Conformément aux règles générales sur le fardeau de la preuve, la preuve que la prestation constitue une charge incombe à la société contribuable. En vertu de l' art. 39 al. 1 LIA , celle-ci a l'obligation de renseigner en conscience l'Administration fédérale des contributions sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt; elle doit en particulier tenir ses livres

avec soin et les produire, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et autres documents. Certes, il ne saurait être question que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c p. 435).

E. 4.1

La recourante fait valoir que les autorités fiscales ont toujours admis que les montants facturés par D. _____ SA à ses sociétés soeurs pour le personnel mis à disposition constituaient des charges de celles-ci. L'indemnité de départ en cause étant une prestation due par l'employeur au même titre que le salaire, il serait contradictoire, arbitraire et contraire au droit à la protection de la bonne foi de dénier à celle-ci le caractère de charge justifiée par l'usage commercial. A cet égard, il n'y aurait pas lieu de faire de distinction entre le salaire et l'indemnité de départ sous prétexte que celle-ci n'était pas due par A. _____ SA, pour le motif que B. _____ n'avait pas travaillé pour son compte durant au moins vingt ans, soit la durée prévue par l' art. 339b CO . En effet, les deux sociétés faisant partie d'un groupe, le prénommé aurait été en droit de se prévaloir vis-à-vis de A. _____ SA des années de travail accomplies au service de D. _____ SA. En méconnaissant cela, l'autorité intimée aurait violé le droit.

La recourante soutient ensuite que D. _____ SA ne tombait pas sous le coup de la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services, notamment parce qu'elle ne mettait pas seulement à disposition du personnel, mais également des locaux et du matériel et se chargeait de certaines tâches administratives. Par conséquent, l'autorité intimée aurait violé le droit fédéral en se fondant sur une prétendue inobservation des dispositions de cette loi (défaut d'autorisation, non-respect de la forme écrite) pour nier l'existence de rapports juridiques entre D. _____ SA et A. _____ SA.

E. 4.2

L'autorité fiscale n'a pas l'obligation de contrôler systématiquement tous les actes et toutes les comptabilités des contribuables, ce d'autant moins qu'il s'agit ici d'impôt anticipé, faisant l'objet d'une auto-taxation. Par conséquent, on ne saurait déduire de son silence qu'elle aurait admis que les salaires remboursés par A. _____ SA à D. _____ SA ne représentaient en aucun cas une distribution dissimulée de bénéfice.

E. 4.3

Le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés, sauf dispositions légales expresses. Les rapports juridiques entre les sociétés d'un groupe doivent subir le même sort que s'ils avaient été noués avec des tiers extérieurs à celui-ci (arrêt 2A.346/1992 du 9 mai 1995 in Archives 65 p. 51/57, StE 1995 B 72.11 no 3 consid. 3b).

Dans le cas particulier, à supposer que B. _____ ait eu droit à une indemnité de départ (sans se prononcer davantage sur le montant de celle-ci, on ne voit pas a priori comment les charges sociales [30'000 fr., soit 17,64 % de 170'000 fr.] ont été calculées), celle-ci était due, conformément à la convention du 25 novembre 1994, par son employeur D. _____ SA, et non par la recourante. La situation de B. _____ ne se confond pas

avec celle d'une personne qui est employée successivement par plusieurs sociétés d'un groupe.

Dans ces conditions, le fait que la recourante a assumé le montant de 200'000 fr., en le débitant comme charge dans sa comptabilité et en le créditant au compte de D. _____ SA, apparaît insolite. En effet, même si l'on admet la validité du contrat (oral) de location de personnel conclu entre D. _____ SA et la recourante, il convient de relever que, dans les contrats de ce type, le montant périodique facturé par le bailleur de services comprend en principe tous les frais du personnel mis à disposition (en particulier le salaire et les charges sociales, y compris la prévoyance-vieillesse et invalidité), de sorte qu'il est pratiquement exclu qu'un locataire de services indépendant du bailleur accepte de prendre à sa charge en sus - en tout ou partie - l'indemnité de départ due à un employé. De plus, d'un point de vue économique, on ne voit pas pourquoi la recourante aurait assumé seule cette indemnité, alors que B. _____ avait aussi travaillé notamment pour le compte de D. _____ SA et ce durant une période beaucoup plus longue (vingt-trois ans contre sept ans seulement au service de la recourante).

Ainsi, la preuve - incombant à la recourante - que la prise en charge de l'indemnité de départ était justifiée par l'usage commercial n'est pas rapportée, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur le droit de B. _____ à ladite indemnité vis-à-vis de D. _____ SA ni sur la validité du contrat de location de services conclu entre D. _____ SA et la recourante, question qui dépend elle-même du point de savoir si ce contrat était régi par la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services. Dès lors, le grief que la recourante soulève à cet égard ne lui est d'aucun secours.

Au surplus, il n'y a pas lieu de déterminer la part de l'indemnité qui aurait pu être admise le cas échéant comme charge justifiée par l'usage commercial dans les comptes de la recourante - pour autant que les rémunérations périodiques n'aient pas englobé cette prestation -, puisqu'une telle répartition n'a pas été effectuée et qu'il n'appartient pas à l'autorité fiscale ni au juge de se substituer aux parties pour rétablir une hypothétique situation plus favorable à l'encontre des opérations qu'elles ont effectivement choisi de mener. Du reste, la recourante n'a pas pris de conclusion tendant à ce qu'une telle répartition soit effectuée.

E. 5

La recourante fait encore valoir que les prétentions du fisc n'auraient été justifiées qu'en cas d'évasion fiscale, dont les conditions n'étaient toutefois pas réalisées en l'espèce.

Dans le cas particulier, la question n'est pas celle de savoir si les éléments caractéristiques d'une évasion fiscale sont réalisés, mais bien celle de savoir si l'indemnité de départ tombe sous le coup de l' art. 4 al. 1 lettre b LIA . L'existence d'une évasion fiscale ne devrait être examinée qu'à titre subsidiaire, si cette disposition n'était pas applicable au cas particulier (cf. arrêt 2A.194/1993 in Archives 64 p. 497, RDAF 1996 II p. 423 consid. 2c). Or, le cas d'espèce tombant sous le coup de l' art. 4 al. 1 lettre b LIA , il n'y a pas lieu de le traiter sous l'angle de l'évasion fiscale; partant, le grief doit être rejeté.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

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