BGer 2C 159/2022 vom 15. November 2022

Bundesgericht, 2022-11-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_159_2022

FR: TF 2C 159/2022 du 15 novembre 2022

IT: TF 2C 159/2022 del 15 novembre 2022

Regeste

Imposition internationale à la source; Accord entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni; calcul de la perte relative à l'avance versée par les agents payeurs suisses | Droit fondamental

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 147 I 333 consid. 1).

E. 1.1

Si l'avance versée ne peut pas être entièrement compensée par les paiements uniques, l'AFC rend les décisions de paiement nécessaires. Celles-ci s'adressent aux agents payeurs suisses dont la part est supérieure à 0,01 % de la retenue d'impôt prélevée en lien avec l'État partenaire selon l'accord sur la fiscalité de l'épargne. La part déterminante est celle enregistrée la dernière année pour laquelle des données statistiques ont été fournies par les agents payeurs à l'AFC avant la signature de l'accord applicable.

E. 1.2

Le montant non compensé de l'avance est réparti entre les agents payeurs suisses en fonction de leur part. Si l'un d'eux a versé une contribution à l'avance, la différence entre la contribution versée et les montants virés selon l'art. 26, al. 7, est déduite de leur part.

E. 1.3

L'AFC vire les montants perçus aux agents payeurs, de sorte que ceux-ci supportent la perte en fonction de leur part à la retenue d'impôt selon l'al. 1.

E. 1.4

(...)

E. 2

Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Pour ce faire, il statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Il découle notamment de cette règle qu'il n'est pas possible de présenter devant le Tribunal fédéral des pièces que l'on a négligé de produire devant l'autorité précédente (cf. ATF 143 V 19 consid. 1.2; 136 III 123 consid. 4.4.3). En l'espèce, la recourante produit avec son recours un courrier du 14 décembre 2021 de l'Administration fédérale, soit une pièce antérieure à l'arrêt attaqué, mais

dont elle n'a pris connaissance que le 25 janvier 2022, soit après la reddition de l'arrêt précité, et qu'elle n'a partant pas offert en preuve devant l'autorité précédent (pseudo-nova; cf. ATF 143 V 19 consid. 1.2; 143 III 272 consid. 2.2). Aucune négligence ne peut cependant être reprochée à la recourante sous cet angle, dans la mesure où l'Administration fédérale admet avoir envoyé par erreur son courrier du 14 décembre 2021 à l'ancien mandataire de la recourante, et ne l'avoir notifié à son bon destinataire que le 25 janvier 2022. C'est donc sans aucune faute de sa part que la recourante n'a pas présenté le courrier litigieux devant l'autorité précédente avant que celle-ci ne rende l'arrêt attaqué. La pièce en question, bien que nouvelle au sens de la jurisprudence, est par conséquent recevable.

E. 3

L'objet du litige porte sur la question de savoir si c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a confirmé la décision sur réclamation du 7 juin 2018 de l'autorité intimée, qui confirmait elle-même sa décision de paiement du 22 janvier 2015 ordonnant à la recourante de verser une contribution à la perte d'un montant de 1'361'776 fr. 75.

E. 4

La recourante se prévaut de la violation de l' art. 28 LISint et, plus particulièrement, d'une mauvaise interprétation de cette disposition par le Tribunal administratif fédéral s'agissant de la détermination de sa part à la perte. Selon elle, celle-ci devrait uniquement s'effectuer sur la base des données qu'elle avait fournies à l'Administration fédérale dans le formulaire 150 pour l'année fiscale 2010, sans y ajouter en sus des montants correctifs relatifs aux périodes fiscales antérieures 2005 à 2009. Par conséquent, seul le montant de 30'295 fr. 93 - qui correspondait à une part de 0,124 % de la retenue totale d'impôt UE prélevée en lien avec le Royaume-Uni en 2010 - devait être mis à sa charge, avec pour effet que la contribution à la perte dont elle devait s'acquitter s'élevait à 619'741 fr. 81, et non pas à 1'361'776 fr. 75, comme l'avait retenu à tort l'Administration fédérale.

E. 4.1

La loi fédérale sur l'imposition internationale à la source règle la mise en oeuvre des accords concernant la coopération en matière de fiscalité, en particulier la régularisation fiscale des avoirs déposés auprès d'agents payeurs suisses (art. 1 al. 1 let. a LISint). Elle s'applique notamment à l'Accord CH-UK (cf. art. 1 al. 2, 1ère phr. LISint en lien avec le ch. 2 de l'annexe à la LISint) qui, bien qu'abrogé le 1er janvier 2017 avec l'entrée en vigueur, à la même date, de l'échange automatique de renseignements (cf. Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations; RS 0.641.926.81), reste applicable à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance pendant sa durée de validité (art. 3 ch. 2 de l'accord du 14 novembre 2016 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord relatif à l'abrogation de l'Accord CH-UK; RS 0.672.936.741) et, partant, au présent cas d'espèce.

E. 4.2

L'Accord CH-UK vise la régularisation des avoirs détenus par les personnes résidant au Royaume-Uni auprès d'un agent payeur suisse (cf. Message du 18 avril 2021 relatif à l'approbation de l'accord avec l'Allemagne concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers et de l'accord avec le Royaume-Uni concernant la coopération en matière de fiscalité ainsi qu'à la loi fédérale sur l'imposition internationale à la source; FF 2012 4555 p. 4556). A cette fin, les personnes visées peuvent notamment autoriser l'agent

payeur suisse soit à prélever un montant unique sur leurs avoirs avec un effet libératoire, soit à transmettre les renseignements bancaires les concernant à l'autorité compétente du Royaume-Uni (cf. art. 5 Accord CH-UK). Les paiements uniques sont transférés mensuellement par l'agent payeur à l'Administration fédérale, qui les transfère ensuite à son tour, après avoir déduit une commission de perception, à l'autorité compétente du Royaume-Uni (cf. art. 9 ch. 5 Accord CH-UK). A ce mécanisme de régularisation du passé s'ajoute le versement, par les agents payeurs, d'une avance de 500'000'000 fr. au Royaume-Uni, par l'intermédiaire de l'Administration fédérale, en guise de garantie (cf. art. 17 ch. 2 Accord CH-UK). Conformément à l'art. 17 ch. 3 de l'Accord CH-UK, lorsque l'avance versée au Royaume-Uni et les paiements uniques qui lui ont été transférés atteignent le montant de 1'300'000'000 fr., l'Administration fiscale rembourse progressivement l'avance aux agents payeurs suisses à travers les paiements uniques ultérieurement prélevés. En cas de perte toutefois, soit lorsque les recettes fiscales n'atteignent pas le seuil précité, les agents payeurs peuvent être tenus de contribuer à celle-ci selon les règles de l' art. 28 LISInt (cf. Message, FF 2012 4555 p. 4598).

E. 4.3

L' art. 28 LISint , intitulé "Perte", est libellé comme suit:

E. 4.4

L'accord sur la fiscalité de l'épargne auquel l'art. 28 al. 1, 2e phr. LISint renvoie se réfère à l'accord conclu le 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (AFisE; RO 2005 2571), mis en oeuvre au niveau interne par la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la fiscalité de l'épargne (LFisE; RS 641.91). La LFisE règle notamment la retenue d'impôt prélevée par les agents payeurs suisses sur le montant des paiements d'intérêts faits à leurs clients résidents d'un Etat membre de l'UE (cf. art. 1 et 4 LFisE). Cette retenue doit être déclarée et versée spontanément chaque année à l'Administration fédérale par les agents payeurs au moyen du formulaire 150, au plus tard le 31 mars de l'année civile suivant le paiement des intérêts imposables (cf. art. 5 al. 1 et 2 LFisE ; cf. THOMAS JAUSSI ET AL., Zinsbesteuerungsabkommen, in: Bilaterale Verträge I & II Schweiz- EU, 2007, n° 270 p. 1139).

E. 4.5

La jurisprudence a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la portée de l' art. 28 LISint dans un arrêt 2C_654/2016 du 17 mars 2017. Dans cette affaire, était notamment litigieuse la question de savoir si le calcul de la part à atteindre pour qu'un agent payeur suisse soit tenu de contribuer à la perte au sens de l' art. 28 al. 1 LISint (soit une part supérieure à 0,01 % de la retenue d'impôt prélevée par l'ensemble des agents payeurs en lien avec le Royaume-Uni) devait s'effectuer - comme le soutenait l'Administration fédérale - en s'appuyant uniquement sur le montant individuel de la retenue d'impôt UE pour l'année 2010 tel qu'il avait été fourni par l'agent payeur au moyen du formulaire 150, ou alors - comme le soutenait l'agent payeur concerné - en s'appuyant sur le montant de la retenue effectivement dû pour l'année 2010, tel qu'il avait pu être déterminé à la suite de corrections effectuées ultérieurement, en l'occurrence en 2014.

E. 4.5.1

Dans un premier temps, le Tribunal fédéral a procédé à l'examen du texte de l' art. 28 al. 1 LISint et a retenu que celui-ci était clair et sans équivoque. Le calcul de la part déterminante pour savoir si un agent payeur était tenu de contribuer à la perte devait ainsi se fonder sur les données fournies à l'Administration fédérale pour l'année 2010, qui correspondait à la dernière année avant la signature de l'Accord CH-UK (intervenue le 6 octobre 2011). Une correction des données relatives à l'année fiscale déterminante 2010 après le 6 octobre 2011 était donc clairement exclue, de sorte qu'elle ne pouvait pas être prise en compte dans le calcul de la part selon l' art. 28 al. 1 LISint . Il n'était au demeurant pas déterminant que le montant de la retenue d'impôt effectivement dû pour l'année 2010 puisse être établi grâce à une correction ultérieure, dès lors que l' art. 28 al. 1 LISint faisait explicitement référence à la fourniture de données "statistiques" (cf. arrêt 2C_654/2016 précité consid. 3.4). Pour le reste, le Tribunal fédéral a jugé que l'interprétation historique, téléologique et systématique de la loi ne permettait pas de s'écarter du sens clair de l' art. 28 al. 1 LISint , et que la volonté du législateur était de s'en tenir à celui-ci. Le fait notamment que la clé de répartition de la perte prévue à l' art. 28 al. 1 LISint visait une approximation adéquate des parts de marché détenues par les agents payeurs suisses en relation avec leurs clients britanniques, et que la disposition précitée parlait de données statistiques, permettait de retenir que la LISint suivait manifestement une approche forfaitaire en ce qui concernait les mécanismes de régularisation du passé fiscal (cf. arrêt 2C_654/2016 précité consid. 3.5.1 et 3.5.2; Message, FF 2012 4555 p. 4572). En définitive, le Tribunal fédéral a retenu que c'était à juste titre que l'Administration fédérale, pour calculer la part déterminante au sens de l' art. 28 al. 1 LISInt , s'était basée sur les données (statistiques) des retenues d'impôt fournies par l'agent payeur au moyen du formulaire 150 pour l'année 2010 (cf. arrêt 2C_654/2016 précité consid. 3.6).

E. 4.5.2

Dans un deuxième temps, le Tribunal fédéral s'est également interrogé sur la portée de l' art. 28 al. 2 LISint , qui règle la répartition individuelle de la perte entre les agents payeurs en fonction de la part déterminée selon l' art. 28 al. 1 LISint . A cet égard, l'agent payeur recourant demandait à ce que sa part contributive soit calculée en se basant sur le montant effectif des retenues d'impôt UE prélevées en 2010, et partant que ses corrections de 2014 soient également prises en compte dans ledit calcul. La Cour de céans a jugé que la notion de "part" au sens de l' art. 28 al. 2 LISint avait une signification identique à celle visée par l' art. 28 al. 1 LISint . En d'autres termes, les mêmes principes sont applicables pour déterminer la part de participation à la perte selon l'alinéa 1 ou 2 de l' art. 28 LISint . Sous cet angle, le Tribunal fédéral a considéré que suivre la position de l'agent payeur recourant reviendrait à demander à l'Administration fédérale de procéder à deux calculs, à savoir, d'une part, un premier calcul sur la base des données statistiques communiquées et, d'autre part, un second calcul sur la base des décomptes effectifs, corrigés par l'agent payeur. Or, une telle solution ne correspondait ni au libellé de l' art. 28 al. 2 LISint ni à son but (cf. arrêt 2C_654/2016 précité consid. 4).

E. 4.6

En l'occurrence, le présent cas d'espèce a pour particularité que les montants correctifs pris en compte par l'Administration fédérale lors du calcul de la part à la perte de la recourante l'ont été avant le 6 octobre 2011 (cf. supra consid. A.a). De telles corrections ne sont donc, a priori, pas exclues, du moins l'arrêt 2C_654/2016 du 17 mars 2017 ne retient pas expressément le contraire. Dans ce dernier arrêt, les corrections que l'agent payeur

souhaitait voir prises en compte dans le calcul défini par l' art. 28 LISint concernaient toutefois l'année déterminante 2010, alors que celles qui font l'objet du présent litige portent sur les périodes fiscales antérieures 2005 à 2009. Dans l'arrêt attaqué, l'autorité précédente a en substance considéré que, si la lecture littérale de l' art. 28 LISint pouvait conduire à penser que le calcul des pertes devait être uniquement réalisé à partir des données fournies en 2010, plus les éventuelles corrections concernant l'année 2010 qui auraient pu être prises en compte avant le 6 octobre 2011, la période concernée par le décompte rectificatif (soit les années 2005 à 2009) n'était pas déterminante dans le contexte du calcul de l' art. 28 LISint . Les juges précédents ont en effet, d'une part, retenu que lesdites corrections avaient déjà été intégrées dans le montant total de la retenue d'impôt en lien avec le Royaume-Uni prélevée par l'ensemble des agents payeurs tenus de participer à la perte (en l'espèce 24'442'380 fr. 12; cf. supra consid. B). Dans ces conditions, le fait de ne pas additionner les corrections relatives aux années 2005 à 2009 au montant inscrit dans le formulaire 150 pour l'année 2010 aurait pour conséquence qu'il faudrait également revoir à la baisse le montant de 24'442'380 fr. 12, ce qui ne pouvait être fait dans la mesure où ce montant avait été confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_654/2016 du 17 mars 2017. D'autre part, les juges précédents ont retenu que l'aspect forfaitaire que présentait le calcul de la participation aux pertes impliquait qu'il n'était pas nécessaire de s'appuyer sur le montant effectif de la retenue d'impôt pour l'année 2010, de sorte qu'il était permis de prendre en compte des rattrapages de retenues portant sur des années antérieures à l'année de référence 2010, pour autant que le contrôle fiscal y relatif soit intervenu avant le 6 octobre 2011.

E. 4.7

L'avis de l'autorité précédente n'apparaît pas être compatible avec l' art. 28 LISint , pour les raisons qui suivent.

E. 4.7.1

D'une part, comme on l'a vu (cf. supra consid. 4.5.1), la jurisprudence a retenu qu'il résultait du texte univoque de l' art. 28 al. 1 LISint que le calcul de la part à la perte (notion identique à celle prévue par l' art. 28 al. 2 LISint) devait s'effectuer sur la base des données fournies par l'agent payeur pour la dernière année avant la signature de l'Accord CH-UK le 6 octobre 2011, soit l'année 2010. En d'autres termes, les données communiquées par l'agent payeur pour l'année 2010 (au moyen du formulaire 150) sont déterminantes lorsque l'Administration fédérale doit procéder au calcul de la part à la perte de l'agent payeur concerné. Le fait d'y adjoindre, même avant le 6 octobre 2011, des correctifs relatifs à des années tierces n'apparaît ainsi pas conforme au texte et au sens clairs de l' art. 28 LISint (la question de savoir si des corrections relatives à l'année 2010 effectuées avant le 6 octobre 2011 pourraient être prises en considération dans ledit calcul pouvant rester indécise, dès lors qu'une telle hypothèse n'est pas réalisée en l'espèce).

E. 4.7.2

D'autre part, il ressort du but de l' art. 28 LISint que cette disposition ne vise pas à déterminer la part exacte à la perte de l'agent payeur, mais une part correspondant approximativement à la part de marché de l'agent à un moment précis voulu par le législateur, à savoir la dernière (et non les dernières) année précédant la signature de l'Accord CH-UK, soit l'année 2010 (cf. supra consid. 4.5.1). C'est la raison pour laquelle le calcul de la part à la perte s'effectue sur la base de données statistiques, et non effectives, fournies par l'agent payeur s'agissant des retenues d'impôt prélevées en 2010, en tant que

celles-ci permettent à l'Administration fédérale de disposer rapidement d'un montant correspondant approximativement à sa part de marché en 2010. Dans ce contexte, il apparaît contraire à la volonté du législateur d'intégrer dans le calcul de la perte des reprises effectives concernant des périodes fiscales autres que la période fiscale déterminante. Une telle démarche reviendrait justement, quoi qu'en pense l'autorité intimée, à chercher à déterminer le montant effectif des retenues d'impôt prélevées. Ce procédé s'écarte de l'approche forfaitaire de l' art. 28 LISint .

E. 4.7.3

Enfin, le fait que, selon les constatations de l'arrêt attaqué, l'Administration fédérale ait déjà intégré les corrections litigieuses dans le montant global des retenues prélevées en lien avec le Royaume-Uni par l'ensemble des agents payeurs tenus à la perte en 2010 (soit 24'442'380 fr. 12 respectivement 24'511'416 fr. 85 si l'on englobe les agents payeurs non tenus à la perte du fait que leur part n'atteint pas le seuil de 0.01 % prévu à l' art. 28 al. 1 LISint) n'est pas déterminant. Une telle intégration ne trouve en effet assise ni dans la loi ni, contrairement à ce que retient l'autorité précédente, dans la jurisprudence. Si l'arrêt 2C_654/2017 du 17 mars 2017 a certes confirmé qu'il convenait de se baser sur les données fournies par l'agent payeur dans le formulaire 150 de l'année 2010 pour déterminer si sa part atteignait le 0,01 % du montant global précité, il n'a à aucun moment validé l'intégration des corrections relatives aux années 2005 à 2009 dans ledit montant, ce point n'ayant au demeurant jamais été soulevé devant le Tribunal fédéral. Au surplus, l'arrêt 2C_654/2017 précité constate une retenue d'impôt totale en lien avec le Royaume-Uni de 24'522'416 fr. 85 (cf. consid. 3.3 dudit arrêt), montant qui ne correspond ni à celui de 24'511'416 fr. 85 ni à celui de 24'442'380 fr. 12 considéré comme pertinent par l'autorité précédente. L'argument selon lequel les sommes précitées auraient été confirmées par la Cour de céans tombe donc à faux.

E. 4.8

En définitive, il convient de retenir que le calcul de la part à la perte de la recourante devait, dans le cas d'espèce, s'effectuer à partir des données communiquées par l'intéressée dans le formulaire 150 pour l'année 2010, qui faisaient état d'une retenue d'impôt en lien avec le Royaume-Uni d'un montant de 30'295 fr. 93, sans y intégrer les reprises relatives aux périodes fiscales 2005 à 2009. C'est partant en violation de l' art. 28 LISint que l'autorité précédente a confirmé la décision sur réclamation du 7 juin 2018 de l'autorité intimée.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours en matière de droit public et à l'annulation de l'arrêt rendu le 12 janvier 2022 par le Tribunal administratif fédéral. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions, afin qu'elle adresse à la recourante une nouvelle décision de paiement dans le sens des considérants.

E. 6

Les frais judiciaires sont mis à la charge de l'Administration fédérale des contributions, qui succombe et qui défend un intérêt patrimonial (cf. art. 66 al. 1 et 4 LTF). La recourante, qui a obtenu gain de cause avec l'aide d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens à la charge de l'Administration précitée (art. 68 al. 1 et 2 LTF). L'affaire sera également renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour qu'il statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure suivie devant lui (cf. art. 67 et 68 al. 5 LTF).

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