

BGer 2C_498/2020 vom 14. Januar 2021

Bundesgericht, 2021-01-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_498_2020

FR: TF 2C_498/2020 du 14 janvier 2021

IT: TF 2C_498/2020 del 14 gennaio 2021

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . En outre, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par les destinataires de l'arrêt attaqué qui ont qualité pour recourir au sens de l' art. 89 al. 1 LTF . Le présent recours est donc recevable.

E. 2

La présente affaire porte sur la créance fiscale de 18'361'784 fr. 35, intérêts en sus, dont les recourants ont été reconnus débiteurs solidaires par l'Administration fédérale, en raison de l'existence de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé effectuées en 2005. La question de la prescription de cette créance fiscale, que le Tribunal fédéral doit examiner d'office, a déjà été tranchée par l'arrêt du 31 mars 2017 précité (publié in ATF 143 IV 228). La prescription de la créance fiscale litigieuse est suspendue depuis le 15 mai 2013 (ATF 143 IV 228 consid. 5.8 p. 239).

E. 3

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (arrêt 2C_300/2019 du 31 janvier 2020 consid. 2.2, non publié in ATF 146 II 309).

En l'occurrence, les recourants invoquent une constatation insoutenable des faits au sujet de certains éléments retenus dans l'arrêt entrepris. Ce grief sera examiné ci-dessous (infra consid. 5). Pour le reste, dans la mesure où les intéressés avancent (aussi) des éléments de fait ne ressortant pas de l'arrêt attaqué, sans exposer en quoi les conditions qui viennent d'être rappelées seraient réunies, le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte.

E. 4

Sans mentionner le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), les recourants font grief au Tribunal administratif fédéral d'avoir refusé d'auditionner N._____ et O._____. Ils

soutiennent que l'audition de ces témoins aurait permis de déterminer "quelle société a[vait] établi les factures" relatives aux opérations de vente de F. _____ à M. _____ en 2005 (cf. supra let. A.c).

E. 4.1

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. le droit pour le justiciable de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (ATF 142 II 218 consid. 2.3 p. 222). Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; arrêt 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 4.1). Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299). En particulier, l'autorité peut renoncer à faire citer des témoins si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ces témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (arrêts 2C_458/2020 du 6 octobre 2020 consid. 3.2 et 2C_157/2018 du 28 mai 2018 consid. 3.1). Le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire (art. 9 Cst.) de manière claire et détaillée (cf. art. 106 al. 2 LTF ; ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 p. 376; arrêt 2C_112/2020 du 9 juin 2020 consid. 3.1).

E. 4.2

En l'espèce, il ressort de l'arrêt attaqué que, au terme d'une appréciation anticipée des preuves, le Tribunal administratif fédéral a considéré que les auditions sollicitées n'apparaissent pas de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre et y a donc renoncé. Cette appréciation anticipée des preuves n'est pas arbitraire (art. 106 al. 2 LTF ; cf. supra consid. 4.1

in fine). En effet, selon les faits retenus par le Tribunal administratif fédéral, les factures relatives aux opérations de vente de F. _____ auxquelles avait procédé la Société en 2005 ont été établies sur le papier à en-tête de celle-ci (arrêt attaqué, p. 3; voir aussi infra consid. 5.5). On ne voit dès lors pas en quoi il serait insoutenable de considérer que, sur ce point, l'état de fait était suffisamment établi et que les auditions requises afin de déterminer quelle société avait établi les factures en question étaient superflues. Le grief est écarté.

E. 5

Les recourants invoquent une constatation arbitraire des faits s'agissant du rôle joué par la recourante 2 dans le cadre du commerce de F. _____ avec M. _____ (recours, p. 8; infra consid. 5.2), de la volonté de celle-ci de ne pas avoir comme partenaire commercial "une société sise dans une juridiction offshore" (recours, p. 8; infra consid. 5.3), des raisons pour lesquelles "le contrat de vente" avec M. _____ mentionnait la recourante 2 (recours, p. 9; infra consid. 5.4) et du papier à en-tête sur lequel ont été émises les factures relatives aux opérations de vente de F. _____ à M. _____ en 2005 (recours, p. 8 ss; infra consid. 5.5).

E. 5.1

S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266).

E. 5.2

Les recourants affirment en premier lieu que "l'option de réaliser le trading par la société suisse a été envisagée, mais elle a finalement été écartée" (recours, p. 8). Cela ressortirait clairement d'un fax reçu par le recourant 1 le 26 novembre 2004 ainsi que du procès-verbal d'audition d'un témoin.

A la lecture du fax en question (cf. pièce 67 du dossier de l'Administration fédérale), force est de constater que celui-ci évoque la possibilité de mettre en place une structure suisse ("it has therefore been proposed to use a Swiss company ", p. 1) pour reprendre l'activité de commerce de F._____. Contrairement à ce que semblent prétendre les recourants, ce document ne fait toutefois nullement mention du fait que cette possibilité "aurait finalement été écartée". Quant au passage du procès-verbal susmentionné auquel se réfèrent les intéressés (recours, p. 9), il ne concerne pas la recourante 2 (suisse) mais une "structure Luxembourg Malte" ("la structure de trading n'a cependant jamais été modifiée comme projeté dans la structure Luxembourg Malte" [pièce 72 du dossier de l'Administration fédérale, p. 7]), de sorte que les recourants ne peuvent rien en déduire. Dans ces conditions, le grief d'arbitraire dans l'établissement des faits s'agissant du rôle joué par la recourante 2 dans le cadre du commerce de F._____ avec M._____ ne peut qu'être écarté.

E. 5.3

Les recourants soutiennent ensuite que le Tribunal administratif fédéral s'est manifestement trompé sur le sens et la portée du fax du 26 novembre 2004 précité (consid. 5.2 ci-dessus) s'agissant du souhait de M._____ de ne pas avoir comme partenaire commercial une société sise dans une juridiction offshore. Ils semblent affirmer qu'une telle volonté ne pourrait nullement être déduite de ce document. Le fax en question mentionne toutefois expressément le fait que l'acheteur ne voulait pas avoir comme partenaire commercial une société offshore ("

the end customer do not wish to deal with a company located in an offshore jurisdiction " [pièce 67 du dossier de l'Administration fédérale, p. 1]). On ne voit donc pas en quoi le Tribunal administratif fédéral aurait constaté ce fait de manière arbitraire. Le grief est rejeté.

E. 5.4

Au sujet des parties au "contrat de vente" de F._____ (soit le "F._____ supply agreement " des 11 avril/8 juin 2005; cf. supra let. A.b), les contribuables affirment que la recourante 2 "a été indiquée par erreur dans le contrat conclu avec [M._____]" (recours, p. 8). Les intéressés fondent leur grief sur le procès-verbal d'audition de K._____ du 14 février 2018 (pièce 105 du bordereau de pièces déposé par les recourants auprès du Tribunal administratif fédéral à l'appui des observations complémentaires du 31 octobre 2019).

A ce sujet, le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'il paraissait "hautement invraisemblable que lors de la formalisation du contrat de vente avec [M. _____], l'indication du mot 'Suisse' - renvoyant à la recourante - en lieu et place de 'Guernesey' résulterait d'une erreur" (arrêt entrepris, p. 25) et a donc retenu que la recourante 2 avait conclu les opérations de vente de F. _____ litigieuses en son nom propre. Au vu du fait que le contrat en question a été signé par K. _____ (cf. pièce 54 du dossier de l'Administration fédérale, p. 11), qui était à l'époque administrateur de la recourante 2, que ledit contrat mentionnait que celle-ci était une société établie en Suisse ("

a company incorporated in Switzerland " [pièce 54 du dossier de l'Administration fédérale, p. 1]), que M. _____ ne souhaitait pas avoir comme partenaire commercial une société sise dans une juridiction offshore (cf. supra consid. 5.3) et compte tenu aussi de l'importance du commerce en question et des montants en jeu, il n'est pas insoutenable de retenir, à l'instar de l'autorité précédente, que la Société n'a pas été indiquée par erreur dans le contrat de vente passé avec M. _____. Les allégations contraires faites à ce sujet, treize ans plus tard, par K. _____ ne sauraient donc rien y changer, étant au demeurant relevé que celui-ci était directement impliqué dans le commerce de F. _____ et que, dès lors, ses affirmations n'ont qu'une valeur probante très limitée. Le grief d'établissement arbitraire des faits soulevé à ce sujet par les recourants doit donc être écarté.

E. 5.5

Concernant les 56 factures relatives aux opérations de vente de F. _____ à M. _____ en 2005 (cf. supra let. A.c), les recourants affirment que "les factures émises dans ce contexte ne sont pas émises sur papier en-tête de la société recourante" (recours, p. 8). A ce sujet, les intéressés relèvent que, lors de deux auditions qui se sont déroulées les 19 mars 2013 et 15 février 2018, K. _____ a notamment affirmé que "les factures [...] ont été établies par N. _____, une employée de la société P. _____ à Perth, qui fait partie du groupe détenu par le recourant" et que "les factures sont établies pour le compte de H. _____ Ltd ou I. _____ Ltd à ce que j'ai compris". Les recourants semblent soutenir que, au vu de ces déclarations, il serait arbitraire de considérer que ces factures ont été émises sur le papier à en-tête de la Société.

L'examen des factures en question permet de constater que celles-ci portent la mention "C. _____ SA [...], CH - B. _____, Switzerland" (pièce 52 du dossier de l'Administration fédérale) et ont donc bel et bien été établies sur le papier à en-tête de la recourante 2. Indépendamment des affirmations susmentionnées de K. _____ à ce sujet - qui au demeurant ne concernent même pas la question du papier à en-tête sur lequel ont été émises les factures -, on ne voit dès lors pas comment l'appréciation des faits de l'autorité précédente sur ce point pourrait être insoutenable. Le grief est donc rejeté.

E. 5.6

Les griefs tirés de la constatation arbitraire des faits doivent partant être écartés. Le Tribunal fédéral se fondera dès lors exclusivement sur les faits constatés par le Tribunal administratif fédéral.

E. 6

Sur le fond, les recourants invoquent une violation des art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) et 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211). Ils soutiennent que les conditions

pour retenir l'existence de prestations appréciables en argent au sens de ces dispositions soumises à l'impôt anticipé ne seraient pas remplies.

E. 6.1

La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 1 al. 1 LIA). D'après l' art. 4 al. 1 let. b LIA , l'impôt anticipé a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions. Il découle de l' art. 20 al. 1 OIA que sont aussi imposables à ce titre les prestations appréciables en argent faites par la société aux possesseurs de droits de participation ou à des tiers les touchant de près. La notion de prestation appréciable en argent au sens de l' art. 20 al. 1 OIA se recoupe en principe avec celle de l' art. 20 al. 1 let. c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) (ATF 143 IV 228 consid. 4.1 p. 230 s.; arrêt 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.1). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (ATF 143 IV 228 consid. 4.1 p. 231; cf. aussi ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.).

E. 6.2

Les recourants soutiennent que le produit de la vente de F._____ ne peut pas être imputé à la recourante 2 et qu'en réalité le commerce de F._____ était réalisé par I. _____ Ltd et H. _____ Ltd (recours, p. 13). De l'avis des intéressés, cela ressortirait également d'une "analyse économique de la situation", laquelle démontrerait que l'activité de négoce résultant du contrat conclu avec M. _____ "est imputable aux sociétés du groupe à l'étranger" (recours, p. 14). Les intéressés fondent toutefois ces allégations sur un état de fait qui diverge de celui retenu par le Tribunal administratif fédéral (s'agissant en particulier du fait que la recourante 2 n'aurait joué aucun rôle actif et direct dans le commerce de F. _____), respectivement sur des éléments au sujet desquels ils ont demandé sans succès au Tribunal fédéral de corriger les constatations de l'autorité précédente (s'agissant notamment du fait que la recourante 2 aurait figuré "par erreur" dans le contrat conclu avec M. _____; cf. supra consid. 5.4). Les critiques des intéressés à ce sujet ne peuvent donc qu'être écartées et la Cour de céans retiendra que la recourante 2 a participé, en son nom propre, aux opérations de vente de F. _____ à M. _____ ayant conduit à la décision de l'Administration fédérale du 15 mai 2013.

E. 6.3

Les contribuables contestent également que la condition relative au "caractère reconnaissable de la prestation" soit remplie. Ils soutiennent que la prestation appréciable en argent dont il est question dans la présente procédure "n'était pas reconnaissable pour les organes de la société" (recours, p. 15). Sur ce point aussi, les recourants se fondent sur des constatations de fait qui ne ressortent pas de l'arrêt attaqué, sans avoir pu démontrer un établissement arbitraire des faits de la part du Tribunal administratif fédéral. Il en va notamment ainsi s'agissant des factures relatives aux opérations de vente de F. _____ à M. _____ en 2005. Compte tenu du fait que celles-ci ont été émises sur le papier à en-tête de la recourante 2 (cf. supra consid. 5.5), que le contrat de vente relatif au commerce de F. _____ a été signé par K. _____ (cf. pièce 54 du dossier de l'Administration

fédérale, p. 11), lequel était à l'époque administrateur de la Société, et que ce contrat ne mentionnait ni H._____ Ltd ni I._____ Ltd, les versements litigieux (tout comme le caractère insolite de ceux-ci) étaient sans autre aisément reconnaissables par les organes de la recourante 2, eu égard aussi à l'importance des montants en jeu (cf. également l'arrêt 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.9 [concernant les mêmes parties]). Il sied encore de relever que les critiques formulées à ce sujet par les recourants dans la réplique du 24 septembre 2020 (p. 3 ss) ne sont pas propres à remettre en question cette conclusion, étant précisé qu'elles se fondent presque intégralement sur des constatations de fait qui ne ressortent pas de l'arrêt attaqué et dont il n'y a donc pas lieu de tenir compte (cf. supra consid. 3). En effet, contrairement à ce que semblent croire les recourants, pour démontrer un établissement arbitraire des faits de la part de l'autorité précédente, il ne suffit pas de mentionner dans une écriture toute une série de faits qui n'ont pas été retenus par celle-ci et d'ajouter à la fin que "le jugement entrepris retient un état de fait qui est manifestement incomplet et donc inexact sur un point qui a une influence déterminante sur l'issue de la cause, en violation de l'interdiction de l'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. " (réplique du 24 septembre 2020, p. 7).

E. 6.4

Les critiques soulevées par les recourants à l'encontre de l'arrêt entrepris doivent donc être rejetées. Comme cela a été le cas lors de la période fiscale 2006 à 2009, qui a fait l'objet de l'arrêt 2C_382/2017 susmentionné (cf. supra let. B.b), en 2005, la recourante 2 a participé, en son nom et pour son propre compte, aux opérations de vente de F._____ à M._____. Il n'est en outre pas contesté que le produit de ces opérations de vente n'a pas été versé à la Société, mais à H._____ Ltd et à I._____ Ltd, sans contre-prestation correspondante en faveur de l'intéressée. Il est aussi établi que la recourante 2 est une société appartenant au même groupe international de sociétés que H._____ Ltd et I._____ Ltd et doit ainsi être considérée comme une personne proche de celles-ci au sens exigé par la jurisprudence (cf. supra consid. 6.1). Enfin, tel qu'il vient d'être exposé (consid. 6.3 ci-dessus), les versements litigieux et le caractère insolite de ceux-ci étaient aisément reconnaissables par les organes de la Société.

Dans ces conditions, le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé les art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 al. 1 OIA en considérant que la renonciation, par la recourante 2, au produit de la vente de F._____ en faveur de H._____ Ltd et I._____ Ltd constituait une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé. Quant au montant de la créance fiscale y relative, les recourants ne contestent pas le calcul effectué par l'Administration fédérale et confirmé par le Tribunal administratif fédéral, de sorte que cette question n'a pas à être examinée.

E. 7

Le Tribunal administratif fédéral a retenu, en confirmant la décision sur réclamation de l'Administration fédérale du 30 mars 2015, que le recourant 1 était solidairement responsable du paiement de l'impôt anticipé objet de la présente cause en application de l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0).

E. 7.1

Aux termes de l' art. 12 al. 1 let. a DPA , lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution non

réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. L' art. 12 al. 2 DPA précise qu'est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (voir aussi arrêt 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 2.2).

E. 7.2

Les recourants, bien qu'uniquement dans la réplique du 24 septembre 2020, soutiennent que la prestation appréciable en argent dont il est question dans la présente procédure n'était pas reconnaissable pour le recourant 1. A ce sujet, l'argumentation des intéressés est la même que celle exposée en lien avec la recourante 2, qui a été écartée (cf. supra consid. 6.3) et à laquelle il suffit ici de renvoyer. Ainsi, compte tenu du fait que le recourant 1 était le bénéficiaire ultime du groupe G._____ (cf. arrêt entrepris, p. 29), qu'il a donc profité des revenus réalisés grâce à la structure juridique mise en place dans le cadre du commerce de F._____ et que - comme on vient de le voir - le caractère insolite des versements litigieux était pour lui aisément reconnaissable, force est de constater que l'intéressé, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale (cf. art. 12 al. 1 let. a DPA cum

art. 61 LIA), a obtenu la jouissance de "l'avantage illicite" dont il est question à l' art. 12 al. 2 DPA . C'est donc à bon droit qu'il a été déclaré solidairement responsable du paiement de l'impôt anticipé litigieux.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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