

BGer 2C 884/2021 vom 18. März 2022

Bundesgericht, 2022-03-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_884_2021

FR: TF 2C 884/2021 du 18 mars 2022

IT: TF 2C 884/2021 del 18 marzo 2022

Regeste

Impôt anticipé, prestations appréciables en argent | Finances publiques & droit fiscal

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) qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Le recours a par ailleurs été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir au sens de l' art. 89 al. 1 LTF . Le recours est ainsi recevable.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 143 II 283 consid. 1.2.2; 142 III 364 consid. 2.4; 141 I 36 consid. 1.3).

E. 2.2

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées 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 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 141 IV 369 consid. 6.3; 140 III 264 consid. 2.3 ; 137II 353 consid. 5.1).

E. 3

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a jugé que les versements de 250'000 EUR en 2010, de 280'000 EUR en 2011, de 340'000

EUR en 2012, de 283'110 EUR en 2013 et de 162'876 EUR en 2014 que la recourante a effectués sur un compte bancaire à Paris avec la mention " directeur, Espagne ", représentent des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé.

E. 4

Invoquant les art. 97 al. 1 LTF et art. 9 Cst. , la recourante reproche d'abord au Tribunal administratif fédéral d'avoir arbitrairement omis de mentionner certains faits et d'avoir procédé à un établissement arbitraire des faits, en raison d'une mauvaise appréciation des preuves.

E. 4.1

En matière d'établissement des faits et d'appréciation des preuves, il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune 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 conclusions insoutenables (ATF 144 II 281 consid. 3.6.2; 143 IV 500 consid. 1.1; 142 II 355 consid. 6; 140 III 264 consid. 2.3).

E. 4.2

La recourante fait d'abord grief à l'instance précédente d'avoir passé sous silence, sans motif objectif, le fait qu'au cours de leur instruction, les inspecteurs de l'Administration fédérale en charge du dossier avaient acquis la conviction que E._____ avait exercé une activité pour le compte de la recourante, qui justifiait une rémunération de sa part. Il ressortait en effet du dossier, et en particulier des pièces 18 et 19 produites devant le Tribunal administratif fédéral, que l'Administration fédérale lui avait fait savoir qu'elle était prête à admettre fiscalement une part des honoraires versés à E._____ et que seule demeurerait litigieuse la question de l'étendue de cette rémunération. La recourante demande partant au Tribunal fédéral de compléter l'état de fait pour y inclure cet élément. Il ressort du dossier, et notamment des pièces 18 et 19 citées par la recourante, qu'avant de rendre une décision le 15 octobre 2018, l'Administration fédérale a envisagé de reconnaître une partie des versements litigieux comme représentant des honoraires versés à E._____, alors même que la recourante n'avait produit aucune preuve pour l'établir (pièce 18 p. 2). La lecture de ces pièces montre que cette démarche est intervenue alors que les parties cherchaient à conclure un accord pour régler le dossier de manière transactionnelle, comme le précise aussi l'Administration fédérale dans sa réponse au recours. De tels accords, dits " de procédure " (Verständigung, Einigung), sont notamment admissibles s'ils portent sur des points de fait qui sont difficiles à prouver (cf. à ce sujet l'arrêt 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 5.2 et les références; cf. aussi, dans le contexte de l'ancienne pratique dite des 50%, l' ATF 119 Ib 431 consid. 4). Le fait que l'Administration fédérale soit entrée en matière pour régler le dossier de manière transactionnelle ne signifie pas qu'elle aurait, comme le soutient la recourante, " acquis la conviction " (recours p. 8 ch. 10) que E._____ avait fourni des prestations à la recourante justifiant une rémunération de sa part. Cette conviction ne peut en effet résulter que de la fourniture de preuves (sur ce point, cf. infra consid. 5.2). Du reste, il ressort de la pièce 19 que l'Administration fédérale a dûment informé la recourante que, si elle n'acceptait pas sa proposition de règlement, elle s'en tiendrait alors vraisemblablement à sa position initiale, selon laquelle, faute de pièces justificatives produites, l'entier des versements litigieux seraient qualifiés de prestations appréciables en argent. Le fait que l'Administration fédérale ait envisagé de reconnaître

fiscalement une partie des versements litigieux n'est donc pas déterminant pour juger si ceux-ci représentent ou non des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé. Par conséquent, c'est sans arbitraire que le Tribunal administratif fédéral n'en a pas fait mention dans son arrêt (cf. aussi dans le même sens l'arrêt 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 8.9 2e par.). Il n'y a donc pas lieu de compléter l'état de fait en ce sens.

E. 4.3

La recourante fait ensuite valoir que le Tribunal administratif fédéral a établi les faits de manière arbitraire en ne déduisant pas des pièces qu'elle avait produites devant lui que E. _____ avait accompli une activité substantielle pour le compte du groupe, qui justifiait la perception des versements litigieux. La recourante se limite toutefois ici à opposer de manière appellatoire sa propre appréciation des preuves, sans expliquer en quoi celle à laquelle s'est livré le Tribunal administratif fédéral de manière circonstanciée dans l'arrêt attaqué serait entachée d'arbitraire (pour une description des éléments pris en compte, cf. infra consid. 5.3). Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus avant ce grief (cf. supra consid. 3).

E. 5

La recourante soutient que le Tribunal administratif fédéral a violé l'art. 4 al. 1 let. b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) et l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211) en retenant que les versements litigieux représentaient des prestations appréciables en argent.

E. 5.1

Selon l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé a notamment pour objet les participations aux bénéfiques 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 et les références; arrêt 2C_498/2020 du 14 janvier 2021 consid. 6.1), de sorte que la jurisprudence rendue en ce domaine est pertinente pour déterminer si l'on est en présence d'une prestation appréciable en argent en matière d'impôt anticipé. Selon la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Drittvergleich"; "dealing at arm's length"; ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 545 consid. 3.2, 138 II 57 consid. 2.2).

E. 5.2

En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir

les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, l'existence d'une prestation appréciable en argent peut être présumée et il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Tel est notamment le cas lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite. En pareille situation, le contribuable est tenu de prouver que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c; arrêts 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1, in RDAF 2009 II 560). En vertu de l'art. 39 al. 1 LIA , le contribuable a l'obligation de renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt. Il doit en particulier produire toutes les pièces justificatives et autres documents requis (art. 39 al. 1 let. b LIA). Si les autorités fiscales ne doivent pas substituer leur propre appréciation à celle de la direction commerciale de la société contribuable, celle-ci doit néanmoins prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, pour que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (ATF 119 Ib 431 consid. 2c; arrêt 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.3). Il en va de même des paiements effectués. Partant, une société qui effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ces versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2c; arrêts 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.3; 2C_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 2.3, in RF 66/2011 p. 62; 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.2; cf. aussi arrêt 2C_1082/2012 du 25 octobre 2013 consid. 2.3.1, in RF 69/2014 p. 60). Il convient en outre de se montrer strict lorsque des relations juridiques internationales sont en cause. Dans ce cas en effet, les liens avec le bénéficiaire étranger de la prestation échappent au contrôle des autorités locales, ce qui justifie de poser des exigences sévères pour admettre que la preuve du caractère justifié de la dépense a été apportée (arrêts 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1, in RF 74/2019 p. 301; 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, in StE 2015 A 21.12 Nr. 16, traduit in RDAF 2016 II 110; 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.3).

E. 5.3

En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a constaté que la recourante avait procédé aux versements litigieux en faveur du directeur sans avoir produit de document écrit pour les justifier. Il en a déduit que l'on était en présence de prestations insolites, ce qui avait pour conséquence qu'il appartenait à la recourante d'apporter la preuve que, comme elle l'alléguait, ces versements ne représentaient pas des prestations appréciables en argent, mais qu'ils étaient justifiés par une activité supplémentaire que E. _____ avait effectuée pour le groupe. En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a estimé que la recourante n'était pas parvenue à apporter cette preuve. En substance, il a d'abord relevé que la recourante n'avait pas produit de contrat de travail écrit qu'elle aurait conclu avec E. _____, ni de relevé détaillé des prestations que cette personne aurait effectuées pour son compte. Il a ensuite jugé que les documents que la recourante avait produits devant lui au titre de preuves de l'activité de E. _____ n'étaient pas suffisantes. La plupart de ces

documents ne constituaient que de simples allégués que la recourante avait formulés postérieurement aux faits en cause, en fonction de ses besoins en matière de preuve. Quant aux courriels et fax produits, qui mentionnaient pour la plupart le nom de E. _____, ils prouvaient tout au plus que des prestations de validation d'ordres de paiements ou de suivi d'affaires avaient été fournies, sans que l'on puisse y voir une activité de direction opérationnelle distincte des activités liées à la filiale espagnole, dont E. _____ était le gérant et le directeur commercial. En particulier, ces documents ne permettaient pas de déterminer si les prestations qui y figuraient devaient être attribuées à la recourante ou à sa filiale espagnole. Le Tribunal administratif fédéral a aussi constaté que la répartition structurelle et organisationnelle du groupe ne faisait l'objet d'aucune documentation écrite et que la délimitation des différentes activités et rôles prétendument exercés par E. _____, qui n'avait jamais été formalisée par écrit, était confuse. Le fait que la recourante rémunère ses filiales selon la méthode des coûts majorés n'était pas un élément propre à déterminer si des prestations avaient été fournies par E. _____, puisque cette méthode servait seulement à valoriser les prestations des filiales à la recourante. Il a par ailleurs relevé que la recourante ne pouvait d'emblée rien tirer de l'argument selon lequel la rémunération globale de E. _____ (à savoir, le salaire perçu de la filiale espagnole et les versements litigieux) était conforme au principe de pleine concurrence, puisqu'elle n'avait pas établi l'existence d'un lien de causalité entre les versements litigieux et l'existence d'une activité de cette personne pour son compte. Enfin, le Tribunal administratif fédéral a constaté que les montants litigieux avaient été versés sur un compte bancaire ouvert auprès d'une banque sise à Paris, où résidait C. _____ à l'époque, alors que E. _____ vivait en Espagne. L'Administration fédérale avait demandé à la recourante de produire un document identifiant le bénéficiaire économique de ce compte bancaire, afin de s'assurer que les versements litigieux ne profitaient en réalité pas à C. _____. La recourante avait d'abord prétendu être dans l'impossibilité de donner suite à cette demande, pour ensuite proposer de formaliser la relation contractuelle avec le directeur par écrit. Le Tribunal administratif fédéral a estimé qu'il n'était guère crédible que E. _____ employé de la filiale espagnole depuis plus de 35 ans, refuse de produire une simple attestation bancaire et que, du reste, rien ne permettait de penser que la recourante avait même tenté d'obtenir cette attestation auprès de lui.

E. 5.4

A l'encontre de l'arrêt attaqué, la recourante objecte d'abord qu'elle aurait prouvé par pièces l'existence d'un lien de causalité entre les versements litigieux et l'activité que E. _____ a exercée pour son compte, ainsi que le caractère justifié de sa rémunération. Ses arguments comportent toutefois des allégations appellatoires concernant les faits, qui contredisent les constatations de l'arrêt attaqué ou qui n'y figurent pas, sans que la recourante ne se soit plainte sur ce point d'une constatation arbitraire des faits, respectivement sans qu'elle ne soit parvenue à démontrer une omission arbitraire de faits (supra consid. 4.2). Au surplus, la recourante se limite à nouveau ici à opposer de manière appellatoire sa propre appréciation des preuves à celle du Tribunal administratif fédéral, ce qui ne suffit pas à remettre en cause l'arrêt attaqué sous cet angle (cf. supra consid. 4.3).

E. 5.5

La recourante fait aussi valoir que le Tribunal administratif fédéral a adopté une approche purement formelle, alors que ce serait une appréciation économique des faits qui prévaut en la matière. En l'occurrence, elle soutient qu'il existait un lien de causalité objectif entre la

rémunération que la recourante et la filiale espagnole ont versée à E. _____ durant les années 2010 à 2014, d'une part, et les prestations fournies par E. _____, d'autre part, dans la mesure où les bénéfices engendrés par la filiale espagnole étaient directement attribués à la recourante et que celle-ci rémunérait la filiale espagnole selon la méthode des coûts majorés. Pour autant que l'on parvienne à suivre son raisonnement, elle soutient en substance que, dans la mesure où les bénéfices engendrés par la filiale espagnole lui sont directement attribués et qu'elle la rémunère selon la méthode des coûts majorés, il serait justifié de lui imputer également les charges - dont la rémunération de E. _____ - qui lui ont permis de réaliser ce bénéfice. La recourante n'aurait donc pas été appauvrie par les versements litigieux, et il importerait peu de savoir si elle avait bien apporté la preuve d'activités exercées par E. _____ tant pour elle que pour la filiale espagnole. Il ressort de cette argumentation que, du point de vue de la recourante, il existerait un lien entre le fait que la recourante rémunère ses filiales selon la méthode des coûts majorés et la reconnaissance du caractère justifié des versements litigieux. La recourante perd toutefois de vue que la manière dont les prestations intra-groupe sont rémunérées ne prouve en rien que E. _____ aurait exercé des activités justifiant une rémunération pour son compte, ce que le Tribunal administratif fédéral a aussi dûment souligné dans l'arrêt attaqué. Du reste, et nonobstant ce qu'allègue la recourante, la preuve de l'existence d'une activité exercée pour le propre compte de la recourante est bien centrale pour juger de l'existence de prestations appréciables en argent dans le cas d'espèce.

E. 5.6

Au surplus, la recourante ne soutient à juste titre plus que E. _____ ne représenterait pas un proche au sens de la jurisprudence (sur la notion, cf. ATF 138 II 545 consid. 3.4; arrêts 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.1; 2C_750/2019 du 7 juillet 2020 consid. 3.4; 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2). Enfin, le caractère non justifié par l'usage commercial de versements portant sur plusieurs centaines de milliers d'euros ne pouvait pas échapper aux organes de la recourante.

E. 5.7

En définitive, le Tribunal administratif fédéral a correctement rappelé la définition de la prestation appréciable en argent, souligné à juste titre que, les prestations étant insolites, la preuve de leur caractère justifié échéait à la contribuable et que l'admission de cette preuve était soumise à des exigences strictes dans un contexte international, que l'on ne pouvait considérer comme établie en l'espèce. L'appréciation juridique des faits qu'il a effectuée dans l'arrêt attaqué est conforme aux art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 al. 1 OIA. C'est donc à tort que la recourante soutient que le Tribunal administratif fédéral a violé ces dispositions.

E. 6

Ce qui précède conduit au rejet du recours. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al.1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).