

BGer 9C 686/2022 vom 14. März 2023

Bundesgericht, 2023-03-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_686_2022

FR: TF 9C 686/2022 du 14 mars 2023

IT: TF 9C 686/2022 del 14 marzo 2023

Regeste

Impôt anticipé; distribution dissimulée de dividendes | 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 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 considéré que, pour les périodes fiscales 2011 à 2015, la somme de 3'973'423 fr. - correspondant à une refacturation des management fees du Fonds à la contribuable,

déduction faite d'un forfait de 200'000 fr. par année - représentait une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé.

E. 4.1

Selon l'art. 4 al. 1 let. b loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), 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 l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211) 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 (arrêt 2C_884/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.1). 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. 4.2

La mise en oeuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées. S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes. A défaut de transaction comparable, la détermination du prix de pleine concurrence s'effectue alors selon d'autres méthodes, telles que la méthode du coût majoré ("cost plus") ou celle du prix de revente, qui font partie, à côté de la méthode de la transaction comparable, des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions selon la classification opérée par l'OCDE en matière de prix de transfert. La méthode du coût majoré consiste en particulier à déterminer les coûts supportés par la société qui fournit la prestation, à quoi s'ajoute une marge appropriée de manière à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché (ATF 140 II 88 consid. 4.2 et les références).

E. 4.3

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 (cf. 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; arrêt 2C_824/2021 du 12 octobre 2022 consid. 4.4). 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 et 2C_884/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.2 et les références). 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_884/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.2).

E. 5

Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les quatre conditions relatives à la qualification de prestation appréciable en argent étaient réunies en l'espèce. En substance, il a tout d'abord relevé que la recourante ne disposait que d'un seul immeuble en Suisse et que les frais facturés à la contribuable par le Fonds étaient en réalité imputables à ce dernier. De plus, la pratique admettait des frais de gérance à hauteur de 5 % du revenu locatif, de sorte que la comptabilisation de management fees chez la recourante à hauteur d'environ 20 % du revenu locatif était largement supérieure à ce qui était usuellement admis en pratique. De plus, pour les premiers juges, la prestation effectuée ne se justifiait que par la proximité des intervenants et n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers, dans la mesure où il était douteux qu'un immeuble, dont 80 % des revenus locatifs étaient générés par un seul locataire, nécessitait des conseils spécifiques d'une telle ampleur. Partant, il ne se justifiait ni contractuellement ni commercialement que les services fournis et facturés par H._____ ne fussent entièrement refacturés à la contribuable. En outre, la contribuable devait se rendre compte que le montant des management fees qu'elle avait comptabilisé était disproportionné, notamment au regard des prestations fournies par les prestataires locaux.

E. 6.1

Invoquant en premier lieu les art. 97 al. 1 LTF et 9 Cst., la recourante reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir arbitrairement omis de mentionner certains éléments et d'avoir procédé à un établissement arbitraire des faits. 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 et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (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. 6.2

La recourante prétend à tort que les premiers juges auraient omis de constater de manière arbitraire que sa substance "très limitée" pour l'exercice de son activité commerciale aurait rendu nécessaire les frais qui lui auraient été refacturés, ceux-ci étant indispensables à l'exercice de son activité. Le Tribunal administratif fédéral a en effet considéré que les services refacturés à la recourante n'étaient pas remis en cause dans leur principe, mais que leur montant n'était pas justifié, de sorte que l'on ne saurait déceler d'omission arbitraire sur ce point. La recourante ne conteste pas les constatations de la juridiction de première instance, selon laquelle elle ne dispose que d'un seul immeuble à V._____, dont les revenus sont principalement assurés par un seul locataire. Elle ne saurait non plus être suivie lorsqu'elle soutient que les premiers juges auraient arbitrairement omis de constater que H._____ était un "tiers absolu", dans la mesure où cet élément n'est pas propre à démontrer que les management fees refacturés par le Fonds à la recourante seraient conformes au principe de pleine concurrence, ainsi que le relève à juste titre l'AFC. En effet, la relation contractuelle entre H._____ et le Fonds ne peut avoir d'influence en l'espèce sur la qualification d'une prestation appréciable en argent entre la recourante et ledit Fonds. De plus, la circonstance que l'instance précédente n'a pas énuméré de manière circonstanciée les services fournis par H._____, voire omis d'établir la nature de ses services, se révèle pas arbitraire. En effet, les premiers juges ont dûment tenu compte de la nature des tâches effectuées par la société prénommée, puisqu'ils ont constaté que les conseils qu'elle avait prodigués étaient d'une telle ampleur qu'ils apparaissaient plutôt comme utiles à l'entier des immeubles détenus dans le monde par le Fonds. La recourante s'en prend encore à la constatation des premiers juges, selon laquelle les frais facturés au Fonds auraient été mis entièrement à la charge de la recourante. A l'appui de son argumentation, elle fait valoir que la refacturation des services de H._____ par le Fonds à sa charge correspond à 1 % de la valeur de marché de l'actif immobilier qu'elle détient. Bien que le résultat de cette règle de répartition ne se retrouve pas dans les comptes de la recourante, cette dernière n'établit pas les montants effectivement payés par le Fonds à H._____. La correspondance tronquée relative à I._____ Sàrl, à laquelle la recourante se réfère, ne mentionne aucunement le Fonds et ne lui est dès lors d'aucune utilité, de sorte que son assertion ne peut pas être vérifiée. Cela n'a toutefois pas d'importance, dans la mesure où, comme le fait valoir l'AFC, la question déterminante en l'espèce est celle de savoir si les management fees versés par la recourante au Fonds sont en adéquation avec son activité déployée. Son grief tiré d'une constatation arbitraire des faits doit dès lors être écarté.

E. 7.1

La recourante soutient en second lieu que le Tribunal administratif fédéral aurait violé l' art. 4 al. 1 let. b LIA et l' art. 20 al. 1 OIA , ainsi que l' art. 8 CC , en ayant retenu que les versements litigieux représentaient des prestations appréciables en argent. Elle fait en particulier valoir que deux des quatre conditions y relatives - soit la disproportion entre la prestation fournie et la contre-prestation, ainsi que le caractère reconnaissable de l'avantage accordé - ne seraient pas réunies en l'espèce.

E. 7.2

Aux constatations des premiers juges, il convient d'ajouter (art. 105 al. 2 LTF) que la recourante a indiqué à l'AFC que la majeure partie des services rendus par H._____ relevaient de la gestion journalière des propriétés immobilières du Fonds, la part des services en matière de conseil en investissement n'occupant qu'une partie très limitée des services fournis par H._____". Or s'agissant de la gestion quotidienne du bien immobilier à V._____, la contribuable a précisé que des prestataires "locaux" géraient notamment les factures ainsi que les sous-traitants en charge de la maintenance du bâtiment, conservaient les archives, fournissaient des services de comptabilité, ainsi que des conseils fiscaux et juridiques. Quant à H._____, elle s'occupait de superviser et coordonner l'exécution des tâches, ainsi que de négocier avec les locataires et maintenir des contacts avec les créanciers, formulait des propositions à l'administrateur de la société au sujet des décisions d'ordre commercial et prenait en charge les questions liées à la souscription d'assurance en sus d'effectuer un "contrôle qualité" (courrier du 20 septembre 2016). Quoi qu'en dise la recourante, les informations qu'elle avait ainsi transmises à l'AFC sont pertinentes, dans la mesure où le mandataire de l'époque a expressément indiqué que ces informations s'inscrivaient dans le cadre "d'un rappel détaillé du contexte factuel", ainsi que d'une "proposition d'analyse sous l'angle fiscal". En outre, il ressort des comptes produits devant l'AFC, ainsi que de la décision sur réclamation du 20 juin 2019, que les frais liés aux interventions des prestataires "locaux" représentent entre 2 % et 6 % des revenus locatifs, alors que les management fees refacturés à la recourante par le Fonds représentaient environ 20 % de ces revenus.

E. 7.3

La recourante échoue ainsi à démontrer l'absence de disproportion entre la prestation de service fournie et la contre-prestation, lorsqu'elle affirme qu'il n'existerait pas de comparaison possible entre les services que H._____ lui aurait fournis indirectement et des services équivalents usuellement facturés. En effet, les tâches essentiellement exécutées par H._____ pour l'immeuble détenu par la contribuable - comme par exemple la négociation avec les locataires, les recommandations à l'administrateur, la fourniture de statistiques, la souscription d'assurances et l'exécution d'un "contrôle qualité" - relèvent dans l'ensemble d'une gérance ordinaire d'un immeuble, dont les coûts facturés par les prestataires "locaux" représentent 2 % à 6 % des revenus locatifs bruts. Partant, comme le relève à juste titre l'AFC, la refacturation effective de management fees par le fonds à la recourante d'en moyenne 20 % des revenus locatifs apparaît disproportionnée. En effet, les quelques tâches supplémentaires fournies par H._____ et refacturées à la recourante (gestion du refinancement des emprunts avec les créanciers ou des conseils en matière de gestion) ne sauraient être considérées comme "nettement plus étendues" que des prestations de gérance et ne sauraient justifier une telle différence avec ce qu'ont facturé les prestataires "locaux". Il s'ensuit que l'admission par l'AFC d'un montant de 200'000 fr. par année fiscale pour la rémunération de ces services supplémentaires fournis par H._____ par rapport à

des opérations de gérance courante d'immeubles n'est ni critiquable, ni contradictoire. Ainsi, dans la mesure où l'administration a démontré le caractère insolite de la prestation appréciable en argent et que la recourante a échoué à justifier son exonération sur ce point (supra consid. 4.3), il n'est pas nécessaire de se pencher sur son argumentation relative à l'admissibilité de la pratique de l'AFC, qui consisterait à admettre uniquement, dans des cas semblables, des frais de gestion d'immeuble correspondant à un maximum de 5 % du revenu locatif. La recourante soutient également que le contrat entre H. _____ et le Fonds, qui prévoit une rémunération pour les management fees de 1,25 % de l'actif brut, constituerait nécessairement le point de départ de l'analyse relative à la justification des montants refacturés par le fonds à la recourante. Selon sa conception, une refacturation similaire du Fonds à la recourante serait nécessairement conforme au principe de pleine concurrence, puisqu'un tel mode de refacturation serait consacré par la Circulaire n° 24 du 20 novembre 2017 de l'AFC (ch. 2.9.2 de la circulaire). Cette argumentation n'emporte pas la conviction, dans la mesure où ladite circulaire n'est applicable qu'aux fonds de placement, ce que la recourante n'est pas, ainsi que l'a à juste titre rappelé le Tribunal administratif fédéral. De plus, comme le fait valoir l'AFC, elle ne permet pas de remettre en cause la disproportion entre prestation et contre-prestation, dans la mesure où il a été établi que les services que H. _____ a fournis indirectement à la recourante avaient été facturés sans commune mesure avec ceux fournis de manière équivalente par les prestataires locaux. La recourante ne saurait davantage être suivie lorsqu'elle affirme que l'absence de reprise par l'Administration fiscale du canton de V. _____ pour les impôts directs (dûment constatée par les premiers juges) - ou d'une autorité fiscale étrangère - constituerait une démonstration de la justification commerciale de l'intégralité des management fees qu'elle a comptabilisés. En effet, selon la jurisprudence, l'Administration fédérale chargée de gérer l'impôt anticipé ne saurait être liée par l'appréciation des autorités fiscales cantonales dans le domaine de l'impôt cantonal et communal (cf. ATF 142 II 9 consid. 5.2.3; ATF 110 Ib 127 consid. 3a) et, a fortiori, encore moins par celle d'une autorité fiscale étrangère.

E. 7.4

Contrairement à ce qu'affirme enfin la recourante, on doit admettre, à l'instar des premiers juges, que les organes de celle-ci devaient se rendre compte de la disproportion. En effet, compte tenu du fait qu'environ 80 % des revenus locatifs provenaient d'un seul locataire - et que dès lors les tâches de gestion liées à cet immeuble étaient nécessairement moins importantes que lorsqu'un bien immobilier abrite une multitude de locataires - les organes de la contribuable ne pouvaient considérer, eu égard aux prestations comparables effectuées par les prestataires locaux et la rémunération qui leur a été accordée, que la refacturation par le Fonds était adéquate.

E. 7.5

Il suit de ce qui précède que les griefs de la recourante se révèlent privés de fondement.

E. 8

Le recours est rejeté. 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).