

# **BVGer A-4642/2020 vom 5. Oktober 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-10-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4642\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4642_2020)

FR: TAF A-4642/2020 du 5 octobre 2021

IT: TAF A-4642/2020 del 5 ottobre 2021

## **Regeste**

Impôt anticipé

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, le Tribunal de céans connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 let. d LTAF. L'AFC étant une autorité au sens de la disposition précitée et la présente affaire portant sur un recours contre une décision sur réclamation (art. 42 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA, RS 631.21]) en matière d'impôt anticipé (ne remplissant pas une des exceptions de l'art. 32 LTAF), le Tribunal administratif fédéral est en l'occurrence compétent. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

### **E. 1.2**

En sa qualité de destinataire de la décision du 17 août 2020, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Interjeté en temps utile (art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5).

### **E. 2.2**

Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits d'office et librement (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1; arrêts du TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1; A-416/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.3). Ainsi, bien que les art. 12 ss PA ne soient pas

applicables (art. 2 al. 1 PA) « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (concernant l'interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA, cf. arrêts du TAF A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2). La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition (cf. arrêts du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1 et A-2800/2016 du 27 juin 2017 consid. 1.3.3.1). La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1 ; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., p. 52 ; Moor/Poltier, op. cit., p. 298 s. ; Rhinow et Al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., 2014, n. marg. 330 et 1001 ; voir aussi Benoit Bovay, *Procédure administrative*, 2e éd., 2015, p. 240 s.), qui vaut également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 37 LTAF).

### **E. 2.3**

La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (art. 52 PA ; pour l'impôt anticipé, l'art. 39 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA, RS 642.21] ; cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; arrêt du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1 ; A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1) En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135 s.).

### **E. 2.4**

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 2.2 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; 124 V 90 consid. 4b ; 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon

sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 ; A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.2 [non publié in ATAF 2011/45] ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.141). En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1; arrêt du TF 2C\_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 8.3 ; René Rhinow et Al., op. cit., n. marg. 996 ss ; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2e éd., 2018, n. marg. 1563). Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-2786/2017 précité consid. 1.3.2 et A-2826/2017 précité consid. 1.3.2).

## **E. 2.5**

L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 9C\_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2888/2016 précité consid. 3.1.2 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3 ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd., 2016, p. 502 s.). En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts du TF 2C\_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 ; arrêt du TAF A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. not. arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 5.1.2 i.f., A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 7.4.2 et A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 3.2.2). Il en va de même des preuves établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 2.2.2, A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6).

## **E. 3.1**

Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers (cf. ég. art. 132 al. 2 Cst.). Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour

objet les participations aux bénéfiques et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. a LIA). Selon l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (OIA, RS 642.211), 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 le remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (dividendes, bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation, etc.). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion d'exprimer que dans l'application de cette disposition, les autorités fiscales n'étaient pas strictement liées par la qualification de droit privé de l'opération juridique, mais devaient plutôt apprécier l'état de fait conformément à la réalité économique (cf. not. arrêts du TF 2C\_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.2, 2C\_695/2009 du 3 février 2010 consid. 2.2 et 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 2.1 ; cf. ég. arrêts du TAF A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.2.2.2 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018] consid. 3.2).

### **E. 3.2.1**

Constituent, entre autres, de telles prestations appréciables en argent les distributions dissimulées de bénéfice. Selon la jurisprudence constante, entre dans cette catégorie 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, soit toute prestation qui n'est pas commercialement justifiée et apparaît comme insolite. Par ailleurs, le caractère insolite de cette prestation doit être reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.1 et 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêts du TF 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.1 et 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.1, A-1427/2016 précité consid. 2.2.3 ; Marcus Duss/Andreas Helbing/Fabian Duss, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungs-steuer [VStG], 2e éd., Bâle 2012 [ci-après cité: VStG-Kommentar], n° 132 ad art. 4 LIA et n° 41 ad art. 12 LIA ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5e éd., Bâle 2021, § 14 n° 20-22 p. 314).

### **E. 3.2.2**

Sont considérées comme personnes proches les personnes physiques ou morales avec lesquelles l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société entretiennent des rapports économiques ou personnels (p.ex. des liens de parentés ou amicaux) qui sont le véritable motif de la prestation imposable, selon l'ensemble des circonstances. Selon la jurisprudence, lorsque la comparaison « at arm's length » (Drittvergleich), entre un cas d'espèce et des opérations usuelles semblables, démontre que la prestation est à ce point inhabituelle - disproportionnée - qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire n'avait pas été un proche du détenteur de parts, cela constitue un indice dans ce sens (cf. ATF 138 II 57 consid. 4.2, 131 II 593 consid. 5 et 119 Ib 431 consid. 2 ; arrêts du TF 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.1, 2A.457/2002 du 19 mars 2003 consid. 3.1, 2A.223/2000 du 23 août 2000 consid. 4b et du 29 janvier 1999, in: ASA 68 p. 246 ss [traduit in : RDAF 1999 II p. 449 ss] consid. 3 a ; arrêts du TAF

A-2286/2017 précité consid. 3.2.1, A-5433/2015 précité consid. 3.3.2, A-6523/2007 précité consid. 2.2 ; Oberson, op. cit., § 14 n° 23 p. 314).

### **E. 3.2.3**

Pour que l'impôt soit dû, la société doit subir un désavantage économique, lequel doit trouver son fondement dans les rapports de participation. Du fait de la distribution dissimulée de bénéfice, la société est appauvrie (perte ou manque à gagner ; cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.1, 115 Ib 111 consid. 5; arrêt du TF du 30 octobre 1987, in : ASA 58 p. 427 ss consid. 1b ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.1, A-1427/2016 précité consid. 2.3.1 et A-5433/2015 précité consid. 3.3.1 ; Duss/Helbing/Duss, VStG-Kommentar, n° 132 ad art. 4 LIA ; Oberson, op. cit., § 14 n° 25 p. 315). Ne sont en revanche pas soumises à l'impôt les prestations que la société effectue en faveur de ses actionnaires ou de proches et qui reposent sur une autre base juridique que les rapports de participation, par exemple un contrat de droit privé qui aurait également pu être conclu avec un tiers extérieur (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 2b ; arrêts du TAF A-1427/2016 précité consid. 2.3.1 et A-5433/2015 précité consid. 3.3.1).

### **E. 3.2.4**

Du point de vue de l'impôt anticipé, le caractère justifié par l'usage commercial d'une charge n'est pas un élément constitutif de la prestation appréciable en argent. La notion provient des impôts directs (cf. ATAF 2011/45 consid. 4.3.2.2). Toutefois, si une charge en faveur d'un actionnaire ou l'un de ses proches n'est pas justifiée par l'usage commercial, l'entreprise ne reçoit pas de contre-prestation servant à son but et il existe ainsi une prestation sans contre-prestation correspondante, pertinente pour l'impôt anticipé (cf. arrêts du TAF A-7956/2015 du 30 juin 2016 consid. 2.3.2.3, A-5006/2014 du 2 avril 2015 consid. 2.7.1). Le versement d'un salaire ou d'honoraires excessifs à un actionnaire ou un proche constitue un cas de distribution dissimulée de bénéfices (cf. Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in : Zweifel/Beusch [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3e éd., Bâle 2017 [ci-après cité: DBG-Kommentar], n° 305 ad art. 58 LIFD). L'employeur dispose certes d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel. Toutefois, conformément au principe de pleine concurrence, cette rémunération doit correspondre à celle qui aurait été versée par un tiers dans les mêmes circonstances (cf. arrêt du TF 2A.71/2004 du 4 février 2005 ; Robert Danon, in : Aubry Girardin/Noël [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd., Bâle 2017 [ci-après cité: CR-LIFD], n° 213 ad art. 57, 58 LIFD). Par ailleurs, si l'actionnaire d'une société reçoit déjà un salaire en vertu d'un contrat de travail, il est difficilement concevable que la société lui paie en plus des honoraires basés sur un contrat de mandat (cf. Maja Baumer-Balmelli/Thomas M. Fisler/Michael Abegg, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, vol. 2, 2016, n° 247 ad art. 4 al. 1 let. b LIA).

### **E. 3.3**

Dans le domaine des prestations appréciables en argent, l'autorité fiscale doit en principe apporter la preuve de l'existence d'une telle prestation. Si elle y échoue, c'est à elle qu'il revient de supporter l'échec de la preuve (cf. arrêts du TF 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 et 2C\_272/2011 du 5 décembre 2011, in : RF 67/2012 p. 127 ss consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.1, A-1427/2016 précité consid. 2.2.2.2 et A-5433/2015 précité consid. 3.2). Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation

de ses devoirs de collaboration (arrêts du TF 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 6.2, 2C\_605/2014 du 25 février 2015 consid. 6 et références ; Michael Pfeifer, *Der Untersuchungsgrundsatz und die Offizialmaxime im Verwaltungsverfahren*, 1981, p. 128). A l'inverse, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une prestation appréciable en argent, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêts du TF 2C\_207/2019 du 16 juillet 2019 consid. 4.2, 2C\_11/2018 précité consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-1623/2018 du 16 mai 2019 consid. 3.7.3, A-4091/2016 du 24 janvier 2018 consid. 2.6.3). En particulier, lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite, le contribuable est tenu de prouver l'exactitude de ses allégations contraires, notamment en établissant que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial (arrêt du TF 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie, en principe, d'une présomption d'exactitude à l'égard du fisc (cf. ATF 134 II 207 consid. 3.3, 106 Ib 311 consid. 3c et 3d ; arrêt du TF 2C\_497/2018 du 4 juillet 2019 consid. 3.3). Ce principe dit de détermination remplit ainsi également une fonction de preuve. Même si le principe de détermination provient de l'impôt sur le bénéfice, le bénéfice déterminé selon les principes du droit commercial est également déterminant pour établir la participation au bénéfice soumise à l'impôt anticipé (art. 4 al. 1 LIA). En effet, la LIA ne définit pas la notion de bénéfice et se base directement sur le bénéfice commercial (ATAF 2015/25 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-5444/2017 du 22 mars 2018 consid. 2.10 et A-4934/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.8). En cas d'absence de contrats et de relevés détaillés des prestations fournies, il existe des indices qui plaident en faveur d'une inexactitude matérielle de la comptabilité faisant tomber la présomption précitée. Par conséquent, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que les prestations en cause ont effectivement été fournies. A cet égard, l'établissement d'une liste des services rendus et apparemment facturés n'est pas suffisant pour prouver une charge justifiée par l'usage commercial (cf. arrêt du TF 2C\_497/2018 précité consid. 4.2).

### **E. 3.4**

En vertu de l'art. 39 LIA, toute société astreinte à tenir une comptabilité est tenue de renseigner en conscience l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt et, en particulier, de tenir et de produire ses livres, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et les autres documents - qui ne se limitent pas à des avis de virement bancaires - permettant de déterminer la nature exacte des opérations dans lesquelles elle est intervenue et la part qu'elle a prise à leur déroulement. La société ne peut se soustraire à son obligation légale de fournir des pièces et documents requis en invoquant un usage d'un certain type de commerce ou le caractère particulier de certaines prestations (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 3b). Certes, il n'est pas du ressort des autorités fiscales de décider, à la place des organes dirigeants de la société, de la justification commerciale de dépenses et de leur ampleur. Cela étant, l'autorité fiscale doit s'assurer que ce sont des motifs exclusivement commerciaux, et non pas les relations personnelles ou économiques étroites entre la société et le bénéficiaire de la prestation, qui ont déterminé les versements en question. En outre, quiconque 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 ses versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (cf. ATF 140 II 88 consid. 7 ; arrêts du TF 2C\_106/2018 du 28 mai 2018 consid. 5.2, 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3 ;

ATAF 2011/45 consid. 4.3.2.1 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.2.4, A-5433/2015 précité consid. 3.3.5 et A-6523/2007 précité consid. 2.3 ; Markus Küpfer, VStG-Kommentar, n° 7 ad art. 39 LIA).

### **E. 3.5**

Dans les relations commerciales et juridiques internationales, des exigences particulièrement strictes en matière de preuve s'appliquent en lien avec un devoir de collaboration accru de la part du contribuable. Dans ce cas en effet, les liens avec le bénéficiaire étranger de la prestation échappent au contrôle des autorités locales, ce qui justifie que des exigences sévères soient posées pour admettre que la preuve alléguée a été apportée pour prouver la justification commerciale des dépenses inhabituelles pour les entreprises. Dans le cas de paiements à l'étranger, non seulement le destinataire doit être mentionné, mais également toutes les circonstances qui ont conduit au versement de la prestation dans le cas spécifique. Il est ainsi requis de sa part qu'il produise notamment la relation juridique de base, les accords supplémentaires avec les bénéficiaires de la prestation ainsi que la correspondance complète avec les bénéficiaires de la prestation et les banques concernées (cf. ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 ; arrêts du TF 2C\_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1, 2C\_32/2018 du 11 novembre 2019 consid. 3.2.2, 2C\_1113/2018 du 8 janvier 2019 consid. 2.2.3 et les nombreuses références citées).

### **E. 4**

Le présent litige porte sur la qualification des honoraires versés au directeur par la recourante comme distribution dissimulée de bénéfice et par voie de conséquence comme prestation appréciable en argent. En l'occurrence, la recourante a effectué des virements annuels à hauteur de EUR [...], en moyenne, en faveur du directeur sans qu'aucun contrat de travail écrit ni relevé détaillé de prestations ne vienne motiver lesdits virements. L'absence de toute documentation écrite - qui ne peut être justifiée par le *modus operandi* de la société ou les usages de la branche comme le soutient la recourante (cf. consid. 3.4) - plaide en faveur d'une inexactitude matérielle de la comptabilité et suffit à qualifier la prestation en cause d'insolite (cf. consid. 3.3 et 3.4). Cette qualification est confortée par le fait que le directeur occupe déjà un emploi à plein temps rémunéré auprès de la filiale espagnole, ce qui rend pour le moins douteux le versement d'une autre rémunération aussi élevée (cf. consid. 3.2.4). Enfin, les virements en question ont été effectués sur un compte auprès d'une banque sise à Paris, endroit où résidait à l'époque l'ayant droit économique, alors que le directeur résidait en Espagne ; dès lors, il ne peut être exclu que ces versements profitent également à l'ayant droit économique et constituent de ce fait une distribution dissimulée de bénéfice (dividende). Ainsi, il appartient à la recourante de prouver le caractère de charge de la prestation insolite. Il lui incombe en particulier d'apporter la preuve de l'exercice par le directeur d'une activité supplémentaire qui, le cas échéant, n'est pas déjà couverte par la relation de travail avec la filiale espagnole. Il s'agira dans les considérants suivants d'analyser les différentes conditions relatives à la prestation appréciable en argent.

#### **E. 4.1.1**

En premier lieu, la recourante soutient qu'il existe un rapport de prestation entre l'activité exercée par le directeur pour son compte et les honoraires litigieux. Celui-ci aurait assuré les prestations suivantes en sa faveur : (i) suivi de clients exclusifs de la recourante autres que les clients espagnols ; (ii) suivi des différentes affaires menées par la recourante («

direction opérationnelle ») ; (iii) contrôle interne du groupe en liaison avec le bureau de Genève. L'activité de la filiale espagnole ayant principalement pour but la livraison [...] auprès de clients espagnols, les prestations susmentionnées divergeraient de l'activité de la filiale et il serait donc légitime que le directeur perçoive des honoraires y relatifs pris en charge par la bénéficiaire directe de ces prestations, à savoir la recourante. A cela s'ajoute que la recourante solliciterait le directeur non seulement pour le contrôle et la validation de ses paiements, mais aussi pour le contrôle des engagements de crédits et des différents contrats qui l'engagent. Il résulterait de l'organisation interne de la recourante que le directeur devait valider l'ensemble des ordres de paiement du Groupe avant envoi aux banques, notamment en utilisant une clé testée que lui-seul aurait détenu, ce que les pièces du dossier confirmeraient (courriers, émetteur des fax etc.). Enfin, dans le cadre de son activité en faveur de la recourante, le directeur serait subordonné à l'ayant droit économique, ce qui n'est pas le cas dans son activité de gérance pour la filiale espagnole.

#### **E. 4.1.2**

Toute la documentation produite à cet effet ainsi que les explications fournies ne suffisent pas à convaincre le Tribunal. La plupart des pièces versées au dossier par la recourante ne constituent que de simples allégués établis par elle postérieurement aux faits en cause et en fonction de ses besoins en matière de preuve ; or de tels documents ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. consid. 2.2.2). S'agissant des copies de courriels et de fax produits, bien qu'elles mentionnent pour la plupart le nom du directeur, elles ne répondent pas à elles seules au degré de preuve attendu en matière internationale justifiant une rémunération annuelle s'élevant en moyenne à EUR [...]. Lesdits courriels et fax sélectionnés prouvent tout au plus que des prestations de validation d'ordres de paiement ou encore de suivi d'affaires ont été fournies, mais ne suffisent pas à démontrer l'exercice d'une véritable activité de « direction opérationnelle » distincte des autres activités en lien avec la filiale espagnole. En particulier, on ne constate pas de correspondance systématique entre les ordres de paiements, respectivement les lettres de crédits et leur validation préalable par courriel du directeur, mettant ainsi en doute l'assertion de la recourante, selon laquelle celui-ci serait le seul possesseur de la clé testée. De même, on ne sait pas si les pièces produites confinent à l'exhaustivité, ni dans quelle mesure ces prestations doivent être attribuées à la recourante ou à la filiale espagnole ; à cet égard, la mention dans une partie conséquente des échanges d'une adresse email générale non nominative (\*\*\*) n'est d'aucun secours à la recourante étant donné qu'elle ne permet pas de déterminer exactement la personne à qui le message était destiné. La mise en copie de cette adresse email ne permet aucunement de justifier les prestations qu'aurait reçues la recourante par le directeur et ne constitue pas non plus une preuve suffisante de l'existence d'un rapport de subordination. La Cour est en outre forcée de constater que la majorité des courriels envoyés par le directeur, et constituant la pièce 6 du Recours, l'ont été depuis une adresse s'achevant par « @\*\*\* » correspondant à une entreprise tierce non liée au groupe de la recourante. Dans de telles circonstances, il est pour le moins délicat d'affirmer l'existence d'une activité exercée pour le compte de la recourante en se fondant sur des courriels écrits depuis l'adresse email d'une société tierce. Plus généralement, la répartition structurelle et organisationnelle mise en place par le groupe, c'est-à-dire l'affectation de certains clients, contrats et fonctions à l'une ou l'autre société ainsi que les chiffres d'affaires, respectivement les revenus générés par lesdits contrats, ne fait l'objet d'aucune documentation objective mais repose sur de simples affirmations de la recourante. Le fait que les activités des filiales de la recourante soient rétribuées par celle-ci selon la méthode des coûts majorés n'aide pas à lever cet écueil. De

même, la délimitation des différentes activités et rôles prétendument exercés par le directeur est confuse, dès lors que toute l'activité de celui-ci n'a jamais été formalisée par écrit. A cela s'ajoute que la recourante se contredit en arguant dans un premier temps que les honoraires du directeur ne sauraient être pris en charge par la filiale espagnole sans violer les règles de droit commercial, pour soutenir dans un deuxième temps que « ce n'est qu'en raison de l'organisation interne du groupe que les prestations du directeur sont rémunérées tant au travers de la recourante que de la filiale espagnole » et que « la rémunération aurait pu provenir exclusivement de l'une ou de l'autre, la recourante ne se serait pas retrouvée appauvrie ». Dans ces conditions, il est difficile de délimiter par exemple le pouvoir de direction exercé sur les employés à \*\*\* et ceux de la filiale française en lien avec l'activité effectuée pour la filiale espagnole (cf. Recours, ch. 25 ss) des activités prétendument exercées en lien avec la fonction de « directeur opérationnel », de sorte que l'exercice d'une activité supplémentaire justifiant une rémunération à hauteur de EUR [...] ne saurait être clairement dégagé. L'argument de la recourante selon lequel l'attribution, en vertu de la méthode des coûts majorés, de l'ensemble des bénéfices réalisés par le Groupe crée de fait un lien de causalité entre les activités du directeur et la rémunération versée ne saurait suffire à pallier ce flou. On rappellera à cet égard, que cette méthode destinée à valoriser les prestations des filiales à la recourante ne permet aucunement de déterminer, si, et dans quelle mesure des prestations ont été effectuées par le directeur. Cet argument ne suffit pas non plus à prouver l'absence d'appauvrissement de la recourante étant donné que la preuve de l'exercice d'une activité supplémentaire pour celle-ci, non prise en considération dans la relation contractuelle avec la filiale espagnole, fait entièrement défaut.

#### **E. 4.1.3**

La recourante allègue ensuite que la rémunération globale du directeur est conforme au principe de pleine concurrence, ce qui justifierait les versements effectués et exclurait l'existence d'une prestation appréciable en argent. Comme ses conclusions précédentes, la recourante base cet argument sur la prémisse qu'un lien de causalité entre les honoraires versés au directeur et l'activité de ce dernier pour son compte est établi, ce qui n'est pas le cas (cf. consid. 4.1.2). De même, la recourante se réfère sans autre justification au salaire maximal de l'étude citée à l'appui de son allégué, alors que le salaire moyen selon cette même étude est fixé entre CHF [...] et CHF [...]. A cela s'ajoute que ladite étude concerne le marché suisse - le directeur étant domicilié en Espagne - et porte sur des années postérieures aux périodes fiscales en cause. Ainsi, la rémunération globale moyenne du directeur de EUR [...] pour la période 2010 à 2014 dépasse la rémunération moyenne attendue en Suisse d'une personne exerçant des fonctions similaires en 2018. Enfin, le fait que l'autorité inférieure a admis la conformité au principe de pleine concurrence des rémunérations de l'ayant droit économique sur la base de la même étude ne présuppose en rien la proportionnalité de la rémunération du directeur. Encore une fois, la recourante n'a pas apporté la preuve d'une activité développée par ce dernier à son bénéfice. La recourante soutient en outre que le salaire versé par la filiale espagnole au directeur correspond en moyenne au salaire versé aux employés de la filiale française alors que ces derniers n'ont pas les mêmes responsabilités. Ce fait tendrait à prouver que la seule rémunération par la filiale espagnole ne suffit pas à couvrir l'ensemble des prestations fournies par le directeur. Cet argument ne saurait convaincre dès lors que la preuve des comptes produits porte uniquement sur les montants des charges salariales de la filiale française, ce qui ne dit rien du nombre d'employés, de leur cahier des charges, de leurs qualifications ou encore de la nature et de l'ampleur de leurs activités qui, tout comme pour le directeur, ne sont pas

appuyées par des pièces. En outre, la recourante effectue une moyenne du salaire du directeur pour la période visée alors que ledit salaire a grimpé de EUR [...] en 2010 à EUR [...] en 2014 ; partant, établir une moyenne salariale face à une telle augmentation n'a pas beaucoup de sens, voire serait trompeur. En outre, la recourante n'a pas produit de contrat de travail liant sa filiale espagnole au directeur de telle sorte qu'il n'est pas possible de déterminer si ce dernier était véritablement occupé à plein temps pour elle, ce que l'utilisation d'une adresse email d'une entreprise tierce (@\*\*\* ; cf. supra consid. 4.1.2) fait d'autant plus douter. A cela s'ajoute les difficultés inhérentes à la comparaison des salaires entre pays dont le niveau de vie et le pouvoir d'achat différaient sensiblement durant cette période (cf. étude du GfK « Purchasing Power Europe 2013 », qui situait la France et l'Espagne respectivement 9ème et 17ème du classement européen). Pour toutes ces raisons, il ne doit pas être donné une importance démesurée à l'argument de la recourante.

#### **E. 4.1.4**

L'ensemble des pièces versées au dossier, prises individuellement, ne suffisent pas à prouver un rapport de prestation justifiant la rémunération litigieuse. La recourante soutient que ces éléments constituent néanmoins un faisceau d'indices qui, examinés ensemble, de manière concourante, étayent réciproquement leur niveau de confiance et seraient de nature à apporter la preuve recherchée, à savoir le caractère commercialement justifié des charges en cause. C'est le lieu de rappeler les exigences particulièrement élevées en matière de preuve de relations internationales (cf. consid. 3.5) et l'obligation de collaborer étendue prévue à l'art. 39 LIA en raison de l'asymétrie de l'information en faveur de la société (cf. consid. 3.4). On ne saurait admettre dans ces circonstances que la recourante a établi l'exactitude de ses allégations sur la base des indices - plus ou moins probants - qu'elle avance, tels que les circonstances des versements de la prétendue rémunération sur un compte d'une banque sise à Paris, alors que le directeur réside en Espagne. L'autorité inférieure avait demandé à la recourante de produire un document identifiant le bénéficiaire économique dudit compte bancaire, conformément aux exigences de preuve en matière de paiement internationaux, afin de s'assurer que les versements litigieux ne profitent en finalité pas à l'ayant droit économique. A cet égard, celle-ci a adopté une attitude contradictoire en prétendant dans un premier temps être dans l'impossibilité matérielle et juridique de donner suite à la demande de l'autorité invoquant ne pas en être la détentrice, pour proposer dans un second temps de formaliser la relation contractuelle avec le directeur par écrit. Si, comme elle l'allègue, la recourante a versé des éléments de salaires au Directeur sur le compte bancaire en cause, cela ne devrait pas poser de problème pour ce dernier de prouver (à tout le moins) le fait qu'il en est l'ayant droit économique. En outre, on peine à voir pourquoi ce dernier aurait refusé de produire une attestation bancaire mais aurait accepté en revanche de conclure un contrat écrit avec la recourante pour prouver l'existence de la relation contractuelle les liant. Ce d'autant plus que la décision de l'autorité inférieure le concernait en ce que la charge de l'impôt anticipé lui était transférée (art. 14 al. 1 LIA). A tout le moins, la recourante aurait dû, conformément à son obligation étendue de collaborer (art. 39 LIA), essayer d'obtenir auprès du directeur - qui collabore avec elle depuis plus de 35 ans - dite attestation ; or, rien au dossier ne permet de le démontrer. Un tel refus s'ajoutant à son attitude contradictoire constitue une violation de son devoir de collaborer.

#### **E. 4.1.5**

En raison de ce qui précède, le Tribunal constate que la recourante échoue à prouver, serait-ce au stade de la vraisemblance, l'exercice en sa faveur par le directeur d'une activité supplémentaire non prise en compte dans la relation contractuelle nouée avec la filiale espagnole. Compte tenu des exigences strictes de preuve, du manquement au devoir de collaborer et du comportement contradictoire constaté, il convient, par appréciation anticipée des preuves (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1, 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 2C\_330/2021 du 3 août 2021 consid. 3.1), de rejeter l'offre de preuve supplémentaire de la recourante par audition de témoin, étant donné que les pièces du dossier suffisent à forger la conviction du tribunal. En effet, vu la force probante quasi nulle d'un témoignage en matière fiscale (cf. consid. 2.2.2), une audition d'un employé de la recourante ne se justifierait que si elle était de nature à corroborer, préciser ou compléter les faits établis par les documents produits. En revanche, une telle audition ne constitue pas un moyen de preuve nécessaire à la solution du litige si elle ne tend qu'à confirmer les allégations faites par la recourante - ce qui est le cas en l'espèce.

#### **E. 4.2**

La recourante soutient ensuite que le directeur n'est pas un proche au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral, dans la mesure où son salaire correspondrait aux conditions prévalant sur le marché, si bien qu'un tiers aurait été rémunéré à raison du même montant. Elle soutient que l'absence de contrat écrit ou encore de relevé détaillé de prestations attestant de l'activité du directeur en sa faveur se justifie par le *modus operandi* de la société et la période au cours de laquelle les relations de travail ont été nouées. Il conviendrait ainsi tenir compte des circonstances et usages applicables à cette époque. La recourante ne saurait être suivie sur ce point également. Comme relevé précédemment (cf. consid. 4.1.2), l'argument selon lequel le salaire du directeur correspondrait au salaire usuel d'une personne occupant un poste équivalent en Suisse n'apporte rien, dès lors que l'activité justifiant un tel salaire n'est pas prouvée. A cela s'ajoute que le directeur collabore avec l'ayant droit économique depuis plus de 35 ans et que, durant toute cette période, dite collaboration n'a jamais été formalisée par un contrat écrit ou par des notes de prestations fournies. Cette approche, qui est également celle adoptée pour l'activité fournie par l'ayant droit économique au sein de sa propre société diverge de celle adoptée pour les autres salariés, respectivement cadres employés pour l'un d'entre eux depuis plus de 20 ans auprès de la recourante, engagés pour leur part sur la base d'un contrat écrit (cf. Dossier de l'autorité inférieure, pièce 54.2 « Annexe 2 : courrier du 3 avril 2019 de la recourante »). Ces considérations conduisent le Tribunal de céans à confirmer la qualité de proche du directeur.

#### **E. 4.3**

Les autres arguments de la recourante relatifs aux autres conditions de la prestation appréciable en argent n'emportent pas la conviction du Tribunal dans la mesure où ils reposent sur l'admission d'une activité supplémentaire exercée par le directeur pour le compte de la recourante ainsi que sur l'absence de qualification de proche de celui-ci, arguments que la Cour de céans a rejeté.

#### **E. 4.4**

Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable sous la forme d'une distribution dissimulée de bénéfice et a fixé le montant de l'impôt anticipé à CHF [...].

## **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours déposé le 17 septembre 2020 contre la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 17 août 2020. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de CHF 12'500.-, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances de frais déjà versées. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF [a contrario]), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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