

BVGer A-6074/2018 vom 8. Juli 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-07-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6074_2018

FR: TAF A-6074/2018 du 8 juillet 2021

IT: TAF A-6074/2018 del 8 luglio 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 LIA) 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

La notion de partie est liée à la qualité pour recourir contre les décisions des instances précédentes (cf. art. 6 PA ; arrêt du TF 2C_77/2009 du 2 juin 2009 consid. 4.3), laquelle dépend à son tour du point de savoir si la personne concernée est particulièrement atteinte par lesdites décisions et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). En cas de reprise par voie de fusion, la société reprenante succède à celle radiée au plan de la procédure. Ce changement de parties s'opère de plein droit en vertu du droit fédéral (cf. art. 17 al. 3 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273], applicable par renvoi de l'art. 4 PA ; art. 22 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [RS 221.301] ; ATF 141 V 657 consid. 1 ; entres autres arrêts du TF 4A_232/2014 du 30 mars 2015 consid. 4.2.2 non publié in ATF 141 III 106, 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 1.1 ; arrêt du TAF A-7161/2009 du 22 août 2011 consid. 1.2 et 1.2.1 ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e édition 2013, ch. 3.6, note en bas de page 45). C._____ ([...], devenue A._____) a absorbé par voie de fusion la société contribuable avec effet au (...), date à laquelle cette dernière a été radiée du RC GE. La première a donc succédé à la seconde dans la présente procédure. L'obligation fiscale - dont la forme de l'exécution est contestée - incombe par ailleurs désormais à la société survivante A._____ ([...] ; ci-après : la société contribuable [indistinctement avec A._____ {IDE : [...]}]). Elle est ainsi particulièrement atteinte par la décision attaquée et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). La société contribuable a partant qualité pour recourir.

E. 1.3

Le recours a au surplus été formé en temps utile (art. 50 al. 1 PA), avec le contenu et la forme prescrits à l'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).

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (ATAF 2014/24 consid. 2.2, 2009/57 consid. 1.2).

E. 2.3

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo ; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (entre autres, arrêt du TAF A-6785/2016 du 17 avril 2018 [confirmé par jugement du TF 2C_470/2018 du 5 octobre 2018] consid. 2.3). En conséquence, l'autorité saisie s'en tient en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (voir ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1er mai 2019 [confirmé par jugement du TF 2C_518/2019 du 16 janvier 2020] consid. 1.4.1 et les réf. cit.).

E. 2.4

Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité définit les faits d'office et librement. Ainsi, bien que les art. 12 ss PA ne soient pas applicables (art. 2 al. 1 PA), le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (entre autres, arrêt du TAF A-3003/2017 précité consid. 1.4.1 [avec le renvoi au message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, in FF 1965 II 1383, 1397] ; 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).

E. 2.5

La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur recours (art. 52 PA ; voir aussi l'art. 13 PA, malgré l'art. 2 al. 1 PA évoqué ci-avant [consid. 2.4]). D'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit. Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.1, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend. C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité

impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (voir art. 23 PA ; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d, 102 Ib 97 consid. 3 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 2.4, A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

E. 2.6

En procédure administrative, un fait est en principe tenu pour établi lorsque le juge a pu se convaincre de la vérité d'une allégation (preuve stricte). Dans certains cas, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante (arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3 ; voir aussi ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 ; arrêt du TF 4A_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2). Le juge retiendra alors, parmi plusieurs présentations des faits, celle qui lui apparaît comme la plus vraisemblable. Cet allègement du degré de la preuve est justifié par la difficulté d'accéder aux moyens de preuve, de sorte que l'on se trouve à cet égard pour ainsi dire en état de nécessité (ATF 139 II 451 consid. 2.3.2 ; arrêts du TF 2C_611/2014 précité consid. 3.2, 2C_721/2012 du 27 mai 2013 consid. 5.2.1, non publié in ATF 139 II 384). Un tel état de nécessité en matière de preuve se rencontre lorsque, par la nature même de l'affaire, une preuve stricte n'est pas possible ou ne peut être raisonnablement exigée, en particulier si les faits allégués par la partie qui supporte le fardeau de la preuve ne peuvent être établis qu'indirectement et par des indices (ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, arrêt du TF 2C_611/2014 précité consid. 3.2 ; cf. aussi arrêt du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2.2). L'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète, ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (arrêts précités du TAF A-6785/2016 consid. 2.5, A-2888/2016 consid. 4.3.3).

E. 2.7

Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (voir, notamment, les art. 19 PA [malgré l'art. 2 al. 1 PA] et 40 PCF ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 2.6).

E. 2.8

Une fois les investigations requises terminées, et 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 (ATF 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_109/2015 du 1er septembre 2015 consid. 4.1 ; arrêts du TAF

A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2). 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 (ATF 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 2.7, A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3). Lorsque l'autorité de recours reste en revanche 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 disposition spéciale, 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 (arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 2.7, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.2, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.4.2).

E. 2.9

Selon un principe général, en matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt (ATF 105 Ib 382) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 140 II 248 consid. 3.5, 133 II 153 consid. 4.3, 92 I 253 consid. 2).

E. 3.1

Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse, dont font partie les dividendes (cf. art. 20 OIA). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable (arrêt du TAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.1.1). Pour les revenus de capitaux mobiliers, le taux de l'impôt s'élève à 35 % (art. 13 al. 1 let. a LIA). Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit (lorsque l'obligation fiscale ne peut pas être exécutée par la procédure de déclaration, voir consid. 3.4 ci-après) déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi - compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé - le destinataire de l'impôt ; c'est lui qui supporte la charge fiscale. Il n'a toutefois aucune obligation (de procédure) à remplir dans le cadre de la perception de l'impôt ; ces obligations incombent au débiteur de la prestation (arrêts du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.3, A-4951/2012 du 20 février 2014 consid. 3.1 et les réf. cit.).

E. 3.2

L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié en Suisse (ou y a, ou non, son siège). Dans le premier cas, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire ; il a alors un but de garantie parce qu'il tend à décourager le contribuable de soustraire à l'impôt ordinaire les montants frappés par l'impôt anticipé. Dans le deuxième cas, il poursuit un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt, sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (cf. ATF 141 II 447 consid. 2.2 ; entre autres : arrêts du TF 2C_518/2019 précité consid. 4.1, 2C_752/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.1 et

du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.2, ainsi que les réf. cit.). L'impôt anticipé peut également poursuivre un but fiscal pour les personnes domiciliées en Suisse, à savoir lorsque les conditions matérielles nécessaires à un remboursement ne sont pas réunies (arrêt du TF 2C_470/2018 précité consid. 5.3 et les réf. cit.).

E. 3.3

Le droit au remboursement de l'impôt anticipé est soumis à la réalisation des critères des art. 21 ss LIA (voir notamment les art. 29 ss et 48 ss LIA). D'après l'art. 21 al. 1 let. a LIA, l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers retenus à sa charge par le débiteur s'il avait à l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. Si l'ayant droit est une personne physique, elle doit en outre être domiciliée en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 al. 1 LIA) ; s'il s'agit d'une personne morale, elle doit à cette même échéance y avoir son siège (art. 24 al. 2 LIA). Toutefois, le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluider un impôt (art. 21 al. 2 LIA ; arrêts du TF 2C_470/2018 précité consid. 6.3.2, 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 3.3 et les réf. cit. ; arrêt du TAF A-6785/2016 précité consid. 3.6.1).

E. 3.4.1

L'obligation fiscale est exécutée par le paiement de l'impôt ou par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA), une forme de l'exécution qui peut être autorisée s'il apparaît que le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes (art. 20 al. 1 LIA). Les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise sont définis par l'OIA (art. 20 al. 2 LIA, qui renvoie aux art. 24 ss OIA). Il convient de relever qu'en matière d'impôt sur les rendements de capitaux mobiliers, l'exécution de l'obligation fiscale s'effectue en règle générale par le paiement de l'impôt, alors que la procédure de déclaration constitue l'exception (cf. arrêt du TAF A-4216/2007 et A-4230/2007 [ci-après : A-4216/2007] du 24 juillet 2009 [confirmé par jugement du TF 2C_551/2009 du 13 avril 2010] consid. 1.3.2).

E. 3.4.2

La société de capitaux qui détient directement au moins 20 % du capital d'une société de capitaux peut, au moyen d'un formulaire officiel, ordonner à cette société de lui verser ses dividendes sans déduire l'impôt anticipé (art. 26a al. 1 OIA). De son côté, la société assujettie à l'impôt complète la demande et l'envoie spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes avec le formulaire officiel à joindre au compte annuel (art. 26a al. 2 1ère phrase OIA). Dans un tel cas de figure, la procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la société de capitaux à qui l'impôt anticipé devrait être transféré aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance (art. 26a al. 3 OIA) ; une condition d'une importance particulière, étant donné qu'elle vise à empêcher que la procédure de déclaration ne compromette la finalité de l'impôt anticipé (cf. arrêts précités du TAF A-6785/2016 consid. 3.7.3, A-4216/2007 consid. 3.2.2 et les réf. cit. ; ci-avant, consid. 3.2). A ce titre, une notice de l'AFC sur l'art. 26a OIA (intitulée « Demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe suisse [art. 26a OIA] » janvier 2001 [état au 30 juin 2002] ; < www.estv.admin.ch >, sous la rubrique : Impôt anticipé > Informations spécialisées > Notices, consulté le 22.6.2021 ; ci-après : la notice), prévoit ainsi que la société qui bénéficie pour la première fois d'un dividende brut d'au moins 50 000 francs doit

notamment révéler l'identité du vendeur de la participation acquise par elle et renseigner sur les faits liés à cette transaction (p. ex. présenter le contrat d'achat ; ch. 4 de la notice). Dite notice, certes, ne lie pas le contribuable, l'autorité de taxation ou les Tribunaux fédéraux. Toutefois, dès lors qu'elle tend à une application uniforme et égale du droit, il ne convient de s'en écarter que dans la mesure où elle ne traduit pas une concrétisation convaincante des dispositions légales applicables (cf. ATF 140 II 88 consid. 5.1.2 et les réf. cit.).

E. 3.5

La procédure de déclaration ne saurait entrer en ligne de compte lorsque le droit au remboursement ne peut pas d'emblée être constaté (cf. ATF 115 Ib 274 consid. 20c). En présence de prestations échues, l'examen de l'AFC doit lui permettre d'acquiescer la conviction que le droit au remboursement est donné ; en revanche, en présence de prestations non encore échues, une grande vraisemblance quant à l'existence du droit au remboursement suffit (ATF 138 II 536 consid. 5.1). Il doit être "établi" que le bénéficiaire de la prestation a droit au remboursement de l'impôt anticipé ; en d'autres termes qu'il remplit toutes les conditions exigées à la fois par la LIA et par l'OIA, à l'exclusion des conventions de double imposition. Lorsqu'il n'y a pas de droit au remboursement - ou qu'il subsiste un doute sur ce droit -, la procédure de déclaration doit être refusée ; ce refus n'ayant pas pour effet d'exclure le remboursement de l'impôt, puisque celui-ci peut encore avoir lieu s'il est démontré dans la procédure de remboursement ultérieure que les conditions à cet effet sont remplies (arrêt du TAF A-6785/2016 consid. 3.7.3 et les réf. cit.). L'AFC, de même que le Tribunal administratif fédéral saisi d'un recours, n'a, lors de la procédure de déclaration, pas à se déterminer sur l'existence du droit au remboursement de façon définitive, comme elle le ferait dans la phase de remboursement introduite par le bénéficiaire de la prestation imposable. L'autorité appelée à vérifier si ce dernier a droit au remboursement de l'impôt ne doit procéder que sommairement à cet examen et n'autoriser la procédure de déclaration que lorsqu'une péremption dudit droit apparaît d'emblée hors de question (parmi d'autres, arrêt du TAF A-6785/2016 consid. 3.7.3 et les réf. cit.). En d'autres termes, en liaison avec la procédure de déclaration, l'AFC ne peut examiner le droit au remboursement qu'à titre provisoire, sans rendre de décision définitive sur la question (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.1). Dans le cadre de l'art. 26a al. 3 OIA, l'autorité compétente doit se limiter à examiner s'il existe des doutes sur le droit au remboursement (examen sommaire). Dans l'éventualité où ce même droit ne peut pas sans autre être reconnu ou s'il subsiste des doutes sérieux quant à son existence, la procédure de déclaration doit être exclue. Cela est justifié par les spécificités de la procédure en matière d'impôt anticipé constituée de deux phases différentes, que sont la perception et le remboursement éventuel de l'impôt, notamment en tant que lors de la première c'est le débiteur de la prestation imposable qui est concerné, alors que la seconde intéresse en premier lieu le destinataire de la prestation imposée, et que les deux phases connaissent des voies de droit distinctes (cf. arrêt précité du TF 2C_470/2018 consid. 6.2 et les réf. cit.).

E. 3.6

A teneur de l'art. 39 al. 1 LIA, le contribuable doit 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 ; il doit en particulier : remplir complètement et exactement les relevés et déclarations d'impôt, ainsi que les questionnaires (let. a) ; tenir ses livres avec soin et les produire, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et autres documents (let. b). En outre, la contestation de l'obligation de payer l'impôt anticipé ne libère pas de

l'obligation de donner des renseignements (art. 39 al. 2 LIA). De son côté, l'AFC arrête les instructions générales et prend les décisions particulières nécessaires à la perception de l'impôt ; elle fixe la forme et le contenu des formules pour la déclaration comme contribuable, ainsi que pour les relevés, déclarations d'impôt et questionnaires (art. 1 al. 1 OIA ; cf. aussi, art. 34 al. 1 LIA). Elle élucide les faits, le cas échéant le nom des bénéficiaires de la prestation et le lieu de leur domicile ou de leur séjour à l'échéance de la prestation, le genre et le montant brut de la prestation revenant à chacun des bénéficiaires, la date d'échéance et, éventuellement, la période à laquelle elle se rapporte (cf. art. 25 al. 1 et 2 1ère phrase OIA).

E. 3.7

Aux termes de l'art. 48 al. 1 LIA, en matière de procédure de remboursement, celui qui demande le remboursement de l'impôt anticipé doit renseigner en conscience l'autorité compétente sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement ; il doit en particulier : remplir complètement et exactement les formules de demandes et les questionnaires ; fournir, à la requête de l'autorité, les attestations concernant la déduction de l'impôt et produire les livres, pièces justificatives et autres documents. Si le requérant ne satisfait pas à ses obligations de donner des renseignements et que le droit au remboursement ne peut être déterminé sans les renseignements requis par l'autorité, la demande est rejetée (art. 48 al. 2 LIA). Cette disposition codifie les deux principes suivants. Selon un premier principe, l'obligation d'examen et d'instruction de l'autorité appelée à se prononcer sur la demande de remboursement trouve ses limites dans l'obligation de renseignement et de collaboration du requérant. Lors de l'examen de la demande de remboursement, l'AFC bénéficie d'un certain pouvoir d'appréciation (arrêts du TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 5.3, 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 et les réf. cit.). Conformément à un second principe, l'obligation de renseignement et de collaboration de la personne demandant le remboursement de l'impôt anticipé doit respecter le principe de la proportionnalité prévu à l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101). Le requérant ne doit donner suite aux demandes de l'autorité compétente que dans la mesure où celles-ci sont raisonnables. Cela signifie principalement que la collecte des informations demandées ne doit pas occasionner au requérant des coûts disproportionnés (arrêts précités du TF 2C_964/2016 consid. 5.3, 2C_895/2012 consid. 5.2.2 et les réf. cit.). Les conséquences d'une absence de collaboration n'interviennent que lorsque la requête de remboursement ne peut pas être examinée sans les informations, respectivement les pièces demandées. Par son comportement, le requérant crée un état empêchant les autorités fiscales d'élucider les faits déterminants pour trancher la question (juridique) du droit au remboursement (arrêts précités du TF 2C_964/2016 consid. 5.4, 2C_895/2012 consid. 5.3 et les réf. cit.). Les conséquences du manque de collaboration du requérant prévues à l'art. 48 al. 2 LIA sont conformes au principe selon lequel le défaut de collaboration ne doit pas profiter au contribuable (arrêts précités du TF 2C_964/2016 consid. 5.4, 2C_895/2012 consid. 5.3 et les réf. cit.).

E. 4.1

En l'espèce, il convient de trancher le point de savoir si c'est à raison que l'AFC a refusé d'autoriser l'application de la procédure de déclaration. Il sera d'abord question de l'obligation de donner des renseignements et de collaboration (consid. 4.3 à 4.5), puis du droit au remboursement de l'impôt et d'une admissibilité partielle de la procédure de déclaration (consid. 4.6).

E. 4.2

Pour mémoire, il n'est pas contesté que l'on est en présence d'un dividende en espèces versé entre sociétés d'un même "groupe" suisse (cf. art. 20 al. 2 LIA). Il est aussi incontesté que la société mère est une société de capitaux au sens de l'art. 26a al. 1 OIA avec siège en Suisse. En outre, il n'est plus contestable que cette dernière détenait au moment de la distribution du dividende directement au moins 20 % du capital social de la société contribuable. Les conditions permettant à celle-ci de recourir à la procédure prévue à l'art. 26a OIA seraient en l'occurrence remplies, pour autant qu'il soit établi (au sens de l'art. 26a al. 3 OIA) que le destinataire du dividende aurait droit au remboursement (cf. ci-avant consid. 3.4.2).

E. 4.3.1

La société contribuable a déclaré un impôt à payer de 32 214 francs. Elle a en sus fait figurer, sur sa déclaration et sur la formule 106 jointe, un impôt calculé, de 1 164 786 francs, sur le dividende attribué à la société mère. Tel qu'indiqué, il représente 97 % du total de l'impôt sur le dividende brut et se rattache à une quote-part du capital de la société contribuable d'un même pourcentage. La division Remboursement de l'AFC s'est adressée d'abord à la société mère puis au représentant fiscal des sociétés impliquées pour obtenir des pièces justificatives relatives à l'acquisition des droits de participation de la société contribuable. Malgré des demandes réitérées, les actes alors requis n'ont pas été fournis. C'est également en vain que la division Perception de l'AFC a sommé le précité d'envoyer tous les contrats d'acquisition des actions de la société contribuable entre (...) et (...).

E. 4.3.2

Il existe une certaine confusion dans le dossier sur l'obligation procédurale et la personne en cause (décision du 7 avril 2016, fait n°3 et consid. 4 ; décision sur réclamation, ch. 3.2, p. 6, ch. 3.3, p. 8 ; réponse, ch. 3, p. 2). On précisera donc que, alors que les obligations de donner des renseignements prévues à l'art. 48 al. 1 LIA (voir ci-avant consid. 3.7) s'attachent à celui qui requiert le remboursement de l'impôt anticipé, celle instituée par l'art. 39 al. 1 LIA ne vise que le contribuable (ATF 103 Ib 192 consid. 3b). Il sera de plus rappelé que les droits et obligations du contribuable, d'une part, et de son représentant, d'autre part, ne se confondent pas et le devoir de collaboration du contribuable n'incombe qu'à celui-ci, à l'exclusion de son représentant (cf. arrêt du TF 2P.23/2007 du 27 novembre 2007 consid. 3.3).

E. 4.3.3

Il n'empêche que la société contribuable ne pouvait, à tout le moins dès la première décision du 7 avril 2016, ignorer que l'AFC lui imputait la violation d'une obligation de donner des renseignements et de collaborer. Cependant, alors qu'elle avait compris le motif du refus de sa demande sur formule 106 (réclamation, p. 1), elle n'a donc fourni qu'une partie des renseignements requis. Elle a, par ailleurs, évité, dans sa réclamation, de donner toute explication sur la non, ou tardive, remise de pièces. Quand bien même la société contribuable contestait l'obligation de payer l'impôt, elle devait renseigner en conscience l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer en particulier les bases de calcul de l'impôt (art. 39 al. 1 et 2 LIA). A défaut, elle a manqué à son obligation de donner des renseignements et de collaboration.

E. 4.4.1

La société contribuable argue que l'AFC ne pouvait exiger d'elle qu'elle transmette la copie des contrats de vente écrits comme preuve. Selon elle, la cession de ses actions ne serait soumise à aucune exigence de forme que ce soit au niveau des dispositions du droit privé ou de ses statuts applicables à l'époque des transactions en cause. Elle estime qu'elle a toutefois été en mesure de documenter et prouver tant les diverses transactions intervenues que l'identité des vendeurs respectivement des cessionnaires (ch. 64, recours). Elle allègue, à cet égard, que la plus grande partie ([...] actions) de sa participation aurait été acquise, par contrat oral, auprès de personnes physiques qui auraient été pour la plupart des employés du groupe ou des proches d'une société tierce, et auprès de son institution de prévoyance. Une telle manière de procéder résulterait de la confiance accordée à ces personnes par l'administrateur président des sociétés contribuable et mère (cf. extraits du RC GE, avec radiations), et à leurs étroites relations professionnelles (ch. 77, recours).

E. 4.4.2

La portée de l'argument de la société contribuable sur la nature des pièces justificatives requises et le mode de transfert de la propriété d'actions au porteur reste essentiellement théorique. Il sied d'emblée de constater que la société contribuable a admis devoir produire, comme requis par l'AFC, une "copie complète du contrat d'acquisition des droits de participation", sans remettre en cause, avant son recours, la portée de l'élément précité. Il faut ensuite remarquer qu'elle a apporté, au stade de sa réclamation, l'acte constitutif de la société mère ainsi que deux conventions de cession d'actions (pièce n° 4, annexes 2, 3 et 5, recours), et, par-devant le Tribunal de céans, une autre convention du même type (pièce 25, recours).

E. 4.5.1

Cela étant, pour ce qui est des autres transactions pour lesquelles les actes requis par l'AFC manquent au dossier, l'on ne voit pas que le degré de preuve requis se limite, en présence d'une prestation échue et dans le cadre de la détermination sur l'admissibilité de la procédure de déclaration conformément à l'art. 26a al. 3 OIA, à la vraisemblance prépondérante. Dans ce sens, l'établissement d'un fait allégué indirectement et par indices est difficilement conciliable avec la nature sommaire de l'examen ici à mener pour établir ou non le droit au remboursement. L'autorité doit en effet se limiter à examiner s'il existe des doutes sur le droit au remboursement, respectivement la péremption du droit précité doit apparaître d'emblée hors de question (cf. ci-avant consid. 3.5). Dès lors que, dans le cadre de la procédure de déclaration, l'examen du droit au remboursement n'est effectué que de manière sommaire, il y a lieu d'être d'autant plus strict sur le caractère probant des éléments de preuves offerts.

E. 4.5.2

L'on comprend des demandes de renseignements et des écritures de l'AFC dans la présente procédure que les pièces justificatives requises devaient permettre de vérifier l'acquisition par la société mère de la participation, telle qu'indiquée sur la formule 106, dans la société contribuable (pièce n° 10, AFC ; décision sur réclamation, ch. 3.2, p. 6) et à renseigner l'autorité fiscale sur l'identité des contreparties aux ventes des parts de la participation à la société mère ainsi que sur les faits liés à ces transactions (décision sur réclamation, ch. 3.3, p. 7 ; réponse, ch. 4, p. 2 ; voir aussi, ch. 4 de la notice ; ci-avant consid. 3.4.2). C'est le lieu de relever que la jurisprudence a confirmé le caractère essentiel des informations relatives aux contreparties à l'achat et à la vente d'actions en cause, pour statuer sur une demande de

remboursement. De tels renseignements permettent en effet de déterminer la structure complète des transactions effectuées, eu égard aux conditions du droit au remboursement (cf. arrêts du TF 2C_936/2017 du 22 août 2019 consid. 9.5, 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 6.2, 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 8.3.3 ; ci-avant, consid. 3.3). Cela vaut aussi lors de l'examen de la réalisation des conditions du droit au remboursement lors de la phase de perception (dans ce sens, cf. arrêt du TF 2C_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 3.6).

E. 4.5.3

Certes, des informations ont été fournies à l'appui de la demande sur formule 106. Elles étaient toutefois soumises à la libre appréciation des preuves de l'autorité et pouvaient être dès lors relativisées eu égard à leur caractère partiel et, dans une certaine mesure, erroné. A ce sujet, et contrairement à ce qui est soutenu par la société contribuable, il n'était pas question pour l'AFC de rectifier, lors de sa décision sur réclamation, une préalable "erreur de communication" du représentant des sociétés impliquées. Elle a en revanche constaté une contradiction entre un fait allégué et une preuve apportée, démontrant par là même le bien-fondé d'une partie de ses premiers doutes. Il est, par ailleurs, caractéristique que la société contribuable, elle-même, confirme l'importance en l'occurrence d'une preuve formelle, à savoir une des conventions de cession d'actions, puisqu'elle s'y réfère pour corriger l'erreur précitée (ch. 76, p. 19, recours).

E. 4.5.4

Au demeurant, toute société astreinte à tenir une comptabilité doit être en mesure de justifier les opérations enregistrées dans ses livres (cf. à ce sujet, art. 39 al. 1 let. b LIA). Elle doit notamment détenir un ensemble de pièces comptables et de 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 (ATF 103 Ib 192 consid. 3b ; cf. arrêt du TAF A-6523/2007 du 4 avril 2011 consid. 3.1). Aussi, de telles preuves strictes pouvaient être requises de la société contribuable pour justifier sa demande au sens de l'art. 26a OIA sans que cela ne viole le principe de la proportionnalité. Il n'apparaît pas de plus que la société contribuable aurait eu à engager des coûts disproportionnés pour obtenir, de sa société mère, les pièces comptables et documents requis (cf. pièce n° 44). La société contribuable ne l'avance du reste pas lorsqu'elle se réfère à la demande de renseignements de l'AFC à la société mère (ch. 55, p. 15, recours). Elle allègue en revanche qu'une vente de (** ***) de ses actions pour un montant de (* ***) francs par une société tierce à la société mère n'aurait fait l'objet d'aucun contrat écrit entre les parties, ni d'aucune quittance (cf. fait n° 12, recours). Il est permis de douter que ce soit effectivement le cas. La société contribuable présente, comme pièce justificative, un relevé de mouvements d'un compte dans la comptabilité de la société tierce (pièce n° 8, recours). Or d'autres pièces probantes doivent manifestement être à même de circonstancier la transaction en question. Ce serait d'ailleurs pour le moins étrange que les modalités du paiement du prix, en plusieurs tranches sur six ans, n'aient pas fait l'objet d'un acte formel. Ceci vaut aussi pour les cessions pour lesquelles une seule pièce est produite, non comptable, sans que l'on ne puisse déterminer la part qu'aurait prise la société mère à leur déroulement (pièces n° 10 et 18, recours) ou la nature exacte des opérations (pièces n° 13 et 23, recours). On relèvera en outre qu'aucun moyen de preuve n'est fourni pour deux transactions (cf. faits n° 15 et 16 let. ix, recours), étant précisé que la table récapitulative de la société contribuable (pièce n° 28, recours), si elle n'est pas inutile, ne permet pas ici

pour autant d'établir strictement les informations qu'elle contient. La copie, par ailleurs illisible, d'un chèque versée au dossier (pièce n° 11, recours), n'apparaît pas convenir non plus pour justifier une vente de (* ***) actions pour un prix de (***) francs (cf. fait n° 16 let. i, recours). La société contribuable produit de plus, pour corroborer notamment sept de ses allégués (faits n° 16 let. iii, iv, v, vi, viii, x, xi, recours), des avis de virements bancaires (pièces n° 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, recours) qui, compte tenu de la jurisprudence précitée, ne sauraient être reconnus comme pièces justificatives d'un degré de preuve suffisant. Le fait, d'ailleurs, que le nom du bénéficiaire, une personne physique résidente à l'étranger (fait n° 16 let. xi, recours), soit apposé à la main sur un des avis de versement, à savoir d'une somme de (** ***) francs (pièce 21, recours) semble-t-il pour la vente de (***) actions survenue moins de cinq ans avant la distribution du dividende (fait n° xi, recours), en faveur pourtant d'une autre personne, celle par laquelle la société mère aurait conclu la transaction (fait n° 16, recours), est symptomatique du caractère douteux de tels documents et des circonstances ayant entouré les transactions en cause.

E. 4.5.5

Il doit ainsi être considéré que la société contribuable n'a effectivement, y compris au stade de son recours, pas satisfait à son obligation de donner des renseignements et le droit au remboursement ne peut d'emblée être établi sans les pièces requises. Il convient dès lors de confirmer que la procédure de déclaration ne peut être admise en l'espèce, ce du moment qu'il reste un doute.

E. 4.6.1

Finalement, la distinction opérée par la société contribuable lorsqu'elle considère que la procédure de déclaration n'aurait dû être refusée que sur une proportion (de 4.21 % ; ch. 69, p. 17-18, recours) du dividende ne saurait en l'occurrence être adoptée par le Tribunal de céans.

E. 4.6.2

Il faut en effet rappeler que, lors de l'examen sommaire mené dans le cadre de l'art. 26 al. 3 OIA, l'autorité doit se limiter à vérifier s'il existe de doutes sérieux sur le droit au remboursement de l'impôt, fussent-ils sur le droit précité d'une part moindre de l'impôt sur la prestation imposable pour laquelle la déclaration est demandée (cf. ci-avant consid. 3.5). Les caractéristiques de la procédure de déclaration - qui relève donc de la phase de perception -, et notamment l'examen sommaire du droit au remboursement qui en découle, impliquent que ladite procédure doit être refusée en cas de doute partiel. Dans ce sens, il ne saurait y avoir de place pour une procédure de déclaration partielle pour un dividende versé en lien avec une seule et même participation dans une société de capitaux. On relèvera au surplus que le refus de la procédure de déclaration n'exclut pas le remboursement de l'impôt et que le point de savoir dans quelle mesure le droit au remboursement, en cas de doute à son sujet, est établi, relève foncièrement de la phase de procédure de remboursement. C'est en effet lors de celle-ci que le droit au remboursement, éventuellement à titre partiel, doit être définitivement déterminé après un examen plus étendu de la réalisation ou non de ses conditions. Dès lors que des doutes suffisants demeurent en l'occurrence sur le droit au remboursement de la société mère, la procédure de déclaration doit partant être refusée pour l'entier du dividende.

E. 4.6.3

Cette conclusion de la société contribuable est donc, dans le présent cas, rejetée.

E. 5.1

Sur le vu de ce qui précède, de l'avis du Tribunal de céans, c'est à juste titre que l'AFC a refusé à la société contribuable la procédure de déclaration (cf. ch. 2, décision sur réclamation). Le chiffre 3 du dispositif de la décision sur réclamation, prévoyant que la société contribuable doit payer 1 164 786 francs au titre d'impôt anticipé plus intérêts moratoires à 5 % l'an dès le 30 août 2015 jusqu'au jour du paiement de l'impôt, est, de même, conforme au droit.

E. 5.2

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, vu les circonstances, par 23 500 francs, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais du même montant déjà fournie. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario). (Le dispositif de l'arrêt se trouve sur la page suivante.)

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