Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.249/2003 /fzc

Séance du 14 mai 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Betschart, Yersin, Merkli et Locher, Juge suppléant.
Greffier: M. Vianin.

Parties
A._____S.A.,
recourante,
représentée par Me Maurice Favre, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
Impôt anticipé (prestation appréciable en argent),

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 15 avril 2003.

Faits:
A.
Les époux B._____ et C._____ sont à la tête d'un groupe de cinq sociétés: A._____SA, D._____SA, E._____SA, F._____SA et G._____SA.

A._____SA a été constituée à La Chaux-de-Fonds le 5 avril 1988 et a pour but « la fabrication et le commerce de pièces de micro-mécanique, en particulier de parechocs horlogers, ainsi que la prestation de services en matière industrielle et commerciale ». Le capital-actions de 100'000 fr., entièrement libéré, est divisé en 100 actions nominatives d'une valeur nominale de 1'000 fr. et appartient à 100% à C._____. B._____, né en 1930, a été administrateur de A._____SA depuis sa fondation jusqu'au 20 octobre 1993.

D._____SA a pour but « la fabrication et le commerce de l'horlogerie, de machines et d'articles ayant trait à l'horlogerie, à la mécanique et à tout ce qui s'y rattache ». Le capital-actions de 160'000 fr., entièrement libéré, est divisé en 3'200 actions au porteur d'une valeur nominale de 50 fr. et appartient à 87% aux époux B._____ et C._____. En fait, la principale activité de D._____SA consiste à fournir aux autres sociétés du groupe des prestations d'assistance, notamment de mettre à leur disposition le personnel nécessaire, moyennant rémunération. D'après les pièces du dossier, ce personnel comprend, semble-t-il, B._____ et C._____, un dénommé H._____ ainsi que cinq autres personnes. B._____ a travaillé pour le compte de D._____SA du 1er janvier 1972 au 30 novembre 1994, notamment en qualité de directeur. Le 25 novembre 1994, il a passé avec D._____SA une convention écrite prévoyant qu'il lui serait versé une « indemnité pour longs rapports de travail » de 170'000 fr. Le montant de 170'000 fr., auquel venaient s'ajouter 30'000 fr. pour les charges sociales, a été comptabilisé au crédit de D._____SA dans les comptes de A._____SA

au 31 décembre 1994. Sur ce montant de 200'000 fr., 80'000 fr.
ont, semble-t-il, en tout cas été versés par A._____SA à B._____ (courrier du 30 novembre 1998 de Fiduciaire I._____ SA à l'Administration fédérale, pièce no 17 du dossier de cette dernière).
B.
A l'occasion d'un contrôle des comptes de A._____SA pour les exercices 1993 à 1996, les 14/15 mai 1998, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre (ci-après: l'Administration fédérale) a constaté qu'en 1994 A._____SA avait pris à sa charge l'indemnité de départ de B._____, d'un montant de 170'000 fr. plus des prestations sociales de 30'000 fr., soit au total 200'000 fr. Comme l'employeur de B._____ était D._____SA et non pas A._____SA, l'Administration fédérale a considéré ce versement comme une prestation appréciable en argent. Par courrier du 30 octobre 1998, elle a sommé A._____SA de s'acquitter d'un impôt anticipé de 70'000 fr. (plus intérêts) ou de faire connaître ses arguments à l'encontre de ses prétentions. Comme A._____SA contestait devoir ce montant, l'Administration fédérale a rendu le 13 septembre 2000 une décision formelle par laquelle elle a confirmé que le montant de 70'000 fr. (plus intérêts et frais de poursuite) était dû au titre de l'impôt anticipé et a rendu la société attentive à l'obligation de transférer l'impôt au bénéficiaire de la prestation. A l'appui de sa décision, elle a fait valoir
qu'une éventuelle indemnité de départ aurait été due par D._____SA en sa qualité d'employeur, et non par A._____SA. Elle a relevé que cette dernière n'existait que depuis six ans et que le versement par elle de l'indemnité ne pouvait s'expliquer que par une « confusion d'intérêts » entre les deux sociétés et B._____.

Le 11 octobre 2000, A._____SA a formé une réclamation en concluant à l'annulation de cette décision. Elle a exposé qu'elle n'avait pas de personnel avec lequel elle serait liée par un contrat de travail, mais que son personnel lui était fourni par D._____SA en vertu d'une convention orale (contrat de louage de services). En contrepartie, A._____SA assumait toutes les charges relatives à ce personnel, y compris l'indemnité de départ.

Par décision du 31 octobre 2001, l'Administration fédérale a rejeté la réclamation et confirmé sa décision. Le 30 novembre 2001, A._____SA a déféré ce prononcé à la Commission fédérale de recours en matière de contributions. Elle a fait valoir que l'autorité intimée exigeait à tort un document écrit relatif à la convention passée entre D._____SA et A._____SA concernant la mise à disposition de personnel. Selon elle, le versement de l'indemnité de départ à B._____ se justifiait d'autant plus qu'il s'agissait d'un collaborateur hautement qualifié et disposant d'une longue expérience, dont le capital de prévoyance était insuffisant. La même indemnité aurait été due à une personne qui n'était pas actionnaire ni proche d'un actionnaire, de sorte qu'elle ne constituait pas une prestation appréciable en argent.

Par décision du 15 avril 2003, la Commission de recours en matière de contributions a rejeté le recours. Elle a considéré pour l'essentiel qu'en vertu des art. 22 de la loi fédérale du 6 octobre 1989 sur le service de l'emploi et la location de services (LSE; RS 823.11) et 50 de l'ordonnance du 16 janvier 1991 sur le service de l'emploi et la location de services (ordonnance sur le service de l'emploi, OSE; RS 823.111), le contrat de location de services devait revêtir la forme écrite. A défaut de pièces écrites, il n'était pas établi que B._____, qui avait été engagé par D._____SA, avait travaillé pour le compte de A._____SA en vertu d'un contrat de location de personnel. De plus, le versement d'une indemnité de départ était subordonné à l'existence d'un contrat de travail, condition qui, selon la jurisprudence, n'était pas réalisée dans le cas d'un organe contrôlant la personne morale qui avait versé l'indemnité. En soi, B._____, qui avait presque atteint l'âge de 65 ans, aurait pu prétendre à une indemnité de départ sur la base de l'art. 339b CO, ce d'autant que son avoir de prévoyance se montait seulement à 35'108 fr. 50. Comme il n'existait pas de convention écrite entre les deux sociétés et que le prénommé avait
travaillé pour le compte de A._____SA seulement durant six ans, il incombait à D._____SA de verser l'indemnité et A._____SA, en le faisant à sa place, avait effectué au profit de celle-ci une prestation appréciable en argent. D._____SA était en effet une personne proche des époux B._____ et C._____ et les organes de A._____SA ne pouvaient ignorer l'avantage qui lui était ainsi accordé.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, A._____SA demande au Tribunal fédéral d'annuler

cette décision, sous suite de frais et dépens. Elle se plaint que la décision attaquée serait arbitraire, contraire au droit à la protection de la bonne foi et violerait le droit à trois autres égards.

L'Administration fédérale et la Commission fédérale de recours en matière de contributions concluent au rejet du recours.

Dans le cadre d'un second échange d'écritures décidé par ordonnance présidentielle du 25 septembre 2003, la recourante et l'Administration fédérale ont derechef exposé leurs points de vue.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 En vertu des art. 97 ss OJ et 43 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent être déférées au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit administratif dans les 30 jours à compter de leur notification. Formé en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable.
1.2 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). Aussi la possibilité d'alléguer des faits nouveaux ou de faire valoir de nouveaux moyens de preuve est-elle très restreinte (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 125 II 217 consid. 3a p. 221; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 286/287). Selon la jurisprudence, seules sont admissibles dans ce cas les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office, et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 128 III 454 consid. 1 p. 457).
1.3 Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 268 et les arrêts cités).
2.
La recourante a produit en instance fédérale de nouvelles pièces destinées à prouver que D._____SA met à disposition non seulement du personnel mais aussi une infrastructure, de sorte que la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services ne serait pas applicable. L'Administration fédérale fait valoir qu'il s'agit là de faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve qui sont irrecevables et ne peuvent être pris en considération. Il convient toutefois de relever que l'argumentation basée sur cette loi apparaît pour la première fois dans la décision de l'autorité intimée. Dans un tel cas, la recourante doit pouvoir contester la nouvelle motivation en produisant des moyens de preuve pertinents. Du reste, au vu de l'importance qu'elle lui a accordée, l'autorité intimée aurait dû éclaircir d'office cet aspect de l'état de fait. La question de la recevabilité des moyens de preuve en cause n'a toutefois pas à être tranchée de manière définitive, puisque le point de savoir si la loi fédérale précitée était applicable au contrat de location de services entre D._____SA et A._____SA peut demeurer indécis.
3.
La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art. 1 al. 1 LIA). L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable, qui doit effectuer celle-ci après en avoir déduit l'impôt anticipé (art. 10 al. 1 en relation avec l'art. 14 al. 1 LIA).
3.1 Selon l'art. 4 al. 1 lettre b LIA, sont notamment soumis à l'impôt anticipé les rendements des actions émises par une personne domiciliée en Suisse. 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 un remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 19 décembre

1966 [ordonnance sur l'impôt anticipé, OIA; RS 642.211]). Selon une pratique constante, toute attribution aux actionnaires, dont la cause juridique se trouve dans le rapport de participation, constitue une prestation appréciable en argent. L'impôt anticipé est dû sur ces prestations dans la mesure où elles ne seraient pas faites à des tiers dans les mêmes circonstances. Il en va de même des attributions faites à des tiers proches des détenteurs des droits sociaux, dans le sens où il existe entre eux des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, doivent être vues comme la cause véritable des prestations qu'il s'agit d'imposer (arrêt 2A.204/1997
du 26 mai 1999 in RDAF 2000 II p. 52, Archives 68 p. 749 consid. 2a). L'art. 4 al. 1 lettre b LIA est de manière très générale une norme fiscale se rattachant à des notions économiques et doit ainsi être interprété en tenant compte des aspects économiques. « En conséquence, les autorités fiscales ne sont pas strictement liées par les aspects de droit privé; au contraire, elles doivent apprécier l'état de fait selon sa portée économique » (arrêt 2A.194/1993 du 15 décembre 1994 in Archives 64 p. 493, cité d'après RDAF 1996 p. 423 consid. 2c).

Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent lorsque: (a) la société ne reçoit aucune contre-prestation ou pas de contre-prestation équivalente, (b) le bénéficiaire acquiert directement ou indirectement (par exemple par l'intermédiaire d'une personne ou d'une entreprise qui lui est proche) un avantage qui n'aurait pas été accordé à un tiers dans les mêmes conditions, ce qui rend la prestation insolite, enfin (c) lorsque le caractère de cette prestation était reconnaissable pour les organes de la société (ATF 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; 115 Ib 274 consid. 9b p. 279; arrêt 2A.175/1997 du 7 juin 1999 in Archives 69 p. 202 consid. 2b et les références).
3.2 Conformément aux règles générales sur le fardeau de la preuve, la preuve que la prestation constitue une charge incombe à la société contribuable. En vertu de l'art. 39 al. 1 LIA, celle-ci a l'obligation de renseigner en conscience l'Administration fédérale des contributions sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt; elle doit en particulier tenir ses livres avec soin et les produire, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et autres documents. Certes, il ne saurait être question que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c p. 435).
4.
4.1 La recourante fait valoir que les autorités fiscales ont toujours admis que les montants facturés par D._____SA à ses sociétés soeurs pour le personnel mis à disposition constituaient des charges de celles-ci. L'indemnité de départ en cause étant une prestation due par l'employeur au même titre que le salaire, il serait contradictoire, arbitraire et contraire au droit à la protection de la bonne foi de dénier à celle-ci le caractère de charge justifiée par l'usage commercial. A cet égard, il n'y aurait pas lieu de faire de distinction entre le salaire et l'indemnité de départ sous prétexte que celle-ci n'était pas due par A._____SA, pour le motif que B._____ n'avait pas travaillé pour son compte durant au moins vingt ans, soit la durée prévue par l'art. 339b CO. En effet, les deux sociétés faisant partie d'un groupe, le prénommé aurait été en droit de se prévaloir vis-à-vis de A._____SA des années de travail accomplies au service de D._____SA. En méconnaissant cela, l'autorité intimée aurait violé le droit.

La recourante soutient ensuite que D._____SA ne tombait pas sous le coup de la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services, notamment parce qu'elle ne mettait pas seulement à disposition du personnel, mais également des locaux et du matériel et se chargeait de certaines tâches administratives. Par conséquent, l'autorité intimée aurait violé le droit fédéral en se fondant sur une prétendue inobservation des dispositions de cette loi (défaut d'autorisation, non-respect de la forme écrite) pour nier l'existence de rapports juridiques entre D._____SA et A._____SA.
4.2 L'autorité fiscale n'a pas l'obligation de contrôler systématiquement tous les actes et toutes les comptabilités des contribuables, ce d'autant moins qu'il s'agit ici d'impôt anticipé, faisant l'objet d'une auto-taxation. Par conséquent, on ne saurait déduire de son silence qu'elle aurait admis que les salaires remboursés par A._____SA à D._____SA ne représentaient en aucun cas une distribution dissimulée de bénéfice.
4.3 Le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés, sauf dispositions légales expresses. Les rapports juridiques entre les sociétés d'un groupe doivent subir le même sort que s'ils avaient été

noués avec des tiers extérieurs à celui-ci (arrêt 2A.346/1992 du 9 mai 1995 in Archives 65 p. 51/57, StE 1995 B 72.11 no 3 consid. 3b).

Dans le cas particulier, à supposer que B._____ ait eu droit à une indemnité de départ (sans se prononcer davantage sur le montant de celle-ci, on ne voit pas a priori comment les charges sociales [30'000 fr., soit 17,64 % de 170'000 fr.]ont été calculées), celle-ci était due, conformément à la convention du 25 novembre 1994, par son employeur D._____SA, et non par la recourante. La situation de B._____ ne se confond pas avec celle d'une personne qui est employée successivement par plusieurs sociétés d'un groupe.

Dans ces conditions, le fait que la recourante a assumé le montant de 200'000 fr., en le débitant comme charge dans sa comptabilité et en le créditant au compte de D._____SA, apparaît insolite. En effet, même si l'on admet la validité du contrat (oral) de location de personnel conclu entre D._____SA et la recourante, il convient de relever que, dans les contrats de ce type, le montant périodique facturé par le bailleur de services comprend en principe tous les frais du personnel mis à disposition (en particulier le salaire et les charges sociales, y compris la prévoyance-vieillesse et invalidité), de sorte qu'il est pratiquement exclu qu'un locataire de services indépendant du bailleur accepte de prendre à sa charge en sus - en tout ou partie - l'indemnité de départ due à un employé. De plus, d'un point de vue économique, on ne voit pas pourquoi la recourante aurait assumé seule cette indemnité, alors que B._____ avait aussi travaillé notamment pour le compte de D._____SA et ce durant une période beaucoup plus longue (vingt-trois ans contre sept ans seulement au service de la recourante).

Ainsi, la preuve - incombant à la recourante - que la prise en charge de l'indemnité de départ était justifiée par l'usage commercial n'est pas rapportée, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur le droit de B._____ à ladite indemnité vis-à-vis de D._____SA ni sur la validité du contrat de location de services conclu entre D._____SA et la recourante, question qui dépend elle-même du point de savoir si ce contrat était régi par la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services. Dès lors, le grief que la recourante soulève à cet égard ne lui est d'aucun secours.

Au surplus, il n'y a pas lieu de déterminer la part de l'indemnité qui aurait pu être admise le cas échéant comme charge justifiée par l'usage commercial dans les comptes de la recourante - pour autant que les rémunérations périodiques n'aient pas englobé cette prestation -, puisqu'une telle répartition n'a pas été effectuée et qu'il n'appartient pas à l'autorité fiscale ni au juge de se substituer aux parties pour rétablir une hypothétique situation plus favorable à l'encontre des opérations qu'elles ont effectivement choisi de mener. Du reste, la recourante n'a pas pris de conclusion tendant à ce qu'une telle répartition soit effectuée.

5.

La recourante fait encore valoir que les prétentions du fisc n'auraient été justifiées qu'en cas d'évasion fiscale, dont les conditions n'étaient toutefois pas réalisées en l'espèce.

Dans le cas particulier, la question n'est pas celle de savoir si les éléments caractéristiques d'une évasion fiscale sont réalisés, mais bien celle de savoir si l'indemnité de départ tombe sous le coup de l'art. 4 al. 1 lettre b LIA. L'existence d'une évasion fiscale ne devrait être examinée qu'à titre subsidiaire, si cette disposition n'était pas applicable au cas particulier (cf. arrêt 2A.194/1993 in Archives 64 p. 497, RDAF 1996 II p. 423 consid. 2c). Or, le cas d'espèce tombant sous le coup de l'art. 4 al. 1 lettre b LIA, il n'y a pas lieu de le traiter sous l'angle de l'évasion fiscale; partant, le grief doit être rejeté.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 14 mai 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: