Urteilskopf

119 Ib 431

46. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 15 octobre 1993 en la cause P. SA contre Administration fédérale des contributions (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV); Zweck der sogenannten "fifty-fifty-Praxis".

1. Begriff der geldwerten Leistung. Behauptet der Pflichtige, eine von ihm erbrachte geldwerte Leistung unterliege der Verrechnungssteuer nicht, hat er zu beweisen, dass die Leistung geschäftsmässig begründet war (E. 2).

2. Die von der Beschwerdeführerin an eine ausländische Gesellschaft überwiesene Summe unterliegt der Verrechnungssteuer, wenn eine echte Gegenleistung der ausländischen Gesellschaft (hier: der Vollzug eines behaupteten Unterakkordanten-Vertrags über eine Dienstleistung) nicht nachgewiesen ist. Nicht erforderlich für den Bestand der Steuerpflicht ist der direkte Beweis, dass der Empfänger der Leistung ein Aktionär der steuerpflichtigen Gesellschaft oder ein ihr nahestehender Dritter ist; es genügt, dass keine andere Erklärung für die Abwicklung des ungewöhnlichen Geschäftsvorganges erkennbar ist (E. 3).

3. Anwendungsfälle der sogenannten "fifty-fifty-Praxis", wonach eine Domizilgesellschaft berechtigt ist, 50% des Rohertrags ihrem im Ausland domizilierten Aktionär zuzuwenden, ohne dass sie nachzuweisen hat, dass diese Zuwendung auf einer geschäftsmässig begründeten Verpflichtung beruht (E. 4).

Regeste (fr):
Prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé (art. 4 al. 1 let. b LIA; art. 20 al. 1 OIA); but de la pratique dite des 50%.

1. Notion de prestation appréciable en argent. Il incombe au contribuable, qui conteste son assujettissement à l'impôt anticipé, de prouver que la prestation qu'il a faite constitue une charge justifiée par l'usage commercial (consid. 2).

2. Est soumise à l'impôt anticipé la somme versée par la recourante à une société à l'étranger qui n'a pas réellement fourni une prestation en retour (l'exécution d'un prétendu contrat de sous-traitance de services n'ayant pas été établie en l'espèce). La preuve directe que le bénéficiaire de la prestation soit un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire; il suffit qu'aucune autre explication du déroulement de l'opération insolite ne puisse être trouvée (consid. 3).

3. Cas d'application de la pratique dite des 50% selon laquelle une société de domicile est autorisée à transférer 50% du bénéfice brut à son actionnaire domicilié à l'étranger sans apporter la preuve que le versement effectué constitue une charge justifiée par l'usage commercial (consid. 4).

Regesto (it):
Prestazione valutabile in denaro assoggettata all'imposta preventiva (art. 4 cpv. 1 lett. b LIP; art. 20 cpv. 1 OIP); scopo della cosiddetta prassi dei 50%.

1. Nozione di prestazione valutabile in denaro. Incombe al contribuente che contesta il suo assoggettamento all'imposta preventiva di provare che la prestazione eseguita è una spesa giustificata dall'uso commerciale (consid. 2).

2. L'importo versato dalla ricorrente a una società all'estero che non ha realmente fornito una controprestazione

(l'esecuzione di un cosiddetto contratto di subappalto non essendo stata accertata in concreto) è assoggettato all'imposta preventiva. La prova diretta che il beneficiario della prestazione è un azionista o un terzo vicino alla società contribuente non è necessaria; è sufficiente che non sia possibile spiegare in alcun altro modo lo svolgimento dell'insolita operazione (consid. 3).

3. Casi di applicazione della cosiddetta prassi dei 50%, secondo cui una società di domicilio è autorizzata a trasferire 50% dell'utile lordo al suo azionista domiciliato all'estero senza fornire la prova che questo versamento rappresenti una spesa giustificata dall'uso commerciale (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 432

BGE 119 Ib 431 S. 432

A.- Constituée en 1981 à Genève, la société P. SA a pour but social, notamment, la prestation de conseils commerciaux, financiers

BGE 119 Ib 431 S. 433

et administratifs ainsi que l'exercice d'une activité de courtage. Son capital actuel est de 500'000 francs, divisé en 5000 actions au porteur de 100 francs chacune entièrement libérées; il est détenu par P. M., et par la société P. SA en liquidation, elle-même en mains du prénommé.

B.- En 1984/1985, la société L. SA, à Madrid, propriété de L. U., a chargé P. SA d'établir la stratégie internationale du groupe et de servir d'intermédiaire entre L. SA et la société L. V. pour la négociation et l'établissement d'une série de conventions complexes. Par lettre de confirmation du 30 janvier 1985 adressée à L. SA, P. SA a accepté ce mandat, en précisant que ses honoraires seraient de l'ordre de 250'000 US$. Au cours de l'année 1986, L. SA a viré sur le compte bancaire de P. SA deux montants de 112'500 US$ chacun, soit 225'000 US$ au total (correspondant à une contre-valeur de 363'937 fr. 50) à titre d'honoraires pour l'exécution dudit mandat, sur la base de deux factures établies respectivement les 16 avril et 4 septembre 1986 par P. SA à l'intention de la société espagnole. Peu de temps après, P. SA a transféré 80% de cette somme, c'est-à-dire 180'000 US$ (contre-valeur: 291'150 francs) à la société F. S. M. Ltd à Londres (ci-après: F. Ltd), dont l'actionnaire unique est L. U.

C.- A l'occasion d'un contrôle des comptes de P. SA intervenu le 15 mars 1990, l'Administration fédérale des contributions a constaté que le paiement effectué à F. Ltd n'était pas justifié par l'usage commercial et lui a demandé des explications sur cette transaction, en l'invitant en outre à produire toutes les pièces justificatives utiles. P. SA a expliqué que la société anglaise était intervenue de manière décisive comme sous-traitante dans les négociations entre L. SA et L. V., de sorte que F. Ltd avait droit à une juste rémunération pour les prestations fournies sans lesquelles la conclusion des conventions n'aurait pas été possible. Aucun document probant à l'appui de ces allégations n'ayant été produit, l'Administration fédérale des contributions a, le 20 septembre 1990, considéré le versement fait à F. Ltd (291'150 francs) comme une prestation appréciable en argent soumise en principe à l'impôt anticipé. En application de sa pratique dite des 50%, l'administration fiscale a toutefois déduit de 291'150 francs le montant forfaitaire de 181'968 fr. 75 (50% de 393'937 fr. 50 reçus de L. SA) à titre de frais d'acquisition du revenu; le montant imposable a donc été fixé à 109'181 fr. 25 (soit 291'150 francs -

181’968 fr. 75) et

BGE 119 Ib 431 S. 434

l’impôt anticipé à 38’213 fr. 45 (35% de 109’181 fr. 25). L’Administration fédérale des contributions a précisé que cette taxation était faite à bien plaire en vue d’un règlement à l’amiable dans le cadre de sa pratique dite des 50% et que cette proposition n’engageait l’administration que pour autant qu’elle soit acceptée. Le 18 octobre 1990, P. SA a fait opposition à cette taxation. Elle a ensuite produit une lettre de F. Ltd du 9 octobre 1990 qui lui était adressée. Il ressort de ce courrier que L. U. par l’intermédiaire de F. Ltd, a entrepris de nombreuses démarches qui ont permis à L. SA et L. V. de passer un contrat de collaboration et que ses honoraires ont été fixés d’un commun accord avec P. SA.

D.- Par décision du 20 septembre 1991, l’Administration fédérale des contributions a invité P. SA à lui verser la somme de 101’902 fr. 50 à titre d’impôt anticipé sur la prestation appréciable en argent faite à F. Ltd (soit 35% de 291’150 francs). Elle a retenu en bref que la lettre du 9 octobre 1990 n’était pas de nature à prouver que la société anglaise avait fourni une contre-prestation, c’est-à-dire qu’elle avait réellement participé à la négociation de l’accord en question, de sorte que le versement effectué ne pouvait être assimilé à une charge commercialement justifiée. Statuant sur réclamation le 27 avril 1992, l’Administration fédérale des contributions a entièrement confirmé la décision du 20 septembre 1991.

E.- Agissant par la voie du recours de droit administratif, P. SA demande au Tribunal fédéral d’annuler la décision rendue le 27 avril 1992 par l’Administration fédérale des contributions. Elle fait valoir en substance que, dans le cadre de l’exécution du contrat de courtage qui lui a été confié par L. SA, elle a été aidée par F. Ltd; celle-ci, en qualité de société sous-traitante, a donc droit à une rémunération pour les services qu’elle lui a rendus. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. a) Selon l’art. 4 al. 1 lettre b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l’impôt anticipé (LIA; RS 642.21), l’impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Est un rendement imposable d’actions, selon l’art. 20 al. 1 de l’ordonnance d’exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l’impôt anticipé (OIA;

BGE 119 Ib 431 S. 435

RS 642.211), 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 remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (dividendes, bonis, etc.). b) Selon la jurisprudence

constante, est une prestation appréciable en argent 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; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (Archives 61 p. 541 consid. 2; ATF 115 Ib 279 consid. 9b et les arrêts cités). Par ailleurs, la société anonyme demeure en principe libre de conclure des contrats civils ou commerciaux avec ses actionnaires, comme elle le ferait avec n'importe quels tiers non participants. Les prestations qu'elle fait en exécution de ces conventions ne sont donc pas soumises à l'impôt anticipé lorsqu'elles n'ont pas leur cause dans un rapport de participation (Archives 60 p. 561 consid. 1b et les arrêts cités). c) Le contribuable doit prouver le caractère de charge de la prestation insolite. En vertu de l'art. 39 LIA, la société contribuable a l'obligation de renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt; le contribuable doit en particulier produire toutes les pièces justificatives et autres documents requis (al. 1 lettre b). Certes, les autorités fiscales ne doivent pas substituer leur propre appréciation à celle de la direction commerciale de la société contribuable. Néanmoins, le contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite. 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 (Archives 56 p. 436/437 consid. 4a; cf. aussi Archives 60 p. 564/565 consid. 3).

3. a) En l'espèce, il est constant qu'en 1984/1985 la recourante a été mandatée par L. SA pour servir d'intermédiaire entre cette dernière et le groupe L. V. en vue de la négociation et de la conclusion d'un accord commercial. Le 30 janvier 1985, l'acceptation du

mandat a fait l'objet d'une confirmation écrite. Ayant exécuté sa prestation contractuelle, la recourante a adressé à L. SA deux factures établies respectivement les 16 avril et 4 septembre 1986 d'un montant total de 225'000 US$ à titre d'honoraires, montant qui lui a été entièrement versé. Quelque temps après, la société recourante a rétrocédé 80% de cette somme, savoir 180'000 US$, à F. Ltd. La recourante prétend avoir effectué ce versement en contrepartie de la prestation fournie par F. Ltd dans le cadre de l'accord commercial conclu entre L. SA et L. V. Elle allègue avoir sous-traité la plus grande partie du mandat qui lui a été confié par L. SA à la société anglaise qui a joué un rôle décisif dans la conclusion dudit accord. Or la recourante n'établit pas, ni ne rend vraisemblable que la prestation faite à F. Ltd soit commercialement justifiée, c'est-à-dire que cette dernière société ait réellement fait une prestation en retour, par exemple en exécution d'un éventuel contrat passé entre P. SA et F. Ltd. En effet, on ne trouve aucune trace dans le dossier d'une pièce probante (par exemple: contrat de sous-traitance, correspondance, factures, etc.) démontrant que F. Ltd a véritablement entretenu des relations contractuelles avec la société recourante. Ni la lettre du 30 janvier 1985 par laquelle la recourante a confirmé à L. SA qu'elle acceptait son mandat, ni les factures adressées à cette dernière société ne font allusion à une quelconque sous-traitance de services à F. Ltd. La recourante invoque certes une lettre de F. Ltd du 9 octobre 1990 où L. U. (qui est le propriétaire à la fois de L. SA et de F. Ltd) déclare qu'il a entrepris de nombreuses démarches en vue de la conclusion de l'accord commercial en cause. Mais cette pièce est sujette à caution: non seulement elle est postérieure à la prestation faite à F. Ltd par la recourante, mais encore elle émane du bénéficiaire de ladite prestation. Quoi qu'il en soit, cette lettre ne donne aucun renseignement sur la date de conclusion, la durée, la nature et l'objet d'un éventuel contrat de sous-traitance passé entre la recourante et F. Ltd. b) Cela étant, il est vrai que, comme le souligne la recourante, la preuve directe que la prestation ait été faite à un actionnaire ou à une personne proche de la société n'a pas été apportée. En effet, il ressort du dossier que ni F. Ltd ni L. U. ne sont - du moins formellement - actionnaires de P. SA. Selon la jurisprudence, l'autorité

fiscale est cependant en droit de présumer que la prestation a été faite à un actionnaire ou à une personne le touchant de près, lorsque cette conclusion s'impose impérativement et qu'aucune autre explication du déroulement de l'opération insolite ne peut être trouvée (ATF 115

BGE 119 Ib 431 S. 437

Ib 279 consid. 9b; Archives 61 p. 543 consid. 4). Tel est le cas en l'espèce. L'Administration fédérale des contributions était donc fondée à admettre que la somme de 180'000 US$ versée à F. Ltd était finalement parvenue en mains de l'actionnaire ou d'une autre personne proche de P. SA. Compte tenu de l'ensemble des circonstances, il apparaît que ce versement a pour véritable cause les étroites relations économiques ou personnelles entre la recourante et le bénéficiaire de la prestation. Les conditions pour soumettre ce versement à l'impôt anticipé sont donc réunies, le caractère insolite de cette prestation ne pouvant du reste échapper aux organes de la société recourante. Peu importe enfin que cette construction juridique insolite ait pour but d'éluder des impôts étrangers (en particulier espagnols) ou suisses.

4. Reste encore à examiner si la recourante a droit à être mise au bénéfice de la pratique dite des 50%, comme cela a été proposé dans un premier temps par l'Administration fédérale des contributions dans sa taxation du 20 septembre 1990. La pratique dite des 50% - applicable aux sociétés de domicile et de facturation - est une solution de compromis: elle autorise la société en question à céder à son actionnaire 50% du bénéfice brut, la société contribuable étant dispensée d'apporter la preuve que le versement effectué constitue une charge justifiée par l'usage commercial. Autrement dit, les frais d'acquisition du revenu déductibles sont fixés de manière forfaitaire. L'autorité fiscale admet que 50% du bénéfice brut puisse être versé à l'étranger sans exiger des pièces justificatives ou des explications particulières. Par ailleurs, cette pratique vise à assurer l'égalité de traitement entre les différentes sociétés de domicile ou de facturation (W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, Partie I, Bâle 1971, n. 3.66 ad art. 4 al. 1 let. b, p. 126; CONRAD STOCKAR/HANS PETER HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Partie II, vol. 2, nos 113 et 148 ad art. 4 al. 1 let. b LIA; CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2e éd., Bâle 1993, cas n. 48, p. 133 ss). Liée par le principe de la légalité, l'autorité fiscale ne peut - sans base légale - conclure avec le contribuable des conventions ayant des effets contractuels analogues à ceux du droit privé. En revanche, elle peut faire au contribuable des propositions raisonnables dans le cadre de la procédure visant à estimer les éléments imposables, lorsque ceux-ci sont difficilement déterminables et que l'on ne peut pas exiger du contribuable des pièces justificatives plus précises; encore faut-il que

BGE 119 Ib 431 S. 438

l'autorité respecte le principe de l'égalité de traitement (Archives 39 p. 33 ss). En l'occurrence, le 20 septembre 1990, l'Administration fédérale des contributions a proposé à la recourante d'appliquer cette pratique, en précisant qu'elle n'était engagée par cette offre que si elle était acceptée. La recourante a refusé cette proposition et a contesté le principe même d'une imposition. La recourante n'ayant pas établi que la prestation faite à F. Ltd était justifiée par l'usage commercial, l'autorité fiscale a soumis le montant total de cette prestation à l'impôt anticipé. Indépendamment de la question de savoir si la recourante est une société de domicile à proprement parler, il y a lieu d'examiner d'office si la recourante peut bénéficier de cette pratique, quand bien même elle ne s'en est pas expressément prévalu dans l'acte de recours. La réponse est négative. En effet, l'autorité fiscale a proposé l'application de la pratique des 50% dans le but de simplifier la tâche de la recourante; celle-ci était

libre d'accepter cette proposition ou, au contraire, d'apporter la preuve que la totalité de la prestation litigieuse constituait une charge justifiée par l'usage commercial et, partant, d'échapper à toute imposition. Comme la recourante n'a pas réussi à apporter une telle preuve, l'autorité fiscale pouvait, sans violer les règles de la bonne foi, établir une nouvelle taxation qui ne tienne pas compte de la pratique des 50%. Celle-ci n'est en effet pas une pratique appliquée de manière systématique dans tous les cas où une société de domicile verse une somme d'argent à un actionnaire domicilié à l'étranger, mais bien un système destiné à simplifier la tâche du contribuable qui reste libre de l'accepter ou de le refuser, en apportant la preuve qui le placerait dans une situation plus favorable que celle résultant de l'application de la pratique des 50%.