



9C 687/2022

Arrêt du 22 juin 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,
Beusch et Scherrer Reber.
Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

A. _____ SA,
représenté par Thierry De Mitri,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
intimée.

Objet

Impôt anticipé (procédure de déclaration),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 21 décembre 2021 (A-633/2019).

Faits :

A.

A.a. A. _____ SA est une société anonyme de droit suisse inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis 1989, dont le capital-actions entièrement libéré s'élève à 100'000 fr. (100 actions à 1'000 fr.). Elle a pour but la gestion et l'administration de participations, dans les limites autorisées par la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LFAIE; RS 211.412.41). En 2013, elle était entièrement détenue par B. _____ SA.

C. _____ SA était une société anonyme de droit suisse inscrite en 1998 au registre du commerce du canton de Genève et radiée par suite de fusion en 2013, dont le capital-actions entièrement libéré s'élevait à 100'000 francs. L'actionnaire unique était D. _____, domicilié à l'étranger. C. _____ SA détenait plusieurs filiales, à savoir E. _____ SA, F. _____ SA, G. _____ SA et H. _____ SA.

Par contrat de vente d'actions du 20 mars 2013, D. _____ a cédé à A. _____ SA l'entier du capital-actions de C. _____ SA, constitué de 100 actions au porteur de 1'000 fr. chacune, pour un montant de 8'400'000 francs. Ses filiales F. _____ SA, G. _____ SA et H. _____ SA ont été vendues à I. _____ SA par conventions de cession d'actions datées du 30 octobre 2013, toutes ces sociétés étant administrées par la même personne.

Par contrat de fusion du 10 décembre 2013, avec effet rétroactif au 1er novembre 2013, C. _____ SA a repris les actifs et passifs (absorption) de E. _____ SA. Il ressort du bilan de fusion, que le total des fonds propres s'élevait à 20'052'681 fr. (correspondant aux capitaux propres de 6'897'462 fr. et au bénéfice reporté au bilan de 13'155'219 fr.). Par contrat de fusion du même jour, A. _____ SA a repris les actifs et passifs de C. _____ SA (absorption). Selon le bilan de fusion, le montant de 20'052'681 fr. a été annulé d'un point de vue comptable.

A.b. Par courrier du 26 juin 2014 adressé à A. _____ SA, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a estimé que les réserves et bénéfices de C. _____ SA n'avaient pas été pris en compte dans le cadre de la fusion et que l'excédent de liquidation ("liquidation remplaçante") de 19'952'681 fr. (20'052'681 fr. de fonds propres - 100'000 fr. de capital-actions) qui en découlait était soumis à l'impôt anticipé. L'AFC a précisé que l'obligation fiscale pouvait être exécutée par le biais de la procédure de déclaration, pour autant que les conditions légales soient réalisées. C. _____ SA a déposé une demande d'autorisation d'exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable datée du 3 juillet 2014. Par décision du 17 décembre 2015, l'AFC a rejeté la demande du 3 juillet 2014 et arrêté le montant de l'impôt anticipé à hauteur de 6'983'438 fr. 35 (35 % de 19'952'681 fr.), avec un intérêt moratoire de 5 % l'an à partir du 16 janvier 2014. Elle l'a confirmée par décision du 21 décembre 2018, suite à la réclamation déposée par A. _____ SA.

B. Saisi d'un recours déposé par A. _____ SA, le Tribunal administratif fédéral l'a rejeté par arrêt du 21 décembre 2021.

C. A. _____ SA forme un recours en matière de droit public contre cet arrêt. Elle en demande l'annulation et conclut principalement au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision en invoquant la violation de l'appréciation des faits et preuves. Elle conclut subsidiairement à l'admission de l'exécution de l'obligation fiscale par le biais de la procédure de déclaration. Encore plus subsidiairement, elle conclut à la perception d'un impôt anticipé d'un montant de 168'426 fr. 30 (35 % de 481'218 fr.) ou tout au plus de 2'946'339 fr. 20 (35 % de 8'418'112 fr.). Elle conclut encore plus subsidiairement à ce qu'il soit dit que les intérêts moratoires ne sont pas dus. L'AFC conclut au rejet du recours en se ralliant aux considérants de l'arrêt attaqué. La recourante confirme ses conclusions.

Considérant en droit :

1. Le présent recours en matière de droit public est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) en matière d'impôt anticipé, soit un domaine qui ne tombe sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). La recourante a qualité pour recourir (art. 89 al. 2 let. a LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2. Le recours en matière de droit public (au sens des art. 82 ss LTF) peut être formé pour violation du droit (circonscrit par les art. 95 et 96 LTF). Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il n'est limité ni par l'argumentation de la partie recourante ni par la motivation de l'autorité précédente. Il statue sur la base des faits établis par cette dernière (art. 105 al. 1 LTF). Cependant, il peut rectifier les faits ou les compléter d'office s'ils ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). La recourante ne peut critiquer les faits que s'ils ont été constatés de façon manifestement inexacte ou contraire au droit et si la correction d'un tel vice peut influencer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF).

3. Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a confirmé que l'exécution de la prestation imposable par une déclaration était inadmissible et que le montant de

l'impôt anticipé s'élevait à 6'983'438 fr. 35 (35 % de 19'952'681 fr.), avec un intérêt moratoire de 5 % l'an à partir du 16 janvier 2014.

4.

Le Tribunal administratif fédéral a retenu que le calcul du montant de l'impôt arrêté à 6'983'438 fr. 35 reposait sur des éléments qu'il a considérés comme incontestés. Il a ensuite constaté que la fusion de C. _____ SA avec la recourante - après le rachat de la première par la seconde - ne modifiait pas l'examen à effectuer dans le cadre d'une procédure de déclaration. Il a en particulier considéré qu'il ne se justifiait pas de transformer cette procédure en une procédure de remboursement dès lors que le législateur avait expressément prévu deux phases. Il a également nié l'existence d'une violation du principe de célérité invoqué par la recourante, laquelle appellerait l'annulation des intérêts moratoires (cf. arrêt 2C_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 4). A cet égard, il a retenu que la recourante portait une part de responsabilité dans la longueur de la procédure en ne fournissant pas certaines pièces. Il a également constaté que c'est la recourante qui avait initié la procédure de déclaration alors qu'elle aurait pu s'acquitter de l'impôt et obtenir plus tôt une décision au fond sur le droit au remboursement. En outre, le Tribunal administratif fédéral a confirmé le rejet de la demande de pouvoir exécuter l'obligation fiscale par le biais de la procédure de déclaration. Pour ce faire, il a considéré que la recourante n'avait pas établi son droit au remboursement de la prestation imposable, dès lors qu'on ne pouvait exclure sur la base d'un examen sommaire et provisoire qu'un impôt avait été éludé. Ce soupçon d'évasion fiscale découlait de la restructuration de C. _____ SA et ses filiales avant la vente de ses droits de participation à la recourante - actions détenues initialement par un actionnaire unique domicilié à l'étranger -, d'une situation financière délicate (surendettement), de la provenance des fonds pour le rachat des actions de C. _____ SA (prêt accordé) et de la proximité temporelle entre la vente des actions et la fusion.

5.

5.1. La recourante reproche essentiellement aux juges précédents d'être allés à l'encontre de la volonté du législateur en excluant que les circonstances particulières (fusion par absorption) justifiaient de transformer la procédure de déclaration en procédure de remboursement. Elle avance plusieurs raisons qui motiveraient son point de vue. D'abord, le fait qu'elle soit à la fois débitrice et bénéficiaire de la prestation imposable à la suite de la fusion lui conférerait la qualité pour agir dans les deux procédures. Ensuite, le législateur n'aurait possiblement pas exclu que la procédure de remboursement puisse immédiatement être applicable en lieu et place de la procédure de déclaration, dès lors qu'il n'aurait pas prévu qu'en cas de fusion par absorption le débiteur de l'impôt soit également l'ayant droit au remboursement. En outre, elle soutient que le paiement de l'impôt constituerait une complication inutile entraînant l'allongement de la procédure ainsi qu'une charge financière trop importante. Enfin, il se justifierait d'autant plus d'examiner son droit au remboursement à ce stade au motif que, compte tenu de tous les documents demandés, l'AFC aurait déjà préjugé de ce droit et donc procédé à un examen ordinaire du droit au remboursement.

5.2.

5.2.1. Le législateur a prévu deux phases au système de l'impôt anticipé (cf. message du 18 octobre 1963 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale à l'appui d'un projet de loi sur l'impôt anticipé, FF 1963 II 937) à savoir celle de la perception - à laquelle appartient la procédure de déclaration par laquelle le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable pour le cas où le paiement de l'impôt entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes (art. 11 al. 1 let. b et 20 al. 1 LIA) - et celle ultérieure du remboursement, par laquelle l'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé retenu à sa charge par le débiteur (art. 21 LIA). Le remboursement est par ailleurs inadmissible dans les cas où il pourrait permettre d'éluider un impôt (art. 21 al. 2 LIA). Le Tribunal fédéral a d'ailleurs rappelé à plusieurs reprises que s'agissant de l'impôt anticipé, il convenait de différencier la phase de la perception de l'impôt de celle de son remboursement et que l'AFC devait clairement renvoyer l'examen du droit au remboursement à une procédure distincte (ATF 147 II 338 consid. 3.3; arrêt 2C_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 6.2). A cet égard, la recourante se limite à reprocher aux juges précédents de ne pas avoir retenu l'existence d'une lacune proprement dite, sans apporter aucun élément qui justifierait de s'écarter du texte légal prévoyant clairement deux phases (perception [déclaration] et remboursement).

5.2.2. S'agissant des autres griefs invoqués en lien avec la transformation de la procédure de déclaration en procédure de remboursement, ils ne sont pas pertinents. La recourante ne peut pas déduire de sa qualité pour recourir - en tant que débitrice de l'impôt et ayant droit à son remboursement - que cela justifierait le regroupement des deux phases que sont la perception et le remboursement de l'impôt. En effet, la qualité pour recourir de la recourante en lien avec une éventuelle procédure de remboursement, dépasse l'objet du présent litige dès lors qu'une telle procédure ne peut être introduite que si un impôt a effectivement été payé ou déclaré, contrairement au cas d'espèce. En définitive, seule la procédure de déclaration refusée à la recourante fait l'objet de la présente cause. Au demeurant, l'argumentation selon laquelle le paiement de l'impôt constituerait une charge trop importante et entraînerait des complications inutiles n'est pas pertinente. En effet, l'impôt ne constitue pas une charge fiscale définitive, sous réserve des cas d'évasion fiscale, et il serait vidé de sa substance si le simple fait d'invoquer une charge financière trop importante autoriserait le débiteur à ne pas s'en acquitter (FF 1963 II 937, 938). Ces complications permettent uniquement de déclarer l'impôt mais jamais d'outrepasser la phase de perception pour effectuer directement celle du remboursement. Enfin, en affirmant que l'AFC aurait déjà pris sa décision sur son droit au remboursement, la recourante ne fait que supposer l'issue d'une procédure qui ne fait pas l'objet du présent litige.

6.

6.1. La recourante ne conteste pas directement les motifs ayant amené le Tribunal administratif fédéral à confirmer le refus d'exécuter l'obligation fiscale par le biais de la procédure de déclaration. Elle s'est effectivement limitée à diriger son recours sur la transformation de la procédure de déclaration en procédure de remboursement (cf. consid. 5.1 supra). Dans la mesure où elle entendait démontrer que les conditions de l'évasion fiscale (art. 21 al. 2 LIA) ne sont pas réalisées, elle réitère (implicitement) que les juges précédents, tout comme l'AFC, auraient dû procéder à un examen ordinaire et donc déjà déterminer le droit au remboursement.

6.2. Comme cela a déjà été évoqué (cf. consid. 5.2.1 supra), le présent litige concerne l'inadmissibilité pour la recourante de procéder à l'exécution de son obligation fiscale par le biais de la procédure de déclaration (phase de perception). Il convient donc de se limiter à un examen sommaire du droit au remboursement (**ATF 147 II 338** consid. 3.3), comme l'a fait le Tribunal administratif fédéral. En effet, il a considéré que la recourante n'avait pas établi ce droit, dès lors qu'il existait un soupçon d'évasion fiscale. Le Tribunal fédéral a jugé que la question de l'évasion fiscale, en lien avec l'impôt anticipé perçu sur le bénéfice de liquidation, se pose dès qu'une personne domiciliée à l'étranger - pour laquelle l'impôt anticipé correspond à une charge fiscale définitive - vend ses droits de participation dans une société suisse en vue de la prochaine liquidation de cette société à une personne physique domiciliée en Suisse ou à une personne morale dont le siège est en Suisse, afin d'obtenir néanmoins le remboursement de l'impôt anticipé (**ATF 147 II 338** consid. 3.3).

Or le Tribunal administratif fédéral a constaté que la situation factuelle consistant en la vente des droits de participation de C. _____ SA - société suisse détenue par D. _____, qui était domicilié à l'étranger - à la recourante, qui a ensuite fusionné (absorption) avec C. _____ SA afin d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé, correspondait à celle développée par la jurisprudence évoquée. Pour renforcer l'existence d'un soupçon d'évasion fiscale, les juges précédents ont également relevé d'autres éléments comme le fait que la vente des participations détenues par C. _____ SA dans ses filiales et sa fusion avec E. _____ SA suscitaient des interrogations au vu de la situation économique de certaines de ces filiales. De plus, ils ont constaté que la recourante - en situation de surendettement au 31 octobre 2013 - avait bénéficié d'un prêt de B. _____ SA (sa détentrice) en vue d'effectuer la transaction (fusion) litigieuse. Certes, le Tribunal administratif fédéral aurait pu se limiter à se fonder sur la vente des participations de C. _____ SA par D. _____, domicilié à l'étranger, pour ne pas exclure qu'un impôt ait pu être éludé. Toutefois, il n'était pas arbitraire de prendre en considération les autres éléments. Par conséquent, le fait que dans un premier temps D. _____ aurait tenté de vendre ses actions à un tiers (autre que la recourante), n'apparaît pas comme déterminant dans le cadre de l'examen sommaire. Les juges précédents n'ont pas apprécié les faits de manière arbitraire en ne retenant pas ce dernier élément factuel et en renvoyant l'examen complet des conditions de l'évasion fiscale à la procédure de remboursement (cf. **ATF 147 II 338** consid. 3.3; arrêt 2C_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 6.3.2).

7.

7.1. La recourante reproche encore aux juges précédents, tout comme à l'AFC, d'avoir violé le principe de célérité (art. 29 al. 2 Cst.). En substance, elle conteste être responsable de la durée de procédure supérieure à six années - dont trois ans pour la décision sur réclamation et trois ans pour l'arrêt du Tribunal administratif fédéral - et par conséquent être tenue du paiement des intérêts moratoires.

7.2. En premier lieu, il convient de rappeler que les intérêts moratoires découlent de la loi (art. 16 LIA) et ne peuvent être arrêtés que si la dette fiscale est payée, ce que la recourante n'a pas fait. En second lieu, s'il convient certes d'admettre que la procédure peut apparaître comme longue, les décisions n'ont pas été rendues dans un délai que la nature de l'affaire ainsi que toutes les autres circonstances feraient apparaître comme déraisonnable (cf. [ATF 144 II 486](#) consid. 3.2). Cette durée totale doit être répartie en deux périodes, soit celle devant l'AFC de trois ans et celle devant le Tribunal administratif fédéral de moins de trois ans. S'agissant de l'AFC, la recourante, qui a dû être interpellée par cette autorité suite à la fusion, dès lors qu'elle n'avait pas déclaré la prestation imposable (devoir de vérification de l'AFC [cf. art. 40 LIA]), reconnaît non seulement elle-même une certaine complexité à l'affaire, mais également de son propre aveu qu'elle a sollicité un entretien constituant un acte d'instruction supplémentaire. Quant à la procédure devant le Tribunal administratif fédéral, la recourante relève qu'il a mis trois années à statuer, sans toutefois motiver plus en avant son grief, alors qu'il lui est reproché de ne pas avoir collaboré dans le cadre de la procédure, notamment en s'abstenant de produire certaines pièces ou en ne les produisant qu'à l'appui de ses dernières observations. Par ailleurs, la recourante ne peut sous l'angle de la bonne foi s'en plaindre devant la Cour de céans, dès lors qu'elle ne s'est jamais adressée directement aux juges précédents pour remédier à la situation, notamment en ne les sommant pas d'agir plus rapidement et en ne les invitant pas à rendre une décision (arrêt 2C_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 4.2 et les références citées). Au surplus, le paiement de l'impôt aurait contribué à réduire la durée de la procédure, puisque la recourante aurait pu directement (et uniquement) opter pour la procédure de remboursement, comme l'ont relevé les juges précédents. Ainsi, c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral n'a pas retenu une violation du principe de célérité.

8.

La recourante conteste enfin la base de la prestation imposable de 19'952'681 fr., retenue par l'AFC et confirmée par le Tribunal administratif fédéral. Ce montant correspond à l'excédent de liquidation (réserves ouvertes) découlant des bilans de fusion de la recourante et de C. _____ SA au 31 octobre 2013. Pour rappel, il s'agit du montant des fonds propres de 20'052'681 fr. (composé de 6'897'462 fr. de capitaux propres et de 13'155'219 fr. de bénéfice reporté) moins le capital-actions de 100'000 francs. A cet égard, la recourante soutient que - en se fondant sur la théorie des anciennes réserves (sur cette notion, cf. [ATF 147 II 338](#) consid. 3.5) - la base imposable doit être déterminée selon le bilan arrêté au 31 décembre 2012 de C. _____ SA (498'741 fr.), ou tout au plus des bilans du 31 décembre 2012 de C. _____ SA ainsi que de ses filiales, E. _____ SA, F. _____ SA, G. _____ SA et H. _____ SA (d'un montant de 8'418'112 fr.). Cependant, il n'y a pas lieu de remettre en cause la somme de 19'952'681 fr. retenue par l'AFC et confirmée par les juges précédents. Dès lors que la recourante a opté pour la procédure de déclaration dans le cadre de la phase de perception, elle a reconnu et admis que le montant de l'impôt anticipé s'élevait à 19'952'681 fr., comme cela ressort par ailleurs du formulaire du 3 juillet 2014 qu'elle a remis à l'AFC. Ainsi, lorsqu'elle conclut à titre subsidiaire que le montant de la prestation imposable serait en réalité moins élevé, elle adopte une attitude contradictoire (venire contra factum proprium, sur cette notion cf. arrêt 2C_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.8.1 et les références). En effet, tout en soutenant vouloir exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable, elle fait valoir simultanément qu'en cas de refus de la procédure de déclaration, elle conteste le montant retenu par l'AFC à titre de prestation imposable. Par conséquent, les conclusions subsidiaires de la recourante sont irrecevables en tant qu'elles portent sur la contestation de la somme imposable de 19'952'681 francs.

9.

Entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 35'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lucerne, le 22 juin 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Feller