



Cour I
A-6752/2017

Arrêt du 3 décembre 2021

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Maître Christian Lüscher,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de l'impôt fédéral direct,
de l'impôt anticipé, des droits de timbre,
autorité inférieure.

Objet

Imposition internationale à la source; Accord entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni; calcul de la perte en matière d'avance versée par les agents payeurs suisses.

Faits :**A.**

A.a En date du 28 mars 2011, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) adressa à la A._____ SA (ci-après : la banque) un « Bulletin de constatations final » suite à un contrôle fiscal relatif aux années 2006 à 2009 portant notamment sur la fiscalité de l'épargne de l'UE. Elle indiqua dans ce courrier que les montants dus par la banque, au titre de facture en lien avec la fiscalité de l'épargne y compris la reprise (les rattrapages) de la taxe européenne, s'élevaient à CHF (...). Elle précisa qu'un intérêt moratoire de 5% serait calculé dès réception dudit montant.

A.b En date du 29 mars 2011, la banque data et signa le formulaire 150 relatif à la retenue d'impôt UE en Suisse en vertu de la loi sur la fiscalité de l'épargne du 17 décembre 2004 (LFisE, RS 641.91). Ce formulaire concernait l'année se terminant au 31 décembre 2010. La rubrique relative au Royaume-Uni (GB, rubrique 608) indiquait le montant de CHF (...). La somme déclarée pour l'ensemble des pays de l'Union européenne par la banque s'élevait à CHF (...).

A.c Par courrier du 10 mai 2011, l'AFC transmet à la banque le décompte d'intérêts moratoires dus pour les montants échus au 31 mars des années 2006 à 2009. Il ressortait de ce décompte que le montant relatif au Royaume-Uni pour le calcul de l'intérêt moratoire s'élevait à CHF (...) et que la part non afférente au Royaume-Uni se montait à CHF (...) ([...] + [...] = [...]) montant figurant dans le bulletin de constatations final, cf. Faits A.a, *supra*). La somme intégrale des intérêts moratoires s'élevait à CHF (...) calculée sur la base de l'art. 5 al. 4 LFisE.

B.

B.a Le 17 janvier 2014, l'AFC adressa un courrier à la banque s'agissant de l'avance versée par les agents payeurs suisses en application de l'accord du 6 octobre 2011 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande de Nord concernant la coopération en matière fiscale (RS 0.672.936.74; [cet accord a été abrogé dans le sens exposé au consid. 4.1 *infra*]; ci-après; Accord GB). L'AFC informa la banque que la somme des paiements uniques déclarés pour la régularisation du passé auprès de l'AFC, en relation avec l'art. 9 de l'Accord GB était inférieure au montant escompté. L'avance versée au Royaume-Uni de CHF 500 millions ne pourrait par conséquent être entièrement compensée, de sorte que l'AFC rendrait des décisions de paiement en vertu de

l'art. 28 de la loi fédérale du 15 juin 2012 sur l'imposition internationale à la source (LISint, RS 672.4). L'autorité inférieure précisa également que :

« La part déterminante est celle enregistrée la dernière année pour laquelle des données statistiques ont été fournies par les agents payeurs à l'AFC avant la signature de l'accord du 6 octobre 2011. C'est pourquoi l'AFC se fonde sur la statistique publiée en juillet 2011 sur son site Web relative aux retenues d'impôt à la source versée aux Etats membres de l'UE respectifs.

La part de votre institution est calculée sur la base de montant de [...] francs qui a été décompté en 2011 au moyen du formulaire 150 « Retenue d'impôt UE » (ou, le cas échéant, d'éventuels décomptes complémentaires) concernant le Royaume-Uni. [...] votre institut devra probablement verser à l'AFC, durant la seconde moitié de l'année 2014, un montant de l'ordre de [...] francs suisses ».

B.b En date du 28 janvier 2014, la banque répondit au courrier de l'AFC du 17 janvier 2014 et indiqua que le montant à prendre en considération était de CHF (...) comme mentionné sur le formulaire 150 (cf. consid. A.a, *supra*) et non de CHF (...). Elle contesta le paiement de la différence, soit de CHF (...) qui résultait selon ses dires de « paiements tardifs de taxe européenne pour les années 2006 à 2009 ». Elle précisa que ces paiements faisaient « suite à un Audit mené par l'AFC en 2009 pour la période susmentionnée durant laquelle il a été trouvé des rétrocessions de taxe européenne que nous avons effectuées à tort. ».

B.c Des échanges entre l'AFC et la banque eurent lieu entre février et mars 2014 concernant le montant de la retenue servant de base de calcul de la participation de la banque à la perte selon l'art. 28 LISint.

C. Par décision du 22 janvier 2015, l'AFC fixa la part de la banque pour la perte selon l'article 28 LISint à CHF (...). L'AFC présenta le calcul suivant :

« Calcul pour tous les agents payeurs dont la part par rapport au total est inférieure [recte : supérieure] à 0.01% »

CHF 24'511'416.85 Total retenue d'impôt UE pour UK en 2010

./ CHF 69'036.73 Total agents payeurs avec part inférieure
à 0,01%

CHF 24'442'380.12 Total retenue d'impôt UE pour la calculation/le calcul de la perte selon l'article 28 al. 1 LISint

Calcul de la part individuelle après prise en compte des parts inférieures à 0,01%

CHF 24'442'380.12 ou 100.000000 % Total retenue d'impôt UE pour la calculation de la perte selon l'article 28 alinéa 1 LISint

CHF (...) * ou (...) % Retenue d'impôt UE pour clients UK de A. _____ SA

Calcul du montant individuel de A. _____ SA pour la contribution de la perte UK

CHF 500'000'000.00 ou 100.000000 % Total perte UK

CHF (...) ou (...) % Contribution à la perte UK

* Composition des retenues d'impôt UE livrées

CHF (...) [recte : ...] Retenue d'impôt UE pour UK (Code 608) Formulaire 150 au 31.12.2010

CHF (...) [recte : ...] Retenue d'impôt UE pour UK (Code 608) selon rapport de révision du 28.05.2011 [recte : bulletin de constatations du 28.03.2011]

CHF (...) Total des retenues d'impôt UE pour UK décomptées/payées (Code 608) entre le 01.06.2010 – 31.05.2011

D.

Par courrier du 6 février 2015, Me Christian Lüscher indiqua avoir été mandaté pour représenter la banque. Il requit l'accès au dossier, y compris le bulletin de constatation du 28 mai [recte : mars] 2011 mentionné dans la décision du 22 janvier 2015 de l'AFC (cf. consid. C., *supra*).

D.a Par courrier du 13 février 2015, l'AFC fournit une copie du bulletin de constatations du 28 mars 2011 et rectifia les erreurs de calcul figurant dans sa décision du 22 janvier 2015 (cf. consid. C., *supra*).

E.

Par réclamation du 20 février 2015, la banque contesta la décision de l'AFC du 22 janvier 2015. L'autorité inférieure rejeta la réclamation de la banque par décision sur réclamation du 26 octobre 2017.

F.

Par mémoire du 27 novembre 2017, la banque (ci-après : la recourante) a formé recours par-devant le Tribunal administratif fédéral contre la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 26 octobre 2017. Elle a principalement conclu à son annulation, à ce qu'il soit dit que le montant dû s'élève à CHF (...), à ce qu'il lui soit donné acte qu'elle a d'ores et déjà versé ledit montant à l'AFC et à ce que les frais soient mis à la charge de l'autorité inférieure et qu'il lui soit accordé une indemnité à titre de dépens.

La recourante se plaint d'une constatation incomplète des faits, d'un déni de justice, d'une mauvaise application de l'art. 28 LISint en lien avec la prise en considération du bulletin de constatations final, ainsi que d'une violation de la bonne foi.

G.

Par réponse du 14 février 2018, l'AFC a conclu au rejet du recours ainsi qu'à la mise de tous les frais judiciaires à la charge de la recourante. En outre, elle a exposé dans sa réponse les raisons, selon elle, des différences de calcul constatées entre le bulletin de constatations final du 28 mars 2011 et la décision du 22 janvier 2015, en indiquant notamment qu'il s'agissait d'erreurs de plume, de calcul et de date sans que toutefois, la somme totale des retenues dans le dispositif ne change, à savoir CHF (...) et que donc ces erreurs n'avaient aucune incidence.

H.

Par réplique du 12 avril 2018, la recourante a confirmé ses conclusions et indiqué que la problématique centrale concernait la base de calcul pour procéder à la détermination de la part de la recourante à la perte selon l'art. 28 LISint.

I.

Par duplique du 15 mai 2018, l'autorité inférieure a confirmé ses conclusions ainsi que le calcul effectué.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

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 mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral 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 LTAF, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). Selon l'art. 37 LTAF, la procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (voir aussi art. 37 LISint).

L'AFC veille à la bonne application des dispositions des accords et de la LISint, pour autant que celle-ci n'en dispose pas autrement (art. 21 al. 1 LISint). L'AFC prend toutes les mesures et rend toutes les décisions nécessaires à l'application de ces dispositions (art. 21 al. 2 LISint).

Les décisions de paiement nécessaires rendues par l'AFC au sens de l'art. 28 LISint peuvent faire l'objet d'une réclamation, par écrit, dans les 30 jours suivant leur notification (art. 28 al. 1 LISint en lien avec l'art. 38 al. 1 LISint). Le recours contre les décisions sur réclamation de l'AFC est régi par les dispositions générales de la procédure fédérale (cf. art. 28 al. 4 LISint en lien avec l'art. 38 al. 4 LISint).

Le Tribunal administratif fédéral est ainsi compétent pour connaître du présent recours.

1.2 La recourante a qualité pour recourir en tant que destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 PA). Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prescrits par la loi. Le recours est donc recevable et il convient d'entrer en matière au fond.

2.

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ainsi que l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose

ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. notamment ATF 135 I 91 consid. 2.1; ATAF 2014/24 consid. 2.2; arrêt du TAF A-4747/2019 du 14 avril 2021 consid. 2.2.1).

La procédure en matière de droit fiscal est en principe régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (arrêts du TF 2C_605/2015 du 5 novembre 2015 consid. 2.3.1 s.; 2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêts du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 2; A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.3.2; A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2; A-1506/2006 du 3 juin 2008 consid. 2.1.3). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (art. 52 PA; cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; arrêt du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1; A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1).

3.

Dans deux griefs d'ordre formel, qu'il convient d'examiner en premier lieu, la recourante dénonce d'abord une violation de son droit d'être entendue, respectivement un déni de justice du fait de l'absence de détermination de l'autorité inférieure sur certains des griefs en lien avec les montants retenus de CHF (...) et CHF (...). Ensuite, elle estime que les faits ont été établis de manière incomplète.

3.1 Une analyse du premier grief formel démontre que celui-ci a plutôt trait, en réalité, aux règles matérielles applicables en matière de calcul de la part à la perte au sens de l'art. 28 LISint qui seront traitées ultérieurement dans le présent arrêt (cf. consid. 5 et 6 *infra*). Cela dit, si on devait l'examiner sous l'angle du droit – découlant de l'art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) – à d'obtenir une décision motivée (voir aussi l'art. 35 al. 1 PA), ce grief ne serait pas pour autant bien fondé. En effet, à l'égard des exigences de motivation, il convient de rappeler qu'il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et ceux sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'est ainsi pas impérativement tenue de traiter exhaustivement dans sa motivation tous

les griefs qui auraient été soulevés par une partie (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2; 138 I 232 consid. 5.1; arrêt du TF 2C_206/2021 du 10 mars 2021 consid. 3.2; arrêt du TAF A-3061/2015 du 25 septembre 2017 consid. 3.1).

En l'espèce, dans la mesure où l'autorité inférieure a exposé dans sa décision sur réclamation du 26 octobre 2017 le calcul de la participation à la perte pour la banque, il doit être considéré que ce prononcé était suffisamment motivé et que le droit d'être entendue de la recourante n'a pas été violé du fait que l'autorité inférieure n'aurait pas examiné dans le détail un à un tous les arguments soulevés par elle. Son grief est donc rejeté.

3.2 En second lieu, la recourante reproche donc à l'autorité inférieure d'avoir constaté les faits de manière incomplète. Le bulletin de constatations final (ou rapport de révision) du 28 mars 2011, sur lequel se fonde l'autorité inférieure ne serait pas nécessaire pour la solution juridique, dès lors que l'AFC n'y ferait pas mention dans l'état de fait de sa décision mais uniquement dans la partie en droit. Enfin, les chiffres figurant sur ledit bulletin ne concorderaient pas avec les autres chiffres mentionnés dans la procédure.

Certes, il apparaît que, dans le cadre de sa décision du 22 janvier 2015, l'autorité inférieure a commis certaines erreurs de calcul et d'intitulé (cf. Faits C *supra*). Le Tribunal de céans admet que ces erreurs ne facilitent pas la compréhension du dossier et sont motivées de façon parfois contradictoire par l'autorité inférieure. Toutefois, elles n'ont manifestement pas entravé la compréhension de la recourante ni celle du Tribunal qui ont, à tout le moins, pu déceler et constater ces erreurs et saisir la problématique centrale. En outre, l'autorité inférieure a indiqué dans sa décision sur réclamation que « les autres faits sont repris en tant que besoin dans la partie en droit » de sorte que l'absence de la mention du bulletin de constatations final dans la partie « en fait » ne peut pas être considérée comme une constatation incomplète des faits.

Quoiqu'il en soit et comme indiqué ci-avant, déterminer si c'est à juste titre que l'autorité inférieure s'est fondée sur ces montants ne relève pas de la constatation des faits mais des règles matérielles en matière de calcul au sens de l'art. 28 LISint, comme il en sera traité ci-après (cf. consid. 5 *ss infra*). Le grief de constatation incomplète des faits est donc rejeté.

4.

4.1 L'Accord GB a été abrogé (RO 2016 5103) – sous réserve de quelques dispositions non pertinentes ici – au 1^{er} janvier 2017, avec l'entrée en vigueur de l'échange automatique de renseignements (ci-après: EAR) au 1^{er} janvier 2017.

Cette abrogation résulte de l'art. 3 al. 1 de l'Accord du 14 novembre 2016 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord relatif à l'abrogation de l'Accord GB (entré en vigueur le 1^{er} janvier 2017; RS 0.672.936.741; ci-après: Accord du 14 novembre 2016).

L'Accord du 14 novembre 2016 vise à assurer une transition ordonnée entre l'Accord GB et l'EAR relatifs aux comptes financiers entre les Etats contractants, en application de l'Accord entre la Suisse et l'UE (art. 1 de l'Accord du 14 novembre 2016).

En définitive, la présente affaire doit être jugée en application de l'Accord GB (art. 3 al. 2 de l'Accord du 14 novembre 2016), ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par les parties.

4.2

4.2.1 Selon l'art. 1 al. 1 de l'Accord GB, celui-ci a pour but de garantir, par la coopération bilatérale des Etats contractants, l'imposition effective des personnes concernées au Royaume-Uni. La coopération bilatérale prévoit notamment que les avoirs de personnes concernées résidant au Royaume-Uni placés auprès d'un agent payeur suisse (notamment les banques au sens de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques [LB, RS 952.0]), sont imposés sur la base de l'Accord GB en vue de leur régularisation (art. 1 al. 2 let. a de l'Accord GB). Les institutions de l'imposition par paiement unique ainsi que de la déclaration volontaire servent entre autres à atteindre le but précité (cf. arrêt du TF 2C_48/2015 du 20 janvier 2015 consid. 1.1; arrêt du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 2.1.1 et 5.3.2.1).

Selon l'art. 5 de l'Accord GB, la personne concernée peut opter soit pour autoriser l'agent payeur suisse à prélever un paiement unique sur ses avoirs ayant un effet libératoire, soit pour l'autoriser à transmettre les renseignements bancaires le concernant à l'autorité compétente du Royaume-Uni (cf. Message relatif à l'approbation de l'accord avec l'Allemagne concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers et de l'accord avec le Royaume-Uni concernant la coopération en matière de

fiscalité ainsi qu'à la loi fédérale sur l'imposition internationale à la source du 18 avril 2012 [ci-après : Message du 18 avril 2012; FF 2012 4555 ss]; cf. arrêt du TAF A-790/2016 du 29 juin 2016 consid. 2.1).

4.2.2 Selon l'art. 9 al. 5 de l'Accord GB, l'agent payeur suisse transfère tous les mois les paiements uniques qu'il a prélevés à l'autorité compétente suisse, à savoir l'AFC (art. 2 al. 1 let. d de l'Accord GB en lien avec l'art. 5 al. 1 LISint). L'AFC transfère à son tour, chaque mois, ces paiements à l'autorité compétente du Royaume-Uni après avoir déduit une commission de perception (art. 9 al. 5 de l'Accord GB en lien avec l'art. 35 de l'Accord GB).

4.3 Selon l'art. 17 al. 2 de l'Accord GB, les agents payeurs suisses versent une avance de 500 millions de francs suisses à l'autorité compétente suisse dans un délai de 25 jours à compter de l'entrée en vigueur de l'Accord GB. L'autorité compétente suisse transfère l'avance à l'autorité compétente du Royaume-Uni dans un délai d'un mois à compter de l'entrée en vigueur de l'Accord GB. Le versement de cette avance vise à garantir une recette fiscale minimum dans le cadre de la régularisation du passé (FF 2012 4555, 4589; cf. arrêt du TAF 790/2016 du 29 juin 2016 consid. 2.2.1).

4.4 Les dispositions nécessaires à l'application de l'Accord GB qui relèvent des compétences internes de l'Etat suisse et qui n'ont pas leur place dans un accord de droit international nécessitent la promulgation d'une loi fédérale d'accompagnement, à savoir la LISint (Message du 18 avril 2012, FF 2012 4556), qui s'applique à l'Accord GB (art. 1 al. 2 LISint et ch. 2 de l'annexe à la LISint). Les dispositions dérogatoires de l'accord applicable en l'espèce sont réservées (art. 1 al. 3 LISint; arrêt du TAF A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 2.2.1).

4.5 L'avance payée par les agents payeurs suisses est régie à la section 7 de la LISint. L'art. 26 LISint traite des questions relatives au versement de l'avance. Selon cette disposition, l'AFC est compétente pour verser l'avance au Royaume-Uni. Le Conseil fédéral fixe la date à laquelle l'avance des agents payeurs suisses doit parvenir à l'AFC. Selon l'art. 26 al. 4 LISint, si le montant de l'avance prévu par l'accord n'a pas été entièrement versé à l'échéance du délai fixé par le Conseil fédéral, l'AFC rend les décisions de paiement nécessaires pour qu'elle soit en mesure de respecter les délais prévus par l'Accord GB.

4.5.1 Selon l'art. 26 al. 5 LISint, ces décisions de paiement sont rendues envers les agents payeurs suisses dont la part est supérieure à 0.5% de la

retenue d'impôt prélevée en lien avec l'Etat partenaire selon l'Accord sur la fiscalité de l'épargne. La part déterminante est celle enregistrée la dernière année pour laquelle des données statistiques ont été fournies par les agents payeurs à l'AFC avant la signature de l'Accord GB. Le montant de l'avance est réparti entre les agents payeurs suisses en fonction de leur part.

Le Conseil fédéral a précisé dans le Message du 18 avril 2012 (FF 2012 4636) que :

« Si l'avance reçue à la date fixée par le Conseil fédéral ne couvre pas l'intégralité de l'avance prévue par l'accord applicable, l'AFC rend les décisions de paiement nécessaires envers les agents payeurs suisses dont la part à la retenue d'impôt prélevée en lien avec l'Etat partenaire selon l'accord sur la fiscalité de l'épargne est supérieure à 0,5 %. La contribution de chaque agent payeur à l'avance est calculée d'après les données statistiques livrées à l'AFC la dernière année avant la signature de l'accord applicable. Cette clé de répartition constitue une approximation des parts de marché effectives détenues par les agents payeurs suisses en relation avec les clients [...] britanniques. Elle présente l'avantage de permettre à l'AFC de disposer déjà des données nécessaires pour répartir le solde de l'avance entre les agents payeurs et l'encaisser rapidement. La clé de répartition n'est pas manipulable puisque les données statistiques sur lesquelles elle s'appuie se rapportent à une période antérieure à la signature de l'accord applicable. Cette réglementation exclut en principe toute responsabilité de l'Etat. »

4.6 Selon l'art. 17 al. 3 de l'Accord GB : « lorsque l'avance payée à l'autorité compétente du Royaume-Uni selon l'al. 2 et les paiements qui lui ont été transférés en vertu de l'art. 9 al. 5 atteignent le montant de 1300 millions de francs suisses, l'autorité compétente suisse compense l'avance au sens de l'al. 2 par les paiements ultérieurs au sens de l'art. 9 al. 5. Lorsque l'avance a été complètement compensée, les paiements suivants selon l'art. 9 al. 5 sont versés à l'autorité compétente du Royaume-Uni. ».

Les agents payeurs suisses se chargent de créer une société relais qui assume leurs droits et obligations administratives en relation avec l'exécution de l'avance (art. 26 al. 1 LISint).

Selon l'art. 26 al. 7 LISint, l'AFC vire aux agents payeurs suisses ou à la société relais le montant des paiements uniques compensés par l'avance en fonction de leur part à ladite avance.

4.7 L'art. 28 LISint dénommé « Perte » prévoit une réglementation dans le cas où l'avance versée ne peut être entièrement compensée par les paiements uniques. Selon l'art. 28 al. 1 à 3 LISint :

«¹ Si l'avance versée ne peut pas être entièrement compensée par les paiements uniques, l'AFC rend les décisions de paiement nécessaires. Celles-ci s'adressent aux agents payeurs suisses dont la part est supérieure à 0,01 % de la retenue d'impôt prélevée en lien avec l'Etat partenaire selon l'accord sur la fiscalité de l'épargne. La part déterminante est celle enregistrée la dernière année pour laquelle des données statistiques ont été fournies par les agents payeurs à l'AFC avant la signature de l'accord applicable.

² Le montant non compensé de l'avance est réparti entre les agents payeurs suisses en fonction de leur part. Si l'un d'eux a versé une contribution à l'avance, la différence entre la contribution versée et les montants virés selon l'art. 26, al. 7, est déduite de leur part.

³ L'AFC vire les montants perçus aux agents payeurs, de sorte que ceux-ci supportent la perte en fonction de leur part à la retenue d'impôt selon l'al. 1. »

4.8 Selon l'art. 36 al. 1 LISint :

«¹ L'AFC contrôle l'exécution des obligations des agents payeurs suisses liées à l'application de l'accord.

² Pour élucider les faits, elle peut:

- a. examiner sur place les livres de l'agent payeur suisse, les pièces justificatives et tout autre document ou en exiger la production;
- b. requérir des renseignements oralement ou par écrit;
- c. entendre les représentants de l'agent payeur suisse.

³ Si l'AFC constate que l'agent payeur suisse n'a pas rempli entièrement ses obligations, elle lui donne l'occasion de s'expliquer sur les manquements constatés.

⁴ Si l'agent payeur suisse et l'AFC ne parviennent pas à un accord, celle-ci rend une décision.

[...] »

L'art. 36 LISint définit les prescriptions de procédure en s'inspirant des art. 8 al. 4 à 7 LFisE (FF 2012 4555, 4640). Ces deux dispositions ont ainsi une teneur semblable. Les accords prévoient en outre que l'AFC doit établir un rapport récapitulatif comprenant les principaux résultats découlant des contrôles effectués l'année précédente. Ce rapport est transmis à l'autorité compétente de l'Etat partenaire et doit lui permettre de prouver à ses organes de surveillance que l'impôt est prélevé conformément à l'accord (FF 2012 4555, 4640).

5.

En l'espèce, dans ses griefs d'ordre matériel, la recourante conteste, en résumé, le calcul de l'autorité inférieure pour déterminer sa participation à la perte au sens de l'art. 28 al. 2 LISint. La recourante soutient que la disposition précitée ne prévoit pas la prise en compte d'un bulletin de constatations final et des corrections qui y figurent pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2010. En outre, les positions variables soutenues par l'AFC, respectivement ses erreurs dans les différents décomptes, constitueraient une violation de la bonne foi.

6.

6.1 La violation de l'art. 9 Cst. peut d'emblée être écartée, l'autorité inférieure ne s'étant pas comportée de manière contradictoire et ce, malgré ses nombreuses erreurs de plume. Comme indiqué ci-dessus (cf. consid 3 *supra*), cela complique certes la compréhension de la décision, respectivement du calcul, sans toutefois que l'on puisse admettre que ces erreurs permettent de considérer l'existence d'un comportement contradictoire synonyme de violation de la bonne foi. Au contraire, ce grief doit être également traité sous l'angle de l'interprétation de l'art. 28 LISint en lien avec la manière de calculer la participation à la perte.

A cet égard, il sied de se référer en priorité à l'arrêt du TAF A-790/2016 du 29 juin 2016, confirmé par l'arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017.

6.2

6.2.1 En effet, la Cour de céans a déjà procédé à l'interprétation de l'art. 28 al. 1 LISint dans le cadre d'une autre affaire qui consistait à déterminer si la part de l'agent payeur était supérieure à 0.01% de la retenue d'impôt prélevée en lien avec l'Etat partenaire selon l'accord sur la fiscalité de l'épargne (arrêt du TAF A-790/2016 précité). En premier lieu, la Cour de céans a retenu dans son arrêt de 2016 que la période déterminante par la retenue d'impôt était certes l'année 2010 (« [...] *das Steuerjahr 2010 für die Bemessung des Steuerrückbehaltes massgebend ist [...]* » cf. arrêt du TAF A-790/2016 du 29 juin 2016 consid. 4.1 et 6.2), tout en précisant que le calcul effectué par l'autorité inférieure ne prêtait pas le flanc à la critique: « *Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz bei ihrer Berechnung des von der Beschwerdeführerin zu bezahlenden Betrages vom gesamten Steuerrückbehalt 2010 betreffend das Vereinigte Königreich (Fr. 24'511'416.85) zu Recht das Total des Steuerrückbehaltes abgezogen, das auf die für den Ausfall nicht zahlungspflichtigen Zahlstellen entfällt (Abzug von Fr. 69'036.73). In rechnerischer Hinsicht wird der angefochtene Einspracheentscheid im Übrigen zu Recht nicht beanstandet* » (cf. arrêt du TAF

A-790/2016 du 29 juin 2016 consid. 6.2 *in fine*). Le TF l'a d'ailleurs confirmé: « *Die Vorinstanz hat demnach zu Recht das Vorgehen der ESTV geschützt, welche der Berechnung, ob die Beschwerdeführerin in den Kreis der an der Ausfallregelung zu beteiligenden Zahlstellen fällt, die von dieser gemeldeten Steuerrückbehalte zugrunde legte* » (arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017 consid. 3.6).

6.2.2 En second lieu, il sied de rappeler que, dans ce même arrêt, le Tribunal de céans a considéré que la volonté du législateur était sans équivoque et correspondait au texte clair de la loi, en ce sens qu'aucune modification postérieure à la signature de l'Accord GB le 6 octobre 2011 ne pouvait être prise en compte pour déterminer la part de 0.01% lorsque des corrections émanent de l'agent payeur (cf. arrêt du TAF A-790/2016 du 29 juin 2016 consid. 3 et 4 pour l'interprétation détaillée de l'art. 28 LISint; confirmé par l'arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017).

Dans ce contexte, le TF a précisément indiqué que pour le calcul de la part à la perte (art. 28 al. 2 LISint), l'AFC était fondée à s'appuyer uniquement sur la statistique officielle des retenues annoncées pour 2010 et non pas sur le montant effectif de la retenue d'impôt, car sinon cela amènerait l'autorité fiscale à entreprendre deux calculs (« *Auch bezüglich der konkreten Berechnung des Ausfalls könnte der von der Beschwerdeführerin vertretene Ansatz eine theoretische Vorgehensmöglichkeit darstellen, was immerhin bedeuten würde, dass die ESTV zwei Berechnungen vornehmen müsste, nämlich einerseits eine erste aufgrund der gemeldeten statistischen Angaben sowie eine zweite aufgrund der effektiven, korrigierten und kontrollierten Abrechnungen der Zahlstellen. Abgesehen davon, dass dies - wie eben ausgeführt - weder mit dem Wortlaut der Bestimmung noch deren Entstehungsgeschichte in Einklang steht, sind keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich, wonach eine solche Lösung dem Zweck der Regelung besser entsprechen würde* », cf. arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017 consid. 4).

Le TF a en outre retenu que l'interprétation de l'art. 28 al. 2 LISint correspondait à celle de l'art. 28 al. 1 LISint (« *Aus der Entstehungsgeschichte der Regelung ergibt sich, dass mit dem Anteil nach Absatz 2 genau daselbe gemeint ist, wie mit dem Anteil nach Absatz 1* », cf. arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017 consid. 4) et que la volonté du législateur était de s'en tenir au texte de la loi (« *Die Vorinstanz hat sich mit der Entstehungsgeschichte von Art. 28 Abs. 1 IQG einlässlich auseinandergesetzt und dargelegt, dass im Rahmen des historischen Auslegungselements einzig entscheidend sei, ob sich den Materialien Hinweise für die Annahme*

entnehmen lassen, dass der Gesetzgeber eine Abweichung vom klaren Wortlaut wollte. Solche Hinweise würden nicht vorliegen », cf. arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017 consid. 3.5.1).

A toutes fins utiles, il sera rappelé que lorsque le texte légal est clair, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.4.3; 131 I 394 consid. 3.2).

6.3 Le montant de CHF 24'511'416.85 qui sert de base de calcul pour répartir la perte entre les agents payeurs découle du produit de la retenue de l'impôt UE conformément à l'ancien Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (RO 2005 2571, ci-après: AFisE) pour l'année 2010 qui s'élevait à CHF 18'383'562.64 pour le Royaume-Uni (cf. <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/23324.pdf>, consulté le 01.11.2021). La somme précitée correspond au 75% de la recette générée de la retenue de l'impôt, étant donné que la Suisse conserve le 25% (art. 8 al. 1 AFisE). Il découle de ce qui précède que le montant de CHF 24'511'416.85 correspondait au 100% (art. 8 al. 1 AFisE). Pour rappel, de ce montant, la part afférente aux agents payeurs dont la part est inférieure à 0.01% est déduite, soit CHF 69'036.73, arrêtant ainsi le montant de référence pour la répartition de la perte à CHF 24'442'380.12.

6.4 Il ressort des explications fournies par l'AFC dans sa duplique du 15 mai 2018 que le produit de la retenue de l'impôt UE calculé pour chaque année et pour chaque pays correspondait aux retenues de l'année fiscale considérée y compris le montant des éventuelles corrections effectuées au cours de la même année, et qu'il n'en est pas allé autrement s'agissant de l'année 2010. On peut certes se demander si cette manière de procéder est correcte. A première vue, une lecture littérale de l'art. 28 LSint peut conduire à penser que le calcul des pertes devrait être uniquement réalisé à partir des données fournies en 2010, plus les éventuelles corrections concernant l'année 2010 qui auraient pu être prises en compte avant la date du 6 octobre 2011 correspondant à la signature de l'Accord GB. Mais ce serait oublier deux éléments déterminants pour l'analyse du cas d'espèce : premièrement, le fait que le chiffre de référence pour le calcul de la

répartition de la perte entre les agents payeurs, soit CHF 24'442'380.12, a été confirmé et par la Cour de céans et par le TF (cf. consid. 6.2.1 *supra*); deuxièmement, l'aspect forfaitaire que présente le calcul de la participation aux pertes, tel que déterminé par le législateur selon ce qu'a retenu le TF dans son jugement précité du 17 mars 2017 (*«Aus der Regelung betreffend die Vergangenheitsregularisierung - insbesondere aus dem Umstand, dass die schweizerischen Zahlstellen Vorauszahlungen leisten müssen, diese im Rahmen einer Selbstregulierung selber festlegen können und die ESTV (soweit der im Abkommen festgelegte Betrag am Stichtag nicht vollständig geleistet ist) Zahlungsverfügungen für den Fehlbetrag basierend auf statistischen Angaben festsetzen kann (vgl. Art. 26 IQG, insb. Abs. 5) - ergibt sich jedoch, dass das Gesetz in Bezug auf die Vergangenheitsregularisierung offensichtlich einem Pauschalierungsansatz folgt und nicht die Lastenverteilung aufgrund der effektiven - und allenfalls nachträglich kontrollierten und korrigierten - Kundenbeziehungen im Fokus hat. Dieser Schluss wird auch durch die entsprechende Ausgestaltung der Ausfallregelung bestätigt, ist doch auch dort explizit von statistischen Angaben die Rede (vgl. Art. 28 Abs. 1 IQG) »*, cf. arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017 consid. 3.5.2). Par conséquent, à partir du moment où il ne s'agit pas de s'appuyer sur le montant effectif de la retenue pour 2010, mais sur les valeurs statistiques officielles publiées par l'AFC (cf. consid. 6.2.2. *supra*), qu'il puisse y avoir une certaine inégalité de traitement entre les agents payeurs qui ont été contrôlés en 2010 avec reprise à la clé (entraînant ainsi une augmentation proportionnelle de leur taux de participation aux pertes) et ceux qui n'ont pas fait l'objet d'un contrôle au cours de la même année est supporté par l'aspect forfaitaire découlant du système voulu par le législateur.

En effet, comme déjà relevé à plusieurs reprises, le but poursuivi par le calcul de l'art. 28 LSint n'est pas de déterminer la part exacte de chaque agent payeur mais, au contraire, uniquement de disposer rapidement d'un montant approximatif correspondant aux parts de marché, comme l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure (cf. réponse p. 13 et duplique p. 2; FF 2012 4555, 4636). Cette solution présente l'avantage de permettre à l'AFC de disposer rapidement des données nécessaires pour répartir le solde de l'avance entre les agents payeurs et de l'encaisser dans les meilleurs délais. La clé de répartition n'est pas manipulable puisque les données statistiques sur lesquelles elle s'appuie se rapportent à une période antérieure à la signature de l'accord applicable (cf. FF 2012 4555, 4636; consid. 4.5.1 *supra*). Ainsi, il apparaît que les éventuelles disparités pouvant exister entre les différents agents payeurs ayant subi un contrôle ou non découlent de la volonté du législateur. En effet, il convient de préciser ici que l'exécution

de contrôles est conforme à la législation applicable (art. 36 LISint; art. 8 LFisE). Or, le caractère aléatoire des contrôles induit forcément des différences entre les agents payeurs, qui – en raison du principe de l'économie de perception et faute de moyens suffisants de la part de l'AFC – ne peuvent être tous systématiquement contrôlés chaque année. A toutes fins utiles, la Cour de céans a, par ailleurs, exclu que cette manière de procéder puisse violer le principe d'égalité (art. 8 Cst.) sous trois angles différents impliquant les agents payeurs (cf. arrêt du TAF A-790/2016 du 29 juin 2016 consid. 4.6.1).

6.5

6.5.1 Le calcul des sommes corrigées pour les années 2006 à 2009 et intégré dans le résultat de l'année 2010 n'est pas remis en question par la recourante. Elle conteste uniquement le fait que ces montants aient été pris en compte pour le calcul de la participation à la perte. A suivre toutefois le raisonnement de la recourante, à savoir de déduire les rattrapages des années 2006 à 2009 du montant inscrit dans le formulaire 150, on devrait alors également revoir à la baisse le montant total des retenues de l'impôt 2010 pour le Royaume-Uni de CHF 24'511'416.85 comprenant lesdits rattrapages. En effet, si on ne le fait pas, les autres agents payeurs supporteraient alors une charge proportionnellement plus importante. Or, pour rappel, le montant de CHF 24'511'416.85 a été arrêté par l'autorité inférieure et confirmé par le Tribunal et le TF (cf. consid. 6.2.2. *supra*).

6.5.2 S'agissant du bulletin de constatations final du 28 mars 2011, le Tribunal ne peut suivre la recourante lorsqu'elle indique que ce document n'est pas visé par la disposition légale de l'art. 28 al. 2 LISint. Dans ce cas, il en irait de même du formulaire 150. Elle perd de vue que c'est le calcul et non pas les documents sur lesquels il se base qui est déterminant. L'erreur de l'autorité inférieure portant sur la date dudit bulletin dans sa décision (28 mai 2011 au lieu de 28 mars 2011) n'y change rien. Non seulement il s'agit d'une erreur de plume, mais en plus, même si la date du 28 mai 2011 était retenue, cela resterait une date antérieure à la signature de l'Accord CH-GB le 6 octobre 2011. Enfin, pour rappel, la recourante reconnaît les montants des rattrapages (cf. recours p. 9). En outre, elle disposait, à tout le moins, des éléments nécessaires pour comprendre les différents calculs effectués par l'AFC (cf. notamment le décompte d'intérêts moratoires du 10 mai 2011), de sorte qu'il est difficile de la suivre lorsqu'elle indique ne pas comprendre les chiffres retenus par l'AFC et ce, malgré les erreurs de plume.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours déposé le 27 novembre 2017 contre la décision sur opposition de l'autorité inférieure du 26 octobre 2017. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de 32'500 francs, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Ce montant est prélevé sur l'avance des frais présumés de procédure du même montant déjà versée. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni aux recourants (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

8.

La présente décision est rendue dans le cadre d'un litige de droit interne suisse sans aucune élément d'extranéité. Il convient ainsi d'appliquer les règles générales applicables aux recours en matière de droit public (cf. arrêt du TF 2C_654/2016 du 17 mars 2017 consid. 1.2.3; art. 82 LTF; 84a LTF et 100 al. 2 let. b LTF *a contrario*).

(Le dispositif est porté à la page suivante).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 32'500 francs (trente deux mille cinq cents francs) sont mis à la charge de la recourante et sont prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...]; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Rafi Feller

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :