



Cour I
A-2572/2017

Arrêt du 12 juin 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Annie Rochat Pauchard, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par KPMG SA, Conseil fiscal,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt
anticipé, des droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Impôt anticipé; demande de remboursement; CDI CH-I.

Vu

la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) du 24 avril 2014,

le recours formé contre cette décision par A._____ (ci-après : la recourante) le 27 mai 2014,

l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2902/2014 du 29 août 2016 par lequel le recours a été rejeté,

l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_964/2016 par lequel l'arrêt du Tribunal administratif fédéral a été partiellement annulé, soit dans la mesure où il concerne les titres « X._____ », et la cause renvoyée à celui-ci pour nouvelle décision dans le sens des considérants,

et considérant**1.**

que le litige porte sur les demandes de remboursement de l'impôt anticipé perçu sur des dividendes bruts provenant d'actions de différentes sociétés sises en Suisse pour les années 2008 et 2009, que l'autorité inférieure a rejetées au motif que la recourante n'avait pas fourni l'ensemble des renseignements requis,

que dans son recours du 27 mai 2014, la recourante s'est – entre autres – plainte du fait que les questionnaires de l'AFC n'ont jamais porté sur les titres « X._____ », de sorte que l'autorité inférieure ne saurait refuser le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes générés par ces titres,

que dans le cadre de la procédure A-2902/2014, l'autorité inférieure a reconnu avoir concentré ses demandes de renseignement sur les opérations les plus importantes, à l'exclusion de celles concernant les titres « X._____ »,

que le Tribunal administratif fédéral s'est demandé s'il n'y avait dans ces circonstances pas lieu d'admettre le recours sur ce point et de renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle procède aux investigations requises,

que dans la mesure où la recourante a invariablement fait valoir que l'identité des contreparties à l'achat et à la vente de titres ne constituaient

pas des faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer le droit au remboursement au sens de l'art. 48 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21) et qu'elle a invariablement refusé de renseigner l'AFC à cet égard, le Tribunal administratif fédéral a néanmoins considéré qu'il fallait partir du principe que, quand bien même les questionnaires de l'autorité inférieure auraient également porté sur les titres « X._____ », la recourante aurait refusé de renseigner celle-ci sur l'identité des contreparties aux transactions en question,

que de l'avis du Tribunal administratif fédéral, il convenait dès lors, par économie de procédure, de renoncer à renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour instruction complémentaire et de rejeter le recours sur ce point également (cf. consid. 7.3 de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2902/2014),

que le Tribunal fédéral a considéré à cet égard que, sauf à tomber dans l'arbitraire, le Tribunal administratif fédéral ne pouvait d'emblée présumer que la recourante refuserait de communiquer l'identité des contreparties aux transactions relatives aux titres « X._____ » et lui opposer un manque de collaboration, sans rien lui avoir préalablement demandé à ce propos,

qu'il a par conséquent 1) admis le recours en tant qu'il avait trait à l'appréciation arbitraire des preuves en relation avec le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes des titres « X._____ », 2) renvoyé la cause au Tribunal administratif fédéral afin qu'il invite la recourante à le renseigner sur les éléments déterminants pour le remboursement ou qu'il renvoie lui-même la cause à l'AFC pour qu'elle procède à cette instruction et rende une nouvelle décision et 3) rejeté le recours pour le surplus (cf. consid. 2.2 et 7 de l'arrêt de renvoi 2C_964/2016),

2.

que si, aux yeux de la Haute Cour, le Tribunal administratif fédéral ne pouvait opposer à la recourante un manque de collaboration concernant les transactions relatives aux titres « X._____ » sans rien lui avoir préalablement demandé à cet égard, il y a lieu – par contrecoup – de reprocher à l'autorité inférieure d'avoir rejeté la demande de remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes générés par les titres « X._____ » au motif que la recourante n'a pas fourni l'ensemble des renseignements requis, alors même que ses questionnaires n'ont jamais porté sur ces titres,

que la décision attaquée souffre ainsi du même vice que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 29 août 2016,

3.

que, par suite du renvoi de la cause au tribunal de céans, l'effet dévolutif du recours, au sens de l'art. 54 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), renaît, sous réserve des instructions du Tribunal fédéral (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7273/2015 du 3 décembre 2015 consid. 4, A-1329/2009 du 13 juillet 2009 et A-1513/2006 du 24 avril 2009 consid. 1),

qu'en cas de renvoi d'une cause au Tribunal administratif fédéral, ce dernier conserve un large pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_759/2008 du 6 mars 2009 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7273/2015 précité consid. 4 et A-1329/2009 précité),

que, de manière générale, l'autorité judiciaire dispose d'un large pouvoir d'appréciation sur le point de savoir s'il y a lieu de juger ou de renvoyer la cause par-devant l'autorité inférieure (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7273/2015 précité consid. 4 et A-1329/2009 précité ; PHILIPPE WEISSEBERGER, *in* : Waldmann/Weissenberger [édit.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, ch. 15 *ad* art. 61),

qu'un « renvoi sur renvoi », par analogie au renvoi « *omisso medio* » (« Sprungrückweisung ») peut, selon les circonstances, s'avérer opportun (cf. art. 107 al. 2, 2^e phrase, de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 [LTF, RS 173.110] ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7273/2015 précité consid. 4 et A-1329/2009 précité ; BERNARD CORBOZ, *in* : Corboz et al., Commentaire de la LTF, 2^e éd., Berne 2014, ch. 25 *ad* art. 107 ; WEISSEBERGER, *op. cit.*, ch. 21 *ad* art. 61),

4.

qu'en l'espèce, au vu des instructions du Tribunal fédéral, selon lesquelles il appartient au Tribunal administratif fédéral d'inviter la recourante à le renseigner sur les éléments déterminants pour le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes des titres « X._____ » ou de renvoyer la cause à l'AFC pour qu'elle procède à cette instruction, l'état de fait doit être considéré comme incomplet au sens de l'art. 49 let. b PA,

que l'AFC, en tant qu'autorité de première instance, dispose de moyens d'investigation bien plus étendus que ceux dont le tribunal de céans peut user (voir, dans le même sens, ATF 131 V 407 consid. 2.1.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7273/2015 précité consid. 5 ; WEISSENBERGER, op. cit., ch. 16 *ad* art. 61),

qu'en particulier, il lui sera plus facile d'entretenir des contacts directs avec la recourante ou d'obtenir des explications de sa part dans la mesure où la situation l'exige,

que, de plus, la recourante a droit à ce que le principe de la double instance soit ici sauvegardé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7273/2015 précité consid. 5 et A-7122/2014 du 23 mars 2015 consid. 6 ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.17 consid. 3a et JAAC 69.6 consid. 7 ; ANDRE MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgerichts*, 2^e éd., Bâle 2013, ch. 3.194 ; MADELEINE CAMPRUBI, *in* : Auer/Müller/Schindler [édit.], *VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurich/St-Gall 2008, ch. 11 *ad* art. 61),

qu'il s'impose dès lors de renvoyer la cause à l'autorité inférieure, à charge pour elle de prendre une nouvelle décision concernant le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes générés en 2009 par les titres « X. _____ », après complément d'instruction sur la base des indications du Tribunal fédéral,

5.

que, au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis et la décision attaquée annulée en ce qu'elle concerne le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes issus des titres « X. _____ »,

que la cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens du considérant 4 ci-dessus,

que selon l'art. 63 al. 1 PA, applicable en vertu du renvoi de l'art. 37 de la loi sur le Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2005 (LTAF, RS 173.32), les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe (1^{re} phrase),

que si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (art. 63 al. 1, 2^e phrase PA),

que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA ; cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]),

que pour déterminer dans quelle mesure la recourante a eu gain de cause, respectivement a succombé, il s'agit principalement d'apprécier le succès de ses conclusions à l'aune de leurs effets sur la décision entreprise (cf. ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5586/2012 du 19 novembre 2012),

qu'en l'espèce, le point sur lequel la recourante a obtenu gain de cause ne représente qu'environ 0,1 % du montant dont elle a conclu au remboursement (impôt anticipé de Fr. 11'600.-- perçu sur les titres « X. _____ »),

que la présente décision ne constitue en outre pas une décision finale au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_45/2008 du 16 décembre 2008 consid. 1.2 [*i.f.*], 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 2.2 et 2C_743/2007 du 9 juillet 2008 consid. 2.2), en ce sens qu'elle n'emporte pas l'admission de la demande de remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les dividendes des titres « X. _____ », mais que la cause est simplement renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle invite la recourante à la renseigner sur les éléments déterminants pour le remboursement,

qu'en conséquence, il n'y a pas de raison de revenir sur la mise à la charge de la recourante de l'entier des frais de procédure telle qu'arrêtée dans l'arrêt A-2902/2014 du 29 août 2016, pas plus qu'il n'y a lieu de lui octroyer des dépens en lien avec cette affaire,

que dans le cadre de la présente procédure, il n'est pas perçu de frais ni alloué de dépens,

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis. La décision de l'AFC du 24 avril 2014 est annulée dans la mesure où elle concerne les titres « X. _____ » et la cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.

Les frais de la procédure en lien avec l'affaire A-2902/2014, d'un montant de Fr. 32'500.--, demeurent à la charge de la recourante.

3.

Il n'est pas alloué de dépens en lien avec la procédure susdite.

4.

Il n'est pas prélevé de frais ni alloué de dépens pour la présente procédure.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

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). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :