

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 janvier 2001 en la cause X SA [CRC 2000-005])

Verrechnungssteuer. Auskunftspflicht. Verjährung.

- Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gemäss Art. 39 Abs. 3 VStG zur Beurteilung einer Streitigkeit betreffend den Umfang der Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen (E. 1a).

- Die Auskunftspflicht gemäss Art. 39 Abs. 1 VStG beschränkt sich nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit auf die relevanten Tatsachen (E. 3b und 3c).

- Verjährung der Verrechnungssteuerforderung bei einer geldwerten Leistung. Innerhalb der Grenzen der Zuständigkeit der SRK kann diese unter zwei Gesichtspunkten betrachtet werden: einerseits die ordentliche anspruchvernichtende Verjährung von fünf Jahren gemäss Art. 17 VStG, die ohne die Gefahr einer absoluten Verjährung nach Wunsch unterbrochen werden kann, andererseits die Verjährung von gleicher Dauer gemäss Art. 12 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 2 VStrR, die durch Unterbrechung nicht um mehr als die Hälfte hinausgeschoben werden kann (E. 3d).

- Aufforderungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Vorlage von Unterlagen, die sich auf die Festsetzung der Steuer für verjährte Vorgänge beziehen, sind im Sinne von Art. 39 Abs. 1 Bst. b VStG irrelevant (E. 4b).

- Unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit ist die Zweckmässigkeit der Einreichung jener Unterlagen für die Festsetzung zukünftiger noch nicht verjährter Steuern nicht a priori gegeben und in casu besteht kein Anlass, diesem Begehren zu entsprechen (E. 4c), vor allem da die unterschiedlichen Begründungen in den Auskunftsbegehren das öffentliche Interesse verbirgt, das diesen zugrunde liegen sollte (E. 4d).

Impôt anticipé. Devoir de renseigner. Prescription.

- Compétence de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC), sur la base de l'art. 39 al. 3 LIA, pour trancher une contestation sur l'étendue du devoir de renseigner du contribuable (consid. 1a).

- En vertu du principe de la proportionnalité, le devoir de renseigner de l'art. 39 al. 1 LIA porte uniquement sur des faits pertinents (consid. 3b et 3c).

- Prescription de la créance d'impôt anticipé dans le cadre d'une prestation appréciable en argent. Dans les limites de la compétence de la CRC, elle est envisageable sous deux angles: d'une part, la prescription extinctive ordinaire de 5 ans de l'art. 17 LIA, qui peut être interrompue à souhait sans risque de prescription absolue; d'autre part, la prescription de même durée de l'art. 12 al. 4 et de l'art. 11 al. 2 DPA, en tout cas acquise en cas d'interruption du délai lorsque ce dernier est dépassé de moitié (consid. 3d).

- Les demandes de l'Administration fédérale des contributions relatives à la production de pièces visant la fixation de l'impôt pour des exercices prescrits ne sont pas pertinentes au sens de l'art. 39 al. 1 let. b LIA (consid. 4b).

- Sous l'angle du principe de la proportionnalité, l'utilité de la production de ces pièces pour la détermination d'impôts ultérieurs non prescrits ne s'impose pas a priori et il n'y a pas lieu d'y donner suite en l'espèce (consid. 4c), d'autant que la fluctuation des demandes de renseignements occulte l'intérêt public qui devrait être à leur base (consid. 4d).

Imposta preventiva. Dovere di informare. Prescrizione.

- Competenza della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC), sulla base dell'art. 39 cpv. 3 LIP, per decidere su una contestazione concernente l'estensione del dovere di informare il contribuente (consid. 1a).

- In virtù del principio della proporzionalità, il dovere di informare dell'art. 39 cpv. 1 LIP concerne unicamente fatti pertinenti (consid. 3b e 3c).

- Prescrizione del credito d'imposta preventiva nell'ambito di una prestazione valutabile in denaro. Nei limiti della competenza della CRC, la prescrizione può essere considerata da due punti di vista: da una parte, la prescrizione ordinaria di 5 anni dell'art. 17 LIP che estingue i diritti e che può essere interrotta a piacimento, senza rischio di prescrizione assoluta; d'altra parte, la prescrizione della stessa durata dell'art. 12 cpv. 4 e dell'art. 11 cpv. 2 DPA, acquisita in caso di interruzione del termine se questo è superato della metà (consid. 3d).

- Le domande dell'Amministrazione federale delle contribuzioni relative alla produzione di atti per la fissazione dell'imposta per esercizi prescritti non sono pertinenti ai sensi dell'art. 39 cpv. 1 lett. b LIP (consid. 4b).

- Dal punto di vista del principio della proporzionalità, non è a priori giustificata la richiesta di produzione di tali atti per la determinazione di ulteriori imposte non prescritte e nella fattispecie non vi è ragione di darvi seguito (consid. 4c), visto soprattutto che le differenti motivazioni delle domande di informazioni occultano l'interesse pubblico che dovrebbe essere alla loro base (consid. 4d).

X SA est une société anonyme dont le but social consiste en la fourniture de services et de personnel aux sociétés et entreprises affiliées à ou contrôlées par le groupe X ou toute autre société.

Au début de l'année 1999, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) annonça à X SA qu'elle allait procéder à la révision périodique des comptes annuels de la société, rappelant en particulier à celle-ci qu'elle aurait à mettre à disposition l'ensemble des grands livres de la société pour les exercices 1994 à 1997 ainsi que tous les documents justificatifs. Le contrôle eut lieu en février 1999. A cette occasion, les contrôleurs de l'AFC jugèrent la comptabilité de la société insuffisante et crurent en outre déceler la présence de charges fictives. Plusieurs autres points restèrent en suspens. L'AFC décida donc d'approfondir ses investigations et poursuivit sa révision en mars 1999.

Le 7 mai 1999, l'AFC rendit une décision au sens de l'art. 39 al. 3 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21) aux termes de laquelle X SA devait mettre à sa disposition: d'une part «l'ensemble de ses livres comptables (grand-livres, journaux, livres annexes) des exercices 1993 et antérieurs, jusque et y compris l'exercice 1989, ainsi que l'ensemble des pièces comptables justificatives (pièces bancaires, factures clients, factures fournisseurs, contrats, correspondances, etc.) des mêmes exercices»; d'autre part, pour les mêmes exercices, «l'ensemble des contrats des prestataires de services, des mandataires, des consultants et des salariés suisses et étrangers ainsi que toute la correspondance de la société». En effet, pour l'AFC, certains versements mensuels fixes réguliers effectués en faveur de personnes domiciliées à l'étranger n'avaient pas de justification économique prouvée et ne suscitaient de la part de X SA que des réponses incontrôlables et non prouvées sur pièces. En outre, «d'importants paiements avaient été effectués, sans justification aucune, sur des sociétés de paradis fiscaux, pour des prestations de services». Pour l'AFC, il était donc indispensable d'examiner les comptes des exercices 1993 et antérieurs pour comprendre ces opérations, les qualifier et déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de l'impôt.

En date du 4 juin 1999, X SA forma réclamation contre la décision de l'AFC du 7 mai 1999 et conclut à l'annulation de cette dernière. La réclamante contesta pour l'essentiel l'étendue de l'obligation de renseigner que voulait lui appliquer l'administration. L'AFC rendit sa décision sur réclamation le 26 novembre 1999. Elle rejeta la réclamation et décida pour le surplus que X SA devait «fournir tous les renseignements et mettre à la disposition de l'AFC tous les documents concernant les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de l'impôt anticipé». Dans sa décision, l'AFC indiqua notamment qu'elle espérait, par un contrôle des années antérieures à 1994, trouver des indices sur la raison d'être de certaines opérations qui semblaient à première vue plutôt insolites. En vertu du principe de la légalité, l'autorité serait, selon l'administration, certes obligée, mais aussi autorisée, à constater et prouver d'office les faits essentiels qui déterminent l'existence et l'étendue de l'obligation fiscale. Dans cette optique, l'obligation du contribuable de donner des renseignements ne serait limitée que par le principe de la proportionnalité, qui n'aurait aucun rapport avec la prescription, mais devrait s'analyser à la lueur du contenu des documents réclamés au contribuable. L'AFC ajouta qu'il était dans la nature des choses, en vertu de son pouvoir très étendu de demander des renseignements et de consulter des pièces, qu'elle puisse être confrontée à des faits qui sur le plan fiscal n'ont aucune signification.

Contre cette décision, X SA (ci-après: la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans).

La recourante conteste avoir l'obligation de répondre à la demande de renseignements émise par l'AFC dans sa première décision du 7 mai 1999. Elle indique ne pas avoir refusé de fournir ponctuellement des pièces remontant aux exercices antérieurs à 1994, mais s'être opposée au principe d'un accès illimité de l'AFC à toutes ses archives. Pour la recourante, le litige se cristallise sur la question de l'étendue du devoir de collaborer du contribuable lorsqu'il porte sur des exercices fiscalement prescrits. En effet, eu égard à la nature particulière de la prescription fiscale, l'extinction de la créance fiscale entraînerait la fin de l'obligation de collaborer du contribuable. Dans cette optique, et sous l'angle de l'art. 39 al. 1 LIA, l'obligation de collaborer ne pourrait concerner qu'un impôt non prescrit. La recourante se serait donc déjà conformée à ses obligations légales. En outre, à l'aune du principe de la proportionnalité, les demandes de renseignement de l'AFC ne seraient pas conformes à l'exigence de l'aptitude, ni à celle de la nécessité, ni à la proportionnalité au sens étroit. La recourante reproche par ailleurs à l'AFC de ne pas avoir tenu compte de sa nature spécifique de société de services. Au surplus, elle estime que le dispositif de la décision sur réclamation du 26 novembre 1999 est ambigu.

L'AFC conclut au rejet du recours. En effet, pour l'AFC, toutes les créances fiscales nées durant tous les exercices précédant de cinq ans une intervention de l'autorité fiscale ne sont pas forcément prescrites, en particulier lorsqu'il existe une soustraction réalisée par la remise de décomptes incorrects à l'autorité. Par ailleurs, l'obligation de produire les livres au sens de la LIA devrait être au moins équivalente à l'obligation correspondante du droit privé, qui subsiste durant un délai de 10 ans. En outre, une limitation du contrôle des livres du contribuable effectué sur place par l'AFC reviendrait à nier l'opportunité d'un tel contrôle et vider de son sens l'art. 40 al. 2 LIA. Au surplus, l'AFC estime, en vertu du principe de la continuité du bilan, que les exercices précédents peuvent fournir des renseignements utiles sur les exercices en cours. Enfin, des prestations actuelles pourraient aussi reposer sur des contrats de loin antérieurs. Par conséquent, le seul moyen de juger de l'importance de certains documents serait de pouvoir les consulter. Ainsi, le principe de la proportionnalité ne serait pas violé lorsque l'AFC demande à accéder à des documents que le contribuable est censé avoir conservé en vertu du droit des obligations.

Extraits des considérants:

1.a. Aux termes de l'art. 42a LIA, les décisions sur réclamation prises par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours devant la Commission de céans dans les 30 jours à compter de leur notification, conformément aux art. 44 ss de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA, RS 172.021; voir aussi art. 71a al. 1 PA). En vertu de l'art. 39 al. 3 LIA, tel est en particulier le cas des décisions sur réclamation rendues à l'occasion d'une contestation par le contribuable de son obligation de donner des renseignements. (...)

b. (...) En l'espèce, la recourante conteste essentiellement l'étendue du devoir de renseigner auquel l'AFC entend l'astreindre sur la base de l'art. 39 LIA. Elle invoque donc une violation du droit fédéral.

2. (Objet de l'impôt anticipé, prestations appréciables en argent sous forme de distribution de bénéfices dissimulée: conditions, rappel de la jurisprudence[255])

3a. Dans le cadre des prestations appréciables en argent, il appartient en principe au contribuable de prouver le caractère de charge de la prestation en cause (Archives de droit fiscal suisse [ci-après: Archives] vol. 65 p. 401 consid. 2b, vol. 63 p. 63 consid. 3a). L'art. 39 LIA fait écho à ce principe en insistant sur le devoir de collaborer (Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDFA] 1999 II p. 453 consid. 3b; Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b). Le contribuable doit démontrer que la prestation était justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales - et non les relations personnelles ou étroites entre la société et le bénéficiaire de la prestation - ont conduit à la prestation appréciable en argent. Le caractère vraisemblable ne suffit en principe pas et la justification par les seuls documents écrits peut s'imposer selon les circonstances, notamment lorsque le contact avec l'étranger est en jeu (Archives vol. 65 p. 401 consid. 2b). D'une manière générale, la question ne saurait donc se juger en ce domaine sur la base de simples allégations. En tous les cas, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents

doit en supporter les conséquences et s'attendre à ce qu'ils soient qualifiés de prestations appréciables en argent (ATF 119 Ib 435 consid. 2c; Archives vol. 60 p. 564 consid. 3). Au demeurant, certains indices peuvent s'avérer suffisants, une présomption conduisant directement, sans instruction supplémentaire, à l'application des règles sur le fardeau de la preuve (Archives vol. 64 p. 499 consid. 3c).

b. En vertu de l'art. 39 al. 1 LIA, le contribuable doit renseigner en conscience l'AFC sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt. Il doit en particulier remplir complètement et exactement les relevés et déclarations d'impôt, ainsi que les questionnaires. De même, il doit tenir ses livres avec soin et les produire, à la requête de l'autorité, avec les pièces justificatives et autres documents. A cet égard, toute société astreinte à tenir une comptabilité doit être en mesure de justifier les opérations enregistrées dans ses livres et doit notamment détenir un ensemble de pièces comptables et de documents - qui ne se limitent pas à des avis de virements bancaires - permettant de déterminer la nature exacte des opérations dans lesquelles elle est intervenue et la part qu'elle a prise à leur déroulement (ATF 103 Ib 195 consid. 3b). Le devoir de renseignement est ainsi conçu de façon large, la pratique tendant à se durcir (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, p. 404, ch. 40). Il n'est cependant pas illimité, puisqu'il est dominé par le principe de la proportionnalité qui régit sur toute l'activité administrative (Hans-Peter Hochreutener, La procédure de taxation in: Ordre romand des experts fiscaux diplômés [OREF], Les procédures en droit fiscal, Berne, Stuttgart et Vienne 1997, p. 107). En ce sens, l'obligation de renseigner du contribuable doit porter sur tous les faits pertinents, c'est à dire ceux qui sont importants pour déterminer l'assujettissement et la quotité de l'impôt, par opposition à ceux qui sont sans influence sur la décision à prendre (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse - L'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p. 138).

c. Le principe de la proportionnalité veut que toute intervention dans la sphère privée du citoyen se limite à ce qui est nécessaire pour atteindre le but visé. Il est notamment applicable en droit fiscal (Rivier, op. cit., p. 86). Il exige en particulier de l'administration fiscale qu'elle respecte les exigences suivantes dans ses interventions: l'exigence de l'intérêt public, l'intervention devant reposer sur un intérêt public prépondérant; l'exigence de l'aptitude, l'intervention devant être apte à réaliser son objectif; l'exigence de la nécessité, la mesure devant être en plus nécessaire pour cette réalisation; enfin, l'exigence de la proportionnalité au sens étroit, la mesure devant être proportionnée au but recherché du point de vue de l'intérêt public, l'intervention la moins grave devant le cas échéant être choisie.

d. La prescription de la créance d'impôt anticipé dans le cadre d'une prestation appréciable en argent est ordinairement envisageable sous deux angles, dans les limites de la compétence de la Commission de recours.

aa. En premier lieu, la prescription est régie par l'art. 17 LIA, dont l'al. 1 dispose que la créance fiscale se prescrit par cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance. Pour les revenus des capitaux mobiliers, dont font également partie les rendements d'actions comme les prestations appréciables en argent (art. 4 al. 1 let. b LIA et art. 20 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA], RS 642.211), la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (ATF 126 II 52 consid. 2c, mutatis mutandis). En vertu de l'art. 17 al. 3 LIA, la prescription est interrompue chaque fois qu'une personne tenue au paiement reconnaît la créance fiscale et chaque fois qu'un acte officiel tendant à recouvrer la créance est porté à la connaissance d'une personne tenue au paiement. A chaque interruption, un nouveau délai de prescription commence à courir. La LIA ne connaît, d'après le texte et la systématique de la loi, pas de délai de prescription absolue. Il s'agit d'un silence qualifié, que le législateur a voulu en toute connaissance de cause, sans avoir ainsi institué une réglementation lacunaire de la prescription ou violé des principes supérieurs. En effet, selon les principes généraux du droit, l'existence d'une simple prescription est en soi suffisante et sa réglementation par l'art. 17 LIA offre en général au contribuable - abstraction faite des cas où l'autorité se comporterait d'une manière contraire à la bonne foi - une protection suffisante contre une procédure se prolongeant de manière insoutenable (ATF 126 II 53 consid. 2d). Enfin, il faut ajouter que la prescription de l'art. 17 LIA a un effet extinctif sur les créances qu'elle touche. Il ne subsiste même plus l'obligation naturelle de paiement ou de déclaration. Le paiement d'un impôt anticipé ainsi prescrit reviendrait à payer une «non-dette» (W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, Bâle 1971, ch. 1.2 s. ad art. 17 LIA, p. 459; Kaloyan Stoyanov, La créance d'impôt, seconde partie in: OREF, Les procédures en droit fiscal, Berne, Stuttgart et Vienne 1997, p. 229).

bb. Par ailleurs, il faut rappeler qu'aux termes de l'art. 12 al. 1er de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA, RS 313.0), lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Quant à l'art. 12 al. 2 DPA, il prescrit qu'est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution. Cette disposition, qui seule tombe dans les compétences de la Commission de céans en tant que juridiction administrative (par opposition à l'al. 3 de l'art. 12 DPA), est applicable en matière d'impôt anticipé et notamment en matière de prestations appréciables en argent. Elle ne présuppose pas une responsabilité pénale, une faute ou l'introduction d'une poursuite pénale. Il suffit au contraire que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale (ATF du 4 août 1999 en la cause L.

AG publié in Archives vol. 68 p. 439 ss consid. 2; ATF 106 Ib 221 consid. 2c). Or, en vertu de l'art. 12 al. 4 DPA, tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites, l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ne se prescrit pas. Cela signifie que, pour les créances fondées sur l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, il faut appliquer le délai de prescription qui prévaudrait pour l'action pénale, si l'infraction était également établie d'un point de vue subjectif (ATF 106 Ib 221 s. consid. 2d; Kurt Hauri, Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Berne 1998, p. 41, ch. 17). C'est l'art. 11 al. 2 DPA qui détermine alors le délai de prescription de l'action pénale en matière de contravention consistant en une soustraction ou en une mise en péril de l'impôt (par renvoi de l'art. 67 al. 1 LIA; cf. par analogie l'ATF 115 Ib 361 consid. 4). Selon cette disposition, ce délai est en principe de cinq ans. En cas d'interruption de la prescription, celle-ci est en tout cas acquise lorsque le délai est dépassé de moitié.

4. En l'espèce, il s'agit de vérifier si l'AFC s'est conformée aux règles susmentionnées en demandant des renseignements à la recourante.

a. Pour procéder à la pesée des intérêts nécessaire à la résolution du présent cas, il faut tout d'abord s'arrêter au dispositif de la décision attaquée, dont la recourante relève à juste titre l'ambiguïté et l'absence de précision. En effet, la décision sur réclamation de l'AFC du 26 novembre 1999, si elle rejette clairement la réclamation de la recourante au point 1 de son dispositif, se contente, au point 2 du même dispositif, de reformuler de manière simplifiée l'art. 39 al. 1 LIA. Ce dispositif ne spécifie en aucune manière quels documents la recourante doit fournir à l'AFC et s'en tient à la règle générale de «l'importance pour déterminer

l'assujettissement et les bases de calcul de l'impôt anticipé». Pourtant, le dispositif d'une décision imposant une obligation devrait être assez précis pour que la décision soit exécutable et que son respect puisse être contrôlé par l'autorité compétente et c'est sur lui que reposent la force de chose jugée de la décision et l'aptitude du justiciable à recourir contre elle (André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 871 s.). Par ailleurs, les considérants de la même décision sur réclamation ne sont guère plus explicites, par exemple sur la nature des documents requis ou leur spécification temporelle, si ce n'est lorsqu'ils insistent (...) sur l'importance des documents, par opposition à toute limite temporelle. Cette absence de précision dans le dispositif et de délimitation dans les considérants est évidemment bien problématique dans le cadre d'un examen de l'application du principe de la proportionnalité. Elle l'est encore plus sous l'angle de la nature de la décision sur réclamation. En effet, celle-ci remplace la décision initiale qui est mise à néant (Rivier, *op. cit.*, p. 172). Or, en l'espèce, la décision initiale de l'AFC du 7 mai 1999 était plus individualisée et avait une portée plus concrète, tant au niveau du type de documents demandés à la recourante (ensemble détaillé des livres comptables, des pièces comptables justificatives, des contrats et de la correspondance de la société) que de leur étendue temporelle (1993 à 1989 y compris). En l'occurrence, la Commission de recours retiendra, par économie de procédure, que l'objet du litige est circonscrit à la production des pièces mentionnées dans cette première décision du 7 mai 1999, à laquelle l'AFC s'est implicitement référée en rejetant la réclamation de la recourante le 26 novembre 1999.

b. Il faut en outre constater que les créances d'impôt anticipé que l'AFC détenait contre la recourante pour les exercices 1989 à 1993 y compris étaient prescrites et éteintes lors des interventions de l'AFC y relatives, dans la mesure où celles-ci n'ont pas commencé avant le début de l'année 1999. Cette conclusion s'impose tant sur la base de l'art. 17 LIA que sur la base de l'art. 11 al. 2 DPA (en relation avec l'art. 12 al. 2 et 4 DPA), les deux cas de figure entraînant l'application d'un délai de prescription similaire de cinq ans. Le dossier ne permet pas de déceler des éléments interruptifs de ce délai, qui permettraient le cas échéant de le prolonger. Il ne fait pas non plus apparaître que la recourante aurait produit des comptes inexacts susceptibles de justifier un point de départ plus tardif du délai de prescription, soit par exemple le moment de la remise des comptes constitutive d'une infraction (cf. Archives vol. 56 p. 208 consid. 5). Ainsi, en tant qu'elles visent la fixation de l'impôt pour des exercices prescrits, les requêtes de l'AFC tendant à une production, par la recourante, de livres et autres documents antérieurs à l'année 1994 ne sont, en l'espèce et en l'état, pas soutenables. Elles ne sont pas conformes au texte légal de l'art. 39 al. 1 let. b LIA qui limite clairement le spectre des documents que le contribuable doit produire à ceux qui sont importants pour déterminer l'assujettissement ou le calcul de l'impôt, ce qui ne saurait être le cas d'un impôt prescrit.

c. Par ailleurs, il est possible que certaines pièces remontant à des années prescrites (soit en l'espèce 1989 à 1993 y compris) soient utiles pour la détermination de l'impôt d'exercices non prescrits (soit en l'espèce 1994 et suivants). Mais il ne faut pas perdre de vue que l'importance d'une telle production, au sens de l'art. 39 al. 1 let. b LIA, ne s'impose assurément pas a priori. Au contraire, sous l'angle du principe de la proportionnalité et plus particulièrement de l'exigence de l'aptitude, il eût appartenu à l'AFC d'indiquer clairement en quoi des pièces antérieures à l'année 1994 étaient propres à fournir des renseignements utiles à la perception de l'impôt anticipé des années 1994 et suivantes. D'autre part, à la lueur de l'exigence de la proportionnalité au sens étroit, l'administration aurait également dû cibler plus précisément les documents qui lui étaient utiles, par exemple en indiquant qu'ils se rapportaient à une opération particulière ou à un poste précis des comptes de la recourante qui paraissait douteux. Cette exigence a été respectée de manière ponctuelle par l'AFC dans la présente affaire (...), mais ne l'est assurément pas dans la décision dont est recours. Celle-ci conduirait en effet à une production de la totalité des archives - comptables ou non - de la société pour les années 1989 à 1993, ce qui est disproportionné puisqu'elles remontent précisément à des exercices prescrits.

d. Enfin, il faut souligner la variation des demandes de pièces émises par l'AFC en cours de procédure. Celles-ci se limitaient dans un premier temps aux exercices 1994 à 1997. Puis elles ont inclus l'exercice 1993, avant de s'étendre aux années encore antérieures, de manière définie ([...] par exemple 1989) ou non ([...] sous la réserve exprimée par la Commission de recours ci-dessus sous consid. 4a in fine). A défaut d'éléments objectifs permettant d'expliquer leur fluctuation, ces exigences peuvent paraître contradictoires et occultent l'intérêt public qui devrait être à leur base.

5. Dans ces circonstances, il ne saurait être question, en l'état, d'exiger de la recourante qu'elle fournisse de manière universelle ses archives relatives à cinq exercices fiscalement prescrits, soit les années 1989 à 1993. Il y a donc lieu d'admettre le recours, dans le sens des considérants. La décision sur réclamation de l'AFC du 26 novembre 1999 est quant à elle annulée. (frais et dépens)

[255] Pour un exemple, voir JAAC 64.114 consid. 2a/aa et consid. 2a/bb.

Dokumente der SRK