

# BGer 2C 343/2019 vom 27. September 2019

Bundesgericht, 2019-09-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_343\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_343_2019)

FR: TF 2C 343/2019 du 27 septembre 2019

IT: TF 2C 343/2019 del 27 settembre 2019

## Regeste

Impôts fédéral direct, cantonal et communal 2008 à 2012 | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

L'arrêt attaqué constitue une décision finale ( art. 90 LTF ) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale ( art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) en matières d'impôt fédéral direct, cantonal et communal qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte en vertu des art. 82 ss LTF , 146 LIFD et 73 al. 1 LHID Le dépôt d'un seul acte de recours est autorisé dans la mesure où, comme en l'espèce, la recourante s'en prend aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 ss). Au surplus, interjeté en temps utile ( art 100 al. 1 LTF ), par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ), le recours est recevable.

### E. 2

Dans un premier grief, invoquant l' art. 9 Cst. , la recourante se plaint de l'appréciation arbitraire des moyens de preuves.

#### E. 2.1

Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( ATF 140 III 115 consid. 2 p. 117) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ( art. 105 al. 2 LTF ). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF ) doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art.105 al. 2 LTF seraient réalisées et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ). A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés ( ATF 142 V 2 consid. 2 p. 5; 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322). En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ( ATF 139 II 404 consid. 10.1 p. 445; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.).

#### E. 2.2

Tout en reconnaissant que l'arrêt attaqué mentionne succinctement la comparaison des prix qu'elle a proposée, la recourante reproche à l'instance précédente de n'avoir pas tenu compte des "tarifs aux prestations identiques fournies par ses concurrents" et d'avoir écarté sans

raison objective les moyens de preuve versés au dossier. Pour autant que la recourante entende formuler un grief d'appréciation arbitraire des preuves, il doit être rejeté.

L'application de la méthode "cost plus" est soumise à la condition qu'une comparaison avec les prix du marché ne soit pas possible. Déterminer si la comparaison est possible constitue une question de fait. En l'espèce, l'instance précédente n'est pas tombée dans l'arbitraire en jugeant que la comparaison avec les prix du marché n'était pas possible. Le grief est rejeté.

### **E. 3**

La recourante n'a pas contesté devant l'instance précédente et ne conteste pas non plus dans le présent mémoire de recours que les conditions d'une procédure de rappel d'impôts fédéral direct et cantonal sont réunies, comme l'a jugé le Tribunal administratif de première instance. Il n'y a par conséquent pas lieu d'y revenir. Elle nie en revanche l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice en faveur de sa filiale aux Seychelles qui résulterait des prix de transfert trop élevés que celle-ci lui a facturés pour les services fournis durant les périodes fiscales en cause. Elle se plaint à cet égard de la violation de l' art. 58 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LHID ainsi que des règles de répartition du fardeau de la preuve.

#### **I. Impôt fédéral direct**

### **E. 4.1**

L' art. 57 LIFD prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. D'après l' art. 58 al. 1 let. a LIFD , le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Il s'ensuit que le bénéfice imposable est, sous réserve des règles correctrices prévues notamment par l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD, celui qui ressort de la comptabilité commerciale, dont le contenu, pour autant qu'il soit conforme au droit commercial, est contraignant pour l'autorité fiscale en vertu du principe de l'autorité du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"), si bien que, pour autant que les autres conditions soient remplies, une soustraction est commise dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité (cf. ATF 135 II 86 consid. 3.1 p. 88).

### **E. 4.2**

En vertu de l'art. 58 al. 1 let. b in fine LIFD, le bénéfice net comprend notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage. Selon le Tribunal fédéral, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - lorsqu'une attribution est faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qui n'aurait pas été consentie à des tiers dans les mêmes circonstances ( ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607); il faut encore que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société ( ATF 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; arrêts 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.1 et 2C\_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1 et les références citées).

### **E. 4.3**

De jurisprudence constante, la question de savoir s'il existe une équivalence entre la prestation fournie par la société et la contre-prestation qu'elle en retire se détermine au moyen d'une comparaison avec ce qui aurait été convenu entre personnes indépendantes ("Drittvergleich ") : il s'agit d'examiner si la prestation aurait été accordée, dans la même

mesure, à un tiers étranger à la société, soit de vérifier si le principe de pleine concurrence (" Dealing at arm's length ") a été respecté. Ce procédé permet d'identifier la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu, avec laquelle la contre-prestation effectivement exigée doit être comparée ( ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 138 II 57 consid. 2.3 p. 60; arrêt 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.1). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence ( ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 93 et références).

#### **E. 4.4**

Hormis l' art. 58 al. 3 LIFD (cf. pour un cas d'application récent: arrêt 2C\_495/2017 du 27 mai 2019 consid. 8.1), la Confédération et les cantons n'ont pas légiféré sur les méthodes permettant de déterminer les prix de transfert, laissant les autorités fiscales s'appuyer, pour régler cette question, sur la notion de dépenses non justifiées par l'usage commercial et sur celle de prestation appréciable en argent de l' art. 58 al. 1 let. b LIFD ainsi que sur les recommandations de l'OCDE (CLAUDINE VOYAME, Prix de transfert, Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE et pratique suisse in Verdeckte Gewinnausschüttungen, publication de la Chambre fiduciaire, vol. 150, 1997, p. 126 s. ainsi que le chiffre 4 de la fiche par pays relative à la Suisse publiée par l'OCDE sur son site : [www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/fiches-pays-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/fiches-pays-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm)). Lorsque les sociétés d'un groupe sont situées dans plusieurs Etats, il n'est en effet pas toujours facile de déterminer les prix de transfert pour les opérations au sein d'un groupe. Il n'en demeure pas moins que ceux-ci ne peuvent pas être fixés de manière à déplacer un bénéfice d'un Etat dans un autre ou à égaliser les résultats des sociétés (arrêts 2C\_508/2014 du 20 février 2015, consid. 5.3 in RF 2016 p. 16; 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.1, in RDAF 2012 II 37; 2C\_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1 et 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid. 4.2). Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a par conséquent publié et régulièrement mis à jour les " Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales " (ci-après : Principes OCDE) qui mettent en oeuvre et explicitent l'art. 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Au vu des périodes fiscales litigieuses, ce sont les Principes OCDE publiés en 2010 (la dernière version publiée date de 2017) qui doivent être pris en considération en l'espèce (ci-après : Principes OCDE 2010).

#### **E. 4.5**

L'art. 9 § 1 de la Convention Modèle de l'OCDE prévoit que lorsque a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

#### **E. 4.6**

Selon le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, en se référant, pour procéder à l'ajustement des bénéficiaires, aux conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables (c'est-à-dire pour des "transactions comparables sur le marché libre"), le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse est appelée "analyse de comparabilité" (Principes OCDE 2010, § 1.6). Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE précise que l'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables (Principes OCDE 2010, § 1.33). Les caractéristiques ou "facteurs de comparabilité" qui peuvent être importants pour évaluer la comparabilité sont au nombre de cinq : les caractéristiques des biens ou services transférés, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en oeuvre et des risques assumés), les clauses contractuelles, les circonstances économiques des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent (Principes OCDE 2010, § 1.36). Dans le cadre d'un exercice de comparaison, l'examen de ces cinq facteurs est par essence double, puisqu'il implique d'analyser les facteurs qui ont une incidence sur les transactions contrôlées du contribuable et ceux qui affectent les transactions comparables sur le marché libre (Principes OCDE 2010, § 1.38). A défaut de transactions comparables, la détermination du prix de pleine concurrence s'effectue alors selon d'autres méthodes, telles que la méthode du coût majoré ("cost plus"). Cette méthode consiste en particulier à déterminer les coûts supportés par la société qui fournit la prestation, à quoi s'ajoute une marge appropriée de manière à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché (arrêt 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 7.4).

#### **E. 5.1**

Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir des renseignements oraux ou écrits, de présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). L'art. 126 LIFD exprime une obligation de collaboration générale de la part du contribuable, dont la limite découle avant tout du caractère nécessaire à une taxation complète et exacte et du principe de proportionnalité (arrêt 2C\_594/2015 du 1er mars 2016 consid. 5.1.1 et références).

#### **E. 5.2**

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le

contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 2C\_66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, le fardeau de la preuve se répartit comme suit: les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation, en l'espèce la rémunération versée à la filiale, et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante, en l'espèce les services fournis par la filiale à la recourante; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêts 2C\_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 4.2.3; 2C\_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4 et références).

### **E. 6.1**

En l'espèce, il ressort des faits retenus par l'arrêt attaqué que la recourante détient 99% du capital de sa filiale et que les relations commerciales entre elles sont soumises à des conditions convenues puisqu'elles sont liées par un contrat de services du 6 février 2009, selon lequel la filiale fournit à la société mère des services (enregistrement des «International Business Companies», gestion courante de ces sociétés, relations entre ces sociétés et les autorités seychelloises, prestations de coordination) aux prix indiqués sur la liste annexée. La recourante ne conteste pas que, hormis l'exercice commercial 2011, qui affichait un bénéfice comptable de 155'319 fr., elle a subi des pertes durant les années 2008 à 2012 et déclaré des bénéfices imposables nuls, compte tenu des pertes reportées, pour toutes les périodes fiscales. Elle ne conteste pas non plus que les clients n'avaient aucun contact avec la filiale, qui n'avait qu'un seul client, la société mère, que cette dernière supportait tous les frais de marketing et de prospection, ainsi que l'entier du salaire du directeur, que les contrats étaient conclus uniquement entre elle-même et le client, que les personnes travaillant pour la filiale étaient moins qualifiées que celles qui travaillaient pour elle, que le personnel de la filiale effectuait des tâches de pure exécution ordonnées par elle et enfin que les risques à l'égard du client étaient assumés par elle-même. Mise en lumière par l'autorité intimée, l'asymétrie entre les pertes successives de la recourante et l'ensemble des tâches et charges qui lui incombait, tandis que sa filiale ne fournissait que des services à faible plus-value, constituait un indice suffisant pour retenir que le prix des services fournis par la filiale était disproportionné (cf. dans le même sens : Principes OCDE 2010, § 1.70). Dans ces circonstances, l'instance précédente pouvait à raison estimer que le fardeau de la preuve était renversé et qu'il appartenait à la recourante de démontrer que le coût des prestations en cause était justifié commercialement. Le grief de violation des règles de répartition du fardeau de la preuve est rejeté.

### **E. 6.2**

La recourante reproche en vain à l'instance précédente d'avoir confirmé l'application de la méthode des coûts majorés en lieu et place de la méthode des transactions comparables sur le marché. Elle perd de vue que cette dernière méthode exige, comme cela a été exposé ci-dessus (cf. consid. 4.6), un examen double, puisqu'il implique d'analyser les cinq facteurs de comparabilité, parmi lesquels figurent les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en oeuvre et des risques assumés), qui ont une incidence, et sur les transactions contrôlées du contribuable, et sur les transactions comparables sur le marché libre. En l'espèce, l'instance précédente a constaté à juste titre que l'autorité intimée avait analysé les relations entre la recourante et la filiale, le contenu du contrat de services du 6 février 2009, les fonctions assurées par la recourante, notamment de marketing et de

prospection, ainsi que la répartition des risques commerciaux, tandis que la recourante, arguant à tort d'une définition erronée de l'analyse de comparabilité, s'agissant notamment de la structure des charges de la société (cf. mémoire de recours p. 5), s'est bornée à fournir des extraits de pages trouvées sur internet exposant les prix pratiqués par ses concurrents. Or, il apparaît, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente, que ces documents ne permettent pas de s'assurer qu'il s'agit bien de transactions du marché libre comparables à celles qui sont pratiquées entre la recourante et sa filiale telles que décrites par l'autorité intimée. La recourante, qui supporte le fardeau de la preuve (cf. consid. 6.1 ci-dessus), a par conséquent échoué dans la démonstration que les prix facturés par sa filiale étaient justifiés commercialement, eu égard à des transactions comparables sur le marché libre. Il s'ensuit que l'instance précédente n'a pas violé l' art. 58 al. 1 let. b LIFD en confirmant le choix par l'autorité intimée de la méthode des coûts majorés, du reste préconisée par les Principes OCDE 2010 pour les services intra-groupe (§ 7.31). La recourante ne critique pas le constat par l'instance précédente que le caractère insolite des prestations en cause était reconnaissable par son administrateur, ni le montant des prestations reprises. Le recours est rejeté.

#### **E. 7**

La recourante ne conteste pas non plus la confirmation par l'instance précédente des amendes pour soustraction fiscale prononcées par l'autorité intimée. Il n'y a par conséquent pas lieu d'en examiner le bien-fondé. II. Impôt cantonal et communal

#### **E. 8**

L'art. 12 al. 1 let. b de la loi cantonale du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM; RSGE D 3 15) a une teneur identique à l' art. 24 al. 1 let. b LHID et à l' art. 58 al. 1 let. b LIFD . Il s'ensuit que les considérants qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct aboutissent aussi au rejet du recours en matière d'impôt cantonal et communal, dont les griefs sont identiques à ceux traités ci-dessus.

#### **E. 9**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct ainsi qu'au rejet du recours en matière d'impôt direct cantonal et communal. Succombant, la recourante est condamnée à payer un émolument de justice ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.