

GE_GERICHTE ATA/1270/2017 vom 12. September 2017

GE Cour de justice, 2017-09-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1270_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/1270/2017 del 12 settembre 2017

Regeste

Résumé: La société contribuable vend sa clientèle et octroie une licence non exclusive sur un logiciel de trading à une société soeur sise à Malte. La contre-prestation fournie par la société apparentée n'apparaît pas comme inférieure à celle proposée par une banque locale. En l'absence de points de comparaison suffisants ou d'autres éléments ressortant du dossier, ou encore de détermination précise des usages commerciaux en la matière, rien ne permet de conclure à une disproportion entre prestations ou à un prix de transfert insuffisant entre la contribuable et sa société soeur. L'administration fiscale cantonale, à laquelle incombait le fardeau de la preuve, n'a, par conséquent, pas démontré l'existence d'une prestation appréciable en argent.

Erwägungen

E. 12

octobre 2016 consid. 3.3 et les références citées).

b. La mise en œuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (ATF 140 II 88 précité consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 ; ATA/433/2016 du 24 mai 2016 consid. 8b ; ATA/291/2016 du 5 avril 2016 consid. 6b).

c. 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 précité consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1108/2014 du 10 août 2015 consid. 2.3 ATA/433/2016 précité consid. 8c). En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 précité consid. 4.1 et les arrêts cités ; ATA/433/2016 précité consid. 8c). À cet

- 11/15 - A/2640/2014 égard, il est évident qu'un groupe a, du point de vue fiscal, intérêt à reporter autant que possible les charges de la holding qui le chapeaute (celle-ci ne payant pas d'impôt sur le bénéfice) sur les sociétés-filles, dont l'augmentation des charges aura un effet réflexe de diminution du bénéfice imposable (ATA/433/2016 précité consid. 6c ; ATA/291/2016 précité consid. 6c).

d. L'obligation susmentionnée de déclarer tous les éléments de bénéfice et de capital couvre également les prix de transfert concernant les transactions effectuées entre des entreprises appartenant au même groupe. Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens ou rend des services à une entreprise associée (Jean-Frédéric MARAIA,

Prix de transfert des biens incorporels, thèse, 2008, n. 46 ss). La particularité de ce domaine porte sur la détermination des prix de transfert. En effet, lorsque des entreprises associées entre elles exercent des activités dans différents États et dépendent d'une direction centrale unique, elles peuvent adopter, pour les transactions effectuées à l'intérieur du groupe, des prix de transfert qui s'écartent des prix du marché, dans le but de réduire leur charge fiscale (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3ème éd., 2009, n. 748 ; Charles CONSTANTIN, Prix de transfert : L'OCDE remet ça..., RDAF 1996 p. 1 ss). Ce risque est pallié par l'application du principe de pleine concurrence, également dénommé arm's length principle ou Drittvergleich. Ce principe trouve, au niveau international, son fondement juridique à l'art. 9 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE (Xavier OBERSON, 2009, op. cit., n. 749 ss ; Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., n. 62 ; Charles CONSTANTIN, op. cit., n. 2.1). Bien qu'il ne soit pas ancré dans une base légale expresse, ce principe est également reconnu, en droit suisse, par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de prestations appréciables en argent. Selon ce principe, les prestations effectuées entre des entreprises liées entre elles doivent correspondre à celles qui seraient fournies à des tiers indépendants. Il permet de mettre en évidence, en cas d'un prix de transfert inférieur au prix du marché fixé dans un environnement de libre concurrence, l'existence d'une prestation appréciable en argent entre entreprises apparentées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_291/2013 du 26 novembre 2013, destiné à la publication, consid. 4 et 5 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.1 ; 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1 ; Xavier OBERSON, 2009, op. cit., n. 748 s. et n. 755 ss ; Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., n. 64 ; Robert DANON in Daniëlle YERSIN / Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 57-58 n. 107). 7) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la

- 12/15 - A/2640/2014 procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/652/2016 du 26 juillet 2016 consid. 3d ; ATA/332/2016 du 19 avril 2016).

b. De même, en ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 5c). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2009 du

E. 14

septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il

appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (Xavier OBERSON, op. cit., p. 238).

c. Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation en cause (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6e ; ATA/995/2014 du

E. 16

décembre 2014 consid. 6d).

Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/562/2015 du 2 juin 2015 consid. 9b ; ATA/201/2014 du 1er avril 2014). 8)

Selon l'AFC-GE, le prix de rachat de la clientèle de la contribuable décidé entre cette dernière et la société maltaise était insuffisant, et sa seule justification était le lien d'actionariat qui liait les deux sociétés. Il s'agissait par conséquent d'une prestation appréciable en argent justifiant les reprises sur le bénéfice effectuées.

- 13/15 - A/2640/2014

En l'espèce, l'intimée a choisi de restructurer sa société en vendant sa clientèle et en octroyant une licence non exclusive sur un logiciel de trading à une société nouvellement créée à Malte – qui lui était certes liée, au sens de la jurisprudence, contrairement à ce qu'elle allègue –, tout en restant elle-même propriétaire de son logiciel. Une banque en ligne de la région lui avait proposé, de manière informelle, le rachat de son logiciel ainsi que de ses clients. Il apparaît impossible de comparer ces deux situations, puisqu'englobant des prestations et contre-prestations différentes et s'intégrant dans un contexte distinct. Le fait que clientèle et logiciel aient pu faire l'objet de transactions séparées ne signifie pas qu'il ne faille pas prendre en compte l'ensemble de la transaction pour savoir s'il s'agit d'une prestation – globale – effectuée sans contre-prestation suffisante.

Or, considérée de manière globale, la contre-prestation fournie par C_____ n'apparaît pas comme inférieure à celle de la banque locale. En choisissant de garder la propriété sur le logiciel, l'intimée a poursuivi son activité, ce qui n'aurait probablement pas été le cas si elle avait décidé de vendre son logiciel à la banque en question. Elle a également conservé la possibilité de générer des profits supplémentaires, par le biais de l'octroi éventuel d'autres licences non exclusives sur son logiciel.

En l'absence de points de comparaison suffisants ou d'autres éléments probants ressortant du dossier, ou encore de détermination précise des usages commerciaux en la matière, rien ne permet de conclure à une disproportion entre prestations ou à un prix de transfert insuffisant entre la contribuable et sa société sœur.

Au vu des circonstances susmentionnées, force est de constater que la recourante, à qui incombait le fardeau de la preuve, n'a pas démontré l'existence d'une prestation appréciable en argent. 9)

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté, le jugement du TAPI du 24 mars 2016 étant confirmé.

Il en découle que la procédure en rappel d'impôt était exclue, comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI. Il en va de même, par conséquent, de la procédure pour soustraction d'impôt, qui n'a pas lieu d'être. 10) Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 11) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 2e phr. LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à A_____ SA, en liquidation (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'État de Genève. * * * * *

- 14/15 - A/2640/2014

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