

GE_GERICHTE ATA/214/2024 vom 13. Februar 2024

GE Cour de justice, 2024-02-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_214_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/214/2024 du 13 février 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/214/2024 del 13 febbraio 2024

Regeste

Résumé: Les éléments retenus par le TAPI pour considérer que les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice étaient réalisées excluèrent un examen du dossier sous l'angle des principes OCDE, en dépit de leur applicabilité in casu. En outre, plusieurs pièces produites dans le cadre de l'instruction par-devant le TAPI n'avaient pas été prises en considération dans le jugement entrepris, tandis que la recourante avait satisfait à son devoir de collaboration. Elle n'avait pas non plus fait l'objet de contrôle de la part de l'autorité intimée depuis sa création en 2009. Le TAPI n'a ainsi pas satisfait à la maxime inquisitoire en faisant montre d'un formalisme excessif. Recours partiellement admis. Renvoi de la cause au TAPI afin de ne pas priver la recourante d'un double degré de juridiction.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2

E. 05

; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2. Le litige concerne la période fiscale 2020, tant en matière d'ICC que d'IFD. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 2). 3. Est litigieuse la question de savoir si la recourante, en diminuant le taux de pourcentage de la commission perçue pour ses activités en faveur K_____ à partir du 1er mars 2020, a procédé à une distribution dissimulée de bénéfice sous la forme de la renonciation à une rémunération en faveur de l'actionnaire unique du groupe. 3.1 Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) 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 notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. b et c LIFD). 3.2 Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été

portés au crédit du compte de

- 12/19 - A/3303/2022 résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). Pour ce qui est de l'ICC, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, les tantièmes ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

3.3 Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1). 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. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2). Une prestation appréciable en argent peut prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche, ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1).

3.4 L'obligation 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, soit les prix auxquels une entreprise transfère des biens ou rend des services à une entreprise associée. Dans un tel cas, les sociétés en cause peuvent être tentées d'adopter, pour les transactions effectuées à l'intérieur du groupe, des prix de transfert qui s'écartent des prix du

- 13/19 - A/3303/2022 marché, dans le but de réduire leur charge fiscale. Ce risque est pallié par l'application du principe de pleine concurrence précité (ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 et les références citées).

3.4.1 La mise en œuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Le Tribunal fédéral s'inspire à cet égard des méthodes développées par l'OCDE en matière de prix de transfert (arrêt du Tribunal fédéral 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.2.1).

3.4.2 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 consid. 4.2 et les références citées). Sans marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder

à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.2). Cette méthode correspond à la méthode du prix comparable sur le marché libre présentée dans les principes OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (Principes OCDE, édition juillet 2010, n. 2.13 ss). Pour que cette méthode soit applicable, la transaction intervenue avec un tiers ou entre tiers doit être similaire à la transaction examinée, c'est-à-dire avoir été conclue dans des circonstances comparables à celle-ci. La notion de « transaction comparable » n'est toutefois pas aisée à circonscrire. La pertinence de la comparaison avec des transactions conclues avec des tiers suppose que les circonstances économiques déterminantes de ces transactions soient similaires avec celles de la transaction examinée (Principes OCDE, n. 1.33 ss). Le caractère comparable des transactions se détermine selon leur nature et en fonction de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. Si les conditions économiques pertinentes diffèrent de celles de la transaction examinée, des ajustements doivent être effectués, afin de gommer les effets de ces différences (Principes OCDE, n. 1.33 ss). On ne peut toutefois totalement exclure qu'une transaction comparable n'ait pas été conclue au prix du marché, dès lors que la formation du prix peut être influencée par plusieurs éléments, tels que les conditions du marché, les conditions contractuelles (par exemple, l'existence de prestations secondaires, la quantité de biens vendus, les conditions de paiement), la stratégie commerciale poursuivie par ce tiers acquéreur ou les fonctions économiques des parties. Il n'en demeure pas moins que le prix pratiqué dans une transaction comparable est présumé correspondre au prix du marché ; en cas de contestation, la preuve du

- 14/19 - A/3303/2022 contraire incombe à la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 et les références citées). 3.4.3 À défaut de transaction comparable, la détermination du prix de pleine concurrence s'effectue alors selon d'autres méthodes, telles que la méthode du coût majoré (« cost plus ») ou celle du prix de revente, qui font partie, à côté de la méthode de la transaction comparable, des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions selon la classification opérée par l'OCDE en matière de prix de transfert (Principes OCDE, n. 2.12 ss). La méthode du coût majoré 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 (Principes OCDE, n. 2.39 ss ; ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_686/2022 du 14 mars 2023 consid. 4.2). Cette méthode peut notamment, à titre exceptionnel, être utilisée pour déterminer la marge bénéficiaire de pleine concurrence des sociétés qui fournissent des services de nature financière ou des fonctions de management au sein du groupe (arrêt du Tribunal fédéral 2C_495/2017 du 27 mai 2019 consid. 11.4 ; Circulaire n° 4 du 19 mars 2004 de l'administration fédérale des contributions [ci-après : AFC-CH], "Imposition des sociétés de services"). Les principes OCDE ont été mis à jour dans la dernière édition du 20 janvier 2022. Le contenu des paragraphes précités demeure similaire (<https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm>). 3.4.4 Une distribution dissimulée de bénéfices suppose également que le caractère insolite de la prestation ait été reconnaissable par les organes de la société. Cette condition est présumée remplie si la disproportion était manifestement

reconnaissable. À cet égard, il convient de se référer à la jurisprudence et la doctrine développées en droit privé concernant l'imputation de la connaissance des organes à la personne morale, qui retient que cette imputation ne s'applique pas de manière absolue, mais qu'elle doit intervenir seulement pour ce qui est connu de l'organe qui est au moins saisi de l'affaire, ou alors lorsque les informations acquises par un organe n'ont pas été transmises à un autre organe, en raison d'un défaut d'organisation de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 6.1 et les références citées). 3.5.1 En vertu de sa souveraineté, chaque État est libre d'établir et d'organiser son propre système fiscal. Il faut donc d'abord vérifier s'il existe une base d'imposition ou des règles fiscales pertinentes selon le droit fiscal interne. Si c'est le cas, il faut ensuite examiner si ces règles sont limitées par des dispositions de conventions internationales de double imposition qui visent à limiter ou à éliminer la double imposition (internationale). Ces conventions limitent donc le droit fiscal de l'État,

- 15/19 - A/3303/2022 mais ne peuvent pas créer de nouvelles normes fiscales ou étendre les normes fiscales existantes, et constituent donc des règles de conflit de lois (arrêt du Tribunal fédéral 2C_465/2021 du 16 mars 2022 consid. 3.5 et les références). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références). 3.5.2 Selon la Convention du 12 septembre 2013 entre la Confédération suisse et la Hongrie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-HU - RS 0.672.941.81), celle-ci s'applique notamment, en Hongrie, à l'impôt sur les sociétés (art. 3 let. a ch. ii CDI-HU) et, en Suisse, aux impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que sur la fortune industrielle et commerciale, le capital, les réserves et les autres éléments de la fortune (art. 3 let. b CDI-HU). L'art. 7 CDI-HU relatif aux bénéfices des entreprises prévoit que les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du § 2 sont imposables dans l'autre État (§ 1). Aux fins de cet article et de l'art. 23 CDI-HU, les bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'établissement stable mentionné au § 1 sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise (§ 2). Lorsque, conformément au § 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise d'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, cet autre État contractant procède, dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition, à un ajustement approprié s'il est d'accord avec l'ajustement effectué par le premier Etat; si cet autre Etat contractant n'est pas d'accord avec cet ajustement, les Etats contractants éliminent toute double imposition qui en résulte par voie d'accord amiable (§ 3). 3.6 En application de la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public (art. 19 et 20 LPA), l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux

qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces

- 16/19 - A/3303/2022 pertinentes versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 124 II 361 consid. 2b et les références citées) ; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1), spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître, respectivement qui relèvent de leur sphère d'influence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_284/2019 du 16 septembre 2019 consid. 4.3 ; 1C_426/2017 du 11 mars 2019 consid. 5.3). 3.7 La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et de l'obligation d'agir de bonne foi à l'égard des justiciables (art. 5 et 9 Cst.) le principe de l'interdiction du déni de justice formel, qui comprend la prohibition de tout formalisme excessif. L'excès de formalisme peut résider soit dans la règle de comportement imposée au justiciable, soit dans la sanction qui lui est attachée (ATF 132 I 249 consid. 5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2015 du 21 mai 2015 consid. 5.1 ; ATA/49/2017 du 24 janvier 2017). Ainsi en va-t-il lorsque la violation d'une règle de forme de peu d'importance entraîne une sanction grave et disproportionnée, telle par exemple une décision d'irrecevabilité (ATF 133 V 402 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_328/2014 du 8 mai 2014 consid. 4.1). 3.8 En matière fiscale, il appartient à l'autorité 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 d'impôts (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du

E. 8

juin 2020 consid. 3.5). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.2). Le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales, dès lors que les moyens d'investigation de l'autorité fiscale suisse sont nécessairement restreints (arrêt du Tribunal fédéral 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.3 et les références citées dont ATF 144 II 427 consid. 2.3.2). 3.9 En l'espèce pour considérer que les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice étaient réalisées, le TAPI a principalement fondé son raisonnement sur l'absence d'éléments de preuve permettant de constater une diminution de 20 % du chiffre d'affaires mondial du groupe au moment de la réduction du taux de pourcentage de la commission, soit le 31 mars 2020 ; l'absence de preuve de l'impact de la pandémie de Covid-19 sur le secteur économique en question ; le caractère illisible de l'étude ; la comparaison du contrat d'agence et de

- 17/19 - A/3303/2022 l'amendement démontrant un accroissement de l'activité et des charges de la recourante ; ainsi que l'absence de preuve du lien entre la crise du Covid-19 et la diminution du taux de commission, lequel n'aurait pas été revu après celle-ci. Cette approche exclut cependant un examen du dossier sous l'angle des principes OCDE, en dépit de l'applicabilité de ceux-ci in casu. En effet, le fait que deux annexes à l'étude produite soient difficilement lisibles en raison de la taille des caractères ne saurait suffire à écarter de la procédure la totalité du document, ce d'autant moins que la maxime inquisitoire permet

aux juridictions administratives de requérir la production d'annexes lisibles. À cela s'ajoute que l'approche ne tient pas non plus compte des extraits du grand-livre et des factures adressées à K_____, remis par la recourante lors du contrôle sur place des 31 janvier et 3 février 2022, démontrant le paiement mensuel des montants dus au titre de la rémunération fixe et de la commission, tels que prévus par le contrat d'agence et l'amendement. Il en va de même des documents comptables joints à la déclaration d'impôts 2020 de la recourante tendant à confirmer ses dires en ce sens qu'il en ressort que le montant des dépenses de fonctionnement directes (« direct operating expenses ») est passé de CHF 1'382'841.- en 2019 à CHF 956'082.- en 2020, tandis que les frais généraux (comprenant notamment les frais de personnel administratif [« administrative personnel expenses »], les autres services externes [« other external services »] et les frais de voyage et de représentation [« travel and representation expenses »]) ont diminué de CHF 446'836.- en 2019 à CHF 321'277.- en 2020. S'il est exact que les frais de personnel administratif ont augmenté de CHF 101'520.- à CHF 144'540.-, il l'est également que les frais de voyage et de représentation ont été réduits de CHF 226'389.- à CHF 49'288.-, et les frais administratifs de CHF 18'430.- à CHF 12'396.-. De même, les budgets des ventes et dépenses au 1er janvier et au 1er avril 2020, remis le 25 février 2022, ainsi que les courriers de M_____ des 28 septembre 2022 et 13 février 2023, produits dans le cadre de l'instruction par-devant le TAPI, n'ont pas été pris en considération dans le jugement entrepris. En parallèle, il apparaît que la recourante a remis la totalité des documents requis par l'autorité intimée, de sorte qu'il n'est pas contesté qu'elle a satisfait à son devoir de collaboration, ni que ses précédentes déclarations fiscales ont été établies de manière conformes au droit. Jusqu'alors, la recourante n'avait ainsi fait l'objet d'aucun contrôle depuis sa création en 2009. Il apparaît dès lors pour le moins excessif de lui reprocher de ne pas avoir transmis les documents comptables du groupe, tandis que ceux-ci n'ont pas été demandés avant le prononcé du jugement querellé et n'avaient pas à être annexés à la déclaration fiscale. De même, une éventuelle réévaluation du taux de commission postérieurement à la crise du Covid-19 ne relevait pas de la taxation pour l'année fiscale 2020, tandis que c'est effectivement à partir du mois de mars 2020 que les

- 18/19 - A/3303/2022 différentes mesures, en particulier celle du confinement, ont été prises à cet égard en Europe. En écartant de la procédure l'étude au seul motif que certaines de ses annexes étaient peu lisibles sans examiner l'application des principes OCDE et en se fondant uniquement sur une interprétation du contrat d'agence et de l'amendement, le TAPI n'a pas satisfait à la maxime d'office en faisant montre d'un formalisme quelque peu excessif. Pour ces motifs et afin de ne pas priver la recourante de la garantie du double degré de juridiction, il se justifie de lui renvoyer la cause pour nouvel examen en prenant en considération les principes juridiques et jurisprudentiels sus-rappelés. Le recours sera ainsi partiellement admis, le jugement annulé et la cause renvoyée au TAPI pour nouvelle décision. 4. Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu et aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la recourante, qui n'y a pas conclu (art. 87 LPA).

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