

# GE\_GERICHTE ATA/474/2014 vom 24. Juni 2014

GE Cour de justice, 2014-06-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_474\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_474_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/474/2014 du 24 juin 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/474/2014 del 24 giugno 2014

## Regeste

Résumé: Selon les règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, il incombe à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'une prestation appréciable en argent, ou d'une distribution dissimulée de bénéfice. Si cette preuve est apportée, le contribuable doit alors prouver que les charges comptabilisées sont justifiées par l'usage commercial. Pour déterminer si le contribuable a effectué une prestation sans contre-prestation correspondante, il y a lieu de vérifier si le principe de pleine concurrence est respecté. S'agissant de sociétés de services et des marges bénéficiaires appliquées par elles, la méthode du prix de revient majoré (ou « cost plus »), ne doit être employée qu'en dernier recours. En effet, ce n'est que s'il n'existe pas de marché libre et que la méthode du prix comparable ne peut pas être appliquée que la méthode du prix de revient peut exceptionnellement être envisagée. En l'espèce, l'administration fiscale a employé cette méthode à tort, sans démontrer qu'une autre ne pouvait pas être utilisée. Par conséquent, l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice n'a pas été démontrée à satisfaction.

## Erwägungen

### E. 4

octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

- 12/17 - A/4122/2010

S'agissant des règles de procédure, la LPA est applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc). 2)

Selon la recourante, les honoraires facturés par D\_\_\_\_\_ SA à la contribuable sont excessifs. Cela impliquerait des reprises sur bénéfice de CHF 140'286.- pour 2003 et de CHF 148'531.- pour 2004 au titre de distribution dissimulée du bénéfice de la part de A\_\_\_\_\_ à sa société-mère, qui la détient à 100 %.

Elle estime qu'en l'espèce, la méthode du coût majoré peut être employée pour déterminer la marge bénéficiaire admise de D\_\_\_\_\_ SA, pour les services rendus à la contribuable. 3)

Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b, 5ème tiret).

En matière d'ICC, la LHID dispose que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit

du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a LHID). L'art. 12 let. h LIPM prévoit quant à lui que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société sont considérées comme bénéfice net imposable. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice, soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. Ainsi, même s'il est rédigé différemment de l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'art. 12 let. h LIPM est conforme à cette disposition (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1 et les références citées). 4)

Le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés. Les sociétés d'un groupe formant une unité économique doivent ainsi être traitées comme des sujets indépendants (ATA/684/2010 du 5 octobre 2010). Les opérations entre les sociétés d'un groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence (principe du « dealing at arm's length »). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que pour la fixation des montants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_291/2013 et 2C\_292/2013 du 26 novembre 2013 consid. 4.1 ; 2C\_834/2011 du 6 juillet 2012 consid. 2.3 ; 2C\_895/2008 du 9 juin - 13/17 - A/4122/2010 2009 consid. 4.2 ; 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid. 4.2 ; 2A.355/2004 du 20 juin 2005 consid. 2.2). 5)

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante et se trouve, par là même, appauvrie ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne 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 contreprestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (ATF 119 Ib 431 consid. 2b p. 435 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_386/2012 et 2C\_387/2012 du 16 novembre 2012 consid. 5 ; 2C\_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1 ; 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 ; ATA/346/2014 du 13 mai 2014 et la jurisprudence citée). 6) a. Pour juger de la disproportion d'une prestation effectuée en faveur d'un porteur de parts, par une société apparentée à celui-ci (1ère des quatre conditions précitées), il convient d'examiner si ladite prestation aurait été octroyée dans la même mesure, à un tiers étranger à la société. Autrement dit, il s'agit de vérifier si le principe de pleine concurrence est satisfait. Dans l'affirmative, la prestation est réputée reposer effectivement sur le rapport contractuel concerné et toute distribution dissimulée de bénéfice peut être écartée (Robert DANON, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 746 n. 107 ad art. 57-58 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 consid 4.2).

Selon la circulaire n° 4, s'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, la détermination de la marge bénéficiaire imposable des sociétés de service doit s'effectuer en application du principe de pleine concurrence (« at arm's length principle »),

sur la base de prestations comparables entre tiers (« méthode du prix comparable ») et au moyen de fourchettes de marges appropriées pour chaque cas d'espèce. Le principe « at arm's length » est aussi applicable s'agissant de choisir la méthode de détermination de la marge bénéficiaire. Toute société qui estime que la détermination de sa marge bénéficiaire actuelle est trop élevée doit apporter la preuve documentée que le maintien de cette marge serait contraire aux principes qui précèdent. Ce n'est que dans ce cas exceptionnel que les administrations cantonales seraient autorisées à fixer une marge inférieure.

- 14/17 - A/4122/2010

c. À défaut de transaction comparable, la détermination du prix de pleine concurrence s'effectue 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 du prix comparable précitée, des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions selon la classification opérée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de prix de transfert (Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Editions OCDE, 2010, p. 67 ss ; ATF 140 II 88 précité et les références citées).

La méthode du coût majoré consiste à déterminer les coûts supportés par la société qui fournit la prestation, à quoi s'ajoute une marge bénéficiaire considérée comme un bénéfice minimal compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. Cette marge bénéficiaire équivaut, selon une lettre-circulaire de l'AFC-CH du 17 septembre 1997, aujourd'hui remplacée par la circulaire n° 4, à

#### **E. 5**

% du total des prix de revient, ou 1/12ème du total des salaires (ATF 140 II 88 précité consid. 4.2). Si la comparaison avec des tiers fait apparaître des taux plus élevés, ces derniers sont déterminants et doivent être appliqués (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 5.2).

Sous réserve de cas exceptionnels, la méthode du coût majoré n'est aujourd'hui plus employée pour des services de nature financière ou des fonctions de management, la circulaire n° 4 considérant cette méthode comme inadéquate (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_291/2013 et 2C\_292/2013 du 26 novembre 2013 consid. 4.2). 7) a. Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/339/2014 du 13 mai 2014 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

b. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société à ses actionnaires sans contre-prestation, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009

consid. 2.2).

- 15/17 - A/4122/2010

c. Si cette preuve est apportée, il appartient à la société contribuable d'établir que la prestation constitue une charge justifiée par l'usage commercial. Certes, il ne saurait être question que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_386/2012 et 2C\_387/2012 précités consid. 5 ; 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 3.2 ; ATA/138/2014 du 11 mars 2014 ; ATA/829/2013 du 17 décembre 2013). 8)

En l'espèce, il s'agit d'examiner si les conditions permettant de retenir que les prestations litigieuses constituent une distribution dissimulée du bénéfice sont réalisées, étant rappelé que la charge de cette preuve incombe à l'AFC-GE.

La première condition consiste à établir que H\_\_\_\_\_ SA aurait effectué une prestation sans obtenir de prestation correspondante de la part de D\_\_\_\_\_ SA. Pour 2003, la contribuable a versé à D\_\_\_\_\_ SA un total d'honoraires de CHF 448'813.-. Pour 2004, ces honoraires se sont élevés à CHF 519'629.-. En échange, comme cela ressort de la convention signée entre les deux sociétés, D\_\_\_\_\_ SA a fourni à A\_\_\_\_\_ des services d'«assistance dans la gestion stratégique et dans la gestion informatique en mettant à sa disposition du personnel hautement qualifié ». Par lettre du 28 juin 2005 et à la demande de l'AFC-GE, la contribuable a par ailleurs expliqué par des exemples concrets les bénéfices que le savoir-faire de MM. J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_ avaient eu sur le chiffre d'affaires de la société. Il ressort en outre des comptes des sociétés E\_\_\_\_\_ SA et D\_\_\_\_\_ SA que les intérêts du prêt ayant permis l'acquisition de la participation de D\_\_\_\_\_ SA dans A\_\_\_\_\_ figurent à l'actif de E\_\_\_\_\_ SA, respectivement au passif de D\_\_\_\_\_ SA.

L'AFC-GE soutient quant à elle que les honoraires facturés par D\_\_\_\_\_ SA à la contribuable sont excessifs et se fonde sur la méthode du prix majoré pour déterminer la marge bénéficiaire que D\_\_\_\_\_ SA aurait dû appliquer.

Comme le relève à juste titre l'AFC-GE, cette méthode n'est pas totalement prohibée par la circulaire n° 4. Toutefois, comme cela ressort du texte clair de cette dernière et de la jurisprudence y relative du Tribunal fédéral, la méthode du prix majoré ne doit être employée qu'en dernier recours. Elle ne peut, en effet, être envisagée que lorsqu'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées et lorsque, à défaut de transaction comparable, la méthode du prix comparable ne peut pas non plus trouver application. Or, il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE ait tenté de

- 16/17 - A/4122/2010 démontrer par le biais d'une autre méthode le caractère excessif des honoraires contestés, ni qu'elle ait cherché à expliquer pourquoi seule la méthode du prix majoré devait s'appliquer in casu, se contentant de soutenir au contraire qu'en l'espèce, elle permettait de démontrer que le taux de marge appliqué par D\_\_\_\_\_ SA était insolite.

Il ressort de ce qui précède que l'AFC-GE n'a pas suffisamment démontré, comme il lui appartenait de le faire, que les honoraires litigieux ont été versés par la contribuable sans contre-prestation correspondante. De plus, il ne ressort pas de ce qui précède que la contribuable aurait manqué à ses devoirs de collaboration, justifiant un renversement du fardeau de la preuve. A\_\_\_\_\_ a, au contraire, fourni tous les éléments dont elle disposait pour justifier son point de vue, l'AFC-GE n'expliquant d'ailleurs pas pourquoi elle a écarté les informations contenues dans le courrier de l'intimée du 28 juin 2005.

Dès lors que la première des conditions cumulatives précitées fait défaut, il y a lieu d'admettre que les honoraires payés à D\_\_\_\_\_ SA par la contribuable n'étaient pas excessifs et ne constituaient dès lors pas une distribution dissimulée de bénéfice. Partant, les reprises effectuées sur les taxations ICC et IFD 2003 et 2004 par l'AFC-GE n'avaient pas lieu d'être et doivent être annulées. 9)

Mal fondé, le recours sera rejeté et le jugement du TAPI confirmé. 10) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu, en application de l'art. 87 al. 1 2ème phr. LPA. Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à A\_\_\_\_\_ (actuellement B\_\_\_\_\_ SA) au titre de participation à ses frais de mandataire devant la chambre de céans (art. 87 al. 2 LPA).

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