



Années Académiques 2005-2007

Mémoire MBL
Professeur Xavier Oberson

Les prestations appréciables en argent

Nirmal Dias
Janvier 2008



www.unige.ch/droit/mb/



www.unil.ch/droit

REMERCIEMENTS

Je tiens à adresser mes plus sincères remerciements à Didier Mange pour son temps, ses conseils ainsi que son soutien dans la préparation de ce travail.

Mes remerciements vont également à Monsieur le Professeur Xavier Oberson qui a accepté de diriger le présent mémoire.

TABLE DES ABRÉVIATIONS

AFC	Administration fédérale des contributions
Archives	Archives de droit fiscal suisse, Berne
art.	article
al.	alinéa
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
c.	considérant
CC	Code civil Suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CDI	Convention de double imposition
CFRC	Commission fédérale de recours en matière de contributions
CO	Code des obligations du 30 mars 1911 (RS 220)
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0)
Cst.	Constitution fédérale du 18 avril 1999 (RS 101)
DPA	Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (RS 313.0)
EC	L'Expert-comptable suisse, Zurich
éd.	édition
FF	Feuille fédérale, Berne
IA	Impôt anticipé
IFD	Impôt fédéral direct
JAAC	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
JdT	Journal des Tribunaux, Lausanne
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14)
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (RS 642.21)
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
lit.	lettre
LT	Loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (RS 641.10)
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OIA	Ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (RS 642.211)
PAA	prestation appréciable en argent
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne
RO	Recueil officiel des lois fédérales
RS	Recueil systématique des lois fédérales
SJ	Semaine Judiciaire, Genève
StR	Steuer-Review (Revue fiscale), Muri/Berne
TA	Tribunal administratif
TF	Tribunal fédéral

PLAN SOMMAIRE

INTRODUCTION.....5

1. NOTION7

2. CONSÉQUENCES FISCALES27

3. EXCURSUS : PAA ET MÉTHODES DE PRIX DE TRANSFERT49

CONCLUSION.....59

INTRODUCTION

Acteurs fondamentaux de l'économie tant au niveau international qu'à l'échelon national, l'importance des groupes de sociétés n'est aujourd'hui plus à démontrer. Apparus d'abord sous des formes élémentaires, leur croissance constante a donné naissance à des configurations pouvant atteindre des degrés de complexité toujours plus élevés.

Cette évolution n'a fait que renforcer le rôle déjà central des sociétés de capitaux au sein de toute économie libérale. Or, en matière fiscale, le fonctionnement de ces dernières suggère inévitablement la question des modalités et du traitement relatifs au transfert des bénéfices réalisés aux investisseurs.

En effet, bien que tout versement de montants de bénéfices de la société doive s'effectuer par la décision formelle de l'assemblée générale approuvant la distribution d'un dividende ordinaire ou extraordinaire, il n'en demeure pas moins qu'en pratique, ces transferts peuvent avoir lieu de manière occulte.

En Suisse, la tentation de procéder ainsi est d'autant plus grande étant donné la double imposition économique des bénéfices des sociétés, soit au niveau de ces dernières au moment de la réalisation du gain ainsi qu'auprès des actionnaires lors de l'attribution de dividendes. Certes, la tendance législative se dirige vers une atténuation de ce principe, avec pour preuve l'adoption par l'Assemblée fédérale de la Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II¹, qui sera soumise au référendum le 24 février 2008. Ce projet prévoit au niveau de l'impôt fédéral direct, notamment et à certaines conditions², une imposition des dividendes à hauteur de 60% pour les participations provenant de la fortune privée et de 50% pour les celles appartenant à la fortune commerciale.

Cependant, la double imposition économique reste actuellement un principe phare du système fiscal suisse, et conserve une influence importante sur le comportement des sociétés dans la gestion de leurs bénéfices. A cela s'ajoute, au niveau des groupes de sociétés, la problématique du *profit shifting* vers les pays à fiscalité basse, et ce essentiellement par le biais des modulations des prix de transferts.

¹ Loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements du 23 mars 2007.

² En particulier, la participation en question doit représenter au moins 10% du capital de la société distributrice.

Compte tenu ces éléments, une attention particulière est à porter sur les diverses formes et conséquences fiscales des distributions dissimulées de bénéfices qui peuvent avoir lieu entre sociétés d'un même groupe ainsi qu'entre une société et son actionnaire personne physique. En Suisse, cette problématique se concentre sur les prestations appréciables en argent, qui feront l'objet du présent mémoire.

Dans un premier temps, nous nous intéresserons à la notion-même que recouvrent les prestations appréciables en argent. Nous pourrons constater que, selon la nature du droit pris en compte aux fins de l'analyse, les définitions apportées ne sont pas homogènes.

La seconde partie sera consacrée à une analyse critique de l'approche et des conséquences fiscales relatives aux principaux impôts suisses concernés par cette problématique, soient les impôts sur le revenu et le bénéfice, l'impôt anticipé et les droits de timbre.

Finalement, nous nous pencherons brièvement sur les diverses méthodes de prix de transferts – qui incluent la très grande majorité des prestations appréciables en argent intra-groupe – appliquées par la Suisse au regard de l'opportunité du choix de la méthode.

1. NOTION

1.1. Droit fiscal

1.1.1. Généralités

La superposition des taxations du bénéfice réalisé par une société – soit non seulement auprès de celle-ci par l'impôt sur le bénéfice, mais également par l'impôt sur le revenu/bénéfice affectant les actionnaires – est aujourd'hui une caractéristique essentielle du droit fiscal suisse. Or, ce système peut induire chez les actionnaires, personnes physiques ou morales, certains comportements visant à éviter ou atténuer cette double imposition économique en aménageant leurs rapports juridiques avec la société pour, par exemple, maximiser les versements dus sous la forme de charges déductibles du bénéfice de celle-ci.

Il se peut en effet qu'un porteur de part bénéficie d'un avantage financier du fait d'un contrat avec la société à des conditions qui lui sont favorables par rapport aux valeurs du marché. Cet avantage constituera alors une *prestation appréciable en argent* (PAA).

1.1.2. Typologie

Les PAA peuvent prendre plusieurs formes. Bien qu'il ne soit pas concevable de décrire dans leur intégralité leurs aspects potentiels, il est possible de les inclure dans deux catégories distinctes.

La première catégorie peut être concrétisée par l'ensemble des prestations occultes effectuées par une société envers son actionnaire direct, d'autres sociétés du groupe ou à des actionnaires de celles-ci, et ce en dehors du cadre des activités relatives à son but social.

Bien qu'étant secondaires au niveau du poids économique des transactions visées, il n'en demeure pas moins que les formes d'apparition de ces prestations appréciables en argent effectuées par une société peuvent être très variées. Elles relèveront néanmoins exhaustivement de quatre types³ :

- Accroissement injustifié des frais généraux (paiement d'intérêts excessifs pour un prêt accordé à la société, ...etc.) ;

³ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 197 N 34.

- Comptabilisation insuffisante d'un produit (vente ou location d'un actif à l'actionnaire à un prix sous-évalué, prêt accordé à l'actionnaire sans perception d'intérêts, service rendu par la société sans contre-prestation, ...etc.) ;
- Diminution injustifiée des actifs (renonciation sans cause à une créance contre l'actionnaire, ...etc.);
- Accroissement sans cause des passifs (reprise d'une dette de l'actionnaire, garantie d'un prêt pris par l'actionnaire, ...etc.).

La jurisprudence sur la question est abondante, et témoigne de la diversité des formes de prestations appréciables en argent. Parmi les décisions récentes, on peut relever la comptabilisation insuffisante d'intérêts pour un prêt accordé à l'actionnaire⁴, le paiement de l'indemnité de départ d'un directeur par une société sœur⁵, la rémunération excessive d'intérêts sur un prêt accordé à un proche de l'actionnaire⁶, la vente d'un immeuble aux actionnaires à un prix inférieur à sa valeur vénale⁷ ou les services rendus à l'actionnaire unique sans contre-prestation correspondante⁸.

La seconde catégorie des aspects des prestations appréciables en argent se rattache à la problématique des prix de transferts, et sera abordée ci-dessous⁹.

1.1.3. Conditions

Les PAA se rattachent généralement à un acte juridique conclu entre la société de capitaux et l'actionnaire ou le proche de celui-ci. En soi, ces conventions n'engendrent aucune conséquence fiscale et sont valables juridiquement. En effet, comme l'a confirmé le Tribunal fédéral dans l'arrêt Bellatrix, « La société anonyme peut en principe conclure librement tous les contrats civils ou commerciaux avec ses membres [...]. Les prestations qu'elle fait en

⁴ TF 20.6.05, 2A.355/2004.

⁵ TF 14.5.04, 2A.249/2003.

⁶ TF 23.6.06, 2A.16/2006.

⁷ TF 9.12.04, 2A.317/2004.

⁸ TF 24.6.05, 2A.709/2004.

⁹ Voir point 3.

exécution de ces conventions n'ont pas leur cause dans la qualité d'actionnaire de celui qui les reçoit. »¹⁰.

Toutefois, la société anonyme est un sujet de droit indépendant dont la finalité inclut la recherche de profit dans le cadre de son but statutaire. En conséquence, les relations d'affaires qu'elle conclut avec ses actionnaires ou leurs proches doivent respecter le prix de pleine concurrence (*dealing at arm's length principle*), soient les conditions qui prévalent dans le cadre de ses relations avec les tiers¹¹.

Sous l'angle du droit fiscal, le manquement à cette exigence générera une prestation appréciable en argent, assimilable à une distribution dissimulée de bénéfices au sens des art. 58 al. 1 lit. b LIFD et 24 al. 1 lit. a LHID et qui devra être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société dans la mesure où le prélèvement effectué sur le résultat commercial ne sert pas à couvrir une dépense justifiée par l'usage commercial¹². Il s'agit en effet, comme le souligne le Tribunal fédéral, de « répartitions de bénéfices d'une société de capitaux qui ne figurent pas ouvertement dans la comptabilité commerciale mais qui sont au contraire dissimulées par les écritures comptables, de telle sorte qu'elles apparaissent sous un faux jour ou n'apparaissent pas du tout »¹³.

Notre Haute Cour a clairement défini les conditions relatives à l'existence d'une PAA. Celles-ci sont, cumulativement¹⁴ :

a) La société effectue une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante :

Cette condition implique un déséquilibre entre les valeurs économiques de la prestation accordée à l'actionnaire et de celle qu'elle reçoit en échange. Il doit excéder celui qui pourrait avoir lieu entre parties indépendantes dans le cadre de leurs marges d'appréciation respectives, et impliquer un appauvrissement effectif de la société¹⁵. En d'autres termes, le prix de pleine concurrence doit ne pas avoir été respecté, et ce en défaveur de la société.

¹⁰ ATF 107 Ib 325 c. 3c.

¹¹ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 196 N 32.

¹² La société ayant distribué une PAA devra également verser l'impôt anticipé (voir point 2.2.1.1.).

¹³ Archives 66, 458.

¹⁴ ATF 115 Ib 238 – RDAF 1992 p.85 ; ATF 113 Ib 23 ; ATF 119 Ib 431 – SJ 1994 p.85.

¹⁵ GLAUSER, *Apports*, p. 106.

Ici, la condition du *dealing at arm's length* se confond avec celui de la justification par l'usage commercial des dépenses portées en déduction du bénéfice imposable figurant aux art. 58 al. 1 lit. b LIFD et 24 al. 1 lit. a LHID¹⁶. Ce critère ne vise pas à permettre à l'autorité fiscale d'apprécier l'opportunité des dépenses faites par la société dans la marche des affaires¹⁷, mais uniquement à rejeter la déductibilité des charges qui ne présenteraient pas de lien de causalité avec le but social de l'entreprise¹⁸. Le raisonnement est identique s'agissant d'un avantage concédé qui se traduit par un produit insuffisant comptabilisé auprès de la société, en application des articles 58 al. 1 lit. c LIFD et 24 al. 1 lit. b LHID¹⁹.

- b) Cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près :
Selon le Tribunal fédéral, « la qualité d'actionnaire doit être la cause de l'avantage concédé »²⁰. En effet, le lien d'actionnariat représente le cœur de la notion de prestation appréciable en argent, dans la mesure où il doit constituer la source du déséquilibre en faveur de l'actionnaire entre les prestations. Pour preuve, l'art. 20 lit. c LIFD inclut dans le rendement imposable de fortune mobilière des personnes physiques « les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent **provenant de participations de tout genre** ».

La doctrine reste partagée sur la nécessité d'une condition supplémentaire – outre le lien objectif de sociétariat – relative à l'existence d'une influence particulière du bénéficiaire de la prestation sur l'entreprise. Certains auteurs considèrent en effet que l'actionnaire doit aussi pouvoir influencer les décisions de la société²¹, dans la mesure où cette capacité est considérée comme déclenchant l'attribution de l'avantage. Toutefois, selon nous, cet élément n'est pas essentiel ; comme le relève YERSIN, la distribution dissimulée de bénéfice n'est pas objectivement caractérisée par l'influence que l'actionnaire peut exercer sur la société, mais par le fait que la prestation n'aurait pas été effectuée si le bénéficiaire était une personne étrangère à la société. Cette

¹⁶ GLAUSER, *Apports*, p. 107.

¹⁷ YERSIN, p. 41 ; TF 4.2.05, 2A.71/2004.

¹⁸ GEHRIG, p. 90.

¹⁹ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 196 N 31.

²⁰ ATF 107 Ib 325 c. 3b.

²¹ GEHRIG, p. 128; BRÜLSAUER/KUHN, Art. 58 N 144.

caractéristique constitue précisément la troisième condition découlant de la définition de la PAA concrétisée par le Tribunal fédéral²².

La prestation en cause peut aussi avoir été faite à une personne *proche* de l'actionnaire. La loi ne fournit pas d'indications quant à l'étendue de cette qualité. La jurisprudence l'a définie comme incluant premièrement toute personne présentant un lien personnel, économique ou juridique avec l'actionnaire et qui constitue l'origine de la prestation appréciable en argent à la lumière des circonstances d'espèce²³. Deuxièmement, font également partie des proches les personnes à qui l'actionnaire a permis de disposer librement de la société appauvrie²⁴. Enfin, l'autorité fiscale peut présumer que le destinataire de la prestation est un proche lorsque cela représente le seul élément pouvant expliquer le non respect du prix de pleine concurrence²⁵.

Ce dernier « type » de proche constitue à notre avis un élargissement pour le moins arbitraire de cette notion. En effet, cela a pour conséquence que le seul fait de recevoir une prestation ayant une valeur économique et ne respectant pas les conditions du marché présume la qualité de proche de l'actionnaire. Dans la mesure où la prestation appréciable en argent se base fondamentalement sur le lien entre société et actionnaire, une telle présomption n'a pas lieu d'être. L'analyse des circonstances d'espèce permettant d'établir le lien entre le bénéficiaire et l'actionnaire devrait prévaloir. C'est ce lien qui doit expliquer la prestation appréciable en argent, et non l'inverse.

c) Cette prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers (caractère insolite de la prestation) :

Cette condition découle des précédentes, et implique de manière indirecte la violation de l'*arm's length principle*. Elle met en évidence l'importance du lien entre société et actionnaire, et le cas échéant entre actionnaire et proche.

²² Voir lettre c) ci-dessous.

²³ Archives 65, 397 – RDAF 1997 p. 519.

²⁴ Archives 68, 596 – RDAF 1999 p. 460.

²⁵ ATF 119 Ib 436 ; STOCKAR, p.48.

- d) 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 :

Cette dernière exigence tend à écarter de la définition des prestations appréciables en argent les cas où aucune des parties n'ont eu l'intention de favoriser l'actionnaire ou le proche. Toutefois, la subjectivité de cette condition n'est qu'apparente dans la mesure où l'on se base non pas sur ce que les parties ont reconnu mais sur ce qu'elles *auraient dû* reconnaître²⁶. Bien qu'il soit difficile de contester la fonction de cette objectivisation, on ne peut que recommander une certaine souplesse quant à cette condition, en particulier dans les cas où l'établissement du prix de pleine concurrence est complexe.

La structure susmentionnée de la définition des prestations appréciable en argent sous l'angle fiscal présente un certain nombre de paramètres susceptibles d'élargir de façon inopportune l'étendue de cette notion.

L'arrêt suivant du Tribunal administratif du canton de Genève du 3 octobre 2006²⁷ permet d'illustrer ce risque. L'état de fait comprenait une société ayant accordé un prêt sans intérêts à sa filiale sise en Argentine. L'administration fiscale cantonale avait alors supposé l'existence d'une PAA et ajouté au bénéfice déclaré pour la période fiscale 2002 le montant des intérêts calculés en application de la notice de l'AFC relative aux taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent. Cependant, selon la société, le prêt était destiné à compensation en vue d'augmentation du capital-actions de sa filiale ; la Commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct approuva les conclusions de cette dernière et considéra que le prêt sans intérêt constituait un apport dissimulé en faveur de la filiale.

Sur recours de l'administration fiscale cantonale et de l'AFC, jointe à la procédure, le Tribunal administratif a donné raison à celles-ci en réintégrant dans le bénéfice imposable de la société le montant litigieux correspondant aux intérêts qui auraient dû être perçus. Or, le raisonnement qui ressort des considérants est pour le moins étonnant.

²⁶ ATF 113 Ib 23 c. 2c.

²⁷ RDAF 2007 p. 188.

Dans le cas d'espèce, on ne peut contester la disproportion entre la prestation et la contre-prestation ni le fait que l'avantage accordé était clairement reconnaissable aux organes de la société mère. Toutefois, s'agissant des deux autres conditions²⁸, le Tribunal administratif affirme que « la filiale est une société indépendante de la maison mère ; elle doit être considérée comme un tiers au sens de l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD. La société a donc accordé un bénéfice dissimulé à un tiers qui n'est pas justifié par l'usage commercial. Le prêt octroyé a pour but d'aider financièrement la filiale ; cette transaction n'aurait donc pas été faite avec un tiers ». L'instance cantonale tente de mettre en évidence la qualité de *tiers* de la filiale au sens de la disposition susmentionnée. Toutefois, bien que celle-ci fasse référence aux *distributions dissimulées de bénéfice* et aux *avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial*, ces deux éléments sont compris dans la notion de prestation appréciable en argent²⁹.

Ceci a pour conséquence que toutes les conditions de la PAA doivent être remplies pour permettre un redressement sur cette base. Or, il ressort de l'état de fait que l'avantage a été accordé par la société à sa filiale, et non pas à un actionnaire. L'existence d'une PAA ne pourra donc être établie uniquement si le bénéficiaire de la prestation – soit la filiale – est qualifié de *proche* de l'actionnaire. Cela est envisageable dans le cas où la société mère est détenue par un actionnaire unique ou un nombre restreint de porteurs de parts, mais non pas dans l'hypothèse où elle serait cotée en bourse dans la mesure où il serait difficile de concevoir un lien suffisamment étroit entre un seul actionnaire et la filiale. Dans notre cas, l'état de fait n'est pas assez complet pour permettre de trancher cette question.

Il n'en demeure pas moins que le Tribunal administratif semble présumer la qualité de *proche* de la filiale du simple fait de l'avantage accordé, ce qui, comme on l'a souligné plus haut, élargit de manière injustifiée la notion de prestation appréciable en argent.

En outre, à supposer qu'il existe effectivement une prestation appréciable en argent, la référence à l'art. 58 al. 1 lit. b LIFD est selon nous erronée. Cette disposition devrait s'appliquer exclusivement aux redressements liés aux charges qui ont grevé sans fondement le bénéfice imposable³⁰, alors que dans l'arrêt considéré, il s'agit d'un produit qui n'a pas été

²⁸ Voir lettres b et c ci-dessus.

²⁹ GLAUSER, *Apports*, p. 106.

³⁰ GLAUSER, *Apports*, p. 116 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 196 N 31 ; *contra* HÖHN/WALDBURGER, p. 469.

comptabilisé chez la société mère. Un tel redressement devrait en effet se baser sur l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD (produits non comptabilisés dans le compte de résultat).

Ainsi, selon nous, les conditions d'existence d'une prestation appréciable en argent ne sont pas formellement remplies. Certes, dans le cas d'espèce, la société mère a accordé un avantage à sa filiale du fait d'une relation contractuelle dont les conditions s'écartent du prix de pleine concurrence. Mais en vertu du principe de la liberté contractuelle, les entités d'un groupe sont, dans les limites de la loi, libres de conclure des transactions aux conditions qu'elles choisissent ; aucune disposition légale de droit civil ne requiert un rendement *arm's length* en faveur de la mère, qui n'est en somme pas appauvrie par l'opération dans la mesure où, détenant la filiale bénéficiaire, elle conserve indirectement le bénéfice de l'avantage qu'elle lui octroie³¹. Par conséquent, une créance en restitution envers la filiale fondée sur l'enrichissement illégitime devrait être exclue, et l'absence de réalisation comptable chez la société mère ne viole pas les règles du droit commercial³².

Or, selon le principe de détermination (*Massgeblichkeitsprinzip*) découlant de l'art. 58 al. 1 lit. a LIFD, « en renvoyant au droit comptable, le droit fiscal reprend à son compte tous les principes comptables applicables, codifiés ou non, qu'ils se rapportent au principe de comptabilisation ou d'évaluation » (principe de détermination matériel)³³. De plus, il exige que l'on se base sur le bilan commercial tel qu'établi concrètement dans chaque cas d'espèce (principe de détermination formel)³⁴. Ainsi, si le droit comptable n'est pas transgressé, seule une base légale fiscale peut permettre à l'autorité fiscale de procéder à un redressement du résultat.

Sur le plan fiscal, étant donné l'absence d'appauvrissement effectif de la société mère, on ne saurait considérer qu'elle accorde une prestation appréciable en argent³⁵. Les règles correctrices légales en faveur du fisc figurant à l'art. 58 al. 1 lit. b à c LIFD³⁶ ne devraient pas trouver application, donc ne peuvent non plus justifier un redressement du bénéfice imposable. Les conséquences fiscales potentielles seront, en réalité, relatives à la problématique de l'apport dissimulé.

³¹ GLAUSER, *Apports*, p. 206s.

³² GLAUSER, *Apports*, p. 206.

³³ GLAUSER, *Apports*, p. 71.

³⁴ GLAUSER, *Apports*, p. 73.

³⁵ Voir ci-dessus lettre a).

³⁶ GLAUSER, *Apports*, p. 98.

1.2. Droit commercial

Sur le plan du droit commercial, l'approche adoptée s'agissant des *prestations accordées* – pour prendre un terme générique – aux actionnaires est concrétisée par l'art. 678 CO. Cet article découle de la notion générale de l'enrichissement illégitime de l'art. 62 CO et par conséquent vise avant tout, contrairement aux normes purement fiscales évoquées jusqu'ici, à rétablir l'équilibre patrimonial sous l'angle du droit privé entre société et actionnaire/proche. Il permet à la société et à tout actionnaire d'ouvrir action en paiement à la société dans les cinq ans à compter de la réception de la prestation en cause³⁷.

L'art. 678 al. 1 CO établit que « les actionnaires et les membres du conseil d'administration, ainsi que les personnes qui leur sont proches, qui ont perçu **indûment et de mauvaise foi** des dividendes, des tantièmes, d'autres parts de bénéfice ou des intérêts intercalaires sont tenus à restitution ».

La distribution de ces éléments est effectuée de manière indue lorsque le bénéfice a été versé en violation de la loi ou des statuts, lorsque le bénéfice a été créé de façon illicite ou lorsque l'existence du bénéfice n'a été établie que par le biais d'un bilan non conforme à la loi³⁸. Cette condition est notamment réalisée en cas de violation de l'art. 674 CO s'agissant des dividendes et de l'art. 676 CO pour les intérêts intercalaires, ou des règles relatives à l'établissement de la comptabilité de la société³⁹. En somme, sont visées toutes les distributions violant l'interdiction légale ou statutaire de versement de dividendes, intérêts intercalaires et autres parts du bénéfice ainsi que tout paiement anticipé de bénéfice sans que les conditions formelles de versement d'un dividende ne soient remplies⁴⁰.

La seconde condition de l'art. 678 al. 1 CO fait référence à la mauvaise foi du bénéficiaire, soit au principe général découlant de l'art. 3 CC. Ainsi, la bonne foi est présumée, mais celui qui savait ou devait savoir en raison, et ce notamment en raison de sa fonction au sein de la

³⁷ Art. 678 al. 3 et 4 CO.

³⁸ CONSEIL FEDERAL, Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes du 23 février 1983, FF 1983, p. 922.

³⁹ MONTAVON/WERMELINGER, p. 107.

⁴⁰ URECH (séminaire).

société ou de sa qualité d'actionnaire majoritaire, que le versement violait les dispositions légales et statutaires applicables ne pourra se prévaloir de sa bonne foi⁴¹.

L'art. 678 al. 2 CO est quant à lui consacré à un cas spécifique de restitution. Selon cette disposition, le bénéficiaire est tenu de restituer « les autres prestations de la société qui sont en disproportion évidente avec leur contre-prestation et la situation économique de la société ». On vise ici les distributions dissimulées de bénéfices, soient toutes les attributions non justifiées d'avantages appréciables en argent ne prenant pas la forme d'une distribution formelle⁴².

La teneur actuelle de l'art. 678 CO découle de la Loi fédérale sur la révision du droit des sociétés anonyme, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1992⁴³. Sa portée a été considérablement étendue par rapport à sa version antérieure, qui n'incluait que les distributions de liquidités et n'imposait pas d'obligation de restitution pour les proches des actionnaires/administrateurs. Cette évolution illustre l'influence des notions fiscales développées par la jurisprudence, en particulier s'agissant de celle de *proche* décrite plus haut⁴⁴.

Dès lors, on peut se poser la question de savoir dans quelle mesure la notion de *prestation appréciable en argent* au sens du droit fiscal se recoupe avec les prestations visées à l'art. 678 al. 2 CO. Les conditions posées par celui-ci sont les suivantes :

- La disproportion évidente entre la prestation de la société et la contre-prestation ;
- La disproportion évidente entre la prestation de la société et sa situation économique ;
- Le bénéficiaire est un actionnaire, un administrateur ou un proche de ces derniers ;
- La mauvaise foi du bénéficiaire.

Compte tenu de l'objectif de la norme, qui s'inscrit dans un but de rectification d'un enrichissement illégitime, la mauvaise foi du bénéficiaire remplace l'exigence du caractère reconnaissable aux organes de la société de la prestation appréciable en argent au sens fiscal. Quant au destinataire de l'avantage concédé, comme on l'a mentionné, les mêmes personnes sont visées aussi bien en droit fiscal qu'en droit commercial ; la restitution de l'avantage à la

⁴¹ MONTAVON/WERMELINGER, p. 108.

⁴² URECH (séminaire).

⁴³ RO 1992 733 785; FF 1983 II 757.

⁴⁴ Voir point 1.1.3. ; URECH (séminaire).

société est justifiée si un proche d'un actionnaire ou administrateur est bénéficiaire dans la mesure où l'octroi de la prestation a pour origine le lien existant entre ces derniers.

La *disproportion évidente* exigée par l'art. 678 al. 2 CO constitue a priori une condition analogue à celle d'absence de contre-prestation *correspondante* ou *équivalente* mis en évidence s'agissant des PAA au sens fiscal. Ces deux notions font incontestablement référence au respect de l'*arm's length principle*. Toutefois, en appliquant une interprétation littérale, on serait tenté de conclure que la *disproportion évidente* – notion de droit civil – constitue une condition plus restreinte. La jurisprudence du TF étant restée muette sur la question, l'incertitude demeure. Néanmoins, nous sommes d'avis qu'il devrait exister une distinction ; l'évidence de la disproportion se réfère implicitement à la mauvaise foi du bénéficiaire, qui peut, dans le cadre de l'art. 678 al. 2 CO, être aussi bien une personne physique proche d'un actionnaire minoritaire qu'une société détenant l'ensemble du capital-actions. Par conséquent, le critère utilisé doit pouvoir prendre en compte l'étendue de ces possibilités, contrairement aux PAA pour lesquelles on se placera toujours au niveau des organes de la société pour déterminer si le caractère insolite de la prestation est reconnaissable ou non. L'élément subjectif doit, sans pour autant être déterminant, être pris en compte dans la mesure où la bonne foi du bénéficiaire reste initialement présumée. Selon nous, la terminologie de cette disposition concrétise ainsi une approche différente de celle prévalant en matière de prestations appréciables en argent au sens fiscal.

Enfin, selon les termes de l'art. 678 al. 2 CO, l'obligation de restitution requiert l'évidence de la disproportion entre prestation de la société et la situation économique de celle-ci. La doctrine critique, à juste titre selon nous, une interprétation trop littérale de ce critère⁴⁵. La situation économique de la société ne devrait être prise en considération que pour l'examen de la disproportion ; sa prise en compte implique que la prestation devrait s'évaluer en fonction du type de l'entreprise⁴⁶. Le Tribunal fédéral n'a à ce jour pas encore pu prendre position.

Etant donné la teneur actuelle de l'art. 678 CO, on peut légitimement se poser la question d'un éventuel changement de pratique de l'Administration fédérale des contributions. En effet, depuis le 1^{er} juillet 1992, le bénéficiaire de distributions dissimulées de bénéfices (et non plus seulement de distributions ouvertes) peut être tenu à restitution si l'action est intentée. Dans la mesure où le montant en cause est restitué par le bénéficiaire, quid de

⁴⁵ BÖCKLI, N 1428 ss.

⁴⁶ MONTAVON / WERMELINGER, p. 108.

l'imposition de ce dernier ? L'AFC a formellement confirmé que sa pratique demeurera inchangée : « La nouvelle teneur de l'article 678 CO ne saurait rien changer au fait que les distributions dissimulées de bénéfices sont imposables. Comme jusqu'à présent, la société devra se laisser opposer le bilan et le compte de profits et pertes qu'elle a joints à sa déclaration d'impôt »⁴⁷. Elle considère ainsi, sur le plan fiscal, que la restitution effectuée en application de l'art. 678 CO ne constitue non pas une pure restitution de la PAA à la société, mais un apport de capital d'un même montant en faveur de cette dernière. Le bénéficiaire (ou *ex-bénéficiaire* sur le plan du droit des obligations) restera imposé sur le montant de la PAA.

On pourrait contester la pratique de l'AFC dans la mesure où celle-ci crée une incohérence entre les approches respectives adoptées par le droit fiscal et le droit privé, et ce d'autant plus que l'actuel article 678 CO dénote une influence claire des notions fiscales développées par la jurisprudence en matière de PAA. En outre, elle implique l'imposition de la personne bénéficiaire alors même qu'elle a été légalement tenue de restituer l'avantage qui constitue un enrichissement illégitime ; cela va à l'encontre du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive⁴⁸.

Or, concrètement, une solution différente de la pratique annoncée de l'AFC est difficilement concevable. En effet, à supposer que la restitution au sens de l'art. 678 CO implique l'annulation de la PAA au niveau fiscal, cela aurait pour conséquence de garantir une échappatoire dans le cas où une PAA est établie par le fisc et d'éviter le redressement du bénéfice ou du revenu imposable du bénéficiaire. Une telle solution constituerait indubitablement une incitation aux distributions dissimulées de bénéfices, particulièrement au sein des groupes de sociétés dans la mesure où la qualité pour agir pour l'action en restitution appartient aux actionnaires et à la société.

⁴⁷ Circulaire n° 25, p. 8.

⁴⁸ Art. 127 al. 2 Cst.

1.3. Droit pénal

Toute prestation appréciable en argent est fondamentalement génératrice de conséquences au niveau fiscal. Or, certaines peuvent également être constitutives d'une infraction pénale relative aux normes de droit pénal général ou/et de droit pénal fiscal.

1.3.1. Droit pénal général

Il existe plusieurs normes de droit pénal général susceptibles d'application dans le cadre des prestations appréciables en argent. Il s'agit essentiellement de la Gestion déloyale (art. 158 CP) ainsi que du Faux dans les titres (art. 251 CP), que nous détaillerons ci-dessous, bien que d'autres dispositions puissent être applicables, telles que les art. 152 CP (Faux renseignements sur des entreprises commerciales), 153 CP (Fausse communications aux autorités chargées du registre du commerce), 163 CP (Banqueroute frauduleuse), 164 CP (Diminution effective de l'actif au préjudice des créanciers) et 253 CP (Obtention frauduleuse d'une fausse constatation)⁴⁹.

1.3.1.1. Gestion déloyale (art. 158 CP)

L'art. 158 CP ne réprime pas seulement l'exercice déloyal d'un pouvoir de gestion (ch. 1), mais également l'abus d'un pouvoir de représentation (ch. 2). Ces comportements impliquent l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la victime ainsi que la violation du rapport de confiance existant entre celle-ci et l'auteur⁵⁰.

Dans le cadre de la problématique des prestations appréciables en argent, on s'intéressera spécifiquement à l'art. 158 ch. 1 CP visant l'abus du pouvoir de gestion. Les éléments constitutifs de cette infraction sont⁵¹ :

- Un devoir de gestion ou de sauvegarde ;
- Une violation de ce devoir ;
- Un dommage ;
- Un rapport de causalité ;
- L'intention, le dol éventuel suffisant.

⁴⁹ URECH (séminaire).

⁵⁰ HURTADO POZO, p. 336 N 1238.

⁵¹ URECH (séminaire).

Le dessein d'enrichissement illégitime en faveur de l'auteur ou d'un tiers n'est pas une condition d'application, mais une circonstance aggravante (art. 158 ch. 1 al. 3 CP).

Selon l'art. 158 ch. 1 al. 1 et 2 CP, peuvent être responsable de gestion déloyale « celui qui, en vertu de la loi, d'un mandat officiel ou d'un acte juridique, est tenu de gérer les intérêts pécuniaires d'autrui ou de veiller sur leur gestion » et le gérant d'affaires sans mandat. Sont ainsi gérants au sens de cette disposition notamment le gérant chargé par contrat, les employés ayant la responsabilité de veiller sur le patrimoine de leur employeur, les administrateurs de sociétés, les organes des personnes morales ainsi que toute personne exerçant une fonction dirigeante, y compris celle qui l'exerce par l'entremise d'un homme de paille⁵². Il n'est pas indispensable que l'auteur soit seul à pouvoir engager par contrat celui dont il est gérant ; il suffit qu'il dispose d'une indépendance suffisante et d'un pouvoir de disposition autonome sur les biens dont il a la responsabilité⁵³.

S'agissant du caractère de déloyauté, le Tribunal fédéral a affirmé que la gestion déloyale consiste dans l'infidélité à l'égard de celui envers lequel on est engagé⁵⁴, et ce en violation des obligations découlant de la loi, d'un mandat officiel ou d'un acte juridique⁵⁵. Le gérant peut ainsi être, comme c'est le cas d'un administrateur d'une société anonyme, chargé de conserver le patrimoine ou de l'augmenter ; en autorisant une PAA au détriment de la société, il viole son devoir de fidélité découlant de l'art. 717 CO, donc commet un acte de gestion déloyale.

La gestion déloyale au sens de l'art. 158 CP amène une question qui se rattache à une situation particulière ; cette infraction pénale peut-elle être réalisée dans le cas où une prestation appréciable en argent est attribuée à son actionnaire unique ? La jurisprudence à ce sujet a évolué. Le TF a en effet d'abord considéré, dans le cadre de la cession d'un actif à l'actionnaire unique, que « la société anonyme, même si elle n'appartient qu'à un actionnaire, est seule propriétaire de son actif. Cet actif constitue donc la fortune d'autrui au sens de l'art. 159 CP⁵⁶, non seulement à l'égard des tiers mais également envers chacun des organes de la société. Si la fortune de la société est protégée pénalement c'est, comme en matière civile, afin de sauvegarder non seulement les intérêts des actionnaires et des créanciers sociaux, mais

⁵² HURTADO POZO, p. 337 N 1244; ATF 105 IV 106 ; ATF 100 IV 113 – JdT 1975 IV 8.

⁵³ HURTADO POZO, p. 338 N 1246; ATF 105 IV 308 – JdT 1981 IV 81.

⁵⁴ ATF 86 IV 14 – JdT 1960 IV 76.

⁵⁵ ATF 80 IV 247 – JdT 1955 IV 81.

⁵⁶ Ancien art. 158 CP.

également les intérêts de la société elle-même »⁵⁷. Ainsi, l'organe d'une société qui ne compte qu'un actionnaire peut commettre un acte de gestion déloyale dans la mesure où la société constitue une personne juridique autonome et indépendante de celle de l'actionnaire unique.

Dans un arrêt ultérieur⁵⁸, le Tribunal fédéral a confirmé cette approche, en rappelant que la société n'est ni une fiction ni un deuxième portemonnaie dont l'actionnaire et administrateur unique puisse disposer à sa guise. Cependant, il fournit une précision quant à la violation du devoir de gestion dans le cadre de la configuration à actionnaire et administrateur unique ; ce n'est que si la fortune nette après le prélèvement ne couvre plus le capital social que la gestion déloyale peut être réalisée. L'application de la norme pénale ne peut entrer en compte uniquement si les intérêts des créanciers de la société sont menacés, ce qui sera le cas si le capital social et les réserves obligatoires ne sont plus entièrement couverts ; dans la mesure où l'administrateur viole des dispositions ne visant à protéger que les actionnaires, son accord d'actionnaire unique suffit à justifier l'atteinte au patrimoine de la société, il ne commet ainsi pas d'acte de gestion déloyale au sens du code pénal.

En somme, on peut déduire de ce qui précède que la violation du devoir de gestion sera incontestablement réalisée lorsqu'à la suite d'une prestation appréciable en argent, le capital social et les réserves légales ne sont plus intégralement couverts. En outre, la violation a lieu lors d'une distribution dissimulée de bénéfice lorsqu'il y a une pluralité d'actionnaire et que chacun d'eux n'a pas donné son accord à la distribution.

1.3.1.2. Faux dans les titres (art. 251 CP)

Comme on a pu le voir en examinant la diversité des aspects des PAA⁵⁹, leur réalisation peut s'effectuer par la conclusion de rapports contractuels qui ne respectent pas le prix de pleine concurrence. Dans cette hypothèse, les titres émis qui s'y rattachent sont conformes à la transaction qui a effectivement eu lieu. Dans le cas contraire, la prestation appréciable en argent pourra être constitutive d'un faux dans les titres au sens de l'art. 251 CP.

Cette infraction comprend les éléments constitutifs suivants :

⁵⁷ ATF 97 IV 10 c. 4 – JdT 1971 IV 103.

⁵⁸ ATF 117 IV 259 – JdT 1993 IV 80.

⁵⁹ Voir point 1.1.2.

- Un titre ;
- Un comportement punissable (usage ou création d'un titre faux ou falsifié) ;
- Un dessein spécifique (atteintes aux droits d'autrui ou recherche d'un avantage illicite pour soi ou pour un tiers) ;
- L'intention, le dol éventuel suffisant.

La notion de titre englobe tout écrit destiné et propre à prouver un fait ayant une portée juridique et tout signe destiné à prouver un tel fait, ainsi que les enregistrements sur des supports de données ayant la même destination (art. 110 al. 4 CP). Factures, quittances, relevés bancaires, contrats et documents comptables sont ainsi susceptibles de constituer un titre au sens de cette disposition⁶⁰. Quant au comportement punissable visé à l'art. 251 CP, il vise non seulement la création ou la falsification d'un titre (faux *matériel*), mais également le fait d'établir un fait faux dans un document valable (faux *intellectuel*)⁶¹.

Or, les normes de droit pénal fiscal – soient les articles 186 LIFD et 59 LHID – répriment également l'usage de faux dans une certaine mesure. Mais l'application simultanée de ces dispositions avec l'art. 251 CP n'a pas lieu. En effet, lorsqu'un faux est créé ou utilisé dans un but exclusivement fiscal, seule la LIFD/LHID demeure applicable⁶².

La jurisprudence à ce sujet a cependant fortement varié au cours des dernières années sur la question de savoir si l'intention de l'auteur dans la falsification ou la création du faux (but exclusivement fiscal ou non) était déterminante ou s'il convenait de juger objectivement si le faux était susceptible d'une utilisation dans un but autre que fiscal, auquel cas l'art. 251 CP serait également applicable⁶³. Le Tribunal fédéral semble s'être rattaché au critère de l'intention de l'auteur pour déterminer la finalité du faux, et par conséquent l'application simultanée de l'art. 251 CP ; selon notre Haute Cour, le fait qu'objectivement un document utilisé à des fins fiscales puisse également servir de preuve dans les rapports de droit civil ne supprime pas le caractère fiscal de l'infraction et ne justifie donc pas l'application de l'art. 251 CP⁶⁴. Dans un arrêt ultérieur, le TF confirme cette jurisprudence mais pose une présomption s'agissant du faux portant sur un bilan commercial d'une société anonyme ;

⁶⁰ ATF 103 IV 240 ; 102 IV 191 ; ATF 118 IV 35.

⁶¹ MOREILLON/KUHN, p. 110.

⁶² URECH (séminaire).

⁶³ ATF 92 IV 44 – JdT 1966 IV 50 ; ATF 101 IV 53 – JdT 1976 IV 85 ; ATF 103 IV 36 – JdT 1978 IV 50 ; ATF 106 IV 38 – JdT 1981 IV 48.

⁶⁴ ATF 108 IV 27 c. 3b – JdT 1983 IV 43.

celui-ci ayant pour fonction de renseigner non seulement l'autorité fiscale mais aussi les tiers sur la situation financière de la SA, celui qui établit un tel faux accepte l'éventualité d'une utilisation non fiscale du document et peut se voir opposer concurremment l'art. 251 CP, sauf si deux bilans – dont l'un à fin fiscale et objet du faux, l'autre à fin commerciale – sont établis⁶⁵.

Selon cette logique, cette présomption devrait s'étendre à tous les documents relatifs à la comptabilité de la société qui sont rendus accessibles non seulement au fisc mais également à des tiers. En somme, la destination objective du faux devrait l'emporter selon nous ; si l'auteur devait savoir que le titre pouvait être utilisé à des fins autres que fiscales, il devrait pouvoir se voir opposer aussi l'art. 251 CP. Cette solution respecte l'élément subjectif de cette disposition étant donné que le dol éventuel est suffisant.

1.3.2. Droit pénal fiscal

1.3.2.1. Contraventions fiscales

Les contraventions fiscales (art. 174ss LIFD et 55ss LHID) répriment la violation des obligations de procédure ainsi que la soustraction d'impôt. En pratique, cette dernière accompagne souvent la prestation appréciable en argent, mais sans pour autant en constituer une conséquence inhérente.

Selon les articles 175 al. 1 LIFD et 56 al. 1 LHID, la soustraction d'impôt est réalisée par le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, ainsi que par celui qui intentionnellement ou par négligence, n'aura pas retenu l'impôt à la source ou retenu un montant insuffisant alors qu'il était tenu de le percevoir. Bien que la peine en soit atténuée, la tentative est également punissable (art. 176 LIFD et 56 al. 2 LHID).

La condition subjective de cette infraction implique l'intention ou la négligence. Un comportement intentionnel suppose qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes⁶⁶. Quant à la négligence, cette condition sera remplie lorsque « par une imprévoyance coupable, [l'inculpé] ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte.

⁶⁵ ATF 122 IV 25 c. 3c – JdT 1998 IV 11.

⁶⁶ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 509 N 18 ; RDAF 2003 II 622 c. 4.3.

L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (cf. art. 18 al. 3 CP) »⁶⁷.

Compte tenu de ses éléments constitutifs, la soustraction d'impôt implique la dissimulation d'éléments que l'autorité fiscale ne pouvait pas établir sur la seule base de la déclaration d'impôt et de ses annexes⁶⁸. Ainsi, si une PAA sous la forme de charges excessives est décelable sur la base des documents fournis, elle ne pourra constituer une soustraction d'impôt. En revanche, l'absence de comptabilisation d'un produit, en faveur d'un actionnaire, aura pour conséquence la commission de cette infraction fiscale⁶⁹.

Pro memoria, au niveau de l'impôt anticipé, la prestation appréciable en argent pourra également être constitutive d'une soustraction d'impôt (art. 61 LIA) ou d'une mise en péril de l'impôt (art. 62 LIA) dans la mesure où les articles 14 (escroquerie en matière de prestations et de contributions), 15 (faux dans les titres ou obtention frauduleuse d'une constatation fautive) et 16 DPA (suppression de titres) ne s'appliquent pas (art. 61 *in fine* et 62 al. 2 LIA). Lorsque ces dispositions sont applicables, la soustraction d'impôt et la mise en péril de l'impôt seront constitutives de délits fiscaux.

1.3.2.2. Délits fiscaux

1.3.2.2.1. Usage de faux

En matière d'impôts directs, les articles 186 LIFD et 59 al. 1 LHID répriment en tant que délit l'usage de titres **faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu** dans le but de commettre une soustraction d'impôt dans le dessein de tromper l'autorité fiscale. Ainsi, seuls l'usage et le dessein sont déterminants pour la commission de cette infraction⁷⁰. Celle-ci ne requiert pas la consommation d'une soustraction d'impôt ; il s'agit d'un délit d'activité et de mise en danger abstraite, donc la tromperie effective de l'autorité fiscale n'importe pas⁷¹.

Ces dispositions font, comme l'art. 251 CP, appel à la définition de *titre* de l'art. 110 al. 5 CP⁷². L'art. 186 al. 1 LIFD fait notamment référence aux livres comptables, bilans, comptes

⁶⁷ RDAF 2003 II 622 c. 4.3.

⁶⁸ URECH (séminaire).

⁶⁹ URECH (séminaire).

⁷⁰ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 516 N 48 ; s'agissant du concours éventuel avec l'art. 251 CP, voir point 1.3.1.2.

⁷¹ AGNER/JUNG/STEINMANN, p. 504.

⁷² Circulaire n° 21, p. 38. S'agissant du concours éventuel avec l'art. 251 CP, voir point 1.3.1.2.

de résultat, aux certificats de salaire et aux attestations de tiers. La déclaration d'impôt ne constitue en revanche pas un titre⁷³.

Un faux dans les titres implique que son auteur veut faire croire que le titre émane d'une personne qui, en réalité, n'en est pas l'auteur⁷⁴. En outre, il y a falsification lorsque l'auteur modifie, de manière illicite, le titre établi par lui-même ou par un tiers⁷⁵. Enfin, un titre est inexact quant à son contenu lorsque l'état de fait déterminant qu'il atteste a été constaté de manière erronée⁷⁶.

Dans le cadre de cette dernière hypothèse, une comptabilité sera considérée comme étant inexacte lorsqu'elle fait apparaître les événements de la vie des affaires de manière incorrecte ou incomplète⁷⁷. Il convient néanmoins de prendre pour base les exigences établies par le droit comptable ; si toutes les normes du droit commercial relatives à la comptabilité sont respectées, le délit de fraude fiscale est exclu, car ce n'est que dans le cas contraire que le bilan sera inexact⁷⁸.

On peut dès lors se demander dans quelle mesure le bilan sera correct lorsque sont attribuées des prestations appréciables en argent. Dans l'hypothèse où la comptabilité viole les règles du droit commercial en la matière, elle sera considérée comme étant inexacte. Si l'absence de comptabilisation d'un produit en faveur d'un actionnaire ou d'un proche de ce dernier est admise en tant que violation formelle des normes comptables⁷⁹, il n'en va pas de même du cas où le fisc redresse le bénéfice de la société sur la base d'une PAA effectuée par le biais de la comptabilisation d'une charge exagérée.

En effet, nous avons vu que selon l'art. 678 al. 2 CO, les actionnaires, administrateurs et personnes qui leur sont proches sont tenus de restituer les prestations de la société qui sont en disproportion évidente avec leur contre-prestation et la situation économique de la société. Certains auteurs adoptent une approche objective et considèrent que le bilan est alors inexact dans la mesure où cette créance en restitution n'a pas été comptabilisée ; la volonté d'exécuter

⁷³ ATF 110 Ib 252 – RDAF 1987 p. 274.

⁷⁴ Circulaire n° 21, p. 39.

⁷⁵ Circulaire n° 21, p. 39.

⁷⁶ Circulaire n° 21, p. 39.

⁷⁷ Circulaire n° 21, p. 39.

⁷⁸ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 517 N 49.

⁷⁹ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 517 N 50.

la créance n'importe pas⁸⁰. La majeure partie de la doctrine préconise en revanche une approche subjective⁸¹; la créance ne doit être inscrite au bilan que si la société exprime la volonté de faire valoir son droit. Si tel n'est pas le cas, cela aurait pour conséquence la comptabilisation d'un actif qui ne donnera jamais lieu à un paiement et donc une violation des principes comptables⁸².

Selon nous, cette seconde approche nous semble plus convaincante. Comme le souligne GLAUSER, la notion d'actif telle que définie par la comptabilité moderne suppose un flux financier futur; si aucune rentrée financière ne peut être attendue d'un actif, ce dernier n'existe pas au niveau comptable et ne peut être porté au bilan⁸³. L'art. 678 CO attribue le droit à la société de faire valoir une créance et non une obligation de comptabilisation⁸⁴; si elle décide de ne pas l'utiliser, cette créance n'aura aucune valeur économique, donc ne devra pas pouvoir être portée dans les comptes. Le Manuel suisse d'audit confirme par ailleurs cette approche: « il est nécessaire que le conseil d'administration ait la volonté de faire valoir la prestation et que le bénéficiaire soit capable de restituer la prestation ou sa contre-valeur. La créance doit être comptabilisée lorsque la société a la volonté de la faire valoir et que la possibilité existe réellement de la recouvrer. Si ces deux éléments ne sont pas réunis (volonté et possibilité de faire valoir le droit), la créance ne saurait être reconnue au sens du droit commercial »⁸⁵.

1.3.2.2.2. Détournement de l'impôt à la source

Selon les articles 187 LIFD et 59 al. 1 LHID, est punissable celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, détourne les montants perçus à son profit ou à celui d'un tiers. Dans la mesure où une prestation appréciable en argent est octroyée à un actionnaire ou à un de ses proches au moyen de montants dus par la société au titre d'impôt à la source, la PAA sera également constitutive d'un délit au sens des dispositions susmentionnées.

⁸⁰ LOCHER, p. 100; BEHNISCH, p. 380; GURTNER, p. 477.

⁸¹ WEIDMANN, p. 177ss.; GEHRIG, p. 302s; NEUHAUS, p. 54.

⁸² WEIDMANN, p. 177.

⁸³ GLAUSER, *Apports*, p. 123.

⁸⁴ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 517 N 50.

⁸⁵ Manuel Suisse d'audit 1998, p. 429.

2. CONSÉQUENCES FISCALES

2.1. Impôts sur le revenu et le bénéfice

2.1.1. En général

2.1.1.1. Au niveau de la société distributrice

Lorsque les conditions d'une prestation appréciable en argent sont remplies, l'autorité fiscale réintègrera le montant correspondant dans le bénéfice imposable de la société distributrice, soit en vertu d'une violation des principes comptables (art. 58 al. 1 lit. a LIFD – principe de déterminance⁸⁶), soit sur la base de règles fiscales correctrices (art. 58 al. 1 lit. b LIFD et 24 al. 1 lit. a [charge non justifiée par l'usage commercial] ou 58 al. 1 lit. c LIFD et 24 al. 1 lit. b LHID [produit non comptabilisé]).

S'agissant du caractère constitutif de l'art. 678 al. 2 CO pour le redressement fiscal basé sur des charges excessives payées par la société, nous nous référeront aux éléments déjà développés ci-dessus⁸⁷. Selon nous, cette disposition en tant que telle ne constitue pas une norme de comptabilisation ; au contraire, le droit comptable s'oppose à ce qu'une créance soit comptabilisée à l'actif de la société lorsque celle-ci n'a pas l'intention de la faire valoir ou que le débiteur ne sera jamais en mesure de payer. L'art. 58 LIFD conserve par conséquent un effet constitutif dans la mesure où le redressement ne peut être effectué sur la base du droit comptable, celui-ci ayant été respecté.

2.1.1.2. Au niveau du destinataire

Le montant correspondant à la prestation appréciable en argent, si le destinataire⁸⁸ est une personne physique, sera réintégré dans le revenu imposable de ce dernier en vertu de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD si la participation se situe dans sa fortune privée et selon l'art. 18 al. 2 LIFD si elle est comprise dans sa fortune commerciale. Au niveau fiscal, le contribuable est ainsi traité comme si un dividende ordinaire ou extraordinaire lui avait été versé.

⁸⁶ Voir point 1.1.3.

⁸⁷ Voir point 1.3.2.2.1.

⁸⁸ On entend ici par *destinataire* la personne déterminée sur la base des règles relatives à l'attribution du revenu sur le plan des impôts directs comme ayant reçu le montant de la prestation, et par conséquent, qui sera imposable à ce niveau (Voir point 2.1.2.).

Si le destinataire est une société de capitaux domiciliée en Suisse et qu'elle est également le bénéficiaire du montant transféré, aucun redressement fiscal au niveau des impôts directs ne sera en principe engendré pour autant que le montant de la PAA reçue ait été dûment comptabilisé et se retrouve dans le bénéfice imposable. Dans le cas contraire, elle s'exposera non seulement à un redressement de son bénéfice imposable, mais également à la commission d'un délit pour usage de faux au sens de l'art. 251 CP et/ou 186 LIFD⁸⁹.

2.1.2. Attribution du revenu

Nous avons vu que la prestation appréciable en argent consistait en l'octroi d'un avantage par la société en faveur de l'actionnaire ou d'une personne proche de ce dernier. Dans l'hypothèse où le proche est le bénéficiaire de la PAA, se pose la question déjà largement développée de l'attribution du revenu. En effet, dans la mesure où la qualité d'actionnaire est la cause de l'avantage concédé, le montant de la PAA doit-il être imposé auprès de l'actionnaire ou du proche ?

2.1.2.1. Principe

En matière d'impôt fédéral direct, la **théorie du triangle** constitue la règle de base selon la jurisprudence du TF⁹⁰ (en droit cantonal, la pratique n'est pas uniforme, la LHID n'obligeant pas les cantons à suivre cette pratique)⁹¹. Celle-ci se base sur le postulat qu'en cas de prestation ne respectant pas le principe de pleine concurrence et faite à un proche d'un actionnaire, c'est ce dernier qui sera imposé. En effet, on considère que la prestation appréciable en argent passe nécessairement par l'actionnaire, qui l'attribue ensuite au proche⁹² (par donation si c'est une personne physique⁹³, par apport s'il s'agit d'une personne morale⁹⁴).

2.1.2.2. Exceptions

Dans le cas où le bénéficiaire est une personne physique, la détermination de l'attribution du revenu fait l'objet d'une approche plus nuancée. En effet, si la théorie du triangle représente

⁸⁹ Pour le cas où le bénéficiaire est un proche de l'actionnaire, voir point 2.1.2.

⁹⁰ ATF 119 Ib 116; TF 21.4.05, 2A.583/2004; TF 2.8.05, 2A.73/2005.

⁹¹ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 200 N 46.

⁹² SCHÄRRER, p. 307.

⁹³ Selon le canton et le montant en question, un impôt sur les donations peut intervenir.

⁹⁴ L'apport étant fiscalement neutre pour la société qui le reçoit (art. 60 lit. a LIFD).

toujours le principe de base⁹⁵, le Tribunal fédéral a néanmoins concrétisé deux exceptions, qui ont été reprises par la pratique de l'AFC⁹⁶.

Le Tribunal fédéral a en 1994⁹⁷ admis premièrement la conception selon laquelle une prestation appréciable en argent puisse être destinée directement à une personne physique proche – qui sera par conséquent imposé – dans un cas où ce dernier était lié à la société par un contrat de travail, donc par un rapport particulier, qui justifie selon lui l'application de la **théorie du bénéficiaire direct** au lieu de la théorie du triangle. Ce raisonnement repose sur le fait que la relation entre la société appauvrie et le bénéficiaire de la prestation est plus étroite que celle qui existe entre celui-ci et l'actionnaire dont il est le proche ; en d'autres termes, c'est ce premier lien qui est sensé expliquer l'avantage octroyé. Toutefois, si la prestation n'a pas été accordée en raison du lien entre la société et l'actionnaire, on ne peut être en présence d'une prestation appréciable en argent. Une telle exception selon nous ne se justifie non seulement pas au niveau de l'attribution du revenu, mais suppose en réalité que l'on ne se situe plus dans une problématique de PAA.

Dans un arrêt ultérieur⁹⁸, le TF a également admis l'application de la théorie du bénéficiaire direct lorsque le bénéficiaire personne physique connaissait ou devait connaître l'existence de l'avantage reçu. Or, il nous est difficile de comprendre en quoi ce critère pouvait avoir une influence sur la détermination de la personne à qui le revenu devait être attribué. L'existence d'une PAA doit pouvoir être reconnaissable aux organes de la société distributrice ; il ne devrait pas y avoir d'obstacle à l'application de la théorie du triangle du simple fait que la bénéficiaire soit consciente de recevoir un avantage, car celui-ci est accordé en raison de sa qualité de proche de l'actionnaire.

2.1.2.3. Prestations entre sociétés sœurs

2.1.2.3.1. Participations détenues dans la fortune commerciale

Le Tribunal fédéral a en 1993 confirmé l'application de cette théorie dans le cadre d'un avantage accordé entre sociétés sœurs détenues par un actionnaire commun: « Lorsque des libéralités interviennent entre sociétés faisant partie d'un même groupe, en particulier entre sociétés sœurs, il y a lieu de reconstituer les relations existant entre ces sociétés – qui sont des

⁹⁵ Archives 66 p. 458ss.

⁹⁶ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 200 N 45.

⁹⁷ RDAF 1995 p. 38.

⁹⁸ TF 31.3.99, 2A.288/1998.

contribuables distincts – et d'évaluer les prestations comme si celles-ci intervenaient entre tiers. Ainsi, la libéralité que fait une filiale à une société sœur représente d'abord une prestation appréciable en argent à la société mère, dans la mesure où elle n'aurait pas été faite à un tiers »⁹⁹. La société mère doit donc imposer le montant relatif à la PAA. L'approche que le TF semble avoir ainsi adoptée consiste en la **théorie du triangle pure**, qui est aussi prônée par certains auteurs¹⁰⁰.

Cependant, REICH¹⁰¹, suivi par une grande partie de la doctrine¹⁰², opte pour la **théorie du triangle modifiée**. Selon celle-ci, une prestation en argent entre sociétés sœurs n'a en principe pas d'incidence sur le bénéfice imposable l'actionnaire. Dans la mesure où ce dernier ne passe aucune écriture en relation avec la PAA entre ses participations, il ne réalise aucun profit sur le plan comptable. Le droit comptable n'est pas violé dans la mesure où il ne reçoit économiquement aucun montant. Dès lors, en vertu du principe de détermination, une réintégration du montant de la prestation dans l'assiette imposable de l'actionnaire nécessiterait une disposition fiscale spécifique¹⁰³.

En revanche, si l'actionnaire commun doit amortir la participation dans la société qui a accordé la PAA en vertu des normes comptables, l'approche de la théorie du triangle pur s'applique : l'actionnaire est réputé avoir reçu une prestation appréciable en argent et subséquemment effectué un apport dissimulé en faveur de la société bénéficiaire. L'autorité fiscale ne sera pas tenue d'accepter cette charge, qui ne se justifie que par la distribution dissimulée de bénéfices ; elle pourra ainsi procéder à un redressement du bénéfice de l'actionnaire en lui imputant un rendement de participation dont la contre-valeur est portée à l'actif de la participation bénéficiaire¹⁰⁴. Selon GLAUSER, le redressement doit alors s'effectuer sur la base de l'art. 58 al. 1 lit. b LIFD¹⁰⁵ étant donné que l'amortissement est exclusivement dû à une distribution dissimulée de bénéfices, qui ne constitue pas une charge justifiée par l'usage commercial¹⁰⁶.

⁹⁹ ATF 119 Ib 116 consid. 2.

¹⁰⁰ SCHÄRRER, p. 307; YERSIN, p. 151 et 250; NOËL, p. 151.

¹⁰¹ REICH, p. 636ss.

¹⁰² NEUHAUS, p. 43; GEHRIG, p. 314; BARTHOLET, p. 323s.

¹⁰³ REICH, p. 637s.

¹⁰⁴ REICH p. 637.

¹⁰⁵ GLAUSER, *Apports*, p. 321s.

¹⁰⁶ REICH qualifie la réintégration du montant au titre de rendement de participation, impliquant ainsi la question de l'application de la réduction pour participation au sens de l'art. 69 LIFD (voir point 2.1.3.) ; cependant, cette qualification ne permettrait pas à la société mère d'en bénéficier dans la mesure où le rendement de participation serait en lien trop étroit avec l'amortissement passé (art. 70 al. 3 LIFD) (GLAUSER, *Apports*, p. 321).

Quant à l'Administration fédérale des contributions, elle semble avoir adopté la théorie du triangle modifiée dans la perspective du respect du principe de détermination : « En raison du principe selon lequel les comptes annuels établis conformément au droit commercial constituent la base de la détermination du résultat fiscal, la théorie du triangle modifiée est nécessairement applicable »¹⁰⁷.

Nous sommes d'avis que la théorie du triangle modifiée, dans le cadre de prestations entre sociétés sœurs détenues par un même actionnaire, devrait prévaloir étant donné qu'elle seule permet de garantir le respect du principe de détermination, ce qui n'est pas le cas de la théorie du triangle pur.

Il convient d'ajouter que bien que cette théorie puisse mener à l'absence de redressement chez l'actionnaire, il serait erroné de conclure à une application de la théorie du bénéficiaire direct. Cette dernière désignerait la société sœur bénéficiaire comme le destinataire de la prestation dans la mesure où il s'agit d'une distribution dissimulée de bénéfices. Or, la théorie du triangle modifiée dénote une logique fondamentalement différente, en ce sens qu'elle considère que la société bénéficiaire a reçu un apport dissimulé (et non pas un dividende dissimulé), qui par conséquent ne sera pas imposable sur ce montant au niveau du bénéficiaire (art. 60 lit. a LIFD). La non-imposition de l'actionnaire se justifie, en sus du principe de détermination, par le fait que le montant de la PAA sera déjà repris auprès de la société distributrice.

2.1.2.3.2. Participations détenues dans la fortune privée

Lorsque les participations sont détenues dans la fortune privée de l'actionnaire commun, REICH soutient l'application de la théorie du triangle pur – avec pour conséquence l'imposition au niveau de l'actionnaire – en justifiant la différence de traitement par rapport aux participations comprises dans la fortune commerciale par le caractère formel de l'impôt sur le revenu¹⁰⁸.

Néanmoins, cette solution présente l'inconvénient de pouvoir engendrer une triple imposition ; en effet, la PAA est réintégrée dans le bénéfice de la société distributrice ainsi que dans le revenu de l'actionnaire de par l'imposition triangulaire, puis ce dernier sera

¹⁰⁷ Circulaire n° 5, ch. 4.3.2.12 et ch. 4.5.2.16.

¹⁰⁸ REICH, p. 639.

imposé une nouvelle fois lors de la distribution du montant de la prestation par la société bénéficiaire. Cette conséquence découle de la pratique fiscale du *principe de la valeur nominale*¹⁰⁹, selon lequel les rendements de participation sont toutes les prestations accordées par la société aux personnes détenant dans leur fortune privée des droits de participations, dans la mesure où ces prestations ne constituent pas un remboursement de la valeur nominale¹¹⁰.

L'AFC, constatant ce risque, a indiqué s'agissant des conséquences fiscales d'une scission qui n'est pas neutre sur le plan de l'impôt sur le bénéfice que l'actionnaire peut « demander l'application de la « théorie du triangle modifiée » afin d'éviter une imposition multiple »¹¹¹. Toutefois, non seulement cette théorie n'est applicable par définition que dans le cas de participations détenues dans la fortune commerciale de l'actionnaire, mais on note également qu'aucune base légale ne permet de justifier cette solution. Comme le souligne GLAUSER, un interprétation plus souple du principe de la valeur nominale serait plus appropriée et conforme au principe de la légalité¹¹².

2.1.2.4. Attribution au niveau international

Nous avons exposé ci-dessus les principes applicables en matière d'attribution du revenu en matière d'impôts directs au niveau national. Or, dans le cas où l'une des personnes impliquée dans la distribution de la PAA – la société prestataire, l'actionnaire ou le bénéficiaire – se situe dans un Etat tiers, le choix des règles d'attribution entre celles des Etats de résidence de chacun de ces acteurs devient décisif dans la détermination de la convention de double imposition applicable.

Le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (MC OCDE) vise en premier lieu à répartir les compétences d'imposition – afin de supprimer ou de restreindre les cas de doubles impositions – et à garantir le maintien de cette répartition vis-à-vis de l'autre Etat contractant. Il s'agit ainsi d'une renonciation consensuelle de l'exercice des droits issus de la souveraineté fiscale dans le cadre de situations transnationales prédéfinies. Il comprend ainsi deux parties essentielles, soient les règles distributives (art. 6 à 21) visant à

¹⁰⁹ GLAUSER, *Apports*, p. 323.

¹¹⁰ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 112 N 103.

¹¹¹ Circulaire n° 5, ch. 4.3.3.3.

¹¹² GLAUSER, *Apports*, p. 323.

répartir les compétences fiscales respectives des Etats contractants selon la nature du revenu considéré, et les méthodes applicables afin d'éliminer la double imposition (art. 23A et 23B).

Le MC OCDE ne fournit pas de précisions quant aux principes applicables en matière d'attribution du revenu. La doctrine dominante prône toutefois l'adoption de l'interprétation qui répond le mieux au but poursuivi par les règles distributives, soit l'élimination de la double imposition internationale¹¹³. Il convient dès lors de réfuter une interprétation du modèle comme laissant les cas de double imposition économique sans solutions¹¹⁴.

Sur la question de l'attribution, on peut donc concevoir trois alternatives dans le cadre de la distribution d'une prestation appréciable en argent : l'attribution selon le droit interne des Etats concernés, de l'Etat de la source ou de l'Etat de résidence.

Attribution selon le droit interne des Etats impliqués :

Bien que cette solution présente l'avantage de la facilité d'application dans la mesure où les administrations fiscales n'ont pas à se soucier des modalités des règles d'attribution d'un autre Etat que le leur, elle ne se révèle pas satisfaisante au regard de l'objectif poursuivi par le MC OCDE.

L'exemple mis en évidence par SALOM permet d'illustrer ce problème¹¹⁵ ; une société sise dans un Etat A accorde une prestation appréciable en argent à une société sœur qui se situe dans un Etat B, sachant que les deux sociétés sont détenues par un actionnaire commun, résidant d'un Etat C. Si l'Etat A applique la théorie du bénéficiaire direct – comme c'est le cas de la Suisse, en principe, en matière d'impôt anticipé¹¹⁶ –, il attribuera le revenu à la société sœur bénéficiaire et appliquera le taux de retenue à la source prévue par la convention Etat A – Etat B. Par contre, en supposant que l'Etat B applique la théorie du triangle, celui-ci attribuera le revenu à l'actionnaire, sis dans l'Etat C ; il ne prélèvera par conséquent aucun impôt relatif au montant de la prestation appréciable en argent. Ainsi, l'Etat A réduirait son taux d'imposition en vertu de la convention de double imposition Etat A – Etat B alors qu'aucune double imposition ne survient entre ces deux pays. De plus, l'Etat A refuserait

¹¹³ DANON/SALOME, p. 356 ; OBERSON Xavier, *Droit fiscal international*, p. 30 N 82.

¹¹⁴ En effet, en dehors de son article 9, le MC OCDE vise les cas de *double imposition juridique*, soit lorsqu'un impôt comparable est perçu dans deux Etats auprès d'un même contribuable, sur une même matière imposable et pour une même période. Il y a *double imposition économique* en cas d'impôt comparable perçu dans deux Etats différents sur une même matière imposable pour une même période, mais auprès de deux contribuables distincts.

¹¹⁵ SALOM, p. 24 et 27s.

¹¹⁶ Voir point 2.2.2.

d'appliquer le taux d'impôt à la source découlant de la convention Etat A – Etat C étant donné qu'il considère qu'aucun revenu n'a été versé à un résident de cet Etat ; pourtant, dans cet exemple, une double imposition du revenu a lieu.

Attribution selon l'Etat de source :

En rendant l'attribution selon l'Etat de la source comme la règle déterminante, le résultat se révèle encore moins convaincant. En effet, en reprenant l'état de fait précédent, cela impliquerait que l'Etat B soit contraint de considérer sa résidente – soit la société bénéficiaire – comme le destinataire du revenu, alors que selon son droit interne, elle n'est pas imposable sur le montant de la prestation appréciable en argent.

Cela va à l'encontre du principe de l'*effet négatif* des conventions de double imposition, selon lequel celles-ci constituent fondamentalement des délimitations des souverainetés fiscales respectives des Etats contractants, et ne permettent pas à l'Etat titulaire d'une compétence déterminée de prélever un impôt sans qu'une norme de sa législation interne ne le prévoie¹¹⁷. Une telle solution ne peut donc être recommandée.

Attribution selon l'Etat de résidence :

Cette solution fait l'objet de la recommandation issue du Rapport OCDE sur les sociétés de personnes adopté par le Comité des affaires fiscales en 1999 et dont les conclusions furent insérées lors de la mise à jour d'avril 2000 du Commentaire OCDE. Comme le soulignent DANON/SALOME, en vertu de l'art. 1 MC OCDE qui codifie le principe de l'effet relatif des conventions de double imposition, « une CDI n'a vocation de s'appliquer que dans les limites de la souveraineté fiscale des deux Etats contractants. S'agissant d'un conflit d'attribution « *source-résidence* », il sied donc de considérer que l'application d'une CDI exige que l'élément de revenu ou de fortune ayant sa source dans un Etat contractant, « *pénètre* » dans la souveraineté fiscale de l'autre Etat contractant »¹¹⁸. Si cette condition n'était pas remplie, l'Etat de source renoncerait ou réduirait sa prétention fiscale en vertu d'une CDI alors qu'aucune double imposition n'a lieu entre les Etats contractants. L'attribution en fonction du droit de l'Etat de résidence constitue ainsi la solution la plus appropriée dans le cadre des conflits d'attribution en matière de sociétés de personnes.

¹¹⁷ RIVIER, p. 106 ; OBERSON, *Droit fiscal international*, p. 39 N 106s ; RDAF 1975 p. 161.

¹¹⁸ DANON/SALOME, p. 361.

Toutefois, à la suite de SALOM¹¹⁹, nous sommes d'avis que la problématique demeure identique s'agissant de sociétés de capitaux ; les principes dégagés pour les sociétés de personnes devraient également être applicables. L'attribution selon l'Etat de résidence est l'approche qui optimise la suppression des cas de double imposition internationale.

L'exemple exposé démontre la nécessité de cette solution ; étant donné que l'Etat B considère qu'aucun revenu n'a été attribué à l'un de ses résidents, la convention Etat A – Etat B ne s'applique pas. Par contre, si l'Etat C applique également la théorie du triangle et attribue ainsi le revenu à l'actionnaire qui en est un résident, la convention Etat A – Etat C est applicable, et la double imposition supprimée.

2.1.3. Régimes suisses de sociétés de participations

Lorsque la société mère recevant la prestation appréciable en argent est située en Suisse, se pose la question de son intégration potentielle dans le cadre de l'application des régimes spéciaux prévues par le droit fiscal suisse pour les sociétés de participations.

2.1.3.1. PAA provenant d'une participation dans une société suisse

Au niveau du régime fédéral de la réduction pour participations prévu par les art. 69, 70 et 207a al. 1 et 3 LIFD¹²⁰, l'Administration fédérale des contributions prévoit que font partie des rendements de participations déterminants « les distributions dissimulées de bénéfices et les prestations non justifiées par l'usage commercial aux détenteurs de participations (intérêts, prix pour les biens matériels et immatériels et pour les services qui ne seraient pas pratiqués entre tiers indépendants), dans la mesure où la société de capitaux ou la coopérative qui les alloue a préalablement subi un redressement de bénéfice »¹²¹.

Le Tribunal fédéral a également confirmé cette position en affirmant, s'agissant de la théorie du triangle, que la société mère doit imposer le rendement lié à la distribution dissimulée de bénéfice « sous réserve de l'application de la réduction pour participations »¹²². Cette position se justifie car elle s'inscrit dans la logique de la notion de PAA ; en cas de redressement par l'autorité fiscale, le traitement vise à traiter les sujets fiscaux de la même manière que si une

¹¹⁹ SALOM, p. 29.

¹²⁰ La réduction pour participation au niveau cantonal, basé sur l'art. 28 al. 1 et 1bis LHID et reprenant le système fédéral au niveau des dividendes, suit le même traitement par analogie.

¹²¹ Circulaire n°9, p.4.

¹²² ATF 119 Ib 116 consid. 2.

distribution ouverte de bénéfices avait eu lieu, ce qui, entre autres, implique l'application du régime de la réduction pour participations.

Au niveau cantonal spécifiquement, la problématique se pose en rapport avec le régime holding découlant de l'art. 28 al. 2 LHID. En effet, une des conditions à remplir pour bénéficier de ce statut fiscal est alternative ; le total des actifs de la société doit être composé pour au moins deux tiers de participations **ou** le rendement de ses participations doit représenter au moins deux tiers du total des recettes.

Il s'agit ainsi de vérifier si les distributions dissimulées de bénéfices peuvent être prises en compte dans ce calcul. La notion de *rendement* dans ce cadre n'est en effet pas définie par la LHID. Toutefois, selon nous, aucun élément ne peut justifier un traitement différent de celui qui survient dans le cadre de la réduction pour participation. Le redressement du bénéfice de la filiale constitue la condition suffisante et nécessaire pour que la distribution du dividende dissimulé puisse être qualifiée de rendement de participation pour l'accomplissement des exigences du statut cantonal de société holding.

2.1.3.2. PAA provenant d'une participation dans une société étrangère

L'AFC prévoit que si la distribution dissimulée de bénéfices ou l'attribution non justifiée par l'usage commercial provient d'une société de capitaux ou d'une coopérative étrangère (et pour autant que les conditions objectives relatives aux participations soient remplies), la réduction pour participation ne peut être octroyée que si l'autorité fiscale suisse compétente arrive à la conclusion qu'à la place de l'autorité fiscale étrangère, elle aurait procédé au même redressement, ou encore si un accord amiable a été obtenu en vertu d'une convention de double imposition¹²³.

Ces conditions alternatives sont logiques. En effet, la démarche est analogue à celle appliquée dans une situation purement interne ; à supposer que si l'administration fiscale suisse compétente, à la place de l'autorité étrangère, considère qu'il n'y aurait pas lieu de procéder à un redressement du résultat de la filiale, cela impliquerait que la transaction entre cette dernière et la société mère ne serait pas requalifiée, donc qu'il n'y aurait pas de dividende dissimulé. Dans ce cas, et c'est l'objet de la condition alternative, la seule possibilité est que

¹²³ Circulaire n°9, p.4.

la Suisse accepte le principe du dit redressement dans le cadre d'un accord formel, soit lorsque la procédure amiable en vertu de la CDI applicable aboutit à un compromis.

S'agissant du régime holding cantonal, l'approche concrétisée par l'AFC pour la réduction pour participations au niveau fédéral devrait selon nous encore une fois s'imposer, impliquant que l'administration fiscale cantonale n'accepterait de prendre en considération ces distributions occultes (telles que définies par l'Etat étranger) que si elle aurait procédé au même redressement ou si un accord formel aboutit dans le cadre de la procédure amiable relative à la CDI applicable.

2.2. Impôt anticipé

2.2.1. En général

2.2.1.1. Au niveau de la société distributrice

En vertu des articles 4 al. 1 LIA et 20 OIA, une prestation appréciable en argent est soumise à l'impôt anticipé¹²⁴. La société qui distribue une PAA est par conséquent tenue de procéder à une retenue à la source correspondant à 35% de la valeur de l'avantage octroyé. A défaut, la méthode *brut pour net* sera appliquée par l'AFC¹²⁵ ; celle-ci considérera que le montant effectivement transféré est net d'impôt anticipé et calculera sur cette base l'IA qui aurait dû être prélevé. Le taux de retenue à la source s'élèvera ainsi à 53.84%, la société distributrice étant débitrice auprès de l'AFC de ce prélèvement.

2.2.1.2. Au niveau du destinataire

En matière d'impôt anticipé, les conséquences fiscales au niveau du destinataire du revenu ont trait au remboursement de la retenue à la source¹²⁶. En effet, si ce dernier remplit les conditions posées par la LIA et l'OIA, il pourra prétendre au remboursement de l'impôt anticipé tel qu'il doit être prélevé par la société distributrice¹²⁷.

Si le destinataire est une personne physique, les conditions, cumulatives, sont les suivantes :

- Domicile (art. 22 al. 1 LIA) ou assujettissement illimité (art. 51 al. 1 OIA) en Suisse¹²⁸;
- Droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt (art. 21 al. 1 lit. a LIA) ;
- Déclaration du revenu grevé d'impôt anticipé à l'autorité fiscale (art. 23 LIA).
- Le remboursement n'a pas pour effet d'é luder l'impôt (art. 21 al. 2 LIA).

S'il s'agit d'une personne morale :

¹²⁴ Archives 68 p. 749 – RDAF 2000 II 54; Archives 65 p. 397 – RDAF 1997 II 519; ATF 119 Ib 434.

¹²⁵ REICH, p. 624.

¹²⁶ On rappellera que l'on entend par *destinataire* le sujet qui est considéré comme ayant reçu le montant de la prestation appréciable en argent (voir note n°87), mais cette fois au niveau de l'impôt anticipé ; il ne s'agit dès lors pas du contribuable formel (qui est la société distributrice), mais du titulaire du droit au remboursement.

¹²⁷ Voir point 2.2.1.1.

¹²⁸ On rappellera que si le destinataire est domicilié à l'étranger, le remboursement de l'impôt anticipé se fera en fonction des conditions établies par l'éventuelle CDI applicable.

- Siège en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 24 al. 2 LIA)¹²⁹ ;
- Droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt (art. 21 al. 1 lit. a LIA) ;
- Comptabilisation régulière comme rendement les revenus grevés de l'impôt (art. 25 al. 1 LIA) ;
- Le remboursement n'a pas pour effet d'éviter l'impôt (art. 21 al. 2 LIA).

2.2.2. Attribution du revenu

2.2.2.1. Principe

En matière d'impôt anticipé, la conception est fondamentalement différente de celle qui s'applique dans le cadre des impôts directs lorsqu'un proche est le bénéficiaire de la prestation appréciable en argent. En effet, l'AFC fait ici référence à la **théorie du bénéficiaire direct** sur la base des articles 1 al. 2 et 14 al. 2 LIA, qui prévoient le droit au remboursement pour le bénéficiaire de la prestation imposable¹³⁰. Selon elle, « la personne qui a profité de la prestation d'une manière reconnaissable pour les tiers est considérée comme le bénéficiaire. L'impôt anticipé doit être mis à charge de cette personne (cf. art. 14 al. 1 LIA) et les conditions pour le remboursement de l'impôt anticipé (cf. art. 21 et ss LIA ou autres conventions de double imposition) doivent être remplies par cette personne »¹³¹.

2.2.2.2. Exceptions

L'impôt anticipé a pour but d'inciter le bénéficiaire à déclarer le revenu grevé de l'IA aux fins de l'application de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice en permettant le remboursement de la retenue à la source¹³². La théorie du triangle constituant la règle de base en matière d'attribution du revenu au niveau des impôts directs¹³³, une divergence subsiste entre celle-ci et le principe d'attribution applicable pour l'impôt anticipé.

¹²⁹ Voir note n°128.

¹³⁰ BAUER-BALMELLI, p. 119.

¹³¹ Notice AFC S-02.141 (février 2001).

¹³² Cet objectif correspond à la situation où le bénéficiaire a son domicile ou son siège en Suisse. S'il se situe à l'étranger, le remboursement de l'impôt anticipé est exclu (sous réserve de l'application d'une convention de double imposition), le bénéficiaire n'étant alors pas assujéti de façon illimitée aux impôts directs en Suisse.

¹³³ Voir point 2.1.2.

Or, cette divergence peut porter atteinte à ce but incitatif. En effet, celui-ci ne peut avoir lieu que si le destinataire du revenu au niveau de l'IA est le même que celui qui est déterminé par les règles d'attribution au niveau de la LIFD. Le bénéficiaire ne déclarera naturellement pas un revenu qui ne lui a pas été attribué sur le plan des impôts directs.

Dans cette optique, l'Administration fédérale des contributions a défini en 2001 les exceptions à l'application de la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé¹³⁴, dans lesquels la théorie du triangle prévaut.

Premièrement, la théorie du triangle s'applique lorsqu'une société effectue un apport en vue de l'assainissement d'une société sœur dirigée par le même actionnaire (ou groupe d'actionnaires), car cette opération est – selon l'AFC¹³⁵ – du ressort de ce dernier. L'actionnaire supportera donc la charge de l'impôt anticipé et sera titulaire du droit au remboursement. L'assainissement peut également avoir lieu par voie de fusion¹³⁶.

On vise ici exclusivement l'assainissement au sens fiscal du terme, impliquant une perte au bilan qui n'est pas couverte par des réserves ouvertes ou latentes (*bilan déficitaire proprement dit*)¹³⁷.

La deuxième exception concerne les avantages accordés à une personne physique proche, lorsque la prestation appréciable en argent effectuée repose « exclusivement sur des rapports familiaux ou amicaux entre l'actionnaire de la société qui fait la prestation et la personne qui en profite d'une manière reconnaissable pour les tiers »¹³⁸. L'AFC qualifie la société dans cette situation d'*instrument de donation de l'actionnaire*¹³⁹, puisqu'elle effectue une prestation pour le compte de ce dernier et gratuitement. En conséquence, l'impôt anticipé sera à sa charge et le droit au remboursement lui sera attribué.

La troisième et dernière exception à l'application de la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé vise les prestations à une personne morale proche qui n'est pas

¹³⁴ Notice AFC S-02.141 (février 2001). La théorie du bénéficiaire direct découlant directement de la loi, il nous semble contestable d'introduire des exceptions à l'application de celle-ci par voie de notice ; le respect du principe de la légalité exigerait une modification directe de la LIA (SALOM, p. 18)

¹³⁵ Notice AFC S-02.141 (février 2001).

¹³⁶ Notice AFC S-02.141 (février 2001).

¹³⁷ GLAUSER, *La fusion d'assainissement*, p. 1000ss; Circulaire n° 5, ch. 4.1.4.3.2.

¹³⁸ Notice AFC S-02.141 (février 2001).

¹³⁹ Notice AFC S-02.141 (février 2001).

dominée par le même groupe d'actionnaires¹⁴⁰. Si une prestation est fondée uniquement sur les rapports familiaux ou amicaux entre les détenteurs des droits de participations des deux sociétés en question, l'impôt anticipé obéit à l'approche triangulaire, ou plutôt faudrait-il dire carrée¹⁴¹ ; l'AFC considère en effet dans ce cas que la prestation appréciable en argent constitue successivement un dividende dissimulé payé aux actionnaires de la société distributrice, une donation de ces derniers faite aux actionnaires de la société bénéficiaire et enfin un apport en faveur de celle-ci.

Cette situation est analogue à l'exception précédente, la différence résidant dans le fait que le bénéficiaire est un groupe de personnes réunies par l'actionnariat d'une autre société et dont les rapports avec les actionnaires de la société prestataire sont tels qu'ils peuvent être considérés comme des proches.

2.2.2.3. Attribution au niveau international (renvoi)

Nous renvoyons sur ce point aux éléments dégagés dans le cadre de l'attribution au niveau international relative aux impôts sur le revenu et le bénéfice (point 2.1.2.4.).

2.2.3. PAA et redressements internationaux

2.2.3.1. Ajustements initial et corrélatif

Comme on a pu le voir¹⁴², lorsque les autorités fiscales suisses constatent que les conditions d'une transaction entre entités apparentées divergent de celles qui prévaudraient entre entités non liées, elles procéderont à une requalification de la relation qui avait servi à masquer le transfert. La prestation ou la partie de la prestation qui ne respecte pas le principe de pleine concurrence¹⁴³ sera en effet considérée au niveau fiscal comme une prestation appréciable en argent.

Un tel redressement constitue un ajustement *initial*. Celui-ci est, dans le cadre des situations transnationales, expressément prévu à l'art. 9 § 1 MC OCDE. Ceci aura pour conséquence une double imposition économique du revenu faisant l'objet du redressement au niveau

¹⁴⁰ Notice AFC S-02.141 (février 2001).

¹⁴¹ BAUER-BALMELLI, *Änderungen*, p. 62.

¹⁴² Voir points 1.1.3. et 2.1.1.1.

¹⁴³ A ce sujet, voir point 3.1.

international. En d'autres termes, un même revenu sera imposé auprès de deux contribuables juridiquement distincts mais constituant une seule entité économique¹⁴⁴.

Par exemple, si une filiale sise dans un Etat A reçoit, sur la base d'un contrat de prêt avec sa société mère, un intérêt excessif provenant de celle-ci, sise dans un Etat B, et si cet Etat procède à un ajustement initial en réintégrant l'excès d'intérêts payés dans le bénéfice imposable de la société mère sans que la correction correspondante ne soit automatiquement effectuée chez la filiale (soit la diminution des intérêts reçus), le même intérêt sera imposé à la fois par l'Etat A (car compris dans le bénéfice imposable de la filiale) et par l'Etat B (en vertu du redressement du bénéfice de la société mère).

Or, l'art. 9 § 2 MC OCDE prévoit que « lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, **l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices** ». Dans notre exemple, l'Etat A sera ainsi tenu de procéder à cet ajustement. Il s'agit là de l'ajustement *corrélatif*, qui constitue la seule règle du MC OCDE relative à l'élimination de la double imposition économique¹⁴⁵.

La Confédération a cependant émis une réserve s'agissant de l'art. 9 § 2 MC OCDE¹⁴⁶, refusant ainsi de prendre l'engagement d'effectuer l'ajustement corrélatif dans le cadre de l'application des conventions de double imposition auxquelles elle est partie¹⁴⁷. Ce refus ne s'explique pas uniquement comme étant une prérogative de la souveraineté fiscale étatique, mais se justifie aussi et surtout par le fait que la garantie d'un ajustement corrélatif inciterait les Etats étrangers à procéder sans limites à des redressements comptables et le contribuable à manipuler les prix qu'il pratique au sein du groupe¹⁴⁸.

¹⁴⁴ NOËL Yves, p. 36.

¹⁴⁵ En effet, en dehors de cette hypothèse, le MC OCDE ne vise que les cas de double imposition juridique.

¹⁴⁶ Commentaire OCDE 2003, para. 2 ad art. 9.

¹⁴⁷ Les CDI conclues avec les Etats-Unis, le Royaume-Uni et le Canada reprennent l'art. 9 § 2 MC OCDE, mais ne prévoient à ce sujet qu'une consultation facultative.

¹⁴⁸ OBERSON, *Droit fiscal international*, p. 199 N 641.

2.2.3.2. Ajustement secondaire

2.2.3.2.1. Principe

Lorsqu'un ajustement corrélatif a été accordé par un Etat contractant à la suite d'un ajustement initial de l'autre Etat se pose la question du rétablissement de la conformité de la situation comptable des sociétés impliquées par rapport à leur situation fiscale découlant du double ajustement.

Dans notre exemple, l'Etat de la résidence de la société mère (Etat B) avait redressé le bénéfice de celle-ci, considérant qu'elle avait payé des intérêts excessifs à sa filiale située dans l'Etat A. Dans l'hypothèse où l'Etat A accorde l'ajustement corrélatif correspondant, la filiale pourra déduire de son bénéfice imposable le montant correspondant à l'excès d'intérêts tel que déterminé par l'Etat B. Or, d'un point de vue strictement financier, le montant correspondant à ce différentiel se situe toujours dans les comptes de la filiale. Ainsi, afin de replacer les sociétés concernées dans la situation dans laquelle les conditions du marché sont respectées, et ce non seulement au niveau fiscal mais également sur le plan comptable, un ajustement *secondaire* est nécessaire. L'ajustement secondaire implique par conséquent le transfert du montant ayant fait l'objet de l'ajustement corrélatif. Contrairement aux autres types d'ajustements décrits plus haut, il n'est pas prévu par le MC OCDE et dépend exclusivement de la pratique interne des Etats.

2.2.3.2.2. Position de la Suisse

L'AFC a traditionnellement toujours considéré la restitution découlant de l'ajustement secondaire comme constituant une prestation appréciable en argent déclenchant le prélèvement de l'impôt anticipé de par l'application de l'art. 4 al. 1 LIA. Cette position, qui fut confirmée par la jurisprudence¹⁴⁹, s'explique probablement par les différences essentielles entre bénéfice imposable au niveau des impôts directs d'une part, et les profits distribuables sujets à l'imposition de l'impôt anticipé d'autre part¹⁵⁰. En effet, par exemple, le profit attribuable à un établissement stable situé à l'étranger n'est pas soumis aux impôts directs suisses mais augmente le profit imposable au niveau de l'IA ; ou encore, une perte reportée de plus de sept ans ne diminuera pas le bénéfice imposable s'agissant des impôts directs, mais réduira le profit distribuable restant.

¹⁴⁹ ATF 110 Ib 127 (Archives 53, p. 278).

¹⁵⁰ RYSER, p. 297.

Cela étant, on ne peut que contester la logique selon laquelle une administration fiscale accepte de déduire du bénéfice imposable une part de profits qui a été enregistrée dans la comptabilité commerciale d'une société mais considère cette part comme étant incluse dans ses profits distribuables soumis à l'impôt anticipé lors du rétablissement de l'équilibre entre bilans comptable et fiscal. Cela reviendrait à considérer une charge déductible comme un profit distribuable.

En effet, cette position suppose que la part des profits de la filiale obtenue illégitimement aurait déjà pu faire l'objet d'un ajustement initial et être requalifiée en un apport en capital voulu par la société mère étrangère (sujet en Suisse au droit de timbre d'émission), donc que celle-ci avait la volonté de procéder à une telle mise de fonds. Or, cette supposition n'a pas de sens puisque la société mère demande la restitution du montant en question.

L'AFC a toutefois modifié sa pratique en 2001, la nouvelle règle étant que la restitution relative à l'ajustement secondaire n'est plus considérée comme une prestation appréciable en argent.

Cependant, cette règle est – on aura pu s'en douter – assortie d'exceptions. L'AFC précise en effet que ce changement de pratique ne vise que les cas où la double imposition économique découlant de l'ajustement initial effectué par l'autre Etat était basé sur une contestation du prix de transfert des opérations en question et « wenn für die direkten Steuerern in einem Verständigungsverfahren eine Einigung über den at-arm's-length-Preis erzielt werden konnte »¹⁵¹. Selon elle, ce changement de pratique ne s'applique pas dans trois cas¹⁵² :

1. « Fälle, in denen die inländische Gesellschaft die ausländische Aktionärin für die vom ausländischen Fiskus geforderten Nachsteuern schadlos hält, weil die inländische Gesellschaft nicht für die Schulden der ausländischen Mutter gerade zu stehen hat.;

Certes, la filiale n'a naturellement pas l'obligation d'assumer la charge d'impôt supplémentaire subie par la mère en raison de l'ajustement initial, mais il n'existe aucun motif permettant de justifier la prise en compte de l'utilisation

¹⁵¹ Praxis der Bundessteuern, IIème partie, ad VStG Art. 4, Abs.1, lit. B (264).

¹⁵² Praxis der Bundessteuern, IIème partie, ad VStG Art. 4, Abs.1, lit. B (264).

par la société mère du montant restitué. En effet, dans la mesure où le montant transféré n'excède pas la part fixée par les autorités fiscales suisses comme étant attribuable à la société mère – soit la limite de l'ajustement secondaire autorisé – le prélèvement de l'impôt anticipé n'a pas lieu d'être.

2. « Falle, in denen es (wie im Bundesgerichtsurteil vom 5. April 1984 in Arch. 53, 278) nicht um das Thema der Verrechnungspreise, sondern um die Frage der Zurechnung eines von der schweizerischen Gesellschaft realisierten und ihr zustehenden Gewinnes geht.»;

L'AFC entend ainsi soumettre  l'impôt anticipé le transfert de fonds relatif  l'ajustement secondaire lorsque celui-ci ne découlerait pas d'une problématique de prix de transfert mais de la question de l'attribution du profit en question. Or, l'exigence d'une politique de prix de transfert dans le cadre des transactions intra-groupe respectant le principe de pleine concurrence vise justement  éviter les transferts occultes de profits entre les sociétés apparentées, donc  déterminer la personne juridique qui a réalisé le profit et celle  qui il a été transféré. La question de l'attribution du profit est par conséquent un pendant de l'analyse des prix de transferts.

De plus, la jurisprudence  laquelle il est fait référence avait bel et bien pour origine un ajustement initial résultant de l'application de prix de transferts¹⁵³. Dans cette affaire, le Tribunal fédéral donna raison  l'AFC, qui avait soumis  l'impôt anticipé (au taux réduit découlant de la CDI applicable) le transfert auprès de la société mère américaine du montant qui avait fait l'objet de l'ajustement corrélatif chez la filiale suisse. Or, par cet ajustement, l'AFC avait accepté de considérer le montant en question comme un profit non attribuable  la société suisse, et a par conséquent admis sa comptabilisation en tant que charge déductible dans la détermination de son bénéfice fiscal. En d'autres termes, l'AFC avait traité la restitution d'un profit non attribuable  la filiale – donc qu'elle n'a en fin de compte pas réalisé selon une perspective fiscale – comme une distribution d'une prestation appréciable en argent, qui par définition suppose que le montant constituant cette prestation soit initialement

¹⁵³ RYSER, *Restitution*, p. 465s.

bien présente au sein de la filiale, et ce toujours au niveau fiscal. Cette contradiction manifeste implique que cette exception à la neutralité fiscale de l'ajustement secondaire n'a pas lieu d'être.

3. « Fälle, in denen es im Verständigungsverfahren zu keiner Einigung über den Verrechnungspreis gekommen ist. »

Selon cette troisième exception, le prélèvement de l'impôt anticipé est maintenu dans le cadre de l'ajustement secondaire lorsqu'aucun accord sur les prix de transfert n'a pu être conclu à l'issue de la procédure amiable. Or, l'ajustement corrélatif peut être accordé sans qu'une telle procédure ait nécessairement été engagée, et ce notamment lorsque la taxation de la société suisse n'est pas encore entrée en force. Ainsi, à la suite de RYSER, nous sommes d'avis que cette exception devrait se limiter au cas où une procédure amiable a été effectivement introduite et « dans la mesure » où un accord n'a pu être obtenu¹⁵⁴.

¹⁵⁴ RYSER, p. 299.

2.3. Droit de timbre

En matière de droit de timbre, dans la perspective des prestations appréciables en argent, il convient de se pencher sur la question du prélèvement du droit de timbre d'émission.

Selon l'art. 5 LT, le droit de timbre d'émission a pour objet non seulement la création, l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation (al. 1 lit. a), mais également « les versements supplémentaires que les actionnaires ou les associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative » (al. 2 lit. a).

En vertu du caractère formaliste des droits de timbre, les versements qui ne proviennent pas d'actionnaires ou d'associés ne sont pas susceptibles d'être frappés du droit de timbre d'émission (à l'exception de l'hypothèse dans laquelle l'apport est effectué par un proche de l'actionnaire aux fins d'éluder l'impôt)¹⁵⁵.

Certes, comme on l'a vu, en matière d'attribution du revenu lorsqu'un proche de l'actionnaire est bénéficiaire d'une PAA, la théorie du triangle prévaut en principe s'agissant de la LIFD¹⁵⁶, et dans certains cas en matière d'IA¹⁵⁷; on considère alors que l'actionnaire a reçu un dividende dissimulé et a subséquemment effectué un apport dissimulé en faveur de la société bénéficiaire. Mais cette conception n'est valable qu'en matière d'impôt direct, respectivement d'impôt anticipé.

Dès lors, tant qu'il n'y a pas de versement effectif par un *actionnaire* ou un *associé* au sens formel, soit un titulaire de droits de participation dans la société bénéficiaire, la question du prélèvement du droit de timbre d'émission ne se pose pas.

Or, l'AFC, dans sa notice relative pour la détermination du bénéficiaire de prestations en matière d'impôt anticipé et énumérant les exceptions à l'application de la théorie du bénéficiaire direct¹⁵⁸, ne tient pas compte de cette exigence. Dans les hypothèses de l'assainissement par apport et de la *théorie du carré*, l'AFC qualifie ainsi la prestation de

¹⁵⁵ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 285 N 10.

¹⁵⁶ Voir point 2.1.2.

¹⁵⁷ Voir point 2.2.2.

¹⁵⁸ Notice AFC S-02.141 (février 2001); voir point 2.2.2.2.

versement supplémentaire au sens de l'art. 5 al. 2 lit. a LT. En outre, dans l'exception de l'assainissement par fusion, elle écarte le prélèvement du droit de timbre, mais uniquement sur la base de l'exonération des cas de fusions de l'art. 6 al. 1 lit. a^{bis} LT.

La Commission fédérale de recours en matière de contributions a toutefois, dans sa décision du 28 juin 2005, remis en cause la position de l'AFC¹⁵⁹. Elle met en évidence la différence fondamentale existant entre impôt anticipé et droit de timbre d'émission¹⁶⁰, la LIA prévoyant expressément que les prestations faites à un proche sont soumises à l'impôt anticipé, la LT limitant les prestations imposables au niveau du droit de timbre d'émission aux versements effectués par des actionnaires. Elle déclare ainsi, à juste titre selon nous, la notice adoptée par l'Administration fédérale des contributions¹⁶¹ comme étant contraire aux dispositions légales relatives aux versements supplémentaires provenant de tiers en matière de droit de timbre d'émission.

¹⁵⁹ CRC 2004-068, JAAC 69.125.

¹⁶⁰ CRC 2004-068, JAAC 69.125, consid. c. 3c.cc.

¹⁶¹ Notice AFC S-02.141 (février 2001)

3. EXCURSUS : PAA ET MÉTHODES DE PRIX DE TRANSFERT

3.1. Généralités

Au sein des groupes de sociétés, la problématique des prestations appréciables en argent se traduit essentiellement par l'étude de la politique des prix de transfert pratiqués dans le cadre des transactions entre sociétés apparentées.

En effet, lorsque des sociétés indépendantes entament une relation d'affaire, les conditions de leurs relations financières et commerciales seront usuellement régies par les pressions du marché. Or, celles-ci ne constituent plus le seul critère d'influence dans le cadre de transactions commerciales entreprises entre sociétés appartenant au même groupe ; l'intérêt économique global de ce dernier entre en ligne de compte, et peut tendre au transfert de bénéfices auprès d'une entité du groupe par l'utilisation de prix de transfert ne respectant pas les conditions qui auraient prévaluées dans le cas de transactions avec une société tierce, soit à la violation du principe de pleine concurrence, qui constitue la première condition d'existence d'une prestation appréciable en argent¹⁶². Cet intérêt peut naturellement se traduire par la minimisation des conséquences fiscales en fonction des Etats concernés, mais d'autres éléments, tels qu'entre autres les pressions étatiques découlant des législations internes, des nécessités de *cash flow* à l'intérieur du groupe ou des pressions des actionnaires pour optimiser la rentabilité au sein de la société mère, peuvent entrer en considération.

¹⁶² Voir point 1.1.3.

3.2. Règles de source suisse

3.2.1. En général

Les règles applicables de source suisse en matière de prix de transfert sont peu définies. Il n'existe ainsi pas de directive suisse établissant exhaustivement les critères relatifs au juste prix d'une transaction interne à un groupe de sociétés, même si l'AFC a procédé à l'élaboration de certaines règles spécifiques¹⁶³.

La pratique des administrations fiscales suisses demeure pragmatique et casuistique. En effet, lorsqu'elles disposent de données suffisantes sur le marché en question, elles appliquent le principe de pleine concurrence (*dealing at arm's length*) afin de reconstituer le prix qu'aurait appliqué deux sociétés indépendantes et de quantifier la prestation occulte. Dans le cas contraire, l'examen ne portera pas sur chaque transaction séparément, mais consistera en une approche globale (*overall approach*) en comparant les bénéfices des entreprises apparentées avec ceux qu'elles réaliseraient si elles étaient indépendantes¹⁶⁴.

3.2.2. Cas particulier : les sociétés de service

Dans l'optique de l'*overall approach*, on mentionnera la circulaire AFC du 29 juin 1959 concernant l'imposition des sociétés suisses qui exercent leur activité commerciale principalement à l'étranger¹⁶⁵, qui traitait le cas particulier des sociétés de service – très fréquentes dans les relations intra-groupe – dont le but est exclusivement de procurer des services, de l'assistance ou des conseils à d'autres sociétés¹⁶⁶. Elle préconisait s'agissant de l'impôt fédéral direct une méthode *cost-plus*, soit l'application d'un rendement net minimum de 10% sur le prix de revient, ou alternativement de 1/6^e du total des salaires. Selon le Tribunal fédéral, « da Aufwand und Leistung in der Marktwirtschaft in einem gewissen Verhältnis zu stehen pflegen, erscheint die Praxis der ESTV, den hypothetischen Reingewinn bei solchen Gesellschaften mit einer Quote des Aufwandes einzusetzen, richtig. »¹⁶⁷.

¹⁶³ Il s'agit notamment de la circulaire concernant les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, renouvelée annuellement, qui détermine les taux d'intérêts admissibles dans le cadre de prêts entre une société et ses actionnaires ou les proches de ceux-ci.

¹⁶⁴ NOËL, p. 159.

¹⁶⁵ Archives 28, 45.

¹⁶⁶ OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 240 N 43.

¹⁶⁷ Archives 48, 207.

Cette pratique fut modifiée en 1997¹⁶⁸, les seuils précédents ayant été remplacés respectivement par 5% du prix de revient et 1/12^e des salaires. Les cantons avaient pour leur part adopté une pratique similaire.

Or, sous la pression de l'OCDE¹⁶⁹, la Suisse a revu la validité de cette pratique. L'AFC a ainsi adopté la circulaire 4 du 19 mars 2004 concernant l'imposition des sociétés de services, remplaçant la lettre-circulaire de 1997. L'AFC y précise que « la détermination de la marge bénéficiaire imposable des sociétés de services doit s'effectuer en application du principe de pleine concurrence (...), sur la base de prestations comparables entre tiers et au moyen de fourchettes de marges appropriées pour chaque cas d'espèce », et déclare la méthode *cost-plus* pour des services de nature financière ou de management – qui constituent l'essence-même des activités de ces sociétés – comme n'étant pas adéquate, sauf à titre exceptionnel. Celle-ci faisant partie des méthodes traditionnelles promues par l'OCDE, on peut déduire de cette circulaire que la fixation forfaitaire de la marge bénéficiaire à 5% du prix de revient est abolie et que la marge doit être déterminée en conformité avec le principe de pleine concurrence.

Par conséquent, formellement du moins, la méthode *cost-plus* 5% ne constitue plus la règle d'imposition des sociétés de services en Suisse tant au niveau fédéral que cantonal. Bien que la circulaire 2004 de l'AFC vise les sociétés de service en tant que telles, elle n'en reflète pas moins la position de la Suisse quant à l'importance du principe de pleine concurrence dans les relations entre sociétés apparentées. Il convient ainsi d'examiner la définition et la portée de l'*arm's length principle* ainsi que les méthodes de prix de transfert comprises dans les Directives OCDE en matière de prix de transfert¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Lettre circulaire du 17 septembre 1997, Archives 66, 300.

¹⁶⁹ OCDE, *Vers une coopération fiscale globale – Rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales – Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, Paris 2000.

¹⁷⁰ Directives OCDE 1995.

3.3. Principes définis dans le cadre de l'OCDE

3.3.1. Le principe de pleine concurrence

L'*arm's length principle* est formellement mentionné à l'art. 9 MC OCDE :

« Lorsque (...) deux entreprises [apparentées] 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. »

L'approche du principe de pleine concurrence se focalise ainsi sur la comparaison de la transaction considérée avec les conditions d'une transaction analogue entre entités non liées. Il en découle une complication inhérente lors de l'analyse lorsque qu'il s'avère impossible d'établir un transfert et des circonstances qui constitueront le point de référence. Cela sera notamment le cas s'agissant de groupes actifs dans la production de biens ou services hautement spécialisés, ou de biens immatériels uniques. De même, tant pour les sociétés contribuables que pour les administrations fiscales concernées, l'importance quantitative des informations nécessaires aux fins de l'établissement du prix respectant le principe de pleine concurrence ainsi que leur interprétation peuvent constituer un obstacle conséquent à l'application efficace de cette méthode.

Pourtant, l'*arm's length principle* représente la meilleure approche existante en matière de prix de transfert, car elle permet de déterminer l'approximation la plus proche des transactions conformes aux lois du marché, donc de quantifier les éventuelles distributions dissimulées de bénéfices.

Comme on l'a vu, l'efficacité du principe de pleine concurrence dépend essentiellement de l'établissement d'une transaction analogue. Les Directives OCDE en matière de prix de transfert fixent les critères généraux de comparabilité qui permettront de considérer une transaction entre entités indépendantes comme point de référence :

- Spécificités des biens ou services en question¹⁷¹ : s'agissant des biens matériels, les caractéristiques physiques, la qualité, la disponibilité et les volumes transférés. S'agissant des biens immatériels, le type de transaction (par ex. licence ou vente) et de propriété (par ex. marque, brevet ou *know-how*), la durée et l'étendue de la protection des droits de propriété intellectuelle ainsi que les profits futurs découlant de l'utilisation du bien. Pour ce qui est des services, leur nature et leur étendue seront déterminantes.
- Analyse fonctionnelle¹⁷² : fonctions détenues par chacune des sociétés prenant part à la transaction (prenant en considération les actifs utilisés et les risques économiques supportés respectivement), soit par exemple le design, la production, l'assemblage, la recherche et le développement, la maintenance, l'achat, la distribution, le marketing, la publicité, le transport, le financement, le management, ...etc.
- Conditions contractuelles¹⁷³ : attribution entre les sociétés des responsabilités, risques et profits découlant de la transaction.
- Spécificités du marché concerné¹⁷⁴ : importance économique, localisation géographique, existence de biens de substitution, état de la concurrence, les niveaux d'offre et de demande, législations étatiques applicables, ...etc.
- Stratégies de développement¹⁷⁵ : éléments relatifs au développement de nouveaux produits, l'innovation, le degré de diversification des activités, la gestion des risques, entrée dans un marché nouveau, expectatives de rentabilité liée à la stratégie mise en place, ...etc.

¹⁷¹ Directives OCDE 1995, § 1.19.

¹⁷² Directives OCDE 1995, § 1.20.

¹⁷³ Directives OCDE 1995, § 1.28.

¹⁷⁴ Directives OCDE 1995, § 1.30.

¹⁷⁵ Directives OCDE 1995, § 1.31.

3.3.2. Les méthodes traditionnelles

1. Méthode comparable au marché de pleine concurrence (*Comparable uncontrolled price method*)

Cette méthode compare le prix établi pour des biens ou services transférés entre sociétés apparentées avec celui qui prévaudrait dans le transfert de biens ou services comparables entre sociétés indépendantes dans des circonstances comparables. Un écart éventuel indiquera que les relations financières et/ou commerciales entre les entités liées ne respectent pas le principe de pleine concurrence, et que le prix pratiqué devra être substitué par celui résultant du point de référence.

Aux fins de l'application de cette méthode, une transaction pourra être considérée comme *comparable* – à la lumière des critères généraux de comparabilité – si une des deux conditions suivantes est remplie¹⁷⁶ :

- Aucune des différences subsistant entre les transactions comparées ou les sociétés impliquées ne sont de nature à affecter sensiblement le prix sur le marché ;
- Des ajustements suffisamment précis peuvent être effectués pour éliminer les effets de telles différences.

Cette méthode constitue la concrétisation la plus directe de l'*arm's length principle* tel que décrit dans les Directives OCDE 1995. Par conséquent, pour autant qu'elle soit applicable – donc qu'il existe effectivement un point de référence et que les informations soient suffisamment complètes – elle doit être préférée aux autres approches.

2. Méthode du prix de revente (*Resale price method*)

Cette approche se base sur le prix de revente à une société tierce d'un bien qu'une société a préalablement acquis auprès d'une société apparentée. Le prix de revente est ensuite diminué d'une marge brute appropriée correspondant au montant permettant au revendeur de couvrir ses frais opérationnels et de réaliser un bénéfice approprié. Le solde représentera le prix *at*

¹⁷⁶ Directives OCDE 1995, § 2.7.

arm's length de la vente initiale. A l'instar de la méthode comparable au marché de pleine concurrence, la marge réalisée lors de la revente sera examinée à la lumière de celle ressortant d'une transaction *comparable*, donc remplissant l'une des deux conditions alternatives citées ci-dessus.

Bien que la méthode du prix de revente requière une analyse circonstanciée du fonctionnement de la société revendeuse, elle est particulièrement appropriée en ce qui concerne les sociétés de distribution au sein d'un groupe¹⁷⁷. En revanche, on peut aisément en déduire de sa nature qu'elle n'est que très peu adaptée s'agissant de la prestation de services.

3. Méthode du coût majoré (*Cost plus method*)

La méthode du coût majoré se focalise quant à elle sur les coûts encourus par une société vendant un bien ou service à une société apparentée. Une marge appropriée est ajoutée, le total représentant le prix de pleine concurrence ; elle sera déterminée, idéalement, en fonction de la marge brute¹⁷⁸ appliquée dans une transaction entre sociétés non liées remplissant une des conditions alternatives de comparabilité.

Cela dit, cette méthode demeure envisageable pour les biens ou services pour lesquels il n'existe pas de transaction *comparable* entre entités indépendantes¹⁷⁹, dans la mesure où l'on se concentre sur le rapport entre marge bénéficiaire et coûts totaux encourus, et non sur la fixation du prix en tant que tel.

3.3.3. Les méthodes transactionnelles sur les bénéfices

Lorsque l'application des méthodes traditionnelles s'avère inefficace, l'OCDE prévoit la possibilité subsidiaire – car concrétisant qu'indirectement le principe de pleine concurrence – d'utiliser les méthodes transactionnelles sur le partage des bénéfices ; le montant global des bénéfices issus des transactions entre sociétés du même groupe est partagé en prenant en considération les transactions individuelles effectuées¹⁸⁰.

¹⁷⁷ OBERSON, *Droit fiscal international*, p. 193 N 620.

¹⁷⁸ La marge brute est en principe préconisée, donc seront pris en compte les coûts directs et indirects liés à la production. L'OCDE n'exclut toutefois pas l'utilisation de la marge nette en incluant l'ensemble des coûts opérationnels de la société si ceux-ci s'avèrent déterminant aux fins de l'analyse de comparabilité (cf. Directive OCDE 1995, § 2.39 ss).

¹⁷⁹ OBERSON, *Droit fiscal international*, p. 193 N 622.

¹⁸⁰ OBERSON, *Droit fiscal international*, p. 195 N 628.

1. Division du bénéfice (*Profit split method*)

Cette méthode tend à identifier les bénéfices qui seront partagés dans le cadre de transactions entre les sociétés apparentées, puis procède à leur répartition entre ces dernières sur la base de la division qui aurait prévalu dans un contrat conclu *at arm's length*. La contribution de chaque société est déterminée en fonction de l'analyse fonctionnelle appartenant aux critères généraux de comparabilité¹⁸¹.

L'avantage d'une telle approche est qu'elle ne dépend pas directement de l'existence de transactions *comparables*. L'attention est en effet essentiellement portée sur la répartition des fonctions des entités concernées. L'OCDE rappelle toutefois que l'objectivité du résultat dépendra étroitement de l'importance de l'information disponible sur le marché en question¹⁸², et que les difficultés relatives à l'obtention de données sur des sociétés du groupe sises à l'étranger¹⁸³ peuvent compromettre l'efficacité de cette méthode.

2. Marge nette transactionnelle (*Transactional net margin method*)

A l'instar des méthodes du prix de revente et du coût majoré, cette approche se concentre sur la marge réalisée par une société par rapport à celle qui résulterait d'une transaction *comparable*, les différences résidant dans le faits que les transactions sont analysées individuellement et que l'attention est portée sur la marge nette.

L'analyse de la marge nette permet une exposition moins importante aux différences fonctionnelles entre transactions intra-groupes et transferts entre entités non liées. Ces différences se traduisant par la diversité des structures des frais opérationnels, la prise en compte de ces derniers permet de considérer des entreprises comme points de références qui bien qu'ayant une marge brute très différente, révèlent une marge nette similaire. Il en découle toutefois l'inconvénient de la nécessité de prendre en compte l'intégralité des éléments influençant la marge nette.

¹⁸¹ Directives OCDE 1995, § 3.5.

¹⁸² Directives OCDE 1995, § 3.8.

¹⁸³ Directives OCDE 1995, § 3.9.

3.3.4. Commentaire relatif à l'utilisation des méthodes de prix de transferts de l'OCDE

Dans la systématique des Directives OCDE 1995, comme on l'a vu, les méthodes transactionnelles sur les bénéficiaires ne doivent être choisies uniquement dans l'impossibilité d'appliquer une des méthodes traditionnelles.

Or, en pratique, ces méthodes « subsidiaires » sont très fréquemment utilisées et constituent souvent la seule alternative. Ainsi, à notre avis, cette subsidiarité ne peut être considérée comme contribuant à l'application optimale du principe de pleine concurrence. Cette hiérarchisation n'a pas lieu d'être, dans la mesure où seules les faits et circonstances de chaque situation devraient déterminer la méthode appropriée. Cela implique naturellement le devoir du contribuable d'analyser chaque transaction et de s'assurer de la quantité suffisante d'information aux fins de l'application de la méthode choisie.

Au demeurant, si chacune des méthodes précitées de fixation des prix de transfert sont spécifiquement définies et délimitées par l'OCDE, la question de l'application d'une méthode traditionnelle en sus de celle d'une méthode transactionnelle subsiste.

Une situation particulière, reconnue par les Directives OCDE 1995, où plusieurs méthodes sont intégrées aux processus de fixation du prix de transfert, est relative à l'application de la *profit split method*. Par exemple, une méthode traditionnelle sera appliquée pour isoler et répartir entre les sociétés du groupe l'élément du profit relatif à leurs activités ordinaires, le solde du bénéfice étant divisé selon la méthode transactionnelle.

Dans la plupart des cas cela dit, il existe une méthode qui pourra être considérée comme étant la plus appropriée. Pour les situations dans lesquelles l'opportunité de son application reste incertaine, le contribuable peut clarifier l'analyse en mettant en œuvre intégralement ou partiellement une autre méthode.

Cette possibilité ne devrait en aucun cas devenir une exigence. En effet, l'obligation de l'utilisation de plusieurs méthodes peut entraîner des coûts administratifs systématiques conséquents tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales, instaurer un doute permanent sur la légitimité du choix du contribuable et surtout porter atteinte à la clarté de l'examen.

Ainsi, nous pensons que le fait qu'un contribuable n'ait pas examiné l'opportunité de l'application de toutes les méthodes ne devrait pas être considéré comme un manquement de ce dernier face aux autorités fiscales. Le maintien d'une certaine souplesse dans le choix de l'approche appropriée sera garante de l'application efficace des méthodes de prix de transfert, donc de l'établissement des distributions dissimulées de bénéfices potentiels.

CONCLUSION

L'élaboration du présent travail nous a permis de constater la portée et l'importance de la notion de *prestation appréciable en argent* dans le cadre de l'imposition des personnes physiques et morales en Suisse et des problématiques internationales qui s'y rattachent. Elle régit en effet le traitement fiscal de toute distribution dissimulée de bénéfices, quelle que soit la configuration de la distribution et les sujets fiscaux impliqués.

Si la fonction de cette notion au sein du système fiscal suisse ne peut être remise en cause – les distributions dissimulées de bénéfices appartenant, force est de le constater, à la réalité économique de tout système libéral –, on peut néanmoins contester son interprétation et son application par l'autorité fiscale.

En effet, la pratique de l'AFC, parfois même appuyée par le Tribunal fédéral, au cours de ces dernières années dénote une tendance à un élargissement injustifié de la notion de PAA. Comme on a pu le voir, cette évolution se traduit premièrement par l'interprétation de la notion de *proche de l'actionnaire*, qui semble être confondue avec celle de *proche de la société distributrice*. Or, si aucun lien ne peut être établi entre un actionnaire et le bénéficiaire, celui-ci doit être considéré comme un tiers par rapport à la société distributrice, et la relation contractuelle conclue entre ces derniers *at arm's length*.

De plus, en présence d'un avantage octroyé – qui ne peut que potentiellement constituer une PAA au sens fiscal – par une société à une personne, le fisc semble parfois se baser sur cet élément pour établir une prestation appréciable en argent, alors qu'il ne s'agit que d'une des conditions nécessaire à l'existence de cette dernière.

L'élargissement de la notion de prestation appréciable en argent se traduit également par référence inappropriée à celle-ci. Tel est le cas des exceptions en matière des transferts de fonds résultant d'un ajustement secondaire, dans lesquelles le transfert est frappé de l'impôt anticipé.

Sur la base de ces constatations, on ne peut que souhaiter que cette tendance à l'élargissement de la PAA s'atténue, et que le Tribunal fédéral, tout comme les administrations fiscales, soulignent la nécessité de la réalisation stricte et effective de l'intégralité des conditions de la

prestation appréciable en argent pour admettre les redressements et prélèvements qui en découlent. En effet, cette notion a pour unique but de replacer les contribuables impliqués dans une distribution dissimulée de bénéfices dans la situation dans laquelle une distribution ouverte a lieu et de rétablir toutes les conséquences fiscales qui s'y rattachent. L'inclusion des dividendes dissimulés dans le calcul de la réduction pour participation – confirmée par le TF et l'AFC – en est la preuve. Or, ce but ne peut être atteint qu'au travers une interprétation restrictive et circonstanciée des quatre conditions de la définition de la PAA.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages et thèses

AGNER Peter/JUNG Beat/STEINMANN Gotthard, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001 (cité : AGNER/JUNG/STEINMANN)

BARTHOLET Olivier, *Transferpreisberechtigung und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen*, thèse Bâle, 1995 (cité : BARTHOLET)

BAUER-BALMELLI Maja, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer : Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten*, Zurich 2001 (cité : BAUER-BALMELLI)

BÖCKLI Peter, *Schweizer Aktienrecht*, 3^{ème} éd., Zurich 2004 (cité : BÖCKLI)

BRÜLISAUER Peter/KUHN Stephan in ATHANAS/ZWEIFEL (édit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Bâle 2000 (cité : BRÜLISAUER/KUHN)

GEHRIG Thomas, *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten*, thèse Saint-Gall, 1998 (cité : GEHRIG)

GLAUSER Pierre-Marie, *Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, Genève, Zurich, Bâle 2005 (cité : GLAUSER, *Apports*)

HÖHN Ernst/WALDBURGER Robert, *Steuerrecht*, Band I, 9^{ème} éd., Berne 2001 (cité : HÖHN/WALDBURGER)

HURTADO POZO José, *Droit pénal – Partie spéciale I*, 3^{ème} éd., Zurich 1997 (cité : HURTADO POZO)

MONTAVON Pascal/WERMELINGER Amédéo, *Droit et pratique de la société anonyme*, Tome I, Lausanne 1994 (cité : MONTAVON/WERMELINGER)

MOREILLON Laurent/KUHN André, *Droit pénal special*, Polycopié Université de Lausanne, 2002-2003 (cité : MOREILLON/KUHN)

NEUHAUS Markus R., *Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht*, in NEUHAUS/ZUMOFFEN FRUTTERO (édit.): *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, Zurich 1997 (cité: NEUHAUS)

NOËL Yves, *La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination*, thèse Lausanne, 1990 (cité : NOËL)

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} éd., Bâle 2007 (cité : OBERSON, *Droit fiscal suisse*)

OBERSON Xavier, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2004 (cité : OBERSON, *Droit fiscal international*)

RIVIER Jean-Marc, *Droit fiscal Suisse. Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983 (cité : RIVIER)

SALOM Jessica, *La problématique de l'attribution des distributions dissimulées de bénéfices dans les relations nationales et internationales*, Prix OREF 2007 (cité : SALOM)

STOCKAR Conrad, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 4^{ème} éd., Lausanne 2002 (cité : STOCKAR)

WEIDMANN Markus, *Einkommensbegriff und Realisation*, thèse Zurich, Zurich 1996 (WEIDMANN)

YERSIN Danielle, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, thèse Lausanne, 1977 (cité : YERSIN)

Articles de revue

BAUER-BALMELLI Maja, *Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtheorie*, in : *IFF Forum für Steuerrecht*, 2001, p. 58ss. (cité : BAUER-BALMELLI, *Änderungen*)

BEHNISCH Urs R., *Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerrecht*, EC 5/1993 p. 379ss. (cité : BEHNISCH)

DANON Robert J./SALOME Hugues, *De la double imposition internationale*, in *Archives* 73 p. 337ss. (cité : DANON/SALOME)

GLAUSER Pierre-Marie, *La fusion d'assainissement, aspects juridiques et fiscaux*, in : *EC 2004*, p. 1000ss (cité : GLAUSER, *La fusion d'assainissement*)

GURTNER Peter, *Steuerfolgen des neuen Aktienrecht*, EC 66/1992 p. 477

LOCHER Peter, *Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechtes*, *Archives* 61 p. 97ss. (cité : LOCHER)

REICH Markus, *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen* in *Archives* 54 p. 607ss. (cité : REICH)

RYSER Walter, *L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant* in *IFF Forum für Steuerrecht* 2001, p. 295ss. (cité : RYSER)

RYSER Walter, *La restitution de « l'excédent » après l'obtention d'un « ajustement correspondant » ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées* in *Archives* 53 p. 465 ss. (cité : RYSER, *Restitution*)

SCHÄRRER Erwin, *Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren Steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär* in *Archives* 43 p. 273ss. (cité : SCHÄRRER)

Conférences

URECH Nicolas, *Evolution de la notion de prestation appréciable en argent*, XXV Séminaire IFF-OREF des 6 & 7 octobre 2005 (cité : URECH (séminaire))

Autres sources

CONSEIL FEDERAL, *Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes*, du 23 février 1983, FF 1983 p. 757ss.

Circulaire n° 25 de l'Administration fédérale des contributions sur les effets de la révision du droit de la société anonyme du 4 octobre 1991 sur l'impôt fédéral direct, du 27 juillet 1995 (cité : Circulaire n°25)

Circulaire n° 21 sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct, du 7 avril 1995 (cité : Circulaire n°21)

Circulaire n° 5 sur les restructurations, du 1^{er} juin 2004 (cité : Circulaire n°5)

Circulaire n°9 du 9 juillet 1998 relative aux conséquences de la loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés relative à la réduction d'impôt sur les rendements des participations des sociétés de capitaux et des coopératives (cité : Circulaire n°9)

OCDE, *Vers une coopération fiscale globale – Rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales – Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, Paris 2000

OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'attention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 1995

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	2
TABLE DES ABREVIATIONS	3
PLAN SOMMAIRE	4
INTRODUCTION	5
1. NOTION	7
1.1. DROIT FISCAL	7
1.1.1. GÉNÉRALITÉS	7
1.1.2. TYPOLOGIE.....	7
1.1.3. CONDITIONS.....	8
1.2. DROIT COMMERCIAL	15
1.3. DROIT PÉNAL	19
1.3.1. DROIT PÉNAL GÉNÉRAL.....	19
1.3.1.1. GESTION DÉLOYALE (ART. 158 CP).....	19
1.3.1.2. FAUX DANS LES TITRES (ART. 251 CP).....	21
1.3.2. DROIT PÉNAL FISCAL	23
1.3.2.1. CONTRAVENTIONS FISCALES	23
1.3.2.2. DÉLITS FISCAUX	24
1.3.2.2.1. USAGE DE FAUX	24
1.3.2.2.2. DÉTOURNEMENT DE L'IMPÔT À LA SOURCE.....	26
2. CONSÉQUENCES FISCALES	27
2.1. IMPÔTS SUR LE REVENU ET LE BÉNÉFICE	27
2.1.1. EN GÉNÉRAL	27
2.1.1.1. AU NIVEAU DE LA SOCIÉTÉ DISTRIBUTRICE.....	27
2.1.1.2. AU NIVEAU DU DESTINATAIRE.....	27
2.1.2. ATTRIBUTION DU REVENU.....	28
2.1.2.1. PRINCIPE.....	28
2.1.2.2. EXCEPTIONS	28
2.1.2.3. PRESTATIONS ENTRE SOCIÉTÉS SŒURS.....	29
2.1.2.3.1. PARTICIPATIONS DÉTENUES DANS LA FORTUNE COMMERCIALE	29
2.1.2.3.2. PARTICIPATIONS DÉTENUES DANS LA FORTUNE PRIVÉE.....	31
2.1.2.4. ATTRIBUTION AU NIVEAU INTERNATIONAL	32
2.1.3. RÉGIMES SUISSES DE SOCIÉTÉS DE PARTICIPATIONS	35
2.1.3.1. PAA PROVENANT D'UNE PARTICIPATION DANS UNE SOCIÉTÉ SUISSE.....	35
2.1.3.2. PAA PROVENANT D'UNE PARTICIPATION DANS UNE SOCIÉTÉ ÉTRANGÈRE.....	36
2.2. IMPÔT ANTICIPÉ	38
2.2.1. EN GÉNÉRAL	38

2.2.1.1.	AU NIVEAU DE LA SOCIÉTÉ DISTRIBUTRICE.....	38
2.2.1.2.	AU NIVEAU DU DESTINATAIRE.....	38
2.2.2.	ATTRIBUTION DU REVENU.....	39
2.2.2.1.	PRINCIPE.....	39
2.2.2.2.	EXCEPTIONS.....	39
2.2.2.3.	ATTRIBUTION AU NIVEAU INTERNATIONAL (RENVOI).....	41
2.2.3.	PAA ET REDRESSEMENTS INTERNATIONAUX.....	41
2.2.3.1.	AJUSTEMENTS INITIAL ET CORRÉLATIF.....	41
2.2.3.2.	AJUSTEMENT SECONDAIRE.....	43
2.2.3.2.1.	PRINCIPE.....	43
2.2.3.2.2.	POSITION DE LA SUISSE.....	43
2.3.	DROIT DE TIMBRE.....	47
3.	EXCURSUS : PAA ET MÉTHODES DE PRIX DE TRANSFERT.....	49
3.1.	GÉNÉRALITÉS.....	49
3.2.	RÈGLES DE SOURCE SUISSE.....	50
3.2.1.	EN GÉNÉRAL.....	50
3.2.2.	CAS PARTICULIER : LES SOCIÉTÉS DE SERVICE.....	50
3.3.	PRINCIPES DÉFINIS DANS LE CADRE DE L'OCDE.....	52
3.3.1.	LE PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE.....	52
3.3.2.	LES MÉTHODES TRADITIONNELLES.....	54
3.3.3.	LES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES SUR LES BÉNÉFICES.....	55
3.3.4.	COMMENTAIRE RELATIF À L'UTILISATION DES MÉTHODES DE PRIX DE TRANSFERTS DE L'OCDE.....	57
	CONCLUSION.....	59
	BIBLIOGRAPHIE.....	61