

*ACDP du 17 novembre 2006, X. SA c. CCR*

**Impôt sur le bénéfice net des personnes morales; avantages accordés à une société du même groupe**

- Avantages accordés à des tiers et qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial; définition (consid. 3a-b).
- Application de cette notion s'agissant de sociétés appartenant à un même groupe (consid. 3c).
- Répartition du fardeau de la preuve (consid. 4a).
- Examen de la facture finale invoquée en l'espèce (consid. 4b-c).

**Gewinnsteuer der juristischen Personen; an ein Konzernmitglied gewährte Vorteile**

- Vorteile an Dritte, die sich nicht mit dem Geschäftszweck rechtfertigen lassen; Begriffsbestimmung (E. 3a-b)
- Anwendung dieses Begriffs bei Konzernmitgliedern (E. 3c)
- Beweislastverteilung (E. 4a)
- Prüfung der hier angerufenen Endabrechnung (E. 4b-c)

***Droit***

(...)

3. a) Selon les articles 1<sup>er</sup> alinéa 1 lettre b et 80 LF, les personnes morales acquittent notamment un impôt sur leur bénéfice net. Le bénéfice net imposable comprend en premier lieu le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 81 al. 1 let. a LF). S'y ajoutent notamment les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 81 al. 1 let. b LF).

b) Les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial recouvrent les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne physique ou morale la ou les touchant de près, et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers

non participants. L'avantage peut consister en ce que des rendements de la société ne sont pas comptabilisés comme tels, mais distribués directement à l'actionnaire ou à des personnes proches de la société, par le biais d'écritures comptables qui en dissimulent la nature exacte. Ces écritures peuvent en particulier prendre la forme de charges excessives portées au débit du compte de résultat (RVJ 2006, p. 51 ss, consid. 3b; ATF 119 Ib 116, consid. 2; Steuerentscheid 1998 B 72.13.22, n° 37; St. Kuhn / P. Brülisauer, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2<sup>e</sup> éd. 2002, n° 74 ad art. 24).

c) Lorsque les libéralités interviennent entre sociétés faisant partie d'un même groupe économique, il y a lieu de reconstituer les relations existant entre ces sociétés, qui sont des contribuables distincts, et d'évaluer les prestations comme si elles intervenaient entre tiers. Le droit fiscal suisse ne connaît pas en effet de régime spécial pour les groupes de sociétés, sauf dispositions légales contraires expresses (arrêt 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.3, avec renvoi à Archives 65 p. 51/57 et StE 1995 B 72.11 n° 3 consid. 3b).

4. a) X. SA et Y. LTD sont, en l'espèce, des sociétés apparentées, directement ou indirectement dominées par Z., puisque ce dernier détient la totalité du capital social tant de X. SA que de Y. SA, dont dépend Y. LTD. Bien que X. SA et Y. LTD fassent ainsi partie du même groupe économique, les rapports juridiques entre elles n'en doivent pas moins, comme on vient de le voir (consid. 3c), être considérés comme s'ils intervenaient entre tiers. Le sort du litige dépend donc du point de savoir si l'envoi d'une facture corrective en fin d'exercice 1997 est justifié par l'usage commercial, autrement dit correspond à l'usage entre sociétés non apparentées visant chacune pour elle-même à la réalisation d'un bénéfice. Le fardeau de la preuve incombe à cet égard à la recourante. En l'absence de dispositions particulières de la loi fiscale sur ce fardeau, il incombe en effet au contribuable de démontrer les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et au fisc de prouver ceux qui imposent à celui-ci une obligation (arrêt 2P.306/2004 & 2A.709/2004 du 24 juin 2005 consid. 7.3, avec renvoi à J.-M. Rivier, *L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>e</sup> éd. 1998, p. 142 et à W. RY.ser/B. Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4<sup>e</sup> éd., p. 462; RVJ précitée 2006, p. 51 ss, consid. 3c, avec les renvois).

b) Pour X. SA, la justification de la facture corrective que lui a adressée sa société sœur Y. LTD à la fin de l'exercice 1997 tiendrait à «l'éclatement» des prix d'achat des matières premières 1996 et 1997, qui aurait nécessité un ajustement de prix à la fin de l'année 1997. Les différents versements de X. SA à Y. LTD en 1997 devraient dès lors être considérés comme des acomptes et l'ajustement du 31 décembre 1997 comme un décompte définitif.

Ainsi que le relève la décision attaquée, il ne ressort cependant pas des factures adressées à X. SA par Y. LTD en 1997 que celles-ci n'étaient que des acomptes. La recourante n'a, de surcroît, produit aucune convention en ce sens ni n'a amené d'une quelconque autre manière la preuve de son affirmation, qui lui incombait pourtant en vertu de la règle probatoire rappelée ci-dessus (consid. 4a in fine). On doit de ce fait retenir que les montants des achats facturés en cours d'année par Y. LTD à X. SA résultent de l'application d'un prix unitaire convenu par les parties, sans aucune réserve de «juste prix». Or, l'application d'un tel prix unitaire ne conduit normalement pas, si ce prix apparaît après coup trop bas, à une correction a posteriori en vue de remédier aux fluctuations du marché. L'acceptation par X. SA d'une telle correction en faveur de Y. LTD ne s'explique par conséquent que par l'appartenance commune au groupe économique dominé par Z., dont l'intérêt était d'éviter un dépôt de bilan de Y. LTD (cf. dernière page de l'acte de recours, 3<sup>e</sup> paragraphe). Si l'on fait - comme il se doit en fiscalité (consid. 3c) - abstraction des impératifs de ce groupe, X. SA n'était toutefois pas tenue à une telle correction, qui n'aurait du reste pas été consentie à une société extérieure au groupe Z. Cette correction correspond, partant, à un avantage procuré à un tiers sans justification commerciale, à réintégrer dans le bénéfice en application de 81 alinéa 1 lettre b LF.

c) Il s'ensuit que le recours céans contre la confirmation de cette réintégration par la CCR est mal fondé et doit être rejeté.