



Impôt fédéral direct Impôt anticipé

Berne, le 22 juin 2005

Circulaire n° 9

Preuve de la justification commerciale des charges lors d'affaires étranger-étranger

Cette circulaire remplace la circulaire n° 9 du 19 décembre 2001.

Les sociétés et les établissements stables de sociétés étrangères qui sont soumis à l'impôt fédéral direct et/ou à l'impôt anticipé, ne peuvent plus faire valoir de couverture forfaitaire des charges pour les affaires étranger-étranger. Les règles usuelles relatives à la justification commerciale des charges comptabilisées sont applicables, notamment les règles suivantes:

- Les charges doivent être justifiées et documentées. Ceci est également valable pour l'acquisition et l'utilisation de valeurs immatérielles (brevets, marques, droits et autres valeurs semblables).
- S'agissant de la justification des charges en faveur de porteurs de parts et de personnes proches de ceux-ci, le principe de la comparaison entre tiers, compte tenu d'une marge d'appréciation adéquate, doit être respecté. En l'occurrence, cette règle découle de l'obligation de la Suisse d'appliquer le principe de pleine concurrence selon les directives de l'OCDE de 1995 relatives aux prix de transfert. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, sont aussi considérées comme des personnes proches des porteurs de parts, celles avec lesquelles ils entretiennent des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, doivent être considérées comme la cause véritable de prestations insolites à imposer ; ainsi, les tiers qui, avec l'accord des porteurs de parts, utilisent une société suisse pour réaliser des affaires sont aussi des personnes proches.

Comme les autorités fiscales suisses ne peuvent pas effectuer des contrôles auprès des bénéficiaires de prestations à l'étranger, la preuve de la justification commerciale des charges doit répondre à un certain nombre d'exigences dans le cadre des affaires étranger-étranger. L'indication des bénéficiaires effectifs fait partie de ces exigences. Par conséquent, des charges en faveur de sociétés domiciliées dans des paradis fiscaux, des virements sur des comptes bancaires et d'autres paiements similaires sans indication des bénéficiaires effectifs des prestations ne peuvent pas être admis comme commercialement justifiés.

D'autre part, il n'est plus possible d'obtenir des accords préalables pour la couverture forfaitaire des charges concernant les affaires étranger-étranger. En revanche, il est encore possible d'obtenir des renseignements juridiquement valables de la part des autorités de taxation au sujet de l'évaluation de la valeur marchande des prestations à fournir ou des contre-prestations à recevoir. S'agissant de l'évaluation des charges à comptabiliser telles que salaires, honoraires, commissions, redevances de licences, provisions etc., les bilans et les comptes de résultats prévisionnels (« business plan ») doivent être soumis aux autorités fiscales suisses. La déduction de telles charges ne sera admise que si la justification commerciale de ces charges est prouvée. En l'occurrence, le fardeau de la preuve incombe au contribuable. Si cette preuve n'est pas apportée ou ne l'est que partiellement, les autorités fiscales établissent les éléments imposables par appréciation et s'assurent ainsi que la taxation n'est pas insuffisante.

Cette circulaire entre en vigueur le 1^{er} juillet 2005. Les sociétés et les établissements stables de sociétés étrangères qui, avant cette date, ont obtenu de la part des autorités fiscales compétentes un accord portant sur la déductibilité d'une couverture forfaitaire des charges ou qui ont appliqué à bon droit une telle couverture dans les affaires étranger-étranger conformément à la circulaire n° 9 du 19 décembre 2001, peuvent encore s'en prévaloir en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt anticipé pour les exercices clos avant le 1^{er} janvier 2009.