



Impôt fédéral direct Impôt anticipé

Berne, le 13 juillet 2020

Circulaire n° 49

Preuve de la justification commerciale des charges dans le cadre d'affaires étranger-étranger

1 Justification des charges justifiées par l'usage commercial

1.1 Principes

Depuis le 1^{er} janvier 2009, 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 charges déductibles doivent correspondre aux dispositions légales (art. 27, 58, al. 1 et 59 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]). Les règles usuelles relatives à la justification commerciale des charges comptabilisées s'appliquent, notamment:

- 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'OCDE¹ en vigueur 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.

Dans ce contexte, les entreprises exerçant des affaires étranger-étranger ne se distinguent pas des entreprises domiciliées en Suisse exerçant des activités entièrement ou partiellement en

¹ « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017 »: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2017_tpg-2017-fr#page1

Suisse. Les charges non justifiées par l'usage commercial doivent être appréhendées sous l'angle des prestations appréciables en argent, comme pour toutes les sociétés sises en Suisse, et les déclarations nécessaires aux fins de la perception de l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA; RS 642.21] et art. 19 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé [OIA; RS 642.211]) doivent être effectuées spontanément et dans les délais légaux.

1.2 Commissions occultes et amendes

Le versement d'amendes et de commissions occultes au sens du droit pénal suisse à un agent public suisse ou étranger (cf. art. 322^{ter}–322^{septies} du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP; RS 311.0]) ne constituent jamais des charges justifiées par l'usage commercial (cf. art. 27, al. 1 et 3, art. 58, al. 1, let. b et art. 59, al. 2, LIFD). Pour la définition des commissions occultes et de l'agent public, nous renvoyons à la circulaire n° 50 de l'AFC du 13 juillet 2020. Cette dernière précise aussi l'obligation de dénoncer à l'autorité de poursuite pénale compétente en cas de soupçon sur le versement de commissions occultes. Une telle obligation de dénoncer existe pour le personnel de la Confédération au sens de l'article 22a, alinéa 1, de la loi sur le personnel de la Confédération du 24 mars 2000 (LPers; RS 172.220.1). Pour les collaborateurs des administrations fiscales cantonales, leur législation cantonale respective s'applique.

Le manuel de l'OCDE² fournit des typologies et des indices détaillés qui permettent de découvrir les faits de corruption.

2 Contrôle

Selon les règles générales sur le fardeau de la preuve, les contribuables ont l'obligation d'apporter la preuve de la justification commerciale des charges, étant donné que ces dernières suppriment ou diminuent la charge fiscale. Selon la jurisprudence une comptabilité correcte du point de vue formel est présumée l'être également du point de vue matériel. En cas de doute quant à l'exactitude formelle des comptes, la présomption naturelle d'exactitude matérielle ne s'applique pas. Même si la comptabilité est formellement correcte, des doutes de la part des autorités fiscales peuvent suffire pour que cette présomption ne s'applique pas. En cas de versements effectués à l'étranger, l'entreprise assujettie à l'impôt a un devoir de collaboration accru selon la jurisprudence³.

Ainsi, cette obligation accrue implique des exigences plus élevées en matière de preuve de la justification commerciale des charges lors de paiements à l'étranger. L'indication des bénéficiaires effectifs des versements ou prestations fait en particulier partie de ces exigences. 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 au titre des charges justifiées par l'usage commercial. Cependant, des versements à des bénéficiaires domiciliés dans un Etat contractant à l'échange automatique de renseignements (EAR) ainsi que les informations reçues sur la base de l'EAR sont à prendre en considération.⁴

En cas d'affaires avec une partie contractuelle domiciliée à l'étranger, les autorités fiscales suisses ont en principe la possibilité d'obtenir les renseignements nécessaires aux contre-

² «Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux», Comité des affaires fiscales de la Direction des affaires financières et des entreprises de l'OCDE: <http://www.oecd.org/fr/ctp/manuel-de-sensibilisation-au-paiement-de-pots-de-vin-et-a-la-corruption-a-l-intention-de-verificateurs-fiscaux-9789264206038-fr.htm>.

³ Décision du Tribunal fédéral 2C_1113/2018 cons. 2.2.2 (obligation de collaborer) et cons. 2.2.3 (obligation accrue de collaborer)

⁴ Liste des Etat partenaires de l'EAR: https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html

vérifications au moyen de l'assistance administrative. Comme l'assistance administrative est soumise à conditions (par ex. principe de subsidiarité, Etat contractant), dans certains cas, les contre-vérifications auprès de bénéficiaires de prestations étrangers ne sont pas possibles ou les demandes d'assistance administrative demeurent sans résultat. Ainsi, le principe du devoir de collaboration accru s'applique. Si l'entreprise assujettie ne satisfait pas à ce devoir, les autorités fiscales refusent la déductibilité de la charge en conséquence. Si nécessaire, l'autorité fiscale détermine des facteurs imposables par appréciation consciencieuse.

3 Décisions anticipées (*rulings*)

Il n'est pas possible d'obtenir des décisions anticipées sur la couverture forfaitaire des charges.

La possibilité d'obtenir, dans certains cas, des décisions anticipées⁵ ne change rien à ce principe.

4 Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur avec dès sa publication. Dès cet instant, la circulaire n° 9 de l'AFC du 22 juin 2005 est abrogée.

⁵ Communication n° 11 de l'AFC du 29 avril 2019 (011-DVS-2019-f).