

PRESTATIONS APPRÉCIABLES EN ARGENT

Un piège pour le contribuable, voire pour le conseiller*

Cet article a pour vocation de mettre en évidence les risques essentiels et les conséquences éventuelles des prestations appréciables en argent. Pour cela, les auteurs vous proposent un cas d'étude permettant de rappeler les cadres théorique et légal ainsi que les comportements attendus du conseiller fiscal.

1. CAS D'ÉTUDE – POINT DE DÉPART

Victor, architecte émérite, était tendu il y a dix minutes lors de son coup de fil. Jacques [1], conseiller fiscal dévoué [2], a su le rassurer. Mais maintenant, c'est Jacques qui est inquiet!

Victor, en tant que directeur, président du conseil d'administration et actionnaire unique de Victor Architecture SA, vient de recevoir un courrier annonçant l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction des impôts cantonal et fédéral direct 2018. Ce courrier suit de cinq semaines le rapport de révision de M. Schlumpf, réviseur au service de taxation des personnes morales, qui met en lumière trois griefs et leurs conséquences:

1. Comptabilité non probante

«Les principes fondamentaux en matière de tenue de comptabilité ne sont en général pas respectés. En effet, nous avons constaté des lacunes telles que la comptabilité doit être considérée comme étant non probante [3].»

2. Frais de véhicules non justifiés par l'usage commercial

«Le parc de véhicules et les éléments enregistrés comptablement peuvent être résumés comme indiqué dans l'encadré 1:

Force est de constater que des frais de déplacement sont également déclarés dans la déclaration privée de l'actionnaire.

Au vu de ce constat, nous reprenons en augmentation du bénéfice imposable:

- CHF 28 000, la justification commerciale des «Autres frais» liés au Hummer n'ayant pas pu être démontrée;
- CHF 1840, à titre de complément de part privée sur le Hummer (40 000 x 9,6% [4] - 2000);
- CHF 32 000 correspondant aux amortissements et frais liés au véhicule de collection qui doit être considéré comme une non-valeur; partant, ces frais ne sont pas justifiés commercialement.

Nous considérons ces reprises comme des distributions dissimulées de dividende.»

3. Frais de représentation non documentés, non justifiés par l'usage commercial

«La société alloue à Victor, actionnaire, une indemnité forfaitaire de CHF 9000 pour la période révisée alors qu'aucun règlement de frais n'a fait l'objet d'un accord avec notre administration. En conséquence et au regard des autres frais de représentation comptabilisés dans la société (CHF 13 000), nous estimons qu'une partie de cette indemnisation est excessive.

Ainsi, nous reprenons CHF 5000 en augmentation du bénéfice imposable et communiquons cette information au secteur des personnes physiques.»

Dans cet article, nous avons pour objectif de mettre en évidence les risques essentiels et les conséquences éventuelles des prestations appréciables en argent (ci-après: PAA) – sans prétendre cependant couvrir cette large thématique de manière exhaustive.

Afin d'être le plus concret possible, nous nous appuyons sur le cas d'étude décrit ci-dessus. Après vous avoir fourni les éléments essentiels ressortant du rapport de révision de M. Schlumpf (ch. 1), nous dressons un panorama des bases légales et des cadres théoriques pertinents (ch. 2). Comme dans la série télévisée policière américaine *Columbo*, nous vous informons très vite des résultats de la procédure (ch. 3), notre objectif étant de susciter votre curiosité quant aux observations et aux arguments avancés par Jacques (ch. 4), notre fameux conseiller fiscal, ayant mené à ces résultats. Nous terminons cette aventure avec un focus sur l'impôt anticipé (ch. 5).



ALAIN BIEDERMANN,
COMPTABLE AVEC BREVET
FÉDÉRAL, REMPLAÇANT DU
CHEF DE DIVISION, DIVISION
PERCEPTION DAT,
ADMINISTRATION FÉDÉRALE
DES CONTRIBUTIONS AFC



BENJAMIN CHAPUIS,
EXPERT-COMPTABLE
DIPLÔMÉ, PROF. ASSOCIÉ
HAUTE ÉCOLE DE GESTION
ARC, HES-SO

Encadré 1: **PARC DE VÉHICULES ET ÉLÉMENTS ENREGISTRÉS COMPTABLEMENT**

Description	Valeur d'achat (en CHF)	Amort. 2018 (en CHF)	Autres frais (en CHF)	Part privée (en CHF)
Hummer	40 000	10 000	28 000	2 000
Ferrari (collection)	120 000	30 000	2 000	–

2. CADRES THÉORIQUE ET LÉGAL – ÉLÉMENTS CHOISIS

2.1 PAA – Définition, conditions et notion. Les prestations appréciables en argent (PAA) [5], également appelées «autres avantages appréciables en argent» [6] ou encore «distributions dissimulées de bénéfice» [7] trouvent leurs racines légales dans les art. 20, al. 1, let. c et 58, al. 1, let b, LIFD [8]. Elles font partie des dépenses non justifiées par l'usage commercial et, par tant, sont ajoutées au bénéfice net imposable [9]. Les PAA résultent d'aménagements des liens, des transactions ou des obligations de droit civil liant la personne morale à ses actionnaires ou à leurs proches de manière à réduire indûment la double imposition économique [10]. Quatre conditions doivent être cumulativement remplies pour qualifier une prestation d'appréciable en argent [11]:

- Il y a une prestation sans contre-prestation correspondante menant à un appauvrissement de la société;
- La prestation a été accordée à un actionnaire ou à une personne proche;
- La prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers;
- La disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste de sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils s'accordaient.

La notion de PAA n'est pas juridique, mais économique; elle doit donc être interprétée comme telle. L'autorité de taxation peut requalifier ou s'écarter de la forme juridique mise en avant par le contribuable sans recourir à la construction de l'évasion fiscale [12]. Ainsi, la transaction litigieuse peut ne pas être insolite ou alors le contribuable peut ne pas avoir voulu éluder l'impôt [13]. Il y a une grande part d'appréciation. La transaction est analysée sur la base de conditions contractuelles correspondant à celles qui auraient été stipulées entre contribuables indépendants. Nous parlons communément du principe de pleine concurrence [14].

2.2 PAA – Aperçu des conséquences. Ce chapitre vous propose un bref aperçu des conséquences majeures des PAA [15].

2.2.1 Sur le plan fiscal, en général. Pour la personne morale, la PAA est une charge non reconnue par l'usage commercial. Fiscalement, elle est donc ajoutée au bénéfice imposable [16]. Le principe de déterminance [17] vole en éclat. Pour rappel, la déterminance définit que le bénéfice ressortant du compte de résultat établi selon les règles du droit commercial [18] forme la base pour la taxation, pour autant qu'aucune règle correctrice [19] ne s'interpose. Lorsqu'une charge non reconnue par l'usage commercial est enregistrée comptablement, l'admini-

stration fiscale qui la découvre a l'obligation de procéder à la correction des états financiers viciés [20] – c'est-à-dire de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du droit comptable [21]. La découverte d'une PAA constitue un motif de révision [22] ou de rappel d'impôt [23].

Pour l'actionnaire, la PAA est requalifiée en dividende et donc soumise à l'impôt sur le revenu [24]. Dans le cadre des PME, l'imposition privilégiée [25] reste de mise. La PAA est également soumise à l'impôt sur le revenu lorsqu'une personne proche de l'actionnaire en bénéficiaire. Les théories du triangle, du triangle modifié ou du bénéficiaire direct sont alors mobilisées [26].

La PAA étant fiscalement considérée comme une distribution dissimulée, il est évident qu'elle est soumise à l'impôt anticipé [27].

2.2.2 Sur le plan pénal fiscal, en général. Quatre dispositions pénales de la LIFD requièrent une attention particulière en cas de PAA. En présence d'une soustraction consommée [28], l'autorité compétente sanctionne de l'amende

«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 [...]».

Celui qui tente de soustraire l'impôt [29] est également punissable d'une amende. Idem ou presque pour

«celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable ou y participe» [30].

Dans ce cas, il

«sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait» [31].

Les dispositions pénales prévoient de ne pas poursuivre les fautifs, ou d'alléger la peine des fautifs qui se dénoncent spontanément. Ainsi, on renonce à la poursuite pénale, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt,

«à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;
- b) qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;
- c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies [32].

Rappelons ici encore que les comptes annuels, la comptabilité et les pièces comptables revêtent la qualité de titre [33]. Dès lors, faire

«usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, [...] dans le but de commettre une soustraction d'impôt au sens des art. 175 à 177 LIFD [...] dans le dessein de tromper l'autorité fiscale, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire» [34].

2.2.3 Du droit comptable au droit pénal fiscal. Le degré de violation du droit comptable entraîne des conséquences différenciées en matière de droit pénal fiscal. Il y a lieu de distinguer (1) les violations flagrantes des règles matérielles de droit comptable, en particulier les principes de sincérité et d'intégrité – p. ex. l'omission d'un produit, l'enregistrement d'une charge fictive ou étrangère à son activité, ainsi que l'enregistrement d'un actif fictif – du (2) non-respect du principe de pleine concurrence, sans pour autant que la comptabilité soit manifestement inexacte – p. ex. charges ou produits comptabilisés mais éloignés des conditions applicables à un tiers indépendant.

Dans le premier cas, la condition objective de la soustraction d'impôt est satisfaite [35]. Il en va de même pour l'usage de faux [36]. Au passage, rappelons que, sur le plan pénal, un usage de faux menant à une soustraction d'impôt pour plus de CHF 300 000 par période fiscale forme une infraction préalable en matière de blanchiment d'argent [37]. Dans le second cas, celui du non-respect du principe de pleine concurrence, il n'y a pas de violation du droit comptable au sens strict. Les auteurs du Manuel suisse d'audit (MSA), s'appuyant notamment sur le principe de l'importance relative [38], relèvent que «dans la pratique, les distributions dissimulées de bénéfices relèvent souvent d'une question d'appréciation» [39].

Ils soulignent que

«[I]es comptes annuels ne peuvent pas être qualifiés de non conformes aux prescriptions régissant l'établissement régulier par le simple fait qu'ils présentent des charges plus élevées que celles qui seraient justifiées par l'usage commercial. Un fait économique doit être comptabilisé de la manière dont il se présente effectivement. La condition est toutefois que la comptabilisation se base sur une opération juridiquement valable entre la société et la personne qui lui est proche (partie liée)» [40].

Aussi, selon Danon,

«l'existence d'un usage de faux ou même d'une soustraction ne saurait ici être retenue» [41].

2.2.4 De l'art. 678 CO au droit fiscal. Le code des obligations (CO) [42] prévoit à son art. 678 l'obligation de restitution. L'al. 1 stipule 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».

Dans son al. 2, la notion de disproportion évidente entre la prestation et la contre-prestation est thématifiée; cette dis-

proportion est également génératrice de l'obligation de restitution. L'al. 3, quant à lui, stipule que

«l'action en restitution appartient à la société et à l'actionnaire; celui-ci agit en paiement à la société».

Selon la doctrine dominante [43], soutenue notamment par le MSA [44], la question de savoir si et à quelles conditions la créance fondée sur l'art. 678, al. 2, CO doit être comptabilisée doit être tranchée à la lumière des circonstances subjectives du cas d'espèce, en considérant notamment:

- la capacité de la créance à être portée au bilan comme élément du patrimoine (art. 959, al. 2, CO);
- La volonté du conseil d'administration de faire valoir cette créance.

Selon le MSA, il existe une marge d'appréciation considérable pour évaluer notamment si la prestation correspond à la contre-prestation.

«Il n'est pas non plus possible de déduire une appréciation de droit commercial en partant d'un point de vue fiscal. Si, par exemple, les autorités fiscales jugent le salaire d'un actionnaire excessif et le qualifient de distribution dissimulée de bénéfices, cela ne signifie nullement qu'il existe une obligation de restitution.»

Notons au passage que l'impôt anticipé suit également cette logique, se démarquant ainsi des impôts directs, notamment sur la thématique du salaire excessif. En effet, les impôts directs se baseront sur la méthode valaisanne [45] alors que l'impôt anticipé questionnera d'abord l'équivalence de traitement par rapport à un tiers [46].

Le Commentaire romand LIFD [47] nous éclaire sur les conséquences fiscales relatives à l'art. 678 CO en présentant ces trois cas de figure:

- «si la société renonce à activer la créance en restitution: le bénéfice de celle-ci est alors redressé en application des règles correctrices [48];
- lorsque la créance est activée durant le même exercice (N) où intervient la distribution dissimulée de bénéfice, il n'y a aucune divergence entre bilan commercial et bilan fiscal;
- lorsque la créance est activée durant un exercice ultérieur (N+1), il apparaît au contraire une divergence entre bilan commercial et bilan fiscal. Le produit lié à la comptabilisation de la créance correspond à la distribution dissimulée déjà imposée en N. Ce produit doit donc être exclu du bénéfice imposable.

Du point de vue de l'actionnaire, le principe de facticité prévaut (imposé dans le chef du bénéficiaire au moment où celle-ci a été versée, peu importe à cet égard qu'une action en restitution puisse encore être intentée (RDAF 1996, 87)» [49].

L'art. 678 CO n'est pas la seule disposition potentiellement mise à mal par les PAA, loin de là! Nous vous renvoyons au MSA pour un inventaire détaillé [50].

2.2.5 Du droit comptable au droit pénal ordinaire. Sur le plan pénal, les PAA sont principalement analysées par le prisme de la gestion déloyale [51] en cas de pluralité d'actionnaires ainsi que par celui du faux dans les titres [52].

3. CAS D'ÉTUDE – À L'ARRIVÉE ET POUR DE VRAI

La procédure s'est terminée ainsi:

- Victor a accepté, au titre de l'impôt sur le bénéfice et via le rappel d'impôt, le complément de part privée de CHF 1840 sur le Hummer ainsi qu'une reprise sur tous les frais liés au véhicules de collection.
- Les frais de représentation, appréciés initialement comme excessifs par M. Schlumpf, n'ont finalement pas été considérés comme des PAA pour l'impôt sur le revenu et n'ont dès lors pas été communiqués au service des personnes physiques.
- Aucune amende pénale n'a été prononcée.

Comment est-ce possible? Comment Jacques, conseiller fiscal, a-t-il accompagné Victor pour atteindre ce résultat? Le chapitre 4 vous dévoile tout!

4. CAS D'ÉTUDE – OBSERVATIONS ET ARGUMENTATIONS [53]

En tout premier lieu, Jacques s'est entretenu avec Victor et a obtenu de lui des pièces ainsi que de la société fiduciaire chargée de la comptabilité et de l'établissement des déclarations d'impôts de Victor Architecture SA. Jacques a également pu échanger avec M. Schlumpf par téléphone. Ensuite, il a formulé ses observations en réponse au courrier du service des contributions annonçant l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction fiscale en concluant ainsi:

- Sur la forme, il y a lieu d'accorder un entretien à la société Victor Architecture SA, ou à son actionnaire et à ses représentants, et de suspendre la procédure pour 30 jours au moins à partir du lendemain de cet entretien.
- Sur le fond, il faut prononcer un rappel d'impôt sur la base des observations formulées, et renoncer à prononcer toute amende.

Les observations de Jacques relatives aux griefs relevés dans le rapport de M. Schlumpf ont été les suivantes:

1. Comptabilité non probante
 - Aucune observation
2. Frais de véhicules non justifiés par l'usage commercial
 - Hummer: les amortissements sont en ligne avec la notice A 1995 de l'AFC [54] (calcul à l'appui pour les exercices 2017 et 2018). Les autres frais de véhicules ont pu être substantialisés par des factures (retrouvées) d'entretien. La part privée a été calculée de manière erronée par la société fiduciaire: CHF 2000 au lieu de CHF 3840.
 - Ferrari: il n'y a pas de *numerus clausus* des actifs pouvant être détenus par la société (dans ce cas: actif immobilisé). Conclure à une non-valeur pour un véhicule de collection est dès lors précipité. La Ferrari a été apportée (vendue) par l'actionnaire à la société en 2018 sur la base d'une évaluation d'un tiers, éliminant ainsi tout risque de surévaluation. Faute de mieux, la société a basé son amortissement sur la notice A 1995 de l'AFC pour les «Véhicules à moteur de tout genre» (amortissement dégressif de 40%). Aucune part privée n'a été enregistrée pour ce véhicule puisque Victor ne roule que très peu avec [55].
3. Frais de représentation non documentés, non justifiés par l'usage commercial

→ Les forfaits sont très souvent englobés dans des règlements de frais approuvés par l'autorité fiscale. Leurs montants sont individualisés, en fonction de la place occupée par le contribuable dans la société et du salaire brut. Les pourcentages appliqués au salaire brut varient en fonction des pratiques cantonales, pouvant aller selon notre expérience de 6 à 15% en fonction du cas d'espèce. Le forfait de Victor représente uniquement 5% de son revenu brut soumis à l'AVS. Afin d'éviter toute discussion à l'avenir, Victor et la société s'engagent à justifier désormais toutes les dépenses chargées dans les comptes de la société [56].

Dans ces observations toujours, et cette fois-ci au sujet de la tentative de soustraction fiscale, Jacques rappelle les trois conditions cumulatives en la matière:

- Le contribuable doit avoir agi intentionnellement en vue d'obtenir une taxation moins élevée ou en vue d'échapper à l'imposition. Contrairement à la soustraction consommée, il faut un dol éventuel. La négligence ne suffit pas.
- La tentative doit être commise avant l'entrée en force de la décision de taxation.
- Le résultat n'a pas été atteint du fait que l'autorité a découvert et corrigé l'erreur ou l'omission de déclaration avant l'entrée en force d'une décision.

Jacques mentionne également les dispositions relatives aux sanctions: l'auteur est passible d'une amende fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été consommée (art. 176, al. 2, LIFD et 56, al. 2, LHID). Les circonstances aggravantes ou atténuantes doivent également être considérées dans la fixation de la peine. Les circonstances relatives à l'acte et à l'auteur, en particulier la gravité de la faute, doivent être prises en compte pour individualiser la peine.

Et à Jacques de conclure: dans le cas d'espèce, Victor Architecture SA estime que les seules erreurs qu'elle a commises concernent une erreur dans l'application des règles en matière d'amortissement d'un actif immobilisé d'une part, et dans le calcul des parts privées des véhicules d'entreprise utilisés par les actionnaires d'autre part. Ces erreurs relèvent clairement de la négligence non fautive. D'ailleurs les corrections à opérer sont de peu d'importance. Pour ces raisons, la société Victor Architecture SA estime que l'élément constitutif subjectif que constitue la volonté d'obtenir une taxation plus favorable n'est pas réalisée, pas même sous l'angle du dol éventuel. C'est bien d'une négligence non fautive que relèvent ces erreurs. Au vu de ce qui précède, les conditions légales du prononcé d'une amende ne sont pas réalisées.

5. IMPÔT ANTICIPÉ – ASPECTS À PRENDRE EN COMPTE LORS DE L'ANALYSE DE LA PROBLÉMATIQUE DES PAA LIÉES AU CAS PROPOSÉ

5.1 Imposition des PAA. Quelle qu'en soit la nature, les charges et les dépenses enregistrées dans la comptabilité d'une société doivent être justifiées matériellement et économiquement. En d'autres termes, il ne suffit pas, pour le contribuable, de justifier simplement le paiement ou la mise en compte d'une charge ou d'une dépense quelconque, mais il doit démontrer sans équivoque que cette charge ou cette dé-

pense se rapporte *strictement* à l'activité sociale et que son importance est correcte. Dans la pratique, on constate assez souvent que des charges concernant personnellement l'actionnaire ou une personne proche de celui-ci (factures d'électricité, de téléphones, primes d'assurances privées, frais de véhicules privés, écolages, etc.) soient supportées par la société. Dans la mesure où une charge ou une dépense n'est pas justifiée à satisfaction par la présentation de documents probants, l'AFC conclura à l'existence d'une PAA soumise à l'impôt anticipé.

5.2 Théorie du bénéficiaire direct ou théorie du triangle.

En matière d'impôt anticipé, c'est le principe de la théorie du bénéficiaire direct qui s'applique en cas de PAA. L'AFC a édité en février 2001 la Notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé [57]. Celle-ci régit le principe du bénéficiaire direct et les exceptions, c'est-à-dire les cas où il y a lieu d'appliquer la théorie du triangle. À noter que cette notice a été partiellement invalidée, en ce qui concerne les droits de timbre, par l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions (CFRC) [58].

5.3 Droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Le droit au remboursement de l'impôt anticipé est régi aux art. 21 ss LIA et suppose que le bénéficiaire de la prestation imposable est domicilié en Suisse, qu'il a le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt, qu'il a régulièrement déclaré les revenus et la fortune y afférente. Le remboursement ne doit pas permettre d'éluder un impôt [59].

5.4 Déchéance du droit au remboursement (art. 23 LIA).

Dans un récent arrêt, le Tribunal fédéral (TF) a considéré que la non-déclaration, dans le chapitre privé de l'actionnaire, de la prise en charge de frais privés (PAA) par la société dont il était actionnaire unique et administrateur devait être qualifiée d'intentionnelle et, partant, le recourant devait être déchu de son droit au remboursement [60], limitant ainsi la portée de l'art. 23, al. 2 LIA quant à la négligence.

5.5 Opportunité de l'auto-déclaration à la suite notamment d'un contrôle des autorités fiscales cantonales.

L'art. 38, al. 2, LIA stipule que

«le contribuable doit, à l'échéance de l'impôt (art. 16), remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit [61] accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt ou faire la déclaration remplaçant le paiement (art. 19 et 20) [62]».

Ceci vaut naturellement également pour les PAA [63]. La loi ne laisse ainsi ni opportunité ni choix, mais consacre bel et bien l'obligation de déclarer spontanément l'impôt anticipé, indépendamment de la problématique du droit au remboursement ou d'un éventuel risque d'action pénale à l'encontre des organes de la société.

5.6 Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt (procédure dite de déclaration).

En cas de PAA découvertes par exemple à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres, le contribuable peut, à sa demande, éviter le décaissement de l'impôt et exécuter son obligation fiscale en recou-

rant à la procédure de déclaration [64]. Dans ce contexte, tant le contribuable que ses conseillers seront bien inspirés de veiller à la teneur de l'art. 24, al. 2, OIA stipulant que cette procédure

«est admissible seulement s'il est établi que les personnes à qui l'impôt anticipé devrait être transféré (bénéficiaires de la prestation) auraient droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance, et si leur nombre ne dépasse pas vingt».

En cas de non-respect de cette disposition, l'impôt anticipé devra être acquitté et il sera ajouté à la charge fiscale un intérêt moratoire pour la période allant de l'échéance de l'impôt au jour du paiement [65].

5.7 Divergences pouvant survenir entre le traitement fiscal des impôts directs et de l'impôt anticipé.

En matière d'impôt anticipé, il y a toujours lieu d'appliquer en premier lieu la maxime selon laquelle les transactions doivent respecter la comparaison entre tiers. L'AFC peut ainsi être appelée à s'écarter d'une méthode de calcul ou d'évaluation appliquée par une autre autorité si la société contribuable et ses organes peuvent démontrer, bien évidemment pièces probantes à l'appui, que l'opération litigieuse a bien été évaluée ou calculée selon le fameux «*arm's length principle*». À titre exemplatif, on peut assurément citer ici la problématique de la détermination d'un salaire excessif [66], mais aussi celle du prêt simulé. À ce sujet, le Tribunal administratif fédéral (TAF) a considéré dans un récent arrêt que l'AFC ne saurait fixer une nouvelle créance d'impôt anticipé en se fondant uniquement sur la constatation d'une autre autorité administrative pour justifier la créance fiscale litigieuse. Il ne saurait ainsi être question de fonder directement l'existence d'une PAA pour l'impôt anticipé au motif que la décision sur réclamation d'une autorité fiscale cantonale, qui en reconnaît l'existence pendant pour les impôts directs, est entrée en vigueur. Il y a lieu au contraire de déterminer *ab ovo* dans la procédure fédérale si tel est bien le cas en l'espèce [67].

5.8 Quid de notre cas d'étude.

À l'issue du contrôle effectué par les autorités cantonales compétentes en matière d'impôts directs, Jacques, mandataire aguerri, a informé son client que les reprises faites en matière d'impôts directs constituaient également des PAA soumises à l'impôt anticipé et que celles-ci devaient être déclarées spontanément à l'AFC. Dès lors, la société devra déclarer une PAA totale de CHF 33 840 (frais de la Ferrari CHF 32 000 et complément de part privée CHF 1840).

Pour les frais liés à la Ferrari, l'obligation fiscale devra être exécutée par le paiement immédiat de l'impôt anticipé de CHF 11 200 (35 % de CHF 32 000). La déclaration se fera au moyen d'une formule 102, conformément aux art. 4, al. 1, let. b, LIA et 20, al. 1, OIA. L'impôt anticipé devra être transféré à la charge du bénéficiaire de la prestation, à savoir Victor (art. 14, al. 1, LIA). Toute convention contraire serait nulle. Dès le paiement reçu, l'AFC facturera un intérêt moratoire conformément à l'art. 16, al. 2, LIA de l'échéance de l'impôt (dans le cas d'espèce du 30 janvier 2019 au jour du paiement de ce dernier). Les taux appliqués seront de 5 % [68] du 30 jan-

vier 2019 au 31 décembre 2021 et de 4% [69] du 1^{er} janvier 2022 au jour du paiement de l'impôt. La Ferrari est considérée comme un actif non nécessaire à l'exploitation. Tous les frais engendrés par la possession de ce véhicule par la société Victor Architecture SA sont ainsi assimilés à des PAA et devront être déclarés spontanément chaque année à l'AFC au moyen d'une formule 102 et l'impôt acquitté dans les délais légaux. Le droit au remboursement de l'impôt anticipé de Victor sera refusé dans la mesure où il n'aura vraisemblablement pas déclaré les PAA dans son chapitre privé. Effectivement, l'obligation fiscale est réputée accomplie au sens de l'art. 23, al. 1, LIA lorsque la personne contribuable déclare à l'autorité fiscale compétente les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune d'où proviennent ces revenus au moyen de la première déclaration fiscale qui doit être déposée après la période fiscale de l'échéance des prestations imposables [70]. Dans la mesure où Victor est actionnaire et administrateur de la société, la négligence sera difficilement plaidable dans le cas d'espèce au vu de la récente jurisprudence citée plus haut [71]. Ainsi, l'application de l'art. 23, al. 2, LIA devrait également lui être refusé.

En conséquence, en plus des impôts directs dus, Victor devra encore supporter une charge définitive d'impôt anticipé.

Dans le cas de la reprise relative à la part privée de CHF 1840, la société pourra vraisemblablement exécuter son obligation fiscale au moyen de la procédure de déclaration conformément à l'art. 24, al. 1, let. a, OIA (formule 112), dans la mesure où Victor pourra probablement plaider la négligence et obte-

nir l'application de l'art. 23, al. 2, LIA. Il aurait ainsi droit au remboursement de l'impôt anticipé qui permettra de valider la procédure de déclaration.

6. CONCLUSION

Les développements précédents devraient vous faire adhérer, cher lecteur, à la thèse selon laquelle les PAA s'avèrent être une problématique qu'il ne faut pas aborder à la légère sous peine de tomber dans un piège redoutable, tant pour le contribuable que pour le conseiller dans certains cas. Tenter de réduire indûment la double imposition économique par différents aménagements illicites peut engendrer des conséquences fiscales coûteuses et pour le moins gênantes. Les risques encourus (révision, rappel pour l'impôt direct, charge d'impôt anticipé définitive pour Victor, etc.) et les conséquences pénales [72] qui peuvent s'en suivre devraient dissuader tout un chacun d'avoir recours à cet artifice. Si cela ne suffisait pas à freiner les Victor en herbe, il y aurait encore lieu de s'inquiéter des conséquences civiles qui ne font pas l'objet du présent exposé. Bref: est-il conseillé «de pratiquer la PAA»? La réponse est évidemment non. Cependant, soulignons que la PAA n'est en soi pas illicite d'un point de vue fiscal si elle est dûment déclarée. Ainsi, en présence de PAA, il demeure possible pour le contribuable d'échapper aux foudres des administrations pour autant qu'il déclare spontanément ses fameuses PAA dans les différents délais légaux (impôt anticipé, impôts directs, etc.). ■

Notes: * Les auteurs du présent article agissent en leur nom propre et leurs propos n'engagent en aucun cas les différentes administrations fiscales dont il est fait mention. **1)** Nom d'emprunt. L'anecdote, quelque peu romancée ici, est cependant basée sur des faits réels. **2)** Les termes désignant des personnes s'appliquent également aux femmes et aux hommes. **3)** M. Schlumpf n'a émis aucune conclusion pour ce premier point. Nous thématisons les violations du droit comptable et leurs conséquences différenciées au ch. 2.2.3. **4)** 10, 8 %, soit 0,9 % mensuel dès le 01.01.2022. Art. 5a de l'ordonnance sur les frais professionnels, RS 642.118.1 **5)** Geldwerte Leistung. **6)** Geldwerte Vorteile. **7)** Verdeckte Gewinnausschüttung. **8)** RS 642.11 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Voir aussi art. 7, al. 1, et art. 24, al. 1, let. a, LHID, RS 642.14 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). **9)** Règles correctrices: art. 58, al. 1, lit. b et c, LIFD. Voir aussi sur le sujet Robert Danon, Commentaire ad art. 57 et 58, in: Noël/Aubry Girardin (éd.), 2^e éd. 2017, Commentaire romand de la LIFD, Helbing Lichtenhahn Verlag, Bâle, N 58 et N 127. **10)** Pour un exposé sur les cas les plus fréquents, voir Yves Noël, Commentaire ad art. 20, Commentaire romand de la LIFD, N 86 ss. **11)** ATF 140 II 88, consid. 4.1, p. 92. **12)** Thierry Obrist, Introduction au droit fiscal suisse, 2e éd. 2018, Helbing Lichtenhahn Verlag, Bâle, N 129. **13)** Yves Noël, op.cit., N 80. **14)** Yves Noël, op.cit., N 81. Voir sur le même sujet ATF 4A-138/2014 du 16 octobre 2014. **15)** Sans recherche d'exhaustivité. **16)** Art. 58, al. 1, let b, LIFD. **17)** Art. 57 LIFD. Massgeblichkeitsprinzip. **18)** Art. 957 ss CO. **19)** Art. 58, al. 1, let b, art. 59, 62 et 63, LIFD. **20)** Robert Danon, op.cit., N 61. Art. 111 LIFD, art. 36 LIA. Les autorités fiscales (fédérales, cantonales, etc.) se prêtent assistance dans l'accomplissement de leur tâche. Ainsi, il n'est pas rare que des contrôles soient entrepris à tous les niveaux (TVA, impôts directs, impôt anticipé, etc.) à la suite de communications faites entre les diverses administrations. Voir aussi Benjamin Chapuis et Isabelle Homburger Gut, Audit et contrôles TVA, in: Revue Douanière + TVA, 3/2021, p. 30-31. **21)** P. ex. actifs surévalués, actifs fictifs, absence de comptabilisation de certaines dépenses ou recettes. **22)** Art. 147ss LIFD. **23)** Art. 151ss LIFD. **24)** Art. 20, al. 1, let c, LIFD. **25)** Art. 20, al. 1^{bis}, LIFD. **26)** Pour

plus de développements sur ces théories, nous vous recommandons la lecture de Robert Danon, op.cit., N 256 ss. **27)** Art. 4, al. 1, let. b, LIA, RS 642.21 Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA). Art. 20, al. 1, OIA, RS 642.211 Ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA). **28)** Art. 175 LIFD. **29)** Art. 176 LIFD. **30)** Art. 177 LIFD. Instigation, complicité et participation. L'amende est de 10 000 francs au plus; elle est de 50 000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive, et ce par période fiscale. **31)** Idem. **32)** Art. 175, al. 3, LIFD. Idem par renvoi (art. 177, al. 2, LIFD) pour l'instigation, la complicité et la participation. **33)** Art. 110, al. 4, CPS. Voir aussi p. ex. Pouvoir judiciaire de la République et canton de Genève, Tribunal correctionnel, Chambre 7, P/3409/2001, p. 71, Genève, 22 juillet 2011. **34)** Art. 186 LIFD. **35)** Art. 175 et 181 LIFD. **36)** Art. 186 LIFD. **37)** Art. 305^{bis}, ch. 1^{bis}, CPS. **38)** Expertsuisse, Manuel suisse d'audit (MSA), Tome «Contrôle ordinaire», Zurich, 2016, III.3.5., p. 116. **39)** Expertsuisse (Chambre fiduciaire), Manuel suisse d'audit (MSA), Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», Zurich, 2014, IV.2.32.5., p. 252. **40)** Idem. **41)** Robert Danon, op.cit., N 249. **42)** RS 220. **43)** P. ex. Jean-Luc Chenaux, Commentaire ad art. 678 CO, in: Tercier/Amstutz (éd.), 2^e éd. 2017, Commentaire romand du Code des obligations II, Helbing Lichtenhahn Verlag, Bâle, N 93. **44)** MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», IV.2.32.6., p. 253. **45)** Meller/Salom, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, in RDAF 2011 II 105, p. 117ss. **46)** Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, Helbing Lichtenhahn, Bâle, N. 29 p. 383. **47)** Robert Danon, op.cit., N. 267. **48)** Art. 58, al. 1, lit. b ou c, LIFD. **49)** Controversé, voir p. ex. Nicolas Urech, Quelques aspects de la restitution des prestations appréciables en argent – Considérations fiscales: état des lieux et améliorations désirables, in: L'Expert-comptable suisse, 2002/5, p. 523 ss. **50)** Expertsuisse, Manuel suisse d'audit (MSA), Tome «Contrôle restreint», Zurich, 2014, III.7.4.6, p. 398. **51)** Art. 158 Code pénal suisse (CPS). RS 311.0. **52)** Art. 251 CPS. **53)** Lorsque cela nous semble pertinent, notamment en évitant les redites avec le ch. 3, nous vous indiquons sous forme de notes de bas de page l'appréciation de l'administration fiscale face à ces observations. **54)** Amortissement dégressif maximum de 40%. **55)** Certes, il n'est pas illicite pour une personne morale d'investir

dans des actifs de collection. En toute logique comptable, le placement concerné ne devrait pas faire l'objet d'un amortissement régulier, mais uniquement de corrections de valeur sporadiques lorsque les circonstances l'imposent. De plus, il est ressorti des entretiens avec Victor que ce dernier utilisait la Ferrari au-delà du simple fait de la maintenir en état. **56)** L'administration fiscale, par simplification, a accepté cette approche. **57)** Notice S-02.141 disponible sur le site web de l'AFC www.estv.admin.ch. **58)** Xavier Oberson, op.cit., N. 11 p. 412. **59)** Les personnes (physiques ou morales) domiciliées à l'étranger ont la possibilité d'obtenir un remboursement total ou partiel de l'impôt anticipé uniquement si la Suisse a conclu une CDI avec l'État de résidence de la personne bénéficiaire de la prestation imposable. Les CDI sont généralement conclues sur la base de la Convention Modèle de l'OCDE (ci-après: MC). L'art. 10 MC régit la distribution des dividendes. Le commentaire relatif à l'art. 10 précise que sont également considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent. **60)** Arrêt TF 2C_792/2021. **61)** Form. 102 ou 112. **62)** Voir ch. 5.6 supra. **63)** Art. 20, al. 1, OIA. **64)** Art. 24, al. 1, let. a, OIA, applicable aux personnes domiciliées en Suisse. **65)** La procédure de déclaration concerne les personnes physiques et morales domiciliées en Suisse naturellement mais aussi les personnes morales étrangères, dans certains cas (relations mère-fille au bénéfice d'une autorisation spécifique – autorisation 823, 833b ou 823c). Pour les personnes morales étrangères particulièrement, précisons que l'éventuel impôt résiduel doit dans tous les cas être acquitté dans les délais légaux (art. 16, al. 2, et art. 64 LIA). **66)** Voir ch. 2.2.4 infra. **67)** Arrêt TAF A-1368/2021 du 14 mars 2022, Cons. 6.3.1. **68)** Conformément à l'ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996 (RS 642.212). **69)** Conformément à l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôt du 25 juin 2021 (RS 631.014). **70)** Circulaire AFC n° 48 du 4 décembre 2019 – point 3.1.1. **71)** Cf. ch. 5.4 infra. **72)** Lourdes sanctions inscrites au casier judiciaire de la personne physique condamnée.