

Conséquences fiscales en cas de corrections, à l'international, des bénéfices d'un groupe transfrontalier

Confirmation de la pratique de l'Administration fédérale des contributions en matière d'impôt anticipé relatif à un ajustement secondaire



Principe de pleine concurrence entre les sociétés d'un groupe international

Le principe de pleine concurrence («arm's length principle») est l'un des piliers du modèle de convention de l'OCDE (MC-OCDE) et est pris en compte dans la plupart des conventions de double imposition. En particulier, en cas d'échange de prestations entre des entreprises liées, il convient d'appliquer les prix qui correspondent aux prix du marché (i.e. : entre tiers). Les prestations au sein d'un groupe doivent donc être facturées aux prix pratiqués entre des tiers indépendants.

Ajustement primaire en cas de prix non conformes au marché

Si des prix de transfert injustifiés sont néanmoins appliqués dans le cadre de prestations effectuées au sein d'un groupe transfrontalier, l'autorité fiscale de l'État de résidence peut procéder à une correction du bénéfice imposable de la société qui a effectué la prestation contestable, et augmenter son bénéfice imposable. Cette correction du bénéfice constitue l'ajustement primaire («primary adjustment»). En droit interne suisse, cette correction du bénéfice par les autorités fiscales se fonde sur l'art. 58 al. 1 LIFD.



Ajustement corrélatif et conséquences pour l'impôt sur le bénéfice

Si une société du groupe à l'étranger subit un ajustement primaire en lien avec une transaction impliquant une contrepartie suisse et que le bénéfice corrigé (augmenté) est imposé à l'étranger, il en résulte une double imposition économique, en Suisse et à l'étranger. Pour éviter une telle situation, la convention fiscale de l'OCDE prévoit la possibilité d'un ajustement corrélatif («corresponding adjustment»). En effet, si le montant de l'ajustement corrélatif correspond à l'ajustement des bénéfices imposables dans l'autre État, cela entraîne une révision de l'allocation des bénéfices dans les deux États et permet ainsi d'éviter une double imposition.

La convention de l'OCDE pose les conditions suivantes pour un ajustement corrélatif :

Premièrement, l'ajustement primaire est effectué sur la base du principe de pleine concurrence et, deuxièmement, les bénéfices supplémentaires (du fait de l'ajustement primaire) sont effectivement imposés (la preuve de l'imposition doit être apportée). Si l'État contractant qui demande un ajustement corrélatif reconnaît le principe et le montant de l'ajustement primaire retenu par les autorités fiscales étrangères, l'ajustement corrélatif est généralement effectué par une correction de la base imposable dans le bilan fiscal, sans impact sur le bilan commercial.

Ajustement secondaire et conséquences pour l'impôt anticipé

Comme les ajustements primaires et corrélatifs ne sont généralement pris en compte que dans le bilan fiscal, il en résulte des différences entre le bilan commercial et le bilan fiscal. L'objectif de l'ajustement secondaire est de réconcilier le bilan commercial et le bilan fiscal.

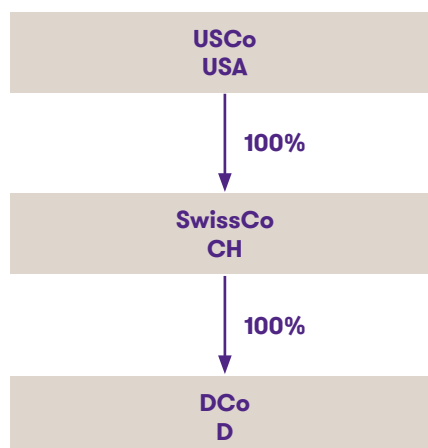
Lorsque la correction d'une taxation définitive en matière d'impôts directs a lieu dans le cadre d'une procédure de révision, ensuite d'un accord obtenu par les autorités fiscales dans le cadre d'une procédure amiable interétatique, l'ajustement secondaire n'est pas soumis à l'impôt anticipé. Cette pratique de longue date de l'Administration fédérale des contributions a été définie et confirmée dans la Loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF), en vigueur depuis janvier 2022. Dans le cas d'une procédure de taxation encore ouverte, pour autant qu'un accord portant sur la correction existe entre les autorités fiscales et que l'ajustement primaire définitif soit démontré par l'autorité

fiscale étrangère, l'ajustement secondaire n'est pas non plus soumis à l'impôt anticipé.

Avec l'entrée en vigueur de la LECF, il est désormais possible de procéder à une correction fiscale en Suisse sans recourir à une procédure amiable interétatique. A cet effet, un accord interne doit être conclu entre l'autorité fiscale compétente et le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI). Un tel accord ne peut être conclu que si le contribuable concerné a initié l'ouverture d'une procédure amiable interétatique et que, lors de l'examen de la demande, l'autorité fiscale compétente et le SFI se sont accordés sur le fait qu'une correction doit être effectuée en Suisse. Dans un tel cas, une procédure amiable interétatique devient obsolète, ce qui entraîne un gain de temps et une réduction des coûts. Comme l'accord interne est assimilé à un accord amiable interétatique, les ajustements secondaires effectués sur la base d'un tel accord interne ne sont pas soumis à l'impôt anticipé.

Étude de cas

Une société ayant son siège aux États-Unis (USCo) détient 100% des actions d'une société ayant son siège en Suisse (SwissCo). La société suisse est quant à elle l'unique actionnaire d'une société ayant son siège en Allemagne (DCo). SwissCo est taxée définitivement jusqu'en 2021 inclus.



USCo, en tant que société mère du groupe, est propriétaire d'un brevet dans le domaine des produits thérapeutiques. Sur la base d'un contrat de licence avec USCo, SwissCo fabrique un médicament en Suisse à partir de 2022. SwissCo agit par ailleurs en tant qu'entrepreneur principal pour tous les marchés, hors États-Unis, et vend les produits directement ou indirectement via des sociétés de distribution, notamment, par

exemple, via la filiale DCo en Allemagne qui distribue aussi les produits.

Le prix de transfert intragroupe pour l'utilisation du brevet par SwissCo a été arrêté à 1% du chiffre d'affaires réalisé par SwissCo. Ainsi, par hypothèse, USCo reçoit donc une redevance de CHF 2 millions pour un chiffre d'affaires de CHF 200 millions.

Toutefois, les autorités fiscales américaines sont d'avis que, pour une activité comparable, la marge que des tiers appliqueraient entre eux dans le cadre d'un contrat de licence, serait plutôt de l'ordre de 5%, soit CHF 10 millions, en l'occurrence. En conséquence, elles ajoutent la différence de CHF 8 millions au bénéfice imposable de l'USCo.

Selon le fisc américain, l'USCo a facturé des droits trop bas pour l'utilisation du brevet par SwissCo et a ainsi accordé un avantage injustifié à sa filiale SwissCo. Il y a donc un transfert de bénéfices vers la Suisse. Le montant de CHF 8 millions repris aux Etats-Unis (ajustement primaire, «primary adjustment») est ainsi soumis à l'impôt sur le bénéfice aux Etats-Unis. Comme les CHF 8 millions ont déjà été intégrés dans les comptes de SwissCo, ils figurent dans le bénéfice imposable en Suisse et il existe ainsi une potentielle double imposition économique à hauteur de l'ajustement de CHF 8 millions.

Dans le cas présent, la taxation 2022 en Suisse n'est pas encore entrée en force, il est donc possible de procéder à un ajustement corrélatif. Dans la pratique, les ajustements corrélatifs sont autorisés lorsque l'autorité fiscale suisse compétente pour la taxation reconnaît le motif et le montant de l'ajustement primaire étranger. L'ajustement corrélatif peut être effectué de manière autonome, pour autant qu'il ne provienne pas de prix de transfert abusifs, ni n'entraîne un report intentionnel de charges vers la Suisse.

En raison de cet ajustement primaire et de cet ajustement corrélatif, il existe à présent une différence entre le bilan fiscal et le bilan commercial de SwissCo. L'ajustement secondaire, adapté aux ajustements primaire et corrélatif, permettra de faire coïncider les bilans commerciaux et fiscaux, le but étant de restituer les revenus perçus en trop. Ainsi, les bénéfices excédentaires sont effectivement restitués par la facturation de l'USCo à SwissCo.

La restitution entraîne, chez SwissCo, la comptabilisation d'une dette (ou d'une sortie de liquidités) et d'une charge au compte de pertes et profits. Dans une telle constellation de faits, il faut encore veiller à ce que cet ajustement secondaire ne déclenche pas de conséquence en matière d'impôt anticipé, car l'AFC pourrait considérer cette « restitution de bénéfices » comme une prestation appréciable en argent. Selon la LECF, aucun impôt anticipé ne doit toutefois être prélevé, même en l'absence de procédure amiable préalable, dans la mesure où il existe un accord interne entre l'autorité fiscale compétente et le SFI et que l'état de fait est réglé de manière transparente et claire.

Conclusion

Les ajustements en relation avec les prix de transfert dans les relations internationales sont complexes. Grâce à ses connaissances spécialisées, son expérience pratique et sa bonne entente avec les autorités fiscales, Grant Thornton Suisse/Liechtenstein a toutes les compétences pour vous apporter un soutien actif, notamment en cas d'ajustements liés aux prix de transfert, ainsi que pour déterminer avec vous les solutions fiscales appropriées au cas particulier. N'hésitez pas à nous contacter, nous serons heureux de vous assister dans ces démarches.



Contacts



Dr. Stephan Baumann

Partner, Tax

T +41 43 960 71 71

E stephan.baumann@ch.gt.com



Charles Forichon

Partner, Tax

T +41 22 718 41 45

E charles.forichon@ch.gt.com

