
TEXTE

rédigé dans le cadre du

Prix OREF 2021

à l'attention du

Jury du Prix OREF

au sujet de

**L'impact des directives OCDE 2017 en
matière de prix de transfert et de l'AOA
sur la pratique suisse: étude au regard de la
jurisprudence récente du TF**

* * * * *

Arnold BRAAM

Master of Law, Fribourg, doctorant à la Faculté de droit de l'Université de Fribourg

30 juin 2021

Table des matières

TABLE DES MATIÈRES.....	II
TABLE DES ABRÉVIATIONS.....	IV
BIBLIOGRAPHIE.....	VI
TABLE DES DÉCISIONS.....	IX
INTRODUCTION	1
 I. Fondements et généralités	 2
A. L'interaction entre droits privé et fiscal.....	2
1. La superposition fiscale comme règle.....	2
2. L'imposition selon la réalité économique, ou l'exception; l'exemple des let. b et c de l'art. 58 al. 1 LIFD.....	3
B. La distribution de bénéfices et l'apport en capital dissimulés	3
1. Considérations liminaires	3
2. Les conditions	5
C. Le principe de pleine concurrence.....	7
1. Sa définition et ses sources.....	7
2. Son application (sans réserve) aux transactions intra-groupe.....	7
3. Son application (nuancée) aux opérations internes	8
4. L'appréciation de la disproportion entre prestations.....	10
 II. Les PPT et l'AOA comme mises en œuvre du principe de pleine concurrence..	11
A. Remarques communes.....	12
1. Rapport entre les PPT et l'AOA.....	12
2. Les sources internationales	12
a) Les PPT: l'art. 9 par. 1 MC OCDE.....	13
b) L'AOA: les art. 7 par. 2 n/aMC OCDE et 7 par. 4 aMC OCDE.....	13
B. Les PPT, ou un ensemble de modalités de fixation du prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe	14
1. Remarques préliminaires.....	14
a) Le prix de transfert	14
b) Le caractère transactionnel des méthodes d'établissement du prix de pleine concurrence consacrées par les PPT	15
c) Le rejet par les PPT de la méthode de la répartition fractionnaire.....	15
2. Les deux temps de la fixation du prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe	16
a) L'analyse de comparabilité.....	16
b) Les diverses méthodes de calcul du prix de pleine concurrence.....	17
c) La sélection de la méthode la plus appropriée à une transaction intra-groupe donnée.....	20
3. Leur mise en œuvre en droit fiscal interne suisse.....	20

C.	L'approche de l'entité fonctionnellement distincte, ou la méthode autorisée par l'OCDE pour l'attribution des bénéfices à un ES.....	22
1.	Les raisons de l'adoption d'une nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE.....	22
a)	La nécessité d'une unification dans l'interprétation du principe de l'entreprise distincte et indépendante	22
b)	L'adoption de l'approche de l'entité fonctionnellement distincte comme la méthode autorisée pour attribuer des bénéfices à un ES.....	24
2.	Les différences entre l'ancienne et la nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE	24
a)	L'art. 7 par. 1 MC OCDE.....	24
b)	L'art. 7 par. 2 MC OCDE.....	25
c)	L'art. 7 par. 4 MC OCDE.....	26
3.	Sa mise en œuvre en droit fiscal interne suisse	27
a)	L'art. 52 LIFD comme base légale topique.....	27
b)	Méthode applicable à la répartition des bénéfices d'une société étrangère exploitant un ES en Suisse.....	28
c)	Méthode applicable à la ventilation des bénéfices d'une société suisse exploitant un ES à l'étranger	32
III.	Examen de la jurisprudence récente du TF en matière de répartition fiscale, sous l'angle de sa «réceptivité» aux PPT et à l'AOA	35
A.	ATF 146 II 111.....	35
1.	Les faits	35
2.	Les questions soulevées par l'affaire	36
3.	Les considérants	36
4.	Les réactions doctrinales.....	39
B.	Arrêt 2C_1116/2018	39
1.	Les faits.....	39
2.	Les questions soulevées par l'affaire.....	40
3.	Les considérants.....	41
C.	Arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017.....	44
1.	Les faits.....	44
2.	La question soulevée par l'affaire	45
3.	Les considérants.....	45
	REMARQUES FINALES.....	50

Table des abréviations

a	ancien(ne)
ACF	arrêt du CF
AFC	Administration fédérale des contributions
AIFD	ACF du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (RS 6 p. 352); abrogé par l'art. 201 LIFD
al.	alinéa
AOA	<i>Authorised OECD Approach</i>
art.	article(s)
ASA	Archives de droit fiscal suisse
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
CAF	Comité des affaires fiscales
CDI(s)	convention(s) de double imposition
CF	Conseil fédéral
cf.	confer
CJCA/GE	Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève
CO	LF du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) (RS 220)
consid.	considérant
CoRo	Commentaire romand
cpdt	cependant
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
DBG	= LIFD
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
ég.	également
ES	établissement(s) stable(s)
<i>et al.</i>	<i>et alii</i>
etc.	et cætera
FStR	IFF Forum für Steuerrecht
<i>ibid.</i>	<i>ibidem</i>
<i>id.</i>	<i>idem</i>
i.e.	<i>id est</i>
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
L'EC	L'expert-comptable suisse
let.	lettre
LF	loi fédérale
LHID	LF du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)
LIFD	LF du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
MC OCDE	Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1963 concernant le revenu et la fortune
nbp	note de bas de page
n ^{o(s)}	numéro(s)
not.	notamment
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OREF	Ordre romand des experts fiscaux diplômés
p.	page

par.	paragraphe
p. ex.	par exemple
phr.	phrase
pp.	pages
PPT	Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales
réf.	référence(s)
RJN	Recueil de jurisprudence neuchâteloise
s.	suivant
SA	société anonyme
Sàrl	société à responsabilité limitée
RS	Recueil systématique du droit fédéral
ss	suivant(e)s
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral suisse
voy.	voyez

Bibliographie

La table ci-après renferme les articles de revue, ouvrages, contributions à des ouvrages collectifs, rapports et documents officiels dont il est fait mention dans le présent opusculé, munis de leur référence complète. À défaut d'indication contraire, ils seront par la suite cités par le(s) seul(s) nom(s) de leur(s) auteur-e-(s).

➤ Articles de revue, ouvrages et contributions à des ouvrages collectifs

AGNER Peter/JUNG Beat/STEINMANN Gotthard, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001 (cité: AGNER/JUNG/STEINMANN, art. 58 LIFD).

BARTHOLET Olivier, *Transferpreisberichtigung und ihre Sekund  raspekte im schweizerischen Steuerrecht — Unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen*, thèse B  le, B  le/Francfort-sur-le-Main 1995.

BRÜLISAUER Peter, art. 7 MC OCDE, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (  dit.), *Kommentar zum internationalen Steuerrecht*, B  le 2015 (cité: BRÜLISAUER, art. 7 MC OCDE).

BRÜLISAUER Peter/MÜHLEMANN Marco, art. 58 LIFD, in : Zweifel Martin/Beusch Michael (  dit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht — Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 3  me   d., B  le 2017 (cité: BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD).

DANON Robert, art. 57 s. LIFD, in : No  l Yves/Aubry Girardin Florence (  dit.), *CoRo — LIFD*, 2  me   d., B  le 2017 (cité : DANON, art. 57 s. LIFD).

DIGERONIMO Angelo/KOLB Andreas, *Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens*, IWB 2011 26 ss.

DUSS Fabian, *Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern — Transferpreiskorrekturen aus Sicht des internationalen Steuerrechts der Schweiz*, FStR 2015 103 ss.

EISENRING Peter, art. 9 MC OCDE, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (  dit.), *Kommentar zum internationalen Steuerrecht*, B  le 2015 (cité: EISENRING, art. 9 MC OCDE).

KUHN Stephan/DIETSCHI Marc, art. 58 al. 3 LIFD, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (  dit.), *Kommentar zum internationalen Steuerrecht*, B  le 2015 (cité: KUHN/DIETSCHI, art. 58 al. 3 LIFD).

LIEGEOIS Fabien, *La disponibilit   du revenu — Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse*, thèse Genève, Zurich 2018.

LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG — Bundesgesetz   ber die direkte Bundessteuer, Partie II : Art. 49–101 DBG (art. 58 LIFD)*, Bâle/Therwil 2004 (cité : LOCHER, art. 58 LIFD).

NOËL Yves, *La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination —   tude de droit américain et de droit suisse*, thèse Lausanne, Lausanne 1990.

OESTERHELT Stefan/SCHREIBER Susanne, art. 52 LIFD, in : Zweifel Martin/Beusch Michael (  dit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht — Bundesgesetz   ber die direkte Bundessteuer (DBG)*, 3  me   d., Bâle 2017 (cité: OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD).

PASCHOUD Jean-Blaise/GANI Raphaël, art. 52 LIFD, in : Noël Yves/Aubry Girardin Florence (édit.), *CoRo — LIFD*, 2^{ème} éd., Bâle 2017 (cité : PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD).

RICHELLE Isabelle, art. 8 MC OCDE, in: Danon Robert *et al.* (édit.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune — Commentaire*, Bâle 2014 (cité: RICHELLE, art. 8 MC OCDE).

RICHNER Felix *et al.*, *Handkommentar zum DBG (art. 6 et 52 LIFD)*, 3^{ème} éd., Berne 2016 (cité : RICHNER *et al.*, art. 6 ou 52 LIFD).

RIVIER Jean-Marc, *L'imposition des entreprises internationales — Étude des accords suisses de double imposition et du projet de convention de l'O.C.D.E.*, thèse Lausanne, Lausanne 1964.

SASSEVILLE Jacques, art. 7 MC OCDE, in: Danon Robert *et al.* (édit.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune — Commentaire*, Bâle 2014 (cité: SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE).

SCHREIBER Susanne/ SCHWARZ Angelica, *Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht aus dem zweiten Halbjahr 2019*, ASA 88 903 ss.

SILBERZTEIN Caroline, art. 9 MC OCDE, in: Danon Robert *et al.* (édit.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune — Commentaire*, Bâle 2014 (cité: SILBERZTEIN, art. 9 MC OCDE).

STOCKER Raoul, *Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten — Der neue Betriebsstättenbericht der OECD*, FStR 2007 87 ss.

STOCKER Raoul/STUDER Christoph, *Bestimmung von Verrechnungspreisen — Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis*, L'EC 83 386 ss.

YERSIN Danielle, *Apports et retraits du capital propre et bénéfice imposable*, thèse Lausanne, Lausanne 1977.

➤ Rapports et documents officiels

AFC, *Circulaire n° 08 — Répartition fiscale internationale des sociétés principales*, in: Administration fédérale des contributions (<https://www.estv.admin.ch>), p. « <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2003/W02-008.pdf.download.pdf/w02-008f.pdf> », consulté pour la dernière fois le 29 juin 2021 (cité : Circulaire AFC n° 8).

AFC, *Circulaire n° 04 — Imposition des sociétés de services*, in: Administration fédérale des contributions (<https://www.estv.admin.ch>), p. « <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2004/1-004-DV-2004.pdf.download.pdf/1-004-DV-2004-f.pdf> », consulté pour la dernière fois le 29 juin 2021 (cité: Circulaire AFC n° 4).

OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, p. « <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-fr> », consulté pour la dernière fois le 29 juin 2021 (cité: Principes OCDE 2017).

OCDE (2010), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*, Éditions OCDE, Paris, p. « <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-fr> », consulté pour la dernière fois le 29 juin 2021 (cité: Principes OCDE 2010).

OCDE (2010), Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables — 22 juillet 2010, Éditions OCDE, Paris, p. « <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/45689556.pdf> », consulté pour la dernière fois le 29 juin 2021 (cité: Rapport OCDE 2010).

OCDE (2009), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2008, Éditions OCDE, Paris, p. « https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-fr », consulté pour la dernière fois le 29 juin 2021 (cité: Commentaire OCDE, art. 7 aMC OCDE).

OCDE (2006), Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables — Parties i: (considérations générales), ii (banques) et iii (transactions mondialisées)— Décembre 2006, Éditions OCDE, Paris, p. «<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/38038643.pdf> », consulté pour la dernière fois le 29 juin 2021.

OCDE (1995), Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Éditions OCDE, Paris (cité: Principes OCDE 1995).

Table des décisions

La table ci-après renferme chacune des décisions citées dans le présent travail. Elles sont regroupées suivant l'autorité qui les a rendues et énumérées dans l'ordre chronologique de leur citation. En regard de chaque référence jurisprudentielle, figure le numéro de la (ou des) page(s) qui la contien(nen)t. Les trois arrêts dont la référence est soulignée sont ceux examinés plus avant dans le troisième et dernier chapitre de cette contribution.

➤ Tribunal fédéral

Arrêt du TF 2C_343/2019 du 27 septembre 2019	pp. 1/4/7/8/14/17/20/21/22/35
ATF 140 II 88	p. 1
ATF 137 II 353	p. 3
Arrêts du TF 2C_766/2014 et 2C_767/2014 du 31 août 2015	p. 3
Arrêts du TF 2C_433/2016 et 2C_434/2016 du 30 mai 2016	p. 4
ATF 119 Ib 116	pp. 4/5/6
Arrêts du TF 2P.37/2001 et 2A.55/2001 du 6 mars 2002	p. 5
Arrêt du TF 2C_11/2018 du 10 décembre 2018	p. 5
Arrêt du TF 2A.347/2002 du 2 juin 2003	p. 5 s.
ATF 115 Ib 111	p. 6
Arrêt du TF 2A.355/2004 du 20 juin 2005	p. 6
Arrêt du TF 2A.588/2006 du 19 avril 2007	p. 6
Arrêts du TF 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019	pp. 6/21/22
Arrêt du TF 2C_788/2010 du 18 mai 2011	p. 7
ATF 110 Ib 127	p. 7
Arrêt du TF 2C_181/2020 du 10 août 2020	p. 8
ATF 107 Ib 325	p. 11
Arrêts du TF 2C_49/2018 et 2C_70/2018 du 23 avril 2019	p. 11
Arrêts du TF 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 du 14 janvier 2015	pp. 11/14/17/20/21
<u>ATF 146 II 111</u>	pp. 14/16/27/29/35/36/38/50
<u>Arrêts du TF 2C 495/2017 et 2C 512/2017 du 27 mai 2019</u>	pp. 17/18/19/21/22/35/44
ATF 143 II 185	p. 20
Arrêts du TF 2C_548/2020 et 2C_551/2020 du 3 mai 2021	p. 22
ATF 73 I 191	pp. 28/29/37
ATF 117 Ib 248	p. 29 s.
Arrêt du TF 2A.480/2001 du 29 juillet 2002	p. 30
Arrêt du TF 2C_18/2014 du 15 janvier 2015	p. 30
Arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019	p. 30 s.
ATF 93 I 415	p. 32
ATF 50 I 87	p. 32
Arrêt du TF 2P.340/2006 du 10 septembre 2007	p. 32
ATF 103 Ia 233	p. 33
<u>Arrêt du TF 2C 1116/2018 du 5 août 2018</u>	pp. 35/39/51

➤ Tribunal administratif fédéral

Arrêt du TAF A-1427/2016 du 9 août 2017	p. 5
Arrêt du TAF A-2286/2017 du 8 mai 2020	p. 7 s.

➤ Chambre administrative de la Cour de justice de la République et du canton de Genève

Arrêt en ligne de la CJCA/GE ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 pp. 1/4/7/8/14
Arrêt en ligne de la CJCA/GE ATA/433/2016 du 24 mai 2016 p. 21

➤ Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud

Arrêt en ligne de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud FI.2014.0080 du 28 octobre 2015 p. 3

➤ Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais

Arrêt en ligne de la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais A1 05 63 du 1^{er} juillet 2005 p. 5

➤ Cour fiscale du Tribunal cantonal de l'État de Fribourg

Arrêt en ligne de la Cour fiscale du Tribunal cantonal de l'État de Fribourg 4F 05 89 et 90 du 5 mai 2006 p. 3

➤ Tribunal administratif du canton de Zurich

Arrêt en ligne du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2016.00018 du 21 décembre 2016 p. 35 s.

➤ Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel

Jugement du Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel DIR.2004.5 du 18 janvier 2005 pp. 1/3/7

Introduction

Avec le développement des échanges internationaux ces derniers siècles, les entreprises commerciales et industrielles ont été et sont toujours amenées à exercer leurs activités au-delà des frontières nationales¹. Pareille délocalisation, par une entreprise, d'une partie de ses activités en dehors de son État de résidence peut se faire d'une manière indirecte, p. ex. par le truchement de distributeurs locaux. Mais une société peut aussi vouloir s'implanter directement dans un pays étranger, que ce soit p. ex. *en y constituant une entreprise qui lui est associée ou un établissement stable* (ci-après: ES).

Le développement des relations économiques internationales et, avec lui, le nombre toujours croissant de sociétés associées les unes des autres, respectivement d'entreprises et leurs ES, installés dans différents États ont entraîné *des conflits de souverainetés fiscales* et, par voie de conséquence, *des cas de double imposition internationale*². C'est pour éliminer ces conflits et la double charge en résultant que l'OCDE a établi, en 1963, un projet de convention³. Destiné à servir de modèle à la conclusion d'accords bilatéraux, ce projet renferme une trentaine de règles de délimitation de la souveraineté fiscale⁴. Les 58 années écoulées depuis ont attesté de la bonne volonté avec lequel ce projet a été accueilli sur le plan international. Grâce aux nombreuses conventions bilatérales conclues sur le modèle de ce projet entre les États membres de l'OCDE, ils ont pu se mettre d'accord sur *l'existence d'un ES comme critère de délimitation de la souveraineté fiscale sur les bénéfices des entreprises* (cf. art. 7 par. 1 nMC OCDE)⁵. Il reste qu'une définition concordante du ou des lieux d'imposition d'une entreprise ne suffit pas à l'élimination de la double charge⁶. Aussi bien, lorsque des ES sont situés dans plusieurs États, il faut encore *ventiler entre ceux-ci la matière imposable*⁷. Or, comme il existe plusieurs méthodes de répartition, le constat a été fait au milieu des années 2000 qu'il n'y avait *pas toujours uniformité entre les États dans la méthode employée pour déterminer les bénéfices imputables à l'un et l'autre ES*⁸. Il pouvait en résulter l'attribution du même revenu à deux ES, certes sis dans différents États, mais faisant partie d'une même entreprise internationale⁹, avec pour conséquence la double imposition d'une partie des bénéfices globaux de ladite entreprise¹⁰.

Au manque d'uniformité constaté dans les méthodes de répartition utilisées pour calculer les bénéfices imputables à un ES, vient s'ajouter un autre problème, commun aux relations entre entreprises associées, d'une part, et aux rapports entre des entreprises et leurs ES, d'autre part. De fait, il existe souvent un écart, parfois sensible, entre les charges fiscales prélevées dans les États de leur situation respective, souverains que ces États sont en la matière¹¹. D'où la tentation, pour des sociétés associées, de *transférer des bénéfices de l'une à l'autre, ou à leur ES et, de ce fait, d'un pays à l'autre*, en passant entre elles ou avec leur ES étranger des transactions rémunérées à un prix inférieur à celui du marché, *cela afin de réduire leur charge fiscale*¹².

Afin de lutter contre de tels transferts de bénéfices, un principe a été instauré sur le plan international, celui de *pleine concurrence* (cf. art. 9 par. 1 MC OCDE). Il commande à des entreprises associées d'entretenir entre elles des relations d'affaires dans les mêmes conditions qu'elles en nouerait, au sein d'un environnement de libre concurrence, avec des tiers leur étant indépendants¹³. Or, dans la pratique,

¹ RIVIER, p. 7.

² *Ibid.*

³ *Ibid.*; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 10 ss.

⁴ RIVIER, p. 7.

⁵ *Id.*, p. 33 s.; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 19.

⁶ RIVIER, p. 10.

⁷ *Ibid.*

⁸ *Ibid.*

⁹ *Id.*, p. 131.

¹⁰ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 126.

¹¹ DUSS, p. 104.

¹² Arrêt du TF 2C_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 4.4; arrêt en ligne de la CJCA/GE ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 consid. 6e; BARTHOLET, p. 39; *id.*, p. 104; NÔEL, pp. 13 et 16.

¹³ ATF 140 II 88 consid. 4.1; jugement du Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel DIR.2004.5 du 18 janvier 2005 consid. 2d, in : RJN 2005 205.

savoir si une transaction intra-groupe donnée a été conclue dans des conditions de pleine concurrence et, dans la négative, en déterminer le juste prix se révèlent d'épineuses questions; c'est en vue de faciliter leur résolution que l'OCDE a établi des *principes en matière de prix de transfert* (ci-après: PPT).

Pour des raisons qui seront expliquées plus loin, le principe de pleine concurrence, et les PPT établis sur sa base, *ne s'appliquent pas sans autre aux relations entre une entreprise et son ES*. En vue de leur étendre l'application de ce principe et des PPT, l'OCDE a développé, au cours de la seconde moitié des années 2000, l'approche dite de «l'entité fonctionnellement distincte», aussi baptisée en anglais «*Authorised OECD Approach*» (ci-après: AOA). L'OCDE a saisi l'occasion de l'AOA pour *uniformiser en plus la méthode applicable à la détermination des bénéfices attribuables à un ES*, méthode dont on vient de voir qu'elle différerait suivant les pays.

Outre de mettre en œuvre le principe de pleine concurrence, les PPT et l'AOA ont ceci de commun qu'ils visent une répartition appropriée des bénéfices entre différents pays. Ils doivent permettre d'éviter, tout à la fois, que le contribuable ne diminue l'assiette de l'impôt et que l'autorité fiscale ne l'étende¹⁴; il y va donc de l'intérêt tant du fisc que du contribuable.

Le présent opuscul se propose d'examiner *l'impact des PPT et de l'AOA sur la jurisprudence* récemment rendue par le TF en matière de répartition fiscale. Dans une série d'arrêts, en effet, il s'est prononcé, soit expressément, soit implicitement, sur *la place qui revient aux PPT et à l'AOA dans la jurisprudence et la pratique suisses*. Dans cette optique, il conviendra, dans un premier temps, d'exposer quelques fondements et généralités nécessaires à la bonne compréhension du sujet ici examiné (cf. *infra* I). Cela fait, et dans un deuxième temps, il sera nécessaire de s'intéresser plus spécifiquement aux PPT et à l'AOA (cf. *infra* II). Dans un troisième et dernier temps, il sera passé à l'examen de la jurisprudence récemment prononcée par le TF en matière de répartition fiscale, sous l'angle particulier de sa «réceptivité» aux PPT et à l'AOA (cf. *infra* III).

I. Fondements et généralités

Le présent chapitre tend à offrir au lecteur la base nécessaire à la bonne compréhension des développements ultérieurs. Sera d'abord examinée, à cet effet, l'interaction entre les droits privé et fiscal (cf. *infra* I.A), après quoi il conviendra de s'arrêter aux notions de distribution de bénéfices et d'apport en capital dissimulés (cf. *infra* I.B). Une section consacrée au principe de pleine concurrence viendra enfin clore le chapitre (cf. *infra* I.C).

A. L'interaction entre droits privé et fiscal

1. La superposition fiscale comme règle

S'il nous fallait résumer en une ligne l'interaction entre droit privé et droit fiscal, l'on dirait que celui-là se superpose à celui-ci¹⁵. Il faut comprendre par là que, si des contribuables ont usé de leur liberté contractuelle, le droit fiscal peut devoir s'appliquer à un rapport juridique existant¹⁶, établi par le contrat conclu.

Le principe de la superposition fiscale implique que le rapport de base voulu par les parties, tout comme les modalités et les conditions par elles convenues dans ce cadre, lie en principe l'autorité fiscale¹⁷; celle-ci doit en reconnaître les conséquences sur le plan fiscal¹⁸.

¹⁴ RIVIER, p. 132.

¹⁵ Voy. LIEGEOIS, n° 566.

¹⁶ *Id.*, n° 496, 502 et 896.

¹⁷ *Id.*, n° 510 et 572.

¹⁸ *Id.*, n° 358, 382 et 508.

La superposition fiscale trouve notamment son expression dans le principe de l'autorité du bilan commercial. Selon ce principe, déduit de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, les comptes tenus par le contribuable, pour peu qu'ils l'aient été en conformité avec les dispositions impératives du droit commercial (cf. not. art. 957 à 963b CO¹⁹), sont opposables au fisc²⁰. En d'autres termes, l'impôt sera alors calculé sur la base du bénéfice tel qu'il ressort du compte d'exploitation.

2. L'imposition selon la réalité économique, ou l'exception; l'exemple des let. b et c de l'art. 58 al. 1 LIFD

Les principes de la superposition fiscale et de l'autorité du bilan commercial souffrent des exceptions²¹. Il en va ainsi notamment lorsque s'applique une des normes dites «correctives»²² ancrées dans le droit fiscal interne suisse²³.

Ces règles correctrices permettent au fisc d'apprécier, aux fins de la détermination du bénéfice imposable, l'opération des parties (p. ex. un contrat, par hypothèse valide et juridiquement valable) selon la réalité économique et de tirer de cette appréciation les conclusions qui s'imposent sur le plan fiscal²⁴. Cela étant, même requalifié par l'autorité fiscale, le contrat voulu par les parties n'en demeure pas moins valable d'un point de vue juridique²⁵; seules les conséquences fiscales n'en seront pas (entièrement) admises par le fisc.

Au nombre des normes correctrices sus-évoquées, se compte l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD²⁶. Aux termes de la let. b, les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultats qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial entrent dans le bénéfice net imposable. Doivent également être réintégrés au bénéfice imposable, selon la let. c, les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats.

Selon la jurisprudence relative à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, les dépenses nécessitées par la marche de l'entreprise²⁷ peuvent être déduites du résultat dans la mesure de leur caractère commercialement justifié²⁸. Ne sont en revanche pas déductibles du bénéfice imposable, les dépenses étrangères à l'activité sociale de l'entreprise; le montant des charges comptabilisées à leur suite doit être réintégré au bénéfice déclaré.

Constituent notamment des dépenses non justifiées par l'usage commercial, selon l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret, les *distributions dissimulées de bénéfices*, notion à l'examen de laquelle sont notamment consacrées les lignes suivantes (cf. *infra* I.B).

B. La distribution de bénéfices et l'apport en capital dissimulés

1. Considérations liminaires

Il arrive, en pratique, que des sociétés de capitaux versent des bénéfices à leurs actionnaires, aux proches de ceux-ci ou encore à leur ES, ou soient dotées par eux en capital, sous une forme dissimulée. C'est d'autant plus le cas lorsque, membres d'un groupe multinational, elles sont soumises à des souverainetés fiscales distinctes²⁹. En effet, selon l'approche dite «de l'entité distincte» suivie au plan

¹⁹ Arrêt en ligne de la Cour fiscale du Tribunal cantonal de l'État de Fribourg 4F 05 89 et 90 du 5 mai 2006 consid. 3a.

²⁰ ATF 137 II 353 consid. 6.2; DANON, art. 57 s. LIFD n^{os} 70 et 75.

²¹ LIEGEOIS, n^o 528.

²² *Id.*, n^o 530 ss.

²³ DANON, art. 57 s. LIFD n^{os} 70, 81 et 127 s.; *ibid.*

²⁴ LIEGEOIS, n^{os} 497 et 897.

²⁵ Jugement DIR.2004.5 précité consid. 2d. Voy. ég. Duss, p. 112.

²⁶ Arrêts du TF 2C_766/2014 et 2C_767/2014 du 31 août 2015 consid. 9.1.

²⁷ Jugement DIR.2004.5 précité consid. 2e; arrêt en ligne de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud FI.2014.0080 du 28 octobre 2015 consid. 7d.

²⁸ Jugement DIR.2004.5 précité consid. 2e; arrêt en ligne FI.2014.0080 précité consid. 7d.

²⁹ NOËL, p. 16.

international, les sociétés d'un même groupe³⁰, y.c. leur(s) ES³¹, sont autant d'entités distinctes à traiter fiscalement comme telles³². De là une double conséquence: d'une part, chacune de ces sociétés, tout comme leur(s) ES, est imposée individuellement sur les bénéfices – séparément déterminés – qu'elle réalise³³; d'autre part, les transactions entre sociétés apparentées, et parfois même les opérations entre une entreprise et son ES³⁴, sont fiscalement reconnues³⁵, sinon dans leur montant, du moins en leur principe³⁶. D'où la tentation, pour ces sociétés associées, de transférer des bénéfices de l'une à l'autre, ou à leur ES étranger, et, de ce fait, d'un pays à l'autre, en passant entre elles ou avec leur ES étranger des transactions rémunérées à un prix inférieur à celui du marché, cela afin de réduire leur charge fiscale³⁷.

Pareilles opérations sont qualifiées, en droit fiscal interne suisse, de distribution de bénéfices ou d'apport en capital dissimulés, selon que le bénéficiaire du transfert est une société dominante ou dominée. Relevons, entre parenthèses, que la notion de «distribution dissimulée de bénéfices» s'emploie parfois aussi dans le contexte des relations entre une entreprise et son ES³⁸. C'est dans ce sens large qu'elle sera utilisée par la suite³⁹. Cette parenthèse fermée, toutes ces opérations interviennent souvent dans un contexte contractuel; une transaction est alors conclue à des conditions anormales entre sociétés contrôlante et contrôlée, ou entre une entreprise et son ES, ce qui se traduit par une disproportion entre prestation et contre-prestation convenues⁴⁰. Cette disproportion peut prendre des formes diverses et variées⁴¹; la comptabilisation de charges excessives⁴² ou étrangères à l'activité sociale de l'entreprise⁴³ ou la renonciation à tout ou partie d'un produit⁴⁴, en sont des exemples.

Le simple fait d'une disproportion entre prestations intra-groupe ou internes à l'entreprise ne fait pas du montant transféré un dividende ou un apport en capital *dissimulés*. Encore faut-il, pour cela, que la société appauvrie, au lieu de comptabiliser comme tel le rendement de participations ou l'apport que constitue l'excès (ou l'insuffisance) du prix ou de la rétribution⁴⁵, en débite (ou crédite) son compte de pertes et profits qui s'en trouve diminué d'autant (augmentation du passif ou non-augmentation de l'actif). Semblable comptabilisation déguisée revient à donner à la disproportion des prestations une

³⁰ Les sociétés d'un même groupe sont dites indifféremment «affiliées», «apparentées» ou encore «associées».

³¹ L'approche de l'entité distincte s'applique aussi aux relations entre un ES et le reste de l'entreprise à laquelle il appartient, avec cependant des nuances et réserves ici et là. L'on y reviendra plus loin (voy. *infra* I.C.3).

³² Arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.6; Principes OCDE 2017, n° 5.

³³ DANON, art. 57 s. n° 170; DUSS, p. 108.

³⁴ La (possible) reconnaissance fiscale d'opérations (dites «internes») entre un ES et l'entreprise est tout sauf évidente, si l'on considère qu'elles n'ont pas d'existence juridique, à la différence des transactions intra-groupe. Cf., à ce sujet, *infra* I.C.3 et II.A.1.

³⁵ DUSS, p. 108.

³⁶ La reconnaissance fiscale (du principe même) d'une transaction effective entre entreprises associées découle déjà du fait qu'elle a une existence juridique. Le fisc n'est fondé à faire abstraction totale d'une transaction intra-groupe que dans des circonstances exceptionnelles (voy. Principes OCDE 2017, n° 1.121-1.125). Rien ne lui interdit cependant d'en ajuster le prix, s'il ne se révèle pas conforme au principe de pleine concurrence. Quant aux opérations internes entre une entreprise et son ES, leur prise en compte fiscale, dont on verra qu'elle est moins évidente (cf., à ce sujet, *infra* I.C.3 et II.A.1), répond à des exigences plus élevées (cf. *infra* I.C.3). Là aussi cependant, lorsqu'elles sont fiscalement pertinentes, les opérations internes entre une entreprise et son ES peuvent être ajustées dans leur prix en cas de violation du principe de pleine concurrence.

³⁷ Arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.4; arrêt ATA/1487/2017 précité consid. 6e; BARTHOLET, p. 39; DUSS, p. 104; NOËL, pp. 13 et 16.

³⁸ Voy. p. ex. RIVIER, pp. 183-186.

³⁹ La remarque vaut *mutatis mutandis* pour la notion d'«apport en capital dissimulé».

⁴⁰ DUSS, p. 111; RIVIER, p. 179.

⁴¹ Arrêt ATA/1487/2017 précité consid. 6b.

⁴² Il en va de la sorte lorsqu'une filiale acquiert de sa société mère un élément de fortune à un prix excessif, lui rétribue exagérément pour un service rendu ou s'acquitte en sa faveur d'intérêts ou de redevances disproportionnés en contrepartie d'un prêt d'argent octroyé ou d'un droit d'usage cédé: voy. DUSS, p. 113; NOËL, pp. 143 s. et 152; RIVIER, pp. 180-183. Ces opérations s'analysent comme des distributions occultes de bénéfices, alors qu'effectuées en sens inverse, elles constituent des apports en capital dissimulés. La même remarque est de mise en ce qui concerne les exemples donnés ci-dessous en npb n° 43 s.

⁴³ Ainsi le fait pour une société fille de supporter des dépenses imputables à sa société mère: arrêts du TF 2C_433/2016 et 2C_434/2016 du 30 mai 2016 consid. 7.2 et DANON, art. 57 s. LIFD n° 224.

⁴⁴ Ainsi la filiale qui vend à sa société mère un bien à un prix insuffisant ou n'exige pas d'elle une contre-prestation appropriée pour le service qu'elle lui a rendu: DUSS, p. 113.

⁴⁵ ATF 119 Ib 116 consid. 2.

(fausse) apparence contractuelle, dissimulant du même coup la nature exacte de la distribution de bénéfices ou de l'apport en capital⁴⁶.

2. Les conditions

Les notions de distribution de bénéfices ou d'apport en capital dissimulés répondent peu ou prou aux mêmes conditions. Nécessaires et suffisantes, celles-ci sont au nombre de quatre; les voici, accompagnées de quelques commentaires:

- Premièrement, une prestation doit avoir été allouée en l'absence de contre-prestation (équivalente). Suivant qu'il s'agit d'une distribution de bénéfices ou d'un apport en capital dissimulés, la société prestataire sera une entreprise, tantôt dominante (p. ex. une société mère actionnaire), tantôt dominée (i.e. une filiale). Dans les deux cas, l'opération pourra encore impliquer une personne proche de l'entreprise dominante en tant que bénéficiaire (dans le cas d'une distribution cachée de bénéfices) ou distributeur (dans l'hypothèse d'un apport en capital dissimulé) de la prestation.

À la différence d'un apport en capital occulte⁴⁷, une distribution dissimulée de bénéfices conduit en principe à un appauvrissement (perte ou un gain manqué)⁴⁸ dans le chef de la société prestataire⁴⁹.

- Deuxièmement, et d'une manière symétrique, il faut que la disproportion des prestations ait profité à un actionnaire ou à un proche de celui-ci (dans le cas d'une distribution occulte de bénéfices) ou à la société dominée (dans l'hypothèse d'un apport en capital dissimulé).

Les notions d'«actionnaire» et de «proche» de celui-ci s'entendent d'une personne physique ou morale⁵⁰. Appliquées au cas d'un groupe de sociétés, ces notions appellent d'abord les quelques remarques formulées ci-après:

- Par actionnaire, il faut comprendre toute personne – physique ou morale – jouissant d'une prétention sociale tirée du rapport de participation⁵¹. Une société mère – cela va sans dire – est donc l'actionnaire de sa filiale⁵²;
- sont notamment proches d'une société les personnes morales qui lui sont apparentées⁵³, ce qui est le cas de sociétés faisant partie d'un même groupe⁵⁴ :
 - Le lien d'actionnariat existant entre sociétés (apparentées) d'un même groupe peut être direct. Ainsi une filiale est-elle un proche de sa maison mère, de même que le sont les autres sociétés dont celle-ci détient des actions⁵⁵;
 - Il peut aussi advenir que le lien d'actionnariat entre sociétés (apparentées) d'un même groupe ne soit qu'indirect. De la maison mère, sont en effet également proches les sociétés qui sont liées par des rapports d'actionnariat à l'entreprise qu'elle domine (p. ex. sa petite-fille [la société fille de sa propre filiale]) ou à l'entreprise par qui elle est elle-même

⁴⁶ Arrêts du TF 2P.37/2001 et 2A.55/2001 du 6 mars 2002 consid. 3.1; arrêt en ligne de la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais A1 05 63 du 1^{er} juillet 2005 consid. 3b.

⁴⁷ Lors d'un apport en capital dissimulé, en effet, la valeur de la participation que détient la société dominante (prestataire) dans l'entreprise dominée (bénéficiaire) est en règle générale augmentée dans la même mesure que la prestation faite par l'une à l'autre: voy. BARTHOLET, p. 41; DUSS, p. 118 s.

⁴⁸ Arrêt A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.3.1 et 3.1.2.

⁴⁹ DUSS, p. 118 s.; NOËL, p. 157.

⁵⁰ ATF 119 précité consid. 2; arrêt du TF 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 4.1.

⁵¹ DANON, art. 57 s. n° 193 LIFD.

⁵² Arrêt du TF 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 7.7.

⁵³ ATF 115 Ib 111 consid. 5a.

⁵⁴ ATF 119 précité consid. 2.

⁵⁵ NOËL, pp. 151 et 157 npb n° 6; YERSIN, p. 250.

contrôlée (p. ex. sa grand-mère⁵⁶ [la société mère de sa propre mère])⁵⁷. Dans le même ordre d'idées, deux sociétés sœurs, dominées par un actionnaire commun, sont également proches l'une de l'autre⁵⁸.

Ces remarques faites, il importe de relever, ensuite, que la qualité d'entreprise dominante ou dominée revêtue par la société bénéficiaire de la prestation est déterminante pour savoir s'il y a distribution de bénéfices ou apport en capital dissimulés. Ainsi, pour reprendre le cas d'un groupe de sociétés, si le bénéfice y est déplacé de bas en haut (i.e. d'une société mère à sa filiale), il y a apport en capital dissimulé⁵⁹; lorsqu'en revanche le bénéfice transféré au sein du groupe l'est de haut en bas (i.e. d'une société fille à sa société mère), c'est d'une distribution dissimulée de bénéfices qu'il est question⁶⁰.

À ces deux types de déplacement intra-groupe de bénéfices, s'en ajoute un troisième: celui qui intervient – d'une manière cachée – entre deux sociétés indirectement apparentées, que ce soit sur les plans horizontal (i.e. entre deux sociétés sœurs⁶¹) ou vertical (i.e. entre sociétés grand-mère et petite-fille⁶²).

À noter, enfin, que pour chacun de ces types de transfert intra-groupe de bénéfices, l'on dit de la société enrichie qu'elle bénéficie d'une «prestation appréciable en argent»⁶³. Le TF emploie ce terme d'une manière générique pour désigner tant une distribution de bénéfices qu'un apport en capital dissimulés⁶⁴. Lorsque toutes les conditions d'une prestation appréciable en argent sont réunies – conditions dont on a vu qu'elles se recoupent dans le cas d'une distribution de bénéfices et d'un apport en capital occultes – notre Haute Cour va parfois même jusqu'à renoncer à qualifier l'opération de l'une ou de l'autre; elle se contente alors d'affirmer, le cas échéant, que les conséquences fiscales pour la société contribuable en sont les mêmes⁶⁵.

- Troisièmement, il doit pouvoir être admis que la société n'aurait pas octroyé la prestation litigieuse dans de telles conditions à un tiers lui étant étranger. Cette condition consacre – sous une forme négative – le principe de pleine concurrence, dont il sera question en détail plus loin (cf. *infra* I.C). Il suffira de relever ici que le propre de la disproportion des prestations qui accompagne une distribution de bénéfices ou un apport en capital dissimulés est de reposer, non pas sur une justification contractuelle ou économique, mais sur le seul rapport de participation qui unit les intéressés⁶⁶; l'on dit alors de la prestation qu'elle a été octroyée «*causa societatis*»⁶⁷;
- Quatrièmement enfin, il faut que la disproportion existante entre prestation et contre-prestation soit manifeste, à telle enseigne que les organes de la société appauvrie pouvaient (et devaient) s'apercevoir de l'avantage ainsi accordé. Cette condition n'appelle pas de commentaire particulier pour les besoins du présent travail.

⁵⁶ Arrêt du TF 2A.355/2004 du 20 juin 2005 consid. 3.3; DANON, art. 57 s. n° 176 et 202.

⁵⁷ DUSS, p. 106; NOËL, pp. 141 npb n° 1, 151 et 157 npb n° 6; YERSIN, p. 250.

⁵⁸ ATF 119 précité consid. 2; arrêt 2A.347/2002 précité consid. 4.1; DANON, art. 57 s. LIFD n° 176 et 202; DUSS, p. 122.

⁵⁹ NOËL, p. 139.

⁶⁰ *Ibid.*; DUSS, p. 118.

⁶¹ DANON, art. 57 s. LIFD n° 202 et 254; DUSS, p. 122.

⁶² DUSS, p. 122 s.

⁶³ Arrêts du TF 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019 consid. 12.4 et 15.1.

⁶⁴ Arrêt du TF 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid. 5.2.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ DANON, art. 57 s. LIFD n° 173 et 209.

⁶⁷ BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 217.

C. Le principe de pleine concurrence

1. Sa définition et ses sources

La bonne application de l'approche de l'entité distincte (cf. *supra* I.B.1) aux sociétés membres d'un groupe, respectivement à une entreprise et à son ES, présuppose que les transactions passées entre ces entités soient conclues dans la même mesure qu'elles l'auraient été entre ou avec un tiers indépendant⁶⁸. Autrement dit, le principe de pleine concurrence doit être respecté. Ce principe, dont le but est une répartition appropriée des bénéfices entre différents pays⁶⁹, s'applique originellement aux entreprises associées⁷⁰. Il repose sur l'idée que la société de capitaux, loin de poursuivre un but de bienfaisance en faveur de ses porteurs de parts ou de leurs proches, est au contraire un sujet de droit indépendant orienté avant tout vers la recherche du profit⁷¹. Le principe de pleine concurrence doit être observé tant dans le choix des formes juridiques que dans la fixation des montants (prix de biens ou de services)⁷².

Quand une société distribue des bénéfices ou se fait apporter du capital d'une manière cachée, le principe de pleine concurrence est par définition enfreint. C'est là, en effet, un prérequis à l'existence d'une distribution de bénéfices ou d'un apport en capital occultes, comme il a été vu (cf. *supra* I.B.2). La violation du principe de pleine concurrence s'y manifeste concrètement dans la cause de la disproportion des prestations convenues entre société et actionnaire (ou un proche de celui-ci). Cette cause réside, non pas dans l'activité économique de la société, mais dans la participation de l'actionnaire au capital-actions. Or, que la partie exagérée de la prestation faite ou reçue par la société a été octroyée «*causa societatis*» implique *ipso facto* qu'elle n'aurait pas été fournie à un tiers indépendant dans un environnement de libre concurrence.

Bien qu'il ne soit expressément ancré dans aucune disposition du droit fiscal interne suisse, le principe de pleine concurrence n'y a pas moins pleinement cours⁷³. C'est dans la jurisprudence rendue par TF en matière de prestations appréciables en argent qu'il a son fondement juridique⁷⁴. Le principe de pleine concurrence se rattache en outre implicitement à l'art. 58 al. 1 lit. b LIFD et aux notions de «dépenses non justifiées par l'usage commercial» et de «distribution dissimulée de bénéfices» qui y sont énoncées⁷⁵.

Sur le plan international, le principe de pleine concurrence, connu sous le nom de «*dealing at arm's length principle*», est consacré aux art. 9 par. 1 (dans le cas de transactions entre entreprises associées) et 7 par. 2 (dans le cas d'opérations internes entre une entreprise et son ES) MC OCDE, dispositions sur lesquelles l'on reviendra plus en détail (cf. *infra* II.A.2).

2. Son application (sans réserve) aux transactions intra-groupe

À la différence de certains États qui l'entourent, la Suisse ne connaît pas de régime fiscal spécial pour les groupes de sociétés⁷⁶. Dès lors, même si elles forment une unité économique, les sociétés membres d'un groupe n'en constituent pas moins chacune une entité juridique indépendante et autonome⁷⁷ traitée fiscalement comme telle (approche de l'entité distincte; cf. *supra* I.B.1)⁷⁸. À ce titre, elles n'échappent pas au principe de pleine concurrence dans leurs transactions intra-groupe. Suivant ce principe, les transactions entre sociétés affiliées doivent intervenir comme si elles étaient passées avec des tiers indépendants dans un environnement de libre concurrence⁷⁹, autrement dit obéir aux conditions du

⁶⁸ Principes OCDE 2017, n° 6 de la préface.

⁶⁹ *Id.*, n° 7 de la préface et 1.16; DUSS, p. 109.

⁷⁰ Voy. BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 423, qui précise que l'application du principe de pleine concurrence aux opérations internes entre une entreprise et son ES se fait par analogie.

⁷¹ Jugement DIR.2004.5 précité consid. 2d.

⁷² Arrêt du TF 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1.

⁷³ Arrêt ATA/1487/2017 précité consid. 6e.

⁷⁴ *Ibid.* Voy. ég. STOCKER/STUDER, p. 386.

⁷⁵ BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 227 et 236. Cf. ég. arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.4.

⁷⁶ ATF 140 précité consid. 4.1; 110 Ib 127 consid. 3b/bb.

⁷⁷ ATF 110 précité consid. 3b/bb.

⁷⁸ Arrêt A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 3.2.2.

⁷⁹ ATF 140 précité consid. 4.1.

marché⁸⁰. En particulier, les sociétés apparentées ne peuvent, dans le but de réduire leur charge fiscale, transférer des bénéfices d'une entité à l'autre et, par voie de conséquence, d'un pays à l'autre, ou égaliser leurs résultats, en convenant entre elles des prix insuffisants ou excessifs pour des biens ou des services échangés⁸¹; ce serait là violer le principe de pleine concurrence.

Même si elle s'insère dans un groupe plus vaste, une entreprise est toujours tenue, du moins en droit suisse, de gérer ses affaires dans son propre intérêt et non pas dans celui du groupe⁸². Quand une société contracte avec une autre qui lui est affiliée, la prestation qu'elle fait en exécution de ce contrat ne s'apprécie pas du point de vue du groupe dont elles font toutes deux partie⁸³, mais exclusivement au regard de l'intérêt qui est le sien. Aussi la disproportion des prestations convenues entre entreprises affiliées ne saurait-elle se justifier par l'intérêt du groupe auquel elles appartiennent⁸⁴.

3. Son application (nuancée) aux opérations internes

La question du respect du principe de pleine concurrence, respectivement de l'application de l'approche de l'entité distincte, se pose aussi dans le contexte des relations entre une entreprise et son ES⁸⁵, avec toutefois des nuances et réserves ici et là⁸⁶.

Ces nuances et réserves sont dues aux raisons suivantes. La transaction passée entre une entreprise et son ES, dite «opération interne», se caractérise par son caractère notionnel⁸⁷. Il faut comprendre par là qu'elle est purement interne à l'entreprise dont l'ES fait partie, sans avoir valeur ni effet juridique⁸⁸. Cela tient au fait que l'ES, à la différence de ce qui vaut pour une société dominée à l'égard de sa société dominante, se confond tant juridiquement qu'économiquement avec le reste de l'entreprise à laquelle il appartient; l'un et l'autre sont deux parties d'une entité juridique unique⁸⁹. De l'absence de personnalité juridique propre dans le chef de l'ES, découle notamment deux conséquences. D'une part, et contrairement à une transaction intra-groupe, une opération interne entre un ES et le reste de l'entreprise n'est pas reconnue juridiquement⁹⁰. D'autre part, les fonctions, les risques, les actifs, les droits et les obligations issus de transactions externes conclues avec des entreprises distinctes ou associées appartiennent à l'entreprise dans son ensemble plutôt qu'à une partie quelconque de celle-ci⁹¹.

Malgré leur caractère notionnel et leur absence de valeur juridique, les opérations internes entre une entreprise et son ES n'en peuvent pas moins être prises en compte fiscalement⁹². De fait, l'art. 7 par. 1 nMC OCDE⁹³ érige en règle qu'une entreprise est imposée sur la totalité de ses bénéfices mondiaux dans l'État de sa résidence. Sont toutefois exclus de cette imposition (dite mondiale) dans le pays de résidence, par exception à cette règle, les bénéfices attribuables à un ES étranger, ceux-ci étant imposés dans le seul État dudit ES (imposition dite territoriale). Comme cela ressort de cette disposition, l'ES est un critère de rattachement secondaire⁹⁴. C'est dans le pays où elle a son domicile fiscal, c'est-à-dire

⁸⁰ Arrêt A-2286/2017 précité consid. 3.2.2.

⁸¹ Arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.4; arrêt ATA/1487/2017 précité consid. 6e. Cf. ég. NÔEL, pp. 13 et 16.

⁸² BARTHOLET, p. 7.

⁸³ LOCHER, art. 58 n° 98.

⁸⁴ ATF 140 précité consid. 4.1; arrêt du TF 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2.

⁸⁵ Cf. Principes OCDE 2017, n° 11 de la préface.

⁸⁶ Voy. NÔEL, p. 16 npb n° 1.

⁸⁷ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 27.

⁸⁸ *Id.*, n° 27 et 56; STOCKER, p. 98.

⁸⁹ Rapport OCDE 2010, n° 13, 15, 33, 53, 67, 84 et 174; BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 122.

⁹⁰ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 27 et 56.

⁹¹ *Id.*, n° 15.

⁹² Rapport OCDE 2010, n° 33-38; BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 408.

⁹³ La teneur actuelle de l'art. 7 par. 1 MC OCDE est la suivante: «Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un [ES] qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'[ES] conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État». Avant le 22 juillet 2010, la dernière partie du par. 1, selon laquelle «les bénéfices qui sont attribuables à l'[ES] conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État», se lisait comme il suit: «les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet [ES]». L'on verra plus loin les raisons qui ont conduit à cette modification (cf. *infra* II.C.2.a).

⁹⁴ RIVIER, p. 33.

son siège de direction (effective) (cf. art. 4 par. 1 et 3 MC OCDE), qu'une entreprise est principalement assujettie à l'impôt⁹⁵. Lorsqu'elle exerce une activité dans un autre État, cette même entreprise n'y sera imposée qu'à la condition de le faire par l'intermédiaire d'un ES qui y est situé⁹⁶. Dans ce cas, les bénéfices imputables audit ES – mais eux seuls – sont imposables dans cet autre État⁹⁷.

L'on relèvera que l'art. 7 nMC OCDE contient, à son par. 4, une disposition qui limite son application⁹⁸. D'après ce quatrième paragraphe, l'art. 7 nMC OCDE n'a pas d'incidence sur l'application d'autres articles du MC OCDE prévoyant des règles spécifiques pour certaines catégories de bénéfices⁹⁹. C'est en particulier le cas des bénéfices tirés de l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international. En effet, l'art. 8 par. 1 nMC OCDE consacre une règle spécialement destinée aux bénéfices de ce genre. Il découle de cet article, dans sa version en vigueur au 21 novembre 2017 et lu en combinaison avec l'art. 3 par. 1 lit. d MC OCDE, que les bénéfices mondiaux provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international sont imposables en leur totalité dans l'État où la personne qui exploite l'entreprise a sa résidence¹⁰⁰; cela vaut aussi, en dérogation à l'art. 7 par. 1 nMC OCDE, pour les bénéfices qui ont été réalisés – ou sont la conséquence de l'activité déployée – par l'ES d'une entreprise active dans le domaine des transports maritimes et aériens internationaux, lorsque cet ES est situé dans un autre pays que l'État de résidence de la personne exploitant l'entreprise. Cela étant, l'art. 8 par. 1 nMC OCDE ne s'étend pas aux bénéfices d'une entreprise aérienne ou navale internationale qui ne sont pas directement liés à l'exploitation des aéronefs ou des navires, pourvu toutefois que les activités à l'origine de ces bénéfices n'apparaissent pas comme accessoires à ladite exploitation¹⁰¹. La règle de taxation en un lieu unique que consacre l'art. 8 par. 1 nMC OCDE s'explique par un souci de simplification¹⁰². De fait, les nombreux mouvements inhérents au secteur des transports maritimes et aériens internationaux rendraient difficile la taxation selon les règles traditionnelles du lieu de l'ES¹⁰³.

Il ressort de ce qui précède que si les opérations internes à une entreprise peuvent devoir être prises en compte fiscalement, c'est dans le calcul des bénéfices attribuables à un ES en vertu de l'art. 7 par.1 nMC OCDE. Or l'imputation des bénéfices à un ES passe par l'application du principe de l'entreprise distincte et indépendante, tel qu'il est formulé à l'art. 7 par. 2 nMC OCDE¹⁰⁴. Selon ce principe, interprété à la lumière de l'approche de l'entité fonctionnellement distincte (cf. *infra* II.C), les bénéfices imputables à l'ES sont ceux qu'il aurait réalisés, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'ES et des autres parties de l'entreprise (cf. art. 7 par. 2 nMC OCDE). Le principe de l'entreprise distincte et indépendante repose sur une double fiction, selon laquelle l'ES est assimilé à une entreprise, et juridiquement distincte, et économiquement indépendante¹⁰⁵.

Tandis qu'une transaction intra-groupe est sans autre reconnue fiscalement, la reconnaissance fiscale d'une opération interne répond à des exigences plus élevées¹⁰⁶. La raison en est qu'une opération interne ne crée pas de droits ou d'obligations juridiques, à la différence d'une transaction intra-groupe¹⁰⁷. Pour être fictivement assimilée à une transaction entre entreprises distinctes et, par voie de conséquence, incluse dans le calcul des bénéfices imputables à l'ES, une opération interne à une entreprise doit se rattacher à un événement réel et identifiable¹⁰⁸. Il en va ainsi lorsqu'elle s'accompagne d'un transfert de

⁹⁵ *Ibid.*

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ Le droit d'imposition de l'État où est situé l'ES ne s'étend pas aux autres profits que l'entreprise a pu tirer de cet État, i.e. sans qu'ils aient été réalisés par cet ES ou soient la conséquence de son activité. Il n'y a donc pas de «force d'attraction» résultant de l'existence d'un ES: voy. Rapport OCDE 2010, n° 69.

⁹⁸ Rapport OCDE 2010, n° 10.

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ ATF 146 II 111 consid. 3.10.2.

¹⁰¹ *Id.*, consid. 3.10.2 et chapeau de l'arrêt.

¹⁰² RICHELLE, art. 8 MC OCDE n° 7.

¹⁰³ *Id.*, art. 8 MC OCDE n° 2.

¹⁰⁴ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 37.

¹⁰⁵ BRÜLISAUER, art. 7 MC OCDE n° 278-284 et 413-415; *id.*, art. 7 MC OCDE n° 38; STOCKER, p. 91.

¹⁰⁶ Rapport OCDE 2010, n° 176; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 56; STOCKER, p. 98.

¹⁰⁷ Rapport OCDE 2010, n° 175 s.; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 56; STOCKER, p. 98.

¹⁰⁸ Rapport OCDE 2010, n° 177. Cf. ég. SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 56.

risques, de responsabilités et de bénéfices significatifs sur le plan économique entre les deux parties de l'entreprise qui y sont impliquées¹⁰⁹. Comme exemples d'une opération interne, l'on peut citer le fait pour un ES de fabriquer des biens puis de les transférer physiquement à une autre division de l'entreprise ou la fourniture, par l'ES en faveur de son siège social, d'une prestation de services¹¹⁰. À noter qu'une opération interne peut avoir été passée par l'ES, non seulement avec «son» siège social, mais aussi avec d'autres parties de la même entreprise.

La détermination d'éventuelles opérations internes qui ont pu intervenir entre une entreprise et son ES se fait au moyen d'une analyse dite «fonctionnelle et factuelle»¹¹¹. Cette analyse constitue la première des deux étapes de l'AOA (cf. *infra* I.C.3 et II.A.1). Relevons que l'analyse fonctionnelle et factuelle ne se restreint pas à la seule identification de possibles opérations internes à l'entreprise qui sont pertinentes aux fins de la détermination des bénéfices attribuables à l'ES; elle vise bien plutôt à imputer à l'ES les fonctions, les droits, les obligations, les risques et les actifs qui résultent pour lui de l'ensemble de ses activités, y. c. de transactions externes passées avec des sociétés distinctes ou associées par l'entreprise à laquelle il appartient¹¹².

Nous voilà amené à un constat important. Celui que les opérations internes à l'entreprise et les transactions externes passées avec des sociétés associées que la première étape de l'AOA a permis d'identifier *sont soumises au respect du principe de pleine concurrence*¹¹³. Ce principe est celui formulé à l'art. 9 par. 1 MC OCDE pour les transactions entre entreprises associées¹¹⁴; il s'applique par analogie aux relations entre une entreprise et son ES¹¹⁵. Pour mémoire, le principe de pleine concurrence veut que les opérations internes et les transactions externes soient rémunérées de la même façon qu'elles l'auraient été avec une ou entre entreprise(s) indépendante(s). Pour en juger, il faut procéder à une analyse de comparabilité, puis sélectionner et appliquer une méthode de prix de transfert, à l'instar de ce qui se fait pour les entreprises associées en application de l'art. 9 MC OCDE (cf. *infra* II.A.2.a)¹¹⁶. L'on se servira pour ce faire des PPT (cf. *infra* II.B)¹¹⁷. Relevons, pour terminer, que cette analyse de comparabilité, de même que le choix et l'application d'une méthode de prix de transfert, représente la seconde étape de l'AOA¹¹⁸.

4. L'appréciation de la disproportion entre prestations

Pour juger de la (dis)proportion des prestations convenues entre sociétés affiliées ou entre une entreprise et son ES, et donc du respect du principe de pleine concurrence, les autorités fiscales et les tribunaux suisses procèdent par une comparaison transaction par transaction¹¹⁹, comme le préconisent les PPT et l'AOA (cf. *infra* II). Pareille comparaison revient à examiner pour elle-même chacune des transactions intra-groupe ou des opérations internes passées entre deux entreprises associées, respectivement entre une entreprise et son ES¹²⁰. Elle se distingue en cela d'une appréciation globale consistant à calculer, sur une base consolidée, le bénéfices pour l'ensemble du groupe ou de l'entreprise, puis à les répartir entre ses différents membres ou parties¹²¹.

Dans sa jurisprudence initiale, le TF considérait que cette comparaison transaction par transaction devait se faire par référence à un marge bénéficiaire hypothétique (système dit du «bénéfice hypothétique»)¹²². Ainsi, la contre-prestation reçue par la société prestataire était tenue pour proportionnée à la prestation

¹⁰⁹ Rapport OCDE 2010, n° 178.

¹¹⁰ *Id.*, n° 173 et 177.

¹¹¹ *Id.*, n° 177.

¹¹² *Id.*, n° 78, 98 et 229. Pour un aperçu plus complet de cette analyse, voy. SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 42-62.

¹¹³ Rapport OCDE 2010, n° 183-223; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 16; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 63; STOCKER, pp. 88, 90 s. et 99.

¹¹⁴ STOCKER, p. 90.

¹¹⁵ BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 423 et 459.

¹¹⁶ BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 460 s.; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 64 s.; STOCKER, p. 99.

¹¹⁷ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 64; STOCKER, p. 99.

¹¹⁸ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 64 s.; STOCKER, p. 99.

¹¹⁹ Principes OCDE 2017, n° 3.9; DUSS, p. 114 s.

¹²⁰ DUSS, p. 115.

¹²¹ NOËL, p. 159.

¹²² ATF 140 précité consid. 6.4. Voy. ég. BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 109.

par elle octroyée lorsqu'elle lui permettait de couvrir ses charges courantes et de réaliser un bénéfice approprié¹²³. Que la société prestataire pouvait ou non effectivement réaliser un tel bénéfice sur un marché libre n'était, à cet égard, pas déterminant¹²⁴.

Dans son arrêt «Bellatrix»¹²⁵, rendu en 1981 et dont la jurisprudence est toujours valable, notre Haute Cour a sacrifié le système dit du «bénéfice hypothétique» sur l'autel du système dit du «bénéfice effectivement réalisé». Selon ce second système, la question de la disproportion entre prestations doit s'apprécier, non pas à l'aune d'une marge bénéficiaire hypothétique, mais au regard du prix qu'un tiers indépendant a effectivement payé ou serait par hypothèse prêt à payer pour le bien ou le service en cause sur un marché libre et ouvert¹²⁶. Lorsque le prix appliqué dans la transaction ou dans l'opération examinée correspond au prix du marché, le principe de pleine concurrence est observé; peu importe alors que la société prestataire ait ou non pu générer un bénéfice, que ses frais courants soient ou non couverts¹²⁷. Ce n'est que si, dans un cas donné, le principe du «bénéfice effectivement réalisé» ne peut pas être mis en œuvre, faute de comparaison possible avec les prix du marché, que s'applique le système dit du «bénéfice hypothétique»¹²⁸.

La mise en œuvre du principe de l'imposition du bénéfice effectivement réalisé suppose de pouvoir identifier la valeur vénale sur le marché libre du bien ou du service ayant fait l'objet de la transaction intra-groupe entre sociétés affiliées ou de l'opération interne entre deux parties de la même entreprise¹²⁹. Lorsque ce bien ou ce service est négocié sur le marché libre, les prix qui y sont pratiqués sont déterminants¹³⁰. En l'absence de marché libre, les autorités fiscales tenteront de comparer au cas par cas les bénéfices tirés par deux entreprises associées de leur transaction intra-groupe, respectivement par une entreprise et son ES de leur opération interne, avec les profits qui ont effectivement été réalisés par des parties indépendantes à une transaction comparable (méthode du prix comparable sur le marché libre)¹³¹. Qu'il y ait un marché libre ou non, une comparaison avec les prix du marché est dite «effective», en ce sens que le prix convenu par les entreprises associées (ou par une entreprise et son ES) pour leur transaction intra-groupe (ou pour leur opération interne) est mis en parallèle avec le prix résultant de transactions réelles entre entreprises indépendantes. Cela étant, il arrive que les biens ou les services échangés entre sociétés membres d'un groupe ou entre parties d'une même entreprise soient spécifiques à ce groupe ou à cette entreprise et qu'ils ne connaissent pas d'équivalent sur le marché¹³². Si, pour cette raison ou pour une autre, une comparaison avec les prix du marché n'est pas possible, le prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe ou d'une opération interne se détermine par comparaison avec le prix dont seraient convenues des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables (comparaison hypothétique)¹³³.

La pratique internationale a développé, au cours des dernières décennies, diverses méthodes destinées à établir le prix de pleine concurrence d'une prestation, méthodes dont l'examen – entre autres sujets – nous amène au chapitre suivant (cf. *infra* II.B.2.b).

II. Les PPT et l'AOA comme mises en œuvre du principe de pleine concurrence

La deuxième partie de cette contribution a pour objet l'examen des PPT et de l'AOA. Quelques remarques introductives ouvriront ce chapitre (cf. *infra* II.A). Elles seront suivies de développements consacrés, d'abord aux PPT (cf. *infra* II.B), puis à l'AOA (cf. *infra* II.C).

¹²³ ATF 140 précité consid. 6.4; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 236.

¹²⁴ DANON, art. 57 s. LIFD n° 178.

¹²⁵ ATF 107 Ib 325.

¹²⁶ *Id.*, consid. 3c.

¹²⁷ *Ibid.*

¹²⁸ BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 237.

¹²⁹ ATF 140 précité consid. 4.2; arrêts du TF 2C_49/2018 et 2C_70/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2.2.

¹³⁰ ATF 140 précité consid. 4.2; arrêts du TF 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2.

¹³¹ Noël, p. 159; Principes OCDE 2017, n° 1.11-1.13 et 1.18; SILBERZTEIN, art. 9 MC OCDE n° 70.

¹³² DUSS, p. 109; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 12; Noël, p. 16.

¹³³ Arrêts 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 précités consid. 5.2.

A. Remarques communes

1. Rapport entre les PPT et l'AOA

Outre de tendre à une répartition appropriée des bénéfices entre différents pays, les PPT et l'AOA ont ceci de commun qu'ils mettent en œuvre le principe de pleine concurrence¹³⁴. Tandis que les PPT ont été conçus pour les transactions intra-groupe entre entreprises associées, l'AOA, quant à elle, s'applique aux relations entre un ES et le reste de l'entreprise dont il dépend¹³⁵.

Pour comprendre la raison de cette dualité dans la mise en œuvre du principe de pleine concurrence, il faut d'abord se rappeler que l'ES, à la différence d'une entreprise associée, n'est pas une entité juridique ayant la capacité de conclure des contrats qui lui seraient propres et dont il découlerait pour lui des risques, des fonctions et des actifs¹³⁶. Il faut ensuite savoir que, comme ces derniers facteurs influent sur le prix d'une transaction, ils sont pris en compte dans l'application du principe de pleine concurrence¹³⁷, ainsi qu'il sera vu ci-après (cf. *infra* II.B.2.a). Il faut enfin relever que, dans le cas d'entreprises associées, savoir qui assure quelles fonctions ou assume quels risques est une question que les PPT résolvent sur la base du contrat (juridiquement contraignant) qui a été conclu¹³⁸.

Or, l'approche strictement juridique propre aux PPT ne se prête guère aux relations entre une entreprise et son ES, celui-ci étant dépourvu de la personnalité morale¹³⁹. Il faut donc trouver une autre manière de leur appliquer le principe de pleine concurrence, dont on a vu qu'il *s'applique également aux rapports entre une entreprise et son ES* (cf. *supra* I.C.3). Cette application est rendue possible par l'AOA. Même si les deux étapes dont se compose cette approche ont déjà été exposées ci-avant (cf. *supra* I.C.3), il n'en est pas moins utile de les rappeler brièvement ici pour mémoire: Dans une première étape, et au moyen d'une analyse dite «fonctionnelle et factuelle», sont attribués à l'ES les fonctions, les risques et les actifs qui résultent pour lui de ses activités, d'une part, et de ses opérations internes avec le reste de l'entreprise ou de transactions externes passées par celle-ci avec des sociétés distinctes ou associées, d'autre part¹⁴⁰. Dans une seconde étape, l'AOA prévoit que les PPT sont applicables par analogie pour vérifier si les éléments que l'analyse fonctionnelle et factuelle aura attribués à l'ES ont été rémunérés conformément au principe de pleine concurrence¹⁴¹.

Il ressort de ce qui précède que *l'AOA est complémentaire aux PPT dans le contexte d'un ES*. C'est d'autant plus vrai si l'on considère que l'analyse fonctionnelle et factuelle de la première étape de l'AOA s'inspire de celle prévue par les PPT pour les entreprises associées, tout en la complétant¹⁴². En ce sens donc, *l'AOA est au service des PPT et, surtout, du principe de pleine concurrence qui en est à la base, dont elle vise à étendre l'application aux relations entre un ES et le reste de l'entreprise à laquelle il appartient*¹⁴³.

2. Les sources internationales

Sur le plan international, le principe de pleine concurrence qui sous-tend les PPT et l'AOA tire, on l'a dit (cf. *infra* I.C.1), son fondement juridique du MC OCDE, et plus précisément de ses art. 9 par. 1, pour ce qui est des premiers, et 7 par. 2, pour ce qui est de la seconde.

¹³⁴ BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 35 et 423.

¹³⁵ SILBERSTEIN, art. 9 MC OCDE n° 17.

¹³⁶ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 41; Rapport OCDE 2010, n° 183-223.

¹³⁷ Principes OCDE 2017, n° 1.51 ss.

¹³⁸ Rapport OCDE 2010, n° 14 et 178; Principes OCDE 2017, n° 1.42 ss.

¹³⁹ Rapport OCDE 2010, n° 14 s.

¹⁴⁰ *Id.*, n° 78, 98 et 229.

¹⁴¹ *Id.*, n° 15 npb n° 5 et 17; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 63.

¹⁴² Rapport OCDE 2010, n° 15.

¹⁴³ BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 423.

a) Les PPT: l'art. 9 par. 1 MC OCDE

La teneur de l'art. 9 par. 1 MC OCDE est, en substance, la suivante:

¹*[Lorsque], dans leurs relations commerciales ou financières, deux entreprises [associées] sont liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.*

Afin de mettre en œuvre et expliciter cette disposition, le CAF de l'OCDE a publié en 1995 les PPT, depuis régulièrement mis à jour, les deux dernières éditions remontant à 2017 et à 2010. Les PPT tendent à uniformiser les modalités de fixation des prix de transfert dans les transactions internationales internes à un groupe multinational de sociétés¹⁴⁴. Il s'agit ainsi d'écarter le risque qu'un groupe multinational ne soit imposé à double sur la même portion de ses bénéfices par suite d'un désaccord entre deux États sur la manière de calculer le montant du prix de pleine concurrence d'une transaction passée entre ses sociétés membres.

b) L'AOA: les art. 7 par. 2 n/aMC OCDE et 7 par. 4 aMC OCDE

L'art. 7 par. 2 MC OCDE consacre, depuis 1963, le principe dit «de l'entreprise distincte et indépendante» (cf. *supra* I.C.3). Dans sa version antérieure au 22 juillet 2010, l'art. 7 par. 2 MC OCDE se lisait comme il suit:

²*[Lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un [ES] qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet [ES] les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un [ES].*

Dans sa rédaction antérieure au 22 juillet 2010, l'art. 7 MC OCDE était accompagné d'un quatrième paragraphe, dont voici la teneur:

⁴*S'il est d'usage, dans un État contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un [ES] sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche cet État contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes contenus dans le présent article.*

Le 22 juillet 2010, l'OCDE a adopté une nouvelle version de l'art. 7 par. 2 aMC OCDE, aux termes de laquelle:

²*[...]Les bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'[ES] mentionné au paragraphe 1 sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise (c'est nous qui soulignons), s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise (c'est nous qui soulignons).*

Simultanément à l'adoption de la nouvelle version de son par. 2, l'art. 7 MC OCDE a été dépouillé de son ancien par. 4, tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. En effet, et comme il sera vu ci-après (cf. *infra* II.C.2.c), la méthode de la répartition fractionnaire consacrée par cet ancien par. 4 n'était

¹⁴⁴ Principes OCDE 2017, n° 12 de la préface.

plus jugée compatible avec la nouvelle interprétation donnée au principe de l'entreprise distincte et indépendante. Ce qui a conduit à la suppression pure et simple de l'ancien art. 7 par. 4 MC OCDE.

L'on relèvera ici que, des conventions bilatérales de double imposition que notre pays a conclues sur la base du MC OCDE, une bonne part renferme (encore ?) l'ancienne version de l'art. 7 MC OCDE; il en existe toutefois des plus récentes qui incorporent le nouvel art. 7 MC OCDE¹⁴⁵.

B. Les PPT, ou un ensemble de modalités de fixation du prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe

1. Remarques préliminaires

a) Le prix de transfert

Le «prix de transfert» est le terme utilisé par les PPT pour désigner le prix auquel une entreprise transfère des biens ou fournit des services à une autre qui lui est associée¹⁴⁶.

Du fait de leur indépendance juridique, deux entreprises associées peuvent, il est vrai, contracter entre elles¹⁴⁷. Il n'en reste pas moins, comme relevé plus haut (cf. *supra* I.C.2), que suivant le principe de pleine concurrence consacré à l'art. 9 par. 1 MC OCDE, le prix dont elles conviennent pour leur transaction intra-groupe doit correspondre au prix que des parties indépendantes, soit ont effectivement fixé lors d'une transaction comparable, soit, à défaut de celle-ci, auraient hypothétiquement fixé dans des circonstances comparables¹⁴⁸. Dans la négative, la Suisse comme État lésé (en ce sens qu'y est imposée la société appauvrie) retiendra l'existence, en faveur de la société enrichie, d'une prestation appréciable en argent à hauteur de la différence entre le prix de transfert convenu et le prix du marché fixé dans un environnement de libre concurrence¹⁴⁹. Elle rependra, à ce titre, un montant correspondant dans le bénéfice imposable de la société appauvrie.

Cela étant, la détermination du montant du prix de pleine concurrence d'une transaction intervenue entre sociétés membres d'un groupe situées dans plusieurs États *n'est pas chose aisée*¹⁵⁰. Elle se heurte à moult *difficultés*. En premier lieu, et comme il a déjà été dit (cf. *supra* I.C.4), les biens ou les services échangés à l'intérieur d'un groupe peuvent lui être propres et, partant, ne pas être négociés sur le marché libre dont le prix pourrait servir de comparaison effective¹⁵¹. En l'absence d'un marché libre, le prix de transfert convenu pourra certes être comparé avec le prix appliqué dans une transaction similaire conclue avec un ou entre tiers¹⁵² – si tant est qu'elle existe. Mais de là une seconde difficulté: la fixation du prix étant fonction de multiples facteurs (les conditions du marché ou contractuelles, la stratégie commerciale du tiers acquéreur, les fonctions économiques des parties, etc.), la transaction similaire peut très bien ne pas avoir été rémunérée par les tiers au prix du marché¹⁵³. Il convient donc d'avoir égard à l'éventuel effet qu'ont pu avoir ces facteurs sur le prix pratiqué dans la transaction similaire et d'en ajuster en conséquence – s'il y a lieu – le montant de manière à obtenir le prix du marché libre. Troisièmement et dernièrement, si le bien ou le service échangé entre entreprises associées n'a pas d'équivalent sur le marché et que, pour cette raison, une comparaison effective avec les prix du marché ne soit pas possible, il ne reste qu'à extrapoler la rémunération de pleine concurrence de la transaction intra-groupe à partir d'une valeur hypothétique¹⁵⁴, avec ce que cela implique d'incertitudes.

¹⁴⁵ Voy. ATF 146 II 111 consid. 3.5.3.

¹⁴⁶ Arrêt en ligne ATA/1487/2017 précité consid. 6e. Voy. ég. BARTHOLET, p. 13 et DUSS, p. 109.

¹⁴⁷ DUSS, p. 108.

¹⁴⁸ Principes OCDE 2017, n° 3.4.

¹⁴⁹ Arrêt en ligne ATA/1487/2017 précité consid. 6e.

¹⁵⁰ Arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.6.

¹⁵¹ DUSS, p. 109; NOËL, p. 16.

¹⁵² Arrêts 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 précités consid. 5.2.

¹⁵³ *Ibid.*

¹⁵⁴ *Ibid.*

En définitive, il faut retenir que la fixation du montant du prix de pleine concurrence, *loin d'être une science exacte*¹⁵⁵, est au contraire affaire d'estimation¹⁵⁶. C'est un exercice intellectuel des plus techniques qui ne peut se faire avec une précision mathématique¹⁵⁷, en particulier lorsque les biens ou les services échangés à l'intérieur d'un groupe ne le sont pas sur le marché libre. Aussi l'application du principe de pleine concurrence ne débouchera-t-elle pas sur un seul chiffre, mais bien sur un intervalle de chiffres¹⁵⁸. Tant qu'il se situe à l'intérieur de la fourchette de prix établie par le fisc, le prix auquel un bien ou un service a été échangé entre entreprises associées doit être tenu pour conforme au principe de pleine concurrence et aucun redressement comptable ne se justifie alors dans le chef de la société appauvrie¹⁵⁹.

b) Le caractère transactionnel des méthodes d'établissement du prix de pleine concurrence consacrées par les PPT

Les méthodes de calcul du prix de pleine concurrence que consacrent les PPT revêtent toutes un caractère transactionnel, en ce sens qu'elles s'appliquent transaction par transaction¹⁶⁰. Les PPT les range en deux groupes: les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, d'une part, et les méthodes transactionnelles de bénéfices, de l'autre. Dans le premier groupe, sont comprises la méthode du prix comparable, la méthode du prix de revente et la méthode du coût majoré. Le second groupe renferme la méthode de la marge nette et la méthode du partage des bénéfices. Il en sera question plus loin (cf. *infra* II.B.2.b). L'on se bornera à relever ici que les méthodes du prix de vente, du coût majoré et de la marge nette ont ceci de commun qu'elles ne s'appliquent qu'à une seule des entreprises associées (la «partie testée»)¹⁶¹. Cette nature unilatérale de l'analyse ne se retrouve pas dans les deux autres méthodes.

c) Le rejet par les PPT de la méthode de la répartition fractionnaire

Aux méthodes transactionnelles au sens large, s'oppose la méthode dite «de la répartition fractionnaire». Cette dernière méthode consiste à calculer les bénéfices globaux d'un groupe multinational sur une base consolidée, pour ensuite les répartir entre ses différents membres au moyen de critères de répartition prédéterminés¹⁶². Les facteurs de répartition doivent permettre d'évaluer la contribution de chacune des entreprises associées au bénéfice global du groupe multinational¹⁶³. La méthode de la répartition fractionnaire est dite «directe» lorsque les critères pour la répartition des bénéfices globaux du groupe sont établis sur la base des comptabilités distinctes tenues par ses divers membres¹⁶⁴. Elle est «indirecte» quand cette répartition se fait à l'aide d'autres facteurs, tels les actifs, les charges, les salaires payés ou le chiffre d'affaires¹⁶⁵.

La méthode de la répartition fractionnaire se distingue, à bien des égards, des méthodes à caractère transactionnel (cf. *supra* II.B.1.b). Premièrement, elle appréhende le groupe multinational comme un tout, en dérogation à l'approche de l'entité distincte (cf. *supra* I.B.1) qui sous-tend les méthodes transactionnelles au sens large¹⁶⁶. En deuxième lieu, là où les méthodes à caractère transactionnel servent à fixer le prix de pleine concurrence des transactions intra-groupe, la méthode fractionnaire fait totale abstraction de ces transactions dans le calcul des bénéfices consolidés du groupe, du moins lorsqu'elle est employée sous sa forme indirecte¹⁶⁷. Troisièmement enfin, à la différence de l'emploi de la méthode

¹⁵⁵ Principes OCDE 2017, n° 1.13 *in fine*; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 12; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 243. DUSS, p. 109.

¹⁵⁷ EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 52.

¹⁵⁸ Principes OCDE 2017, n° 3.55; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 243; *ibid.*

¹⁵⁹ Principes OCDE 2017, n° 3.60; DUSS, p. 109.

¹⁶⁰ Principes OCDE 2017, n° 3.9; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 242.

¹⁶¹ Principes OCDE 2017, n° 2.72; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 26.

¹⁶² Principes OCDE 2017, n° 1.17 et 1.20.

¹⁶³ *Id.*, n° 1.19. Voy. ég. PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 9.

¹⁶⁴ Cf. PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 9 et RIVIER, p. 132 s.

¹⁶⁵ Principes OCDE 2017, n° 1.17. Cf. ég. PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 9.

¹⁶⁶ Principes OCDE 2017, n° 1.29.

¹⁶⁷ *Id.*, n° 1.30. Voy. ég. RIVIER, p. 183. Si, en revanche, il est fait usage de la méthode *directe* de la répartition fractionnaire, il faut prendre en compte chacune des transactions intra-groupe passées entre les membres du groupe et, lorsqu'elle n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, en ajuster le prix et redresser les comptes en conséquence. Cela est rendu nécessaire par le fait que les comptes servent de base de répartition: cf. RIVIER, p. 183.

de la répartition fractionnaire, l'application des méthodes transactionnelles au sens large peut conduire à ce qu'une entreprise associée soit imposée sur un bénéfice alors même que le reste du groupe multinational a essuyé une perte, et vice versa¹⁶⁸.

Pour différentes raisons, parmi lesquelles l'absence d'un consensus international sur la fixation de critères communs pour la répartition des bénéfices globaux d'un groupe multinational entre ses membres¹⁶⁹, les PPT rejettent depuis longtemps la méthode de la répartition fractionnaire au profit des méthodes transactionnelles au sens large.

Il est utile de faire ici *un lien avec l'art. 7 nMC OCDE, consacré à l'attribution des bénéfices à un ES* (cf. *supra* II.A.2.b). Aussi bien, la version antérieure au 22 juillet 2010 de son par. 4 permettait (encore) à un État l'utilisation d'une méthode de répartition des bénéfices globaux de l'entreprise pour imputer des bénéfices à un ES. L'emploi de la méthode de la répartition fractionnaire était toutefois subordonnée à la double condition qu'elle fût traditionnellement employée d'une manière courante par le passé dans l'État désireux d'en faire usage et que le résultat obtenu se conformât aux principes énoncés à l'art. 7 aMC OCDE¹⁷⁰. Si le CAF de l'OCDE accordait, il est vrai, la préférence à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, dont il sera question plus loin (cf. *infra* II.C.1.a), elle n'en reconnaissait pas moins la nécessité qu'il y avait parfois de recourir à la méthode de la répartition fractionnaire¹⁷¹. En deux mots, l'application de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante était la règle, l'emploi de la méthode de la répartition fractionnaire, l'exception¹⁷². Avec l'adoption, le 22 juillet 2010, de l'art. 7 par. 2 nMC OCDE et la codification de l'AOA, le CAF de l'OCDE a cependant décidé d'éliminer le par. 4 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 (cf. *infra* II.C.2.c)¹⁷³. Dans cette décision, la doctrine dominante voit l'abandon définitif de la méthode de la répartition fractionnaire au profit de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante¹⁷⁴. La raison en est que l'introduction de l'AOA a précisément eu pour but et pour effet de permettre l'application du principe de pleine concurrence aux rapports entre une entreprise et son ES (cf. *supra* II.A.1)¹⁷⁵. Or, et comme il vient d'être dit, les PPT déclarent expressément que la méthode de la répartition fractionnaire ne se laisse pas concilier avec ce principe. L'on reviendra plus en détail sur ce point par la suite (*infra* II.C.2.c).

2. Les deux temps de la fixation du prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe

a) L'analyse de comparabilité

La fixation du prix de pleine concurrence d'une transaction interne à un groupe de sociétés passe d'abord par une analyse de comparabilité¹⁷⁶. Le prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe s'établit en effet par référence au prix auquel cette transaction eût été conclue si ses parties avaient été indépendantes. Pour savoir si, au moment de rémunérer leur transaction mutuelle, deux entreprises associées ont observé le principe de pleine concurrence, il convient d'en comparer le prix avec celui d'une transaction, dite «sur le marché libre», passée entre entreprises indépendantes¹⁷⁷. Or l'on ne peut comparer que ce qui est comparable, sous peine pour le résultat de la comparaison de ne pas être fiable¹⁷⁸. Se pose donc la question de la comparabilité entre la transaction intra-groupe et une (ou plusieurs) transaction(s) sur le marché libre¹⁷⁹. Pour qu'il y ait comparabilité entre elles, des transactions

¹⁶⁸ Principes OCDE 2017, n° 1.29.

¹⁶⁹ *Id.*, n° 1.22 s.

¹⁷⁰ Voy. Rapport OCDE 2006, n° 291; SASSEVILLE, art. 9 MC OCDE n° 122; RIVIER, p. 137.

¹⁷¹ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 32.

¹⁷² *Ibid.*

¹⁷³ Rapport OCDE 2010, n° 41 s.

¹⁷⁴ Voy. ATF 146 précité consid. 3.5.3.

¹⁷⁵ BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 423.

¹⁷⁶ Principes OCDE 2017, n° 3.1 ss; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 240.

¹⁷⁷ Principes OCDE 2017, n° 1.33.

¹⁷⁸ Voy. arrêts du TF 2C_495/2017 et 2C_512/2017 du 27 mai 2019 consid. 11.1.1.

¹⁷⁹ EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 17.

doivent avoir été conclues dans des circonstances similaires¹⁸⁰; plus précisément, elles doivent présenter des caractéristiques économiques suffisamment similaires¹⁸¹. Encore faut-il que ces caractéristiques soient pertinentes aux fins de la comparaison; c'est le cas lorsque, d'après l'expérience générale des affaires, elles sont considérées influencer sur la fixation du prix dans le cadre de transactions entre deux entreprises indépendantes¹⁸². Les PPT retiennent cinq circonstances économiquement relevantes, appelées aussi «facteurs de comparabilité», dont dépend en général la rémunération dans le cadre d'une transaction entre deux entreprises indépendantes¹⁸³: les caractéristiques des biens ou services transférés, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés), les clauses contractuelles, les circonstances économiques des parties, enfin les stratégies industrielles et commerciales par elles poursuivies.

L'analyse des caractéristiques économiquement pertinentes est double¹⁸⁴:

Dans un premier temps, il s'agit d'identifier, au travers d'une analyse dite «fonctionnelle», les caractéristiques économiquement relevantes de la transaction intra-groupe en cause¹⁸⁵. Cela fait, l'on connaîtra les caractéristiques à remplir par une transaction sur le marché libre pour être considérée comme potentiellement comparable à la transaction intra-groupe¹⁸⁶. Les transactions pouvant potentiellement servir de comparaison peuvent avoir été conclues, soit entre l'une des parties à la transaction intra-groupe et un tiers indépendant (comparable interne), soit entre deux entreprises indépendantes dont aucune n'est impliquée dans la transaction intra-groupe (comparable externe)¹⁸⁷. En revanche, la comparaison entre elles de deux transactions internes au même ou à un autre groupe de sociétés n'est pas pertinente aux fins de l'application du principe de pleine concurrence¹⁸⁸.

Dans un second temps, il s'agit de comparer les caractéristiques économiquement significatives de la transaction intra-groupe avec celles de transactions sur le marché libre potentiellement comparables¹⁸⁹. Relevons, à cet égard, qu'il existera toujours des différences entre la transaction intra-groupe et chacun des comparables indépendants¹⁹⁰. Aussi le simple fait d'une différence entre les transactions comparées ne doit-il pas conduire à rejeter une comparaison comme non fiable¹⁹¹. Il n'en va autrement que si la différence porte sur une caractéristique économiquement relevante, en ce sens qu'elle a un effet significatif sur les prix, et qu'au surplus un ajustement de comparabilité ne puisse pas en effacer l'effet¹⁹².

Que l'analyse de comparabilité révèle l'absence de transactions sur le marché libre comparables à la transaction intra-groupe ne signifie pas que celle-ci n'est pas conforme au principe de pleine concurrence¹⁹³. Aussi bien, les PPT admettent que la répartition du travail et des risques au sein d'un groupe multinational puisse aboutir, pour des raisons commerciales propres à l'entreprise multinationale et non d'optimisation fiscale, à la conclusion de transactions intra-groupe qui ne se rencontrent pas entre entreprises indépendantes¹⁹⁴. En ce dernier cas, le prix d'une transaction intra-groupe se détermine hypothétiquement par rapport au prix dont des parties indépendantes seraient convenues dans des circonstances comparables (comparaison hypothétique)¹⁹⁵.

b) Les diverses méthodes de calcul du prix de pleine concurrence

¹⁸⁰ Principes OCDE 2017, n° 1.9 de la préface, 1.122 et 1.33; arrêts 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 précités consid. 5.2.

¹⁸¹ Principes OCDE 2010, n° 1.33; arrêts 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 précités consid. 5.2.

¹⁸² Principes OCDE 2017, n° 1.36 et 1.51.

¹⁸³ *Id.*, n° 1.51 ss; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 12.1.

¹⁸⁴ Principes OCDE 2017, n° 1.33; arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.6 et 6.2; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 240.

¹⁸⁵ Principes OCDE 2017, n° 1.39; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 240.

¹⁸⁶ Principes OCDE 2017, n° 3.4.

¹⁸⁷ *Id.*, n° 3.24; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.1.

¹⁸⁸ Principes OCDE 2017, n° 3.25; BARTHOLET, p. 62.

¹⁸⁹ Principes OCDE 2017, n° 1.33 et 1.35 s.

¹⁹⁰ *Id.*, n° 3.51.

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² *Id.*, n° 1.40, 1.110 et 3.51.

¹⁹³ *Id.*, n° 1.11 et 1.122; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 12 et 18; SILBERZTEIN, art. 9 MC OCDE n° 70.

¹⁹⁴ EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 9; SILBERZTEIN, art. 9 MC OCDE n° 70.

¹⁹⁵ Principes OCDE 2017, n° 6.139.

L'on se rappelle que les PPT distinguent deux groupes de méthodes de calcul du prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe: les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions et les méthodes transactionnelles de bénéfices (cf. *supra* II.B.1.b). Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont un moyen plus direct que les méthodes transactionnelles de bénéfices de déterminer le prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe¹⁹⁶. En effet, les premières reposent sur une comparaison avec des coûts pratiqués par des tiers indépendants¹⁹⁷, que ce soit le prix de vente, le prix de revient ou la marge brute¹⁹⁸. Les secondes, en revanche, cherchent à reconstituer indirectement le prix d'une transaction intra-groupe en comparant les bénéfices en résultant avec ceux qui seraient réalisés à la suite de transactions comparables avec une ou entre entreprise(s) indépendante(s)¹⁹⁹.

Après avoir décrit les différentes méthodes d'établissement du prix de pleine concurrence préconisées par les PPT, il conviendra d'examiner comment déterminer la méthode plus appropriée dans un cas d'espèce. Au nombre des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, se comptent la (i) méthode du prix comparable, la (ii) méthode du prix de revente et la (iii) méthode du coût majoré. Parmi les méthodes transactionnelles de bénéfices, se retrouvent la (iv) méthode de la marge nette et la (v) méthode du partage des bénéfices.

i. La méthode du prix comparable

La méthode du prix comparable revient à comparer le prix auquel un bien ou un service a été échangé entre deux entreprises associées avec le prix d'un transfert de bien ou de service similaire intervenu entre parties indépendantes dans des conditions comparables²⁰⁰. L'emploi de cette méthode est subordonné à la réalisation deux conditions alternatives²⁰¹, que voici: (i) aucune différence – s'il en existe – entre les transactions comparées ou entre les entreprises qui y sont parties n'est susceptible d'avoir eu un effet sensible sur les prix du marché libre; ou (ii) en cas de différences au sens du chiffre i, des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour en gommer les effets matériels. L'on rappellera ici que la transaction pouvant servir de comparaison peut avoir été conclue entre ou avec un tiers (comparables externes ou internes). Lorsqu'elle est applicable, la méthode du prix comparable permet de comparer le prix convenu par les entreprises associées pour leur transaction intra-groupe avec celui que des entreprises indépendantes ont effectivement fixé lors d'une transaction comparable (comparaison effective)²⁰². Elle se distingue en cela des autres méthodes ci-après examinées, lesquelles comparent le prix de transfert convenu avec celui que des entités indépendantes auraient hypothétiquement fixé dans des circonstances comparables (comparaison hypothétique)²⁰³.

ii. La méthode du prix de revente

La méthode du prix de revente, quant à elle, consiste à fixer le prix de pleine concurrence d'un transfert intra-groupe de propriété en partant du prix auquel une entreprise a revendu à un tiers indépendant un produit qu'elle avait antérieurement acheté d'un vendeur associé²⁰⁴. De ce prix, dit «de revente», est ensuite retranchée une marge brute appropriée destinée à assurer à l'entreprise revendeuse la couverture de ses frais de revente et de ses autres dépenses d'exploitation, d'une part, et la réalisation d'un bénéfice convenable d'un montant qui dépend des fonctions qu'elle a assurées, d'autre part²⁰⁵. La marge

¹⁹⁶ *Id.*, n° 2.15, 2.3 et 2.6; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 33.

¹⁹⁷ EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 33.

¹⁹⁸ Principes OCDE 2017, n° 2.63; *ibid.*

¹⁹⁹ Principes OCDE 2017, n° 1.40 et 2.63 et Principes OCDE 1995, n° 3.2 s.; BARTHOLET, p. 75 s.; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 33.

²⁰⁰ Principes OCDE 2017, n° 2.14; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.1; DANON, art. 57 s. LIFD n° 180; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 21.

²⁰¹ Principes OCDE 2017, n° 2.2; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.1; DANON, art. 57 s. LIFD n° 180; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 21.

²⁰² BARTHOLET, p. 62 s.

²⁰³ *Id.*, p. 64; DANON, art. 57 s. LIFD n° 181.

²⁰⁴ Principes OCDE 2017, n° 2.27; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.3; DANON, art. 57 s. LIFD n° 181; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 22.

²⁰⁵ Principes OCDE 2017, n° 2.27; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.3; DANON, art. 57 s. LIFD n° 181; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 22.

sur prix de revente dans le cadre de la transaction intra-groupe se détermine par référence à la marge réalisée, soit par le même revendeur sur des produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (comparable interne), soit par une entreprise indépendante lors de transactions comparables sur le marché libre (comparable externe)²⁰⁶.

iii. La méthode du coût majoré

Selon la méthode du coût majoré, le prix de pleine concurrence d'un bien ou d'un service transféré entre entités associées a pour point de départ les coûts supportés dans le cadre de ce transfert par l'entreprise associée fournisseur ou prestataire de services²⁰⁷. À ces coûts est ajoutée une marge appropriée («marge sur coûts»), de manière à obtenir un bénéfice convenable compte tenu des fonctions exercées par ladite entreprise et des conditions du marché²⁰⁸. Idéalement, il faudrait arrêter la marge sur coûts du fournisseur ou du prestataire de services associé pour la transaction intra-groupe par référence à la marge sur coûts qu'il a appliquée lors de transactions comparables sur le marché libre conclues avec une entreprise indépendante (comparable interne)²⁰⁹. À défaut de comparable interne, l'autorité fiscale se référera à la marge sur coûts que deux entreprises indépendantes ont pratiquée dans une transaction comparable (comparable externe)²¹⁰. En l'absence de comparables interne ou externe, la marge sur coûts se détermine hypothétiquement par rapport à celle qui eût été fixée par deux entreprises indépendantes dans les mêmes circonstances²¹¹.

iv. La méthode de la marge nette

La méthode de la marge nette consiste à calculer, à partir d'une base appropriée, le taux de marge nette qu'une entreprise associée dégage par une transaction intra-groupe²¹². L'emploi de cette méthode se fait en trois temps. Il convient d'abord, pour déterminer la base appropriée, de choisir un indicateur de niveau de bénéfice, tel que les coûts, les ventes ou les actifs²¹³. Il faut ensuite pondérer le bénéfice net issu de la transaction intra-groupe par rapport à l'indicateur choisi (p. ex. bénéfice net/coûts), ce qui donne le taux marge nette (sur coûts) obtenu par l'entreprise associée²¹⁴. Ce taux de marge nette est enfin comparé à celui de transactions comparables sur le marché libre conclues avec une ou entre entreprise(s) indépendante(s) (comparables interne ou externe)²¹⁵.

v. La méthode du partage des bénéfices

La méthode du partage des bénéfices cherche à éliminer l'effet de conditions spéciales convenues ou imposées entre deux entreprises associées dans une transaction intra-groupe sur les bénéfices en découlant pour l'une et l'autre²¹⁶. Pour ce faire, elle s'attache à déterminer comment des parties indépendantes auraient réparti entre elles lesdits bénéfices dans des circonstances comparables²¹⁷. L'application de cette méthode suppose, d'abord, de fixer le montant du bénéfice combiné résultant pour les deux entreprises associées de la transaction intra-groupe examinée²¹⁸. Ce montant doit ensuite être ventilé entre les entreprises associées en appliquant la clé de répartition retenue²¹⁹.

²⁰⁶ Principes OCDE 2017, n° 2.28; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.3.

²⁰⁷ Principes OCDE 2017, n° 2.45; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.2; DANON, art. 57 s. LIFD n° 181; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 23.

²⁰⁸ Principes OCDE 2017, n° 2.45; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.2; DANON, art. 57 s. LIFD n° 181; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 23.

²⁰⁹ Principes OCDE 2017, n° 2.46; arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.2; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 23.

²¹⁰ Principes OCDE 2017, n° 2.46; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 23.

²¹¹ Arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 11.1.2.

²¹² Principes OCDE 2017, n° 2.64; BARTHOLET, p. 77 s.; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 25.

²¹³ Arrêt dans les affaires T-816/17 Luxembourg/Commission et T-318/18 Amazon EU Sàrl et Amazon.com, Inc./Commission.

²¹⁴ Principes OCDE 2017, n° 2.92 ss.

²¹⁵ *Id.*, n° 1.40 et 2.63 s.; Principes OCDE 1995, n° 3.2 s; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 25.

²¹⁶ Principes OCDE 2017, n° 2.114.

²¹⁷ *Id.*, n° 2.114 et 2.117.

²¹⁸ *Id.*, n° 2.114; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 30.

²¹⁹ Principes OCDE 2017, n° 2.114.

c) La sélection de la méthode la plus appropriée à une transaction intra-groupe donnée

Savoir quelle méthode d'établissement du prix de pleine concurrence appliquer dans un cas donné dépend de plusieurs facteurs. Au nombre de ceux-ci, citons la nature de la transaction intra-groupe examinée, telle qu'elle découle d'une analyse fonctionnelle, et le degré de comparabilité de la transaction intra-groupe en cause avec des transactions indépendantes²²⁰. Cela dit, il n'existe pas de hiérarchie absolue entre les diverses méthodes²²¹. La sélection de la méthode appropriée à une transaction intra-groupe donnée est toujours fonction des circonstances concrètes qui entourent celle-ci. Relevons, d'une manière générale, que s'il appert, sur le vu des susdits facteurs, qu'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle de bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la première est préférable à la seconde²²². Parmi les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, la préférence sera donnée à la méthode du prix comparable²²³. Lorsqu'une comparaison effective avec les prix du marché n'est pas possible, faute d'éléments comparables, seule une comparaison hypothétique peut entrer en ligne de compte²²⁴. Celle-ci peut être effectuée à l'aide de la méthode du prix de vente, dans le contexte d'une opération commerciale telle que la distribution de biens²²⁵, ou au moyen de la méthode du coût majoré, s'il y a vente de produits semi-finis ou fourniture d'un service²²⁶. Ces deux dernières méthodes ne s'emploient cependant pas lorsque les différences fonctionnelles entre les transactions comparées sont telles qu'elles conduisent à des variations dans les dépenses d'exploitation et, par voie de conséquence, à une incomparabilité dans les marges brutes²²⁷. En pareil cas, l'on peut songer en dernier recours à la méthode de la marge nette²²⁸, étant relevé que le bénéfice net peut être moins affecté que la marge brute par des différences existant entre les entreprises du point de vue des fonctions exercées²²⁹. Eu égard à sa nature unilatérale, la méthode de la marge nette n'est toutefois pas adaptée au cas où chacune des entreprises associées apporte des contributions uniques et de grande valeur à la transaction intra-groupe ou au cas d'opérations très intégrées²³⁰; la méthode du partage des bénéfices sera alors plus appropriée²³¹.

3. Leur mise en œuvre en droit fiscal interne suisse

Notre pays n'ayant émis aucune réserve conventionnelle à leur sujet, *les PPT servent de référence à ses autorités fiscales* pour vérifier la compatibilité d'une transaction intra-groupe avec le principe de pleine concurrence et en établir le prix correct²³². Du point de vue de la Suisse, ils peuvent être regardés, selon certains auteurs, comme une instruction administrative d'application directe par laquelle les autorités fiscales se lient elles-mêmes²³³. Les PPT n'ayant qu'une valeur de «soft law», ils sont sans caractère juridiquement contraignant pour le juge suisse²³⁴.

Selon la jurisprudence fédérale, les PPT ne constituent pas du droit international au sens de l'art. 95 let. b LTF dont la violation pourrait être invoquée dans un recours en matière de droit public²³⁵. Il reste que la fixation du prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe est une question, non pas de pur fait, mais bien de droit, que notre Haute Cour revoit librement²³⁶. Amené à se prononcer

²²⁰ *Id.*, n° 2.2; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 33 s.

²²¹ KUHN/DIETSCHI, art. 58 LIFD n° 540.

²²² Principes OCDE 2017, n° 2.3; STOCKER/STUDER, p. 388.

²²³ Principes OCDE 2017, n° 2.15; arrêt 2C_343/2019 précité consid. 2.2; BARTHOLET, p. 62 s.; DANON, art. 57 s. LIFD n° 180; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 33.

²²⁴ BARTHOLET, p. 64; DANON, art. 57 s. LIFD n° 181.

²²⁵ Principes OCDE 2017, n° 2.27; arrêts 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 précités consid. 5.2; DANON, art. 57 s. LIFD n° 181.

²²⁶ Principes OCDE 2017, n° 2.27 et 2.45.

²²⁷ *Id.*, n° 2.68; BARTHOLET, p. 78.

²²⁸ BARTHOLET, p. 78.

²²⁹ *Ibid.*; Principes OCDE 2017, n° 2.68.

²³⁰ Principes OCDE 2017, n° 2.4, 2.65 et 2.115; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 26 *a contrario*.

²³¹ Principes OCDE 2017, n° 2.65; EISENRING, art. 9 MC OCDE n° 30.

²³² BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 229; DUSS, p. 110; STOCKER/STUDER, p. 388. Cf. ég. BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 108.

²³³ BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, art. 58 LIFD n° 229; DUSS, p. 110.

²³⁴ ATF 143 II 185 consid. 4.1; DUSS, p. 110.

²³⁵ Arrêts 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités consid. 11.2.

²³⁶ Arrêts 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 précités consid. 5.5.

sur le caractère «*at arm's length*» d'une transaction intra-groupe, le TF examine librement si la méthode sur laquelle le fisc s'est fondé pour en établir le prix correct respecte le principe de pleine concurrence²³⁷. En cas d'affirmative, il entérinera la méthode choisie, à moins qu'elle ne soit manifestement insoutenable²³⁸.

Le constat de l'applicabilité des PPT en droit fiscal suisse s'impose d'autant plus que celui-ci ne connaît pas de règles expresses qui viennent mettre en œuvre le principe de pleine concurrence ou – si l'on excepte l'art. 58 al. 3 LIFD – codifier les méthodes permettant de déterminer le prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe²³⁹. Pour régler la question de la fixation des prix de transfert, la Confédération et les cantons laissent le fisc suisse s'appuyer sur les notions de dépenses non justifiées par l'usage commercial et de distribution dissimulée de bénéfices énoncées à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD ainsi que sur les recommandations de l'OCDE²⁴⁰. L'on peut ici renvoyer à ce qui a été dit précédemment à leur sujet (cf. *supra* I.A et B).

L'art. 58 al. 3 LIFD, précité, dispose que les prestations fournies, de manière prépondérante, par des entreprises d'économie mixte remplissant une tâche d'intérêt public à des entreprises qui leur sont proches sont évaluées au prix actuel du marché, à leur coût actuel de production majoré d'une marge appropriée ou à leur prix de vente final actuel diminué d'une marge de bénéfice. La portée de cette disposition est limitée, seules étant visées les entreprises productrices d'électricité s'occupant de l'approvisionnement en gaz ou en huiles minérales²⁴¹.

Ainsi formulée, l'art. 58 al. 3 LIFD renvoie aux trois méthodes dites «traditionnelles fondées sur les transactions» que l'OCDE a développées dans les PPT, savoir les méthodes du prix comparable, du coût majoré et du prix de revente (cf. *supra* II.B.2.b)²⁴². *C'est là la seule trace que l'on puisse trouver en droit fiscal interne suisse des méthodes préconisées par l'OCDE* en matière de prix de transfert, telles qu'elles sont décrites dans les PPT²⁴³. Cela étant, *la doctrine suisse semble divisée quant à savoir si les trois méthodes d'évaluation prévues à l'art. 58 al. 3 LIFD sont ou non exhaustives*. Alors que certains auteurs soutiennent l'affirmative²⁴⁴, d'autres au contraire considèrent qu'il reste de la place, dans le cadre de cette disposition, pour l'emploi des méthodes transactionnelles de bénéfices que sont les méthodes de la marge nette et du partage des bénéfices (cf. *supra* II.B.2.b)²⁴⁵. Dans un récent arrêt²⁴⁶ qui sera étudié plus loin (cf. *infra* III.C), le TF a été amené à trancher la question; il y a jugé que les méthodes d'évaluation énoncées à l'art. 58 al. 3 LIFD revêtent un caractère exhaustif, excluant de ce fait l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices dans les situations couvertes par cette disposition²⁴⁷.

²³⁷

Ibid.

²³⁸

Ibid.

²³⁹

Arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.4; BRÜLSAUER/MÜHLEMAN, art. 58 LIFD n° 227 et 236; DANON, art. 57 s. LIFD n° 77; DUSS, p. 112; STOCKER/STUDER, p. 386. Voy. aussi l'argumentation de l'AFC relatée in : arrêt de la CJCA/GE ATA/433/2016 du 24 mai 2016 consid. 18 (sous «faits»).

²⁴⁰

Arrêt 2C_343/2019 précité consid. 4.4.

²⁴¹

DANON, art. 57 s. LIFD n° 285.

²⁴²

Arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 7.2.2.

²⁴³

DANON, art. 57 s. LIFD n° 285.

²⁴⁴

Voy. p. ex. LOCHER, art. 58 LIFD n° 187.

²⁴⁵

AGNER/JUNG/STEINMANN, art. 58 LIFD n° 17.

²⁴⁶

Arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités.

²⁴⁷

Id., consid. 8.1.

Saisi de questions touchant l'établissement du prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe, le TF les résout à la lumière des PPT, auxquels il se réfère d'ailleurs expressément²⁴⁸. La pratique suisse en matière de détermination des prix de transfert suit largement les recommandations de l'OCDE²⁴⁹. Cela étant, la place qui revient aux PPT dans la jurisprudence et la pratique suisses est plus ou moins importante, selon le contexte dans lequel ils sont appelés à s'appliquer. En effet, l'analyse de la jurisprudence fédérale nous enseigne que, *dans les relations internationales, notre Haute Cour se sert des PPT sans retenue* pour évaluer le juste prix d'une transaction intra-groupe²⁵⁰, *que l'État étranger soit ou non lié à la Suisse par une CDI*²⁵¹. Le même constat s'impose en matière de double imposition intercantonale²⁵². Il en va cependant différemment dans le cadre de l'application de l'art. 58 al. 3 LIFD, ne serait-ce parce que, comme on vient de le préciser, les méthodes dites «transactionnelles de bénéfices» n'y s'appliquent pas. Dans l'arrêt cité il y a un instant et sur lequel nous reviendrons (cf. *infra* III.C)²⁵³, notre Haute Cour a précisé l'interaction de l'art. 58 al. 3 LIFD avec les PPT.

C. L'approche de l'entité fonctionnellement distincte, ou la méthode autorisée par l'OCDE pour l'attribution des bénéfices à un ES

1. Les raisons de l'adoption d'une nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE

a) La nécessité d'une unification dans l'interprétation du principe de l'entreprise distincte et indépendante

Au milieu des années 2000, le besoin s'est fait sentir, sur le plan international, d'uniformiser la manière, pour les États membres de l'OCDE, d'établir le montant des bénéfices à imposer en vertu de l'art. 7 par.1 aMC OCDE lorsqu'une entreprise étrangère entretenait un ES sur leur territoire. En effet, l'expérience d'alors enseignait que le principe de l'entreprise distincte et indépendante de l'art. 7 par. 2 aMC OCDE (cf. *supra* II.A.2.b.), censé guider l'attribution des bénéfices à un ES, donnait lieu à deux interprétations divergentes au gré des pays membres de l'OCDE²⁵⁴. Il en découlait, pour les bénéfices d'un ES, des risques de double imposition ou de non-imposition²⁵⁵. Pour écarter ces risques, le CAF de l'OCDE a dû trancher entre l'une et l'autre interprétation et faire de celle choisie la méthode à suivre uniformément par tous les pays membres pour imputer des bénéfices à un ES²⁵⁶.

Les deux interprétations divergentes suscitées par l'art. 7 par. 2 aMC OCDE sont dites «l'approche de l'entité fonctionnellement distincte», d'une part, et «l'approche de l'activité commerciale pertinente», d'autre part²⁵⁷. La première approche revient à imputer à l'ES les bénéfices qu'il aurait perçus, dans des conditions de pleine concurrence, s'il avait été une entreprise distincte et juridiquement indépendante exerçant des fonctions identiques ou analogues, dans des conditions identiques ou analogues (cf. art. 7 par. 2 aMC OCDE). Pour ce faire, il faut employer *la méthode dite «de l'assimilation à une entreprise indépendante»*²⁵⁸, aussi dénommée *la «méthode objective directe»*²⁵⁹. Cette méthode revient à traiter l'ES

²⁴⁸ Voy. récemment arrêts 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités; 2C_343/2019 précité; 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités.

²⁴⁹ Cf. STOCKER/STUDER, pp. 388-390 et 393.

²⁵⁰ En particulier, le TF ne semble pas se limiter, en matière internationale, à l'usage des seules méthodes dites «traditionnelles fondées sur les transactions», comme il le fait dans le contexte de l'application de l'art. 58 al. 3 LIFD.

²⁵¹ Voy., récemment, arrêts 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités (Guernesey); 2C_343/2019 précité (République des Seychelles). En ce sens, cf. ég. DUSS, p. 110; STOCKER/STUDER, p. 387; réponse du CF du 20.11.2013 à la motion Carlo SOMMARUGA du 27.09.2013, Mo 13.3948, p. 2; Circulaire AFC n° 4, p. 1.

²⁵² Voy. récemment arrêts du TF 2C_548/2020 et 2C_551/2020 du 3 mai 2021.

²⁵³ Arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités.

²⁵⁴ Rapport OCDE 2010, n° 3 de la préface; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 14.

²⁵⁵ Rapport OCDE 2010, n° 3 de la préface; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 14.

²⁵⁶ Rapport OCDE 2010, n° 3 de la préface.

²⁵⁷ Rapport OCDE 2006, n° 8; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 15; STOCKER, p. 89.

²⁵⁸ Voy. RIVIER, p. 132 ss; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 17.

²⁵⁹ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 12; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 17; RICHNER *et al.*, art. 6 LIFD n° 23.

comme une unité économique distincte²⁶⁰ et à lui attribuer le montant de bénéfices (ou de pertes) qu'il tire de toutes ses activités, montant qui est calculé indépendamment du résultat global de l'ensemble de l'entreprise²⁶¹.

La seconde approche, quant à elle, consiste à limiter le montant positif (ou négatif) attribuable à l'ES à une quote-part du résultat global (bénéfice ou perte) que l'entreprise dans son ensemble a tiré de ce qu'il est convenu d'appeler «l'activité commerciale pertinente»²⁶². Cette notion embrasse toutes les activités commerciales de l'entreprise à laquelle appartient l'ES – y.c. celles déployées par des divisions autres que l'ES – qui sont considérées faire partie de la même activité d'affaires que celle à laquelle l'ES participe d'une manière ou d'une autre²⁶³. La quote-part allouée à l'ES du résultat global tiré de l'activité commerciale pertinente dépend de la contribution que l'ES a apportée à la réalisation dudit résultat²⁶⁴. L'application de l'approche de l'activité commerciale pertinente passe par *la méthode dite «de la répartition fractionnaire», appelée aussi la «méthode indirecte des quotes-parts»*²⁶⁵. Cette méthode consiste à attribuer à un ES une quote-part du résultat global (profit ou perte) de l'ensemble de l'entreprise²⁶⁶. La contribution de l'ES au résultat global de l'ensemble de l'entreprise, et donc la quote-part qui en est allouée à l'ES, se détermine soit directement sur la base de la comptabilité distincte de l'ES (*méthode directe de la répartition fractionnaire*), soit indirectement sur la base d'autres critères de répartition (tels les actifs, le chiffre d'affaires, etc.) (*méthode indirecte de la répartition fractionnaire*)²⁶⁷.

La méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante se différencie sur deux points essentiels de la méthode de la répartition fractionnaire. La première différence se manifeste dans les pertes prises en compte dans la détermination des bénéfices attribuables à un ES. En effet, la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante n'a aucun égard, dans le calcul des bénéfices imputables à un ES, aux pertes essuyées par d'autres parties de l'entreprise dont il fait partie²⁶⁸. Seules sont visées les activités dudit ES, avec les éventuelles pertes qui en découlent²⁶⁹. Dans la seconde méthode, au contraire, les pertes liées à des activités d'autres divisions de l'entreprise ont pour effet de réduire d'autant le résultat global et, par voie de conséquence, la part des bénéfices attribuables à l'ES²⁷⁰. D'ailleurs, ces pertes peuvent même conduire à imputer un montant négatif à un ES profitable, et cela lorsque, durant la même période, l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble a été globalement déficitaire²⁷¹.

La seconde différence tient dans la prise en considération d'opérations internes intervenues entre une entreprise et son ES. Tandis que la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante considère chaque ES comme une unité économique distincte, la méthode de la répartition fractionnaire appréhende l'entreprise dont fait partie l'ES comme un tout²⁷². De là cette conséquence que, dans la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, les opérations internes entre une entreprise et son ES peuvent, sous certaines conditions du moins, être prises en compte pour l'imputation des bénéfices à l'ES²⁷³. Cela, contrairement à ce qui vaut pour la méthode de la répartition fractionnaire, qui ne reconnaît pas l'existence de telles opérations et en fait totale abstraction dans le calcul des bénéfices consolidés de l'ensemble de l'entreprise²⁷⁴.

²⁶⁰ RIVIER, p. 134.

²⁶¹ Rapport OCDE 2010, n° 10; OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 12; RICHNER *et al.*, art. 6 LIFD n° 23. Voy. aussi SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE p. 260 npb n° 36.

²⁶² Rapport OCDE 2006, n° 63.

²⁶³ *Id.*, n° 62.

²⁶⁴ Cf. RIVIER, pp. 132-134.

²⁶⁵ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 12; RICHNER *et al.*, art. 6 LIFD n° 23.

²⁶⁶ RIVIER, pp. 132-134; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 31.

²⁶⁷ RIVIER, pp. 132-134; OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 12; RICHNER *et al.*, art. 6 LIFD n° 23.

²⁶⁸ RIVIER, p. 136.

²⁶⁹ Commentaire OCDE, art. 7 aMC OCDE n° 52.

²⁷⁰ Rapport OCDE 2006, n° 63.

²⁷¹ *Id.*, n° 70.

²⁷² RIVIER, p. 132 s.

²⁷³ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 17 et 21.

²⁷⁴ *Id.*, art. 52 LIFD n° 17.

- b) L'adoption de l'approche de l'entité fonctionnellement distincte comme la méthode autorisée pour attribuer des bénéfices à un ES

Dans son Rapport 2006, le CAF de l'OCDE a déclaré faire de l'approche de l'entité fonctionnellement distincte la méthode autorisée par l'OCDE pour attribuer des bénéfices à un ES en vertu de l'art. 7 par. 2 MC OCDE. Outre le fait qu'elle est la plus facile à mettre en œuvre, cette approche ne conduit en effet pas à une limitation des bénéfices attribuables à l'ES susceptible d'affecter le calcul des bénéfices imputables à l'ES conformément au principe de pleine concurrence consacré par l'art. 7 par. 2 MC OCDE²⁷⁵. L'adoption de l'approche de l'entité fonctionnellement distincte comme la méthode autorisée pour attribuer des bénéfices à un ES a conduit, en 2010, à une modification du par. 1 de l'art. 7 aMC OCDE. Cette modification sera examinée plus loin (cf. *infra* II.C.2.a).

À cela s'ajoute que l'interprétation retenue de l'art. 7 par. 2 aMC OCDE dans le Rapport 2006 s'écarterait, à deux égards, de celle qui en avait été faite par le Commentaire OCDE d'alors. Ainsi qu'il sera vu plus loin (cf. *infra* II.C.2.b), les deux principales divergences d'interprétation résidaient dans la place à accorder à la comptabilité distincte de l'ES dans l'application de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, d'une part, et la possibilité ou non de recourir, à titre subsidiaire, à la méthode de la répartition fractionnaire²⁷⁶. En 2010, ces deux divergences d'interprétation ont donné lieu, pour la première, à l'adoption d'une nouvelle version de l'art. 7 par. 2 MC OCDE, pour la seconde, à l'élimination du par. 4 de l'art. 7 aMC OCDE (cf. II.C.2.c).

2. Les différences entre l'ancienne et la nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE

- a) L'art. 7 par. 1 MC OCDE

La dernière partie du par. 1 de l'art. 7 aMC OCDE, selon laquelle «(...), les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet [ES]» a été remplacée, dans sa nouvelle version, par le bout de phrase suivant: «(...), les bénéfices qui sont attribuables à l'[ES] conformément aux dispositions du [par. 2] sont imposables dans l'autre État».

Cette modification tendait à écarter tout risque d'interpréter la seconde phrase du par. 1 dans le sens d'une répartition des bénéfices globaux de l'ensemble de l'entreprise selon une formule préétablie (méthode de la répartition fractionnaire; cf. *supra* II.C.1.a)²⁷⁷.

Comme l'indique la seconde phrase de l'art. 7 par. 1 nMC OCDE, les bénéfices attribuables à un ES se déterminent conformément aux dispositions du par. 2, autrement dit en application de l'approche fonctionnellement distincte telle que proposée dans le Rapport 2006. Or cette approche ne consiste pas, comme déjà relevé (cf. *supra* II.C.1.a), dans l'attribution à l'ES d'une quote-part du résultat global (profit ou perte) de l'entreprise dans son ensemble²⁷⁸; elle revient bien plutôt à allouer à un ES un montant de bénéfices (ou de pertes) qui est établi indépendamment du résultat global (bénéfice ou perte) de l'entreprise dans son ensemble²⁷⁹.

Ainsi comprise, l'approche de l'entité fonctionnellement distincte, respectivement la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, peut conduire à attribuer des bénéfices à un ES profitable alors même que l'entreprise dans son ensemble n'a pas réalisé de profits²⁸⁰; de même qu'inversement elle peut aboutir à aucune attribution de bénéfices à un ES, là où l'ensemble de l'entreprise a pourtant été globalement profitable²⁸¹.

²⁷⁵ Rapport OCDE 2006, n° 73 s.

²⁷⁶ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 37.

²⁷⁷ *Id.*, art. 7 MC OCDE n° 21.

²⁷⁸ Rapport OCDE 2010, n° 17 et 41 s.; *id.*, art. 7 MC OCDE p. 260 npb n° 36.

²⁷⁹ RIVIER, pp. 132 et 134; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE p. 260 npb n° 36.

²⁸⁰ Rapport OCDE 2010, n° 8 et 17; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 21; STOCKER, p. 89.

²⁸¹ Rapport OCDE 2010, n° 8 et 17; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 21.

b) L'art. 7 par. 2 MC OCDE

L'art. 7 par. 2 MC OCDE a vu sa nouvelle version étoffée sur plusieurs points. L'on se bornera ici examiner l'ajout qui y a été fait des bouts de phrase «en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise», d'une part, et «compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'[ES] et des autres parties de l'entreprise», d'autre part.

Quel était le but recherché par le CAF de l'OCDE dans ces deux ajouts? Pour le savoir, il faut se rappeler la première des deux divergences d'interprétation qui existaient entre le Rapport 2006, d'une part, et la partie du Commentaire OCDE consacrée à l'art. 7 par. 2 aMC OCDE, d'autre part. Elle portait, rappelons-le, sur la place à accorder à la comptabilité distincte de l'ES dans l'application de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante (cf. *supra* II.C.1.b)²⁸². Selon ledit Commentaire, lorsqu'elle pouvait se faire au moyen de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, la détermination des bénéfices imputables à un ES devait prioritairement intervenir sur la base de la comptabilité distincte de l'ES²⁸³. Ainsi employée, *la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante est dite «directe»*²⁸⁴, puisqu'elle se fonde sur les activités réellement exercées par l'ES, telles qu'elles apparaissent dans ses propres documents comptables^{285, 286}.

Malgré la place importante que le Commentaire OCDE lui accordait dans l'application de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, la comptabilité distincte de l'ES n'en pouvait pas moins faire l'objet d'ajustements²⁸⁷. Ces ajustements portaient en particulier sur les opérations internes entre l'ES et le reste de l'entreprise reflétées dans les documents comptables de l'ES. En effet, non seulement ces opérations internes n'étaient incluses dans le calcul des bénéfices attribuables à l'ES qu'à des conditions restrictives²⁸⁸, mais encore elles devaient – une fois reconnues dans leur principe – être conformes au principe de pleine concurrence²⁸⁹.

Le Rapport 2006, quant à lui, rejette l'interprétation donnée à l'art. 7 par. 2 aMC OCDE par le Commentaire OCDE d'alors, interprétation selon laquelle, là où la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante peut être mise en œuvre, il faut déterminer les bénéfices imputables à un ES sur la base de sa comptabilité distincte, sous réserve d'éventuels ajustements (méthode directe de l'assimilation à une entreprise indépendante)²⁹⁰. Il considère au contraire que, si les documents comptables de l'ES peuvent, à certaines conditions, servir de point de départ à l'évaluation d'une opération interne potentielle (et donc à la détermination des bénéfices attribuables à un ES)²⁹¹, c'est la première étape de l'AOA, savoir l'analyse fonctionnelle et factuelle, qui détermine in fine quelles opérations internes ont eu lieu entre l'ES et le reste de l'entreprise²⁹². L'on peut ici renvoyer à ce qui a précédemment été dit à propos de l'AOA (cf. *supra* I.C.3 et II.A.1). Il suffira d'indiquer ici que le Rapport 2006 – et plus précisément l'analyse fonctionnelle et factuelle par lui préconisée – admet plus facilement que le Commentaire OCDE d'alors la prise en compte d'opérations internes entre un ES et le reste de l'entreprise dans le calcul des bénéfices imputables à un ES²⁹³.

²⁸² SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 37.

²⁸³ Commentaire OCDE, art. 7 aMC OCDE n° 12; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 16; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 25 s. et 30.

²⁸⁴ RIVIER, p. 132; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 31.

²⁸⁵ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 31.

²⁸⁶ Si, en revanche, les bénéfices à attribuer à un ES sont déterminés par estimation, par comparaison avec ceux qu'aurait réalisés une entreprise indépendante (principe de l'entreprise distincte et indépendante), la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante est employée sous sa forme «indirecte»: voy. RIVIER, pp. 132 et 134.

²⁸⁷ PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 16; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 26.

²⁸⁸ Le Commentaire OCDE contenait des règles précisant le traitement, dans le calcul des bénéfices imputables à un ES, de diverses catégories d'opérations internes intervenues entre un ES et le reste de l'entreprise. Voy., à leur sujet, SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 29 et STOCKER, pp. 90 et 98 s.

²⁸⁹ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 30.

²⁹⁰ *Id.*, art. 7 MC OCDE n° 37.

²⁹¹ Rapport OCDE 2010, n° 177; *id.*, art. 7 MC OCDE n° 57.

²⁹² Rapport OCDE 2010, n° 177; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 37.

²⁹³ STOCKER, pp. 90 s. et 99.

C'est pour codifier la nouvelle interprétation – désignée sous l'acronyme «AOA» (cf. *supra* I.C.3 et II.A.1) – que le Rapport 2006 a donnée à l'art. 7 par. 2 aMC OCDE, respectivement au principe de l'entreprise distincte et indépendante y énoncé, qu'ont été ajoutés à cet article les deux bouts de phrase susmentionnés²⁹⁴.

c) L'art. 7 par. 4 MC OCDE

Dans sa version antérieure au 22 juillet 2010, l'art. 7 par. 4 aMC OCDE permettait l'application conditionnelle de la méthode de la répartition fractionnaire (cf. *supra* II.B.1.c). En effet, même si le Commentaire OCDE accordait une nette préférence à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante pour attribuer des bénéfices à un ES²⁹⁵, il n'en tolérait pas moins le recours subsidiaire à la méthode de la répartition fractionnaire dans certains cas spécifiques. Ainsi, en l'absence de comptabilité distincte de l'ES ou lorsque les activités de l'ES étaient si entremêlées à celles du reste de l'entreprise qu'elles en étaient indissociables²⁹⁶.

C'est la raison pour laquelle l'art. 7 par. 4 aMC OCDE autorisait l'application de la méthode de la répartition fractionnaire moyennant deux conditions²⁹⁷. Il fallait, d'une part, que la méthode de la répartition fractionnaire fût d'usage dans l'État désireux de l'employer, d'autre part, que son résultat se conformât au principe de l'entreprise distincte et indépendante tel qu'énoncé à l'art. 7 par. 2 aMC OCDE. Mentionnons, au sujet de la seconde condition, que sa réalisation était loin d'être évidente, si l'on considère que la méthode de la répartition fractionnaire consiste, non pas dans l'attribution à un ES de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte et indépendante, mais dans une répartition des bénéfices totaux entre les différentes divisions (y.c. l'ES) de l'entreprise dans son ensemble (cf. *supra* II.C.1.a)²⁹⁸.

Avec l'adoption, le 22 juillet 2010, de la nouvelle version de l'art. 7 par. 2 MC OCDE et la codification ainsi faite de l'AOA, *le par. 4 de l'art. 7 aMC OCDE a été supprimé. La doctrine dominante voit dans cette suppression l'abandon définitif de la méthode de la répartition fractionnaire au profit de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante*, telle qu'interprétée à la lumière de l'AOA²⁹⁹.

Les raisons ayant conduit à l'élimination de l'art. 7 par. 4 aMC OCDE sont au nombre de quatre. D'abord, selon la nouvelle interprétation que le CAF de l'OCDE en a faite, la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante doit pouvoir être appliquée même dans les cas les plus difficiles³⁰⁰. À cela s'ajoutent, ensuite, les doutes exprimés par les pays membres de l'OCDE quant à savoir si, dans son résultat, la méthode de la répartition fractionnaire peut être conforme au principe de l'entreprise distincte et indépendante et comment s'assurer de cette conformité³⁰¹. C'est sans compter, d'ailleurs, que l'application qui a pu être faite de l'art. 7 par. 4 aMC OCDE antérieurement à 2010 était de toute façon exceptionnelle³⁰². SASSEVILLE relève encore, comme quatrième raison, que l'absence d'uniformité dans la méthode de ventilation appliquée par les différents pays où une entreprise possède un ES, entraîne presque certainement la double (non-)imposition d'une partie des bénéfices de l'entreprise³⁰³.

²⁹⁴ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 36.

²⁹⁵ Commentaire OCDE, art. 7 aMC OCDE n° 51 s.; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 32.

²⁹⁶ Commentaire MC OCDE, art. 7 aMC OCDE n° 51 s.; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 32.

²⁹⁷ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 32.

²⁹⁸ Cf. Commentaire OCDE, art. 7 aMC OCDE n° 52; *ibid.* Voy. ég. Rapport OCDE 2006, n° 295.

²⁹⁹ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 17; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 126.

³⁰⁰ Rapport OCDE 2010, n° 41. Cf. ég. SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 126.

³⁰¹ Rapport OCDE 2010, n° 41.

³⁰² *Ibid.*

³⁰³ SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 126.

3. Sa mise en œuvre en droit fiscal interne suisse

a) L'art. 52 LIFD comme base légale topique

En droit fiscal interne suisse, l'étendue de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales est réglée à l'art. 52 LIFD. Cet article se divise en quatre alinéas, dont voici les teneurs:

¹ *L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux [ES] et aux immeubles situés à l'étranger.*

² *L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité au bénéfice imposable en Suisse au sens de l'art. 51.*

³ *Dans les relations internationales, l'étendue de l'assujettissement d'une entreprise, d'un [ES] ou d'un immeuble est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Une entreprise suisse peut compenser les pertes d'un [ES] à l'étranger avec des bénéfices réalisés en Suisse si l'État dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Si cet établissement réalise des bénéfices au cours des sept années suivantes, l'impôt sera récupéré pendant ces exercices dans la mesure où les reports de pertes sont compensés dans l'État ou il est sis. Les pertes portant sur des immeubles à l'étranger ne seront prises en considération que si un [ES] est exploité dans le pays concerné. Les dispositions prévues dans les conventions de double imposition sont réservées.*

⁴ *Les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger doivent l'impôt sur le bénéfice qu'ils réalisent en Suisse.*

L'al. 1 de l'art. 52 LIFD s'applique aux sociétés suisses, plus précisément aux personnes morales assujetties à l'impôt en Suisse du fait d'un rattachement personnel. Sont soumises à l'impôt en Suisse en raison de leur rattachement personnel les personnes morales qui y ont leur siège ou leur administration effective (art. 50 LIFD), sans qu'il importe qu'elles entretiennent ou non un ES dans notre pays³⁰⁴. L'art. 52 al. 1 1^{ère} phrase LIFD dispose que l'assujettissement à l'impôt fondé sur un rattachement personnel est illimité. En d'autres termes, une société suisse est par principe imposée dans notre pays sur la totalité de ses bénéfices mondiaux (principe dit «du revenu mondial», «de la totalité» ou encore «de l'universalité»)³⁰⁵. L'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD prévoit toutefois, comme exception au principe du revenu mondial, que l'assujettissement à l'impôt en raison d'un rattachement personnel ne s'étend pas, entre autres éléments, aux ES situés dans des pays étrangers, que ceux-ci soient ou non liés à la Suisse par une CDI³⁰⁶. Le revenu qui découle pour une société suisse d'un ES à l'étranger est imposé dans le seul État de cet ES. Cette exemption est inconditionnelle. De fait, l'art. 52 LIFD ne contient pas de «*subject-to-tax clause*» qui subordonnerait l'exemption de l'impôt suisse des bénéfices d'un ES étranger à la preuve de leur imposition effective à l'étranger³⁰⁷.

L'al. 2 de l'art. 52 LIFD, lequel est à mettre en parallèle avec l'art. 51 LIFD, est applicable aux sociétés étrangères, c'est-à-dire aux personnes morales dont le siège et l'administration effective se trouvent à l'étranger et qui réalisent une cause d'assujettissement limité à l'impôt suisse fondé sur un rattachement économique. Les motifs de rattachement économique sont énumérés à l'art. 51 LIFD; l'exploitation en Suisse, par une société étrangère, d'un ES en est un. L'art. 52 al. 1 LIFD limite l'étendue de l'assujettissement économique au bénéfice imposable en Suisse selon l'art. 51 LIFD³⁰⁸. L'al. 2 de l'art. 52 LIFD est du reste complété par l'al. 4 du même article, selon lequel les contribuables ayant leur siège et leur administration effective à l'étranger doivent l'impôt sur le bénéfice qu'ils réalisent en Suisse³⁰⁹.

³⁰⁴ ATF 146 précité consid. 3.9.

³⁰⁵ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 5.

³⁰⁶ SCHREIBER/SCHWARZ, p. 915.

³⁰⁷ *Id.*, p. 915 s.

³⁰⁸ PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 4.

³⁰⁹ *Ibid.*

Reste l'art. 52 al. 3 LIFD. Cette disposition précise, à sa première phrase, que l'étendue de l'assujettissement d'un ES est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Quant aux 2^{ème} et 3^{ème} phrases de l'art. 52 al. 3 LIFD, elles règlent le traitement fiscal des pertes d'un ES étranger.

b) Méthode applicable à la répartition des bénéfices d'une société étrangère exploitant un ES en Suisse

Il convient d'exposer successivement les positions défendues par la doctrine suisse (cf. *infra* i) et la jurisprudence fédérale (cf. *infra* ii) au sujet de la méthode à appliquer pour répartir les bénéfices d'une société étrangère exploitant un ES en Suisse. Quelques constatations viendront clore cette sous-section (cf. *infra* iii).

i. La position de la doctrine

Pour déterminer le bénéfice réalisé en Suisse par une société étrangère qui y exploite un ES, le fisc suisse doit, selon la doctrine majoritaire, faire un usage exclusif de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante et ce, *prioritairement sous sa forme directe* (cf. *supra* II.C.1.a)³¹⁰. Pour étayer leur opinion, les auteurs majoritaires se fondent sur la lettre de l'art. 52 al. 4 LIFD, disposition qui prévoit que les contribuables dont le siège et l'administration effective sont à l'étranger doivent l'impôt sur le bénéfice qu'ils réalisent en Suisse. Avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1998, de la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, cet alinéa se lisait encore comme il suit: «les personnes morales qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger doivent au moins (c'est nous qui soulignons) payer l'impôt sur le bénéfice réalisé en Suisse». La doctrine dominante déduit de la suppression, dans l'actuelle version de l'art. 52 al. 4 LIFD, de la locution adverbale «au moins» que le bénéfice effectivement réalisé en Suisse, ni plus ni moins, y est imposable³¹¹, savoir les profits qui sont directement liés à l'ES suisse (principe de la territorialité de l'impôt). Or la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante est la seule qui permette d'établir ce bénéfice effectif³¹². En effet, appliquer la méthode de la répartition fractionnaire peut conduire à imputer à l'ES un bénéfice qui ne lui est pas directement lié³¹³.

ii. La position de la jurisprudence fédérale

La jurisprudence fédérale prononcée sur la question a évolué au cours des années:

Dans l'arrêt publié aux ATF 73 I 191, le TF a dû se prononcer sur la manière de calculer le montant de l'impôt dont était redevable en Suisse une entreprise horlogère américaine qui possédait une succursale à Bienne³¹⁴. Il a relevé, à cette occasion, que la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante était la méthode de répartition la plus judicieuse en matière de double imposition internationale³¹⁵. Aussi bien, disait notre Haute Cour, cette méthode permet, avec aisance et fiabilité, de déterminer le bénéfice obtenu par un ES sans égard au résultat global qu'a pu générer l'entreprise dans son ensemble, laissant ainsi à l'État qui l'emploie «*eine direkte Kontrollmöglichkeit*»³¹⁶. Et d'ajouter que cette «possibilité de contrôle direct» n'existe pas dans la même mesure lors de l'application de la méthode de la répartition fractionnaire, dont on rappellera ici qu'elle part du résultat global de l'ensemble de l'entreprise (cf. *supra* II.C.1.a)³¹⁷. La raison principale invoquée par le TF était le manque de moyens permettant au fisc de contrôler l'exactitude des données à lui remises par une société étrangère au sujet de son bénéfice total

³¹⁰ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 15, 23 et 62; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 28 et 30; RICHNER *et al.*, art. 52 LIFD n° 4 s.; STOCKER, p. 90. *Contra*: BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 97-99.

³¹¹ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 61. Cf. ég. BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 95.

³¹² OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 61.

³¹³ RIVIER, p. 139.

³¹⁴ ATF 73 I 191 consid. A et chapeau de l'arrêt.

³¹⁵ *Id.*, consid. 3 et chapeau de l'arrêt.

³¹⁶ *Id.*, consid. 3.

³¹⁷ *Ibid.*

et des facteurs de répartition³¹⁸. Une autre raison qui militait, selon lui, contre l'application de la méthode de la répartition fractionnaire dans les relations internationales, c'était le risque de double non-imposition qu'elle pouvait entraîner, risque qui était d'autant plus grand en matière internationale qu'il n'existait pas de juridiction supranationale³¹⁹. Poursuivant leur analyse, les juges de Mon-Repos ont certes reconnu que la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante n'était pas exempte de tout défaut³²⁰. Comme cette méthode n'a aucun égard aux pertes d'un ES étranger, elle peut avoir pour conséquence, en cas de résultat déficitaire d'un ES étranger, d'imposer l'ensemble de l'entreprise sur un bénéfice supérieur à la réalité (cf. *supra* II.C.1.a)³²¹. Toujours selon eux, ce défaut n'en est pas moins plus que compensé par le grand avantage qu'elle offre de délimiter avec précision «*das Steuerobjekt der einzelnen Staaten*» et d'en rendre la «*leichte und zuverlässige Feststellung*»³²² possible à chacun d'eux. Pour toutes ces raisons, le TF a confirmé l'application qui avait été faite *in casu* de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante³²³.

Dans un arrêt subséquent, publié aux ATF 117 Ib 248, le TF a eu à se prononcer sur la façon de déterminer le bénéfice imposable en Suisse qui découlait, pour une banque française, de l'exploitation par elle d'un ES à Zurich. Deux remarques s'imposent pour la bonne compréhension de cet arrêt. D'une part, la Suisse et la France étaient liées par une CDI qui renfermait des dispositions équivalentes aux par. 2 et 4 de l'art. 7 aMC OCDE (cf. *supra* II.A.2.b). D'autre part, depuis le prononcé de l'ATF 73 I 191, était entré en vigueur l'art. 52 al. 2 AIFD, lequel prévoyait l'application de la méthode de la répartition fractionnaire à la ventilation des bénéfices de sociétés étrangères ayant un ES en Suisse. Le TF a relevé, dans l'ATF 117 Ib 248, les importantes difficultés que pouvait soulever l'emploi de la méthode de la répartition fractionnaire dans les relations internationales³²⁴. De fait, disait-il, le fisc n'est souvent pas en mesure de vérifier les comptes étrangers de l'ensemble de l'entreprise et d'apporter au résultat qui en ressort les ajustements nécessaires³²⁵. L'arrêt fait état d'une circulaire, publiée par l'AFC-CH le 1^{er} juin 1960, qui recommandait le recours à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante dans tous les cas où l'application de la méthode concurrente se heurtait à l'absence de renseignements fiables sur le revenu de l'entreprise dans son ensemble³²⁶. *In casu*, l'autorité fiscale zurichoise n'avait pas suivi cette circulaire, application ayant été faite par elle de la méthode de la répartition fractionnaire³²⁷. Selon le TF, il ne pouvait pas lui en être fait grief. En effet, la banque française n'avait en l'espèce pas démontré que les renseignements nécessaires au calcul de ses revenus globaux étaient impossibles à obtenir par l'autorité fiscale zurichoise³²⁸. Or c'était là la raison généralement invoquée pour justifier la nécessité de recourir à la méthode de la répartition fractionnaire³²⁹.

Le TF a encore estimé, dans cette affaire, que la CDI conclue entre la Suisse et la France, et en particulier son art. 7 par. 2, ne commandait pas l'application exclusive de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante par les États parties. Aussi bien, l'art. 7 par. 4 de ladite convention envisageait expressément le recours à la méthode de la répartition fractionnaire³³⁰. Certes, il ressort de cette disposition qu'une répartition par quotes-parts des bénéfices globaux de l'ensemble de l'entreprise n'est admise que si le résultat ainsi obtenu se conforme au principe de l'entreprise distincte et indépendante³³¹. En d'autres termes, l'usage de la méthode de la répartition fractionnaire ne doit pas conduire à imposer l'ensemble de l'entreprise plus lourdement qu'en cas d'application de la méthode l'assimilation

³¹⁸ *Ibid.* Voy. ég. RIVIER, p. 138.

³¹⁹ ATF 73 précité consid. 4. Voy. ég. ATF 146 précité consid. 3.5.1.

³²⁰ ATF 73 précité consid. 4.

³²¹ *Ibid.* Cf. ég. RIVIER, p. 136.

³²² ATF 73 précité consid. 3.

³²³ *Id.*, consid. 3-5.

³²⁴ ATF 117 Ib 248 consid. 4b.

³²⁵ *Ibid.*

³²⁶ *Ibid.*

³²⁷ *Id.*, consid. 4c.

³²⁸ *Ibid.*

³²⁹ *Ibid.*

³³⁰ *Id.*, consid. 4d.

³³¹ *Ibid.*

à une entreprise indépendante³³². Or il n'y avait rien de tel en l'espèce. Dès lors, le TF a jugé conforme au droit fédéral l'emploi qui avait été fait *in casu* de la méthode de la répartition fractionnaire³³³.

Dans un arrêt non publié³³⁴, rendu après l'entrée en vigueur de la LIFD mais en application de l'AIFD, le TF a entériné l'usage qui avait été fait en l'espèce par le fisc argovien, en dérogation à l'art. 52 al. 2 AIFD, de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante pour calculer le bénéfice imposable en Suisse d'une société américaine qui possédait un ES dans le canton d'Argovie. Pour justifier l'emploi de cette méthode, l'autorité fiscale argovienne indiquait n'avoir pas pu obtenir de données fiables sur le résultat global de la société américaine³³⁵. Elle se fondait du reste sur la circulaire, précitée, de l'AFC³³⁶. La société recourante, quant à elle, faisait valoir que son revenu global s'établissait sans difficulté, partant qu'il eût été sans autre possible d'appliquer la méthode de la répartition fractionnaire³³⁷. Le TF n'a cependant pas suivi la société recourante sur ce terrain-là; il a approuvé l'application qui avait été faite en l'occurrence de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante.

Depuis l'entrée en vigueur de la LIFD, et en particulier de son art. 52, notre Haute Cour se rallie à l'opinion de la doctrine majoritaire selon laquelle le bénéfice réalisé en Suisse par une société étrangère y possédant un ES doit se calculer à l'aide de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, *et ce sous sa forme directe*³³⁸. Elle a défendu le même avis dans une affaire jugée à l'aune de la CDI conclue entre la Suisse et le Luxembourg³³⁹.

En 2005³⁴⁰, le TF s'est demandé si l'usage fait en l'occurrence par l'autorité fiscale zurichoise de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante contrevenait au principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 al. 1 Cst³⁴¹. L'affaire en cause, jugée à l'aune de la CDI conclue entre la Suisse et la France, se rapportait à plusieurs ES qu'une banque française exploitait dans le canton de Zurich. La banque française soutenait l'affirmative au motif que, si elle avait été une société intercantonale, la méthode de la répartition fractionnaire, seule admise en matière de double imposition intercantonale, eût été appliquée à ses ES zurichois³⁴². Notre Haute Cour a, pour sa part, répondu à cette question par la négative, citant trois raisons qui, selon elle, justifiaient de ne pas appliquer à l'attribution des bénéfices à un ES suisse d'une société étrangère la méthode de la répartition fractionnaire traditionnellement utilisée pour répartir le revenu des entreprises intercantionales³⁴³. D'abord, elle a rappelé, en référence à son arrêt publié aux ATF 117 Ib 248, les difficultés que pouvait engendrer la mise en œuvre de la méthode de la répartition fractionnaire dans un contexte international³⁴⁴. Ensuite, le TF a relevé qu'en application de la méthode de la répartition fractionnaire, la perte d'un ES déficitaire réduisait d'autant le résultat global de l'ensemble de l'entreprise et était ainsi prise en charge par le siège et les autres ES bénéficiaires; c'était là un effet qui se révélait inapproprié dans les relations internationales³⁴⁵. Enfin, il a estimé que la méthode de la répartition fractionnaire ne tenait pas adéquatement compte de la problématique du taux de change qui pouvait se poser dans un contexte international³⁴⁶. Dans le même arrêt, les juges de Mon-Repos ont encore précisé que le fait d'appliquer une méthode de répartition divergente, selon que l'ES appartient à une société intercantonale ou étrangère, ne violait pas

³³² *Ibid.*

³³³ *Id.*, consid. 4e.

³³⁴ Arrêt du TF 2A.480/2001 du 29 juillet 2002.

³³⁵ *Id.*, consid. B.

³³⁶ *Id.*, consid. 6.1.

³³⁷ *Ibid.*

³³⁸ Voy. arrêt du TF 2C_18/2014 du 15 janvier 2015 consid. 2.2.2.

³³⁹ Cf. arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019 consid. 5 et 6. L'on notera que cette affaire, jugée en 2019, portait notamment sur la période fiscale 2011. Même s'il est vrai que la CDI conclue entre la Suisse et le Luxembourg, dans sa teneur applicable en cette affaire, ne comportait pas (et que sa version actuelle ne comporte toujours pas) de dispositions équivalentes à l'art. 7 nMC OCDE, il n'en est pas moins regrettable, à notre sens, que le TF soit resté muet sur l'AOA dans l'arrêt correspondant.

³⁴⁰ Arrêt du TF 2P.140/2005 du 28 novembre 2005.

³⁴¹ *Id.*, consid. 5.

³⁴² *Id.*, consid. 4.1 et 5.1.

³⁴³ *Id.*, consid. 5.3.

³⁴⁴ *Ibid.*

³⁴⁵ *Ibid.*

³⁴⁶ *Ibid.*

le principe général de non-discrimination, tel qu'il était ancré à l'art. 26 par. 3 de la CDI entre la Suisse et la France³⁴⁷.

iii. Constatations

En définitive, il appert de ce qui précède que la question de la méthode de répartition applicable pour ventiler le revenu d'une société étrangère ayant un ES en Suisse reçoit en doctrine une réponse plus ou moins unanime³⁴⁸. *Les auteurs donnent la priorité à la méthode directe de l'assimilation à une entreprise indépendante.*

Quant à la jurisprudence fédérale rendue ce point, elle a fluctué au gré des évolutions législatives. Avant l'entrée en vigueur de l'AIFD, le TF semblait accorder la préférence à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante pour déterminer le bénéfice réalisé en Suisse par une société étrangère y possédant un ES. Avec l'adoption de l'art. 52 al. 2 AIFD, lequel prévoyait l'application de la méthode de la répartition fractionnaire à la ventilation du revenu de sociétés étrangères ayant un ES en Suisse, notre Haute Cour a changé son fusil d'épaule. Priorité était dès lors donnée, dans la jurisprudence fédérale, à la méthode de la répartition fractionnaire, que ce fût sur la base de l'art. 52 al. 2 AIFD ou d'une disposition équivalente à l'art. 7 par. 4 aMC OCDE incluse dans la CDI applicable. Le TF n'en admettait pas moins le recours subsidiaire à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante dans tous les cas où l'application de la méthode de la répartition fractionnaire se heurtait à l'absence d'informations fiables sur le revenu de l'ensemble de l'entreprise. Depuis que la LIFD est entrée en vigueur, il est revenu à sa jurisprudence initiale. Ainsi, sur le vu de la lettre de l'art. 52 al. 4 LIFD et en accord avec la doctrine majoritaire, *notre Haute Cour considère que la méthode directe de l'assimilation à une entreprise indépendante doit être pratiquée pour répartir les bénéfices de sociétés étrangères ayant un ES en Suisse.*

Cela étant, force est de constater que, telle qu'elle est préconisée par la doctrine et la jurisprudence fédérale, *la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante doit s'employer prioritairement sous sa forme directe* ; autrement dit, cette méthode doit partir selon eux de la comptabilité distincte de l'ES pour déterminer les bénéfices qui lui sont attribuables. *Il y a là une différence notable avec l'AOA* (cf. *supra* II.C.2.b). Celle-ci, on l'a vu, limite l'importance accordée à la comptabilité distincte de l'ES dans la détermination des bénéfices qui lui sont attribuables, pour faire primairement dépendre celle-ci d'une analyse fonctionnelle et factuelle (cf. *supra* II.C.2.b). De l'AOA, l'on ne trouve d'ailleurs nulle trace dans la jurisprudence rendue par le TF en matière de répartition fiscale internationale de sociétés étrangères possédant un ES en Suisse. Autant que l'on puisse en juger, le TF n'a pas encore eu à se prononcer sur l'art. 7 nMC OCDE en matière d'assujettissement limité en Suisse. Il ressort implicitement de l'arrêt non publié 2C_972/2018 que *le TF n'est pas prêt à suivre l'AOA dans les affaires qui doivent être jugées à l'aune d'une CDI ne contenant pas la nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE*³⁴⁹. Cela se comprend, vu le principe de légalité et l'interdiction de la rétroactivité des lois. Il reste que, saisi d'une affaire à laquelle s'applique une CDI comportant des dispositions équivalentes à l'art. 7 nMC OCDE, le juge suisse doit le cas échéant faire prévaloir, à notre avis, l'AOA sur la méthode de la comptabilité séparée que la doctrine déduit de l'art. 52 al. 4 LIFD³⁵⁰. C'est là la conséquence du principe que les dispositions d'une CDI conclue par la Suisse ont le pas sur celles du droit fiscal interne suisse³⁵¹.

³⁴⁷ *Id.*, consid. 4. Voy. ég. OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 20.

³⁴⁸ Cf. OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 15; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 2.

³⁴⁹ Cf. OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 21. Voy. cpdt ég. DIGERONIMO/KOLB, p. 28, où ils précisent ceci: «*Die Schweiz hat allerdings in der OECD erklärt, dass sie im Rahmen einer Verständigungslösung bereit wäre, das neue AOA-Konzept sofort, d.h. vor der formellen Revision eines Abkommens anzuwenden, weil ihr sich in Revision befindendes internes Recht weitgehend dem neuen Art. 7 OECD-MA entsprechen wird.*».

³⁵⁰ Dans le même sens: OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 21.

³⁵¹ *Ibid.*; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 9.

c) Méthode applicable à la ventilation des bénéfices d'une société suisse exploitant un ES à l'étranger

Il y a lieu d'exposer successivement les positions défendues par la doctrine suisse (cf. *infra* i) et la jurisprudence fédérale (cf. *infra* ii) au sujet de la méthode à appliquer à la ventilation du revenu d'une entreprise suisse possédant un ES à l'étranger. Quelques constatations viendront clore cette sous-section (cf. *infra* iii).

i. La position de la doctrine

Plus délicate est la question de la méthode à appliquer pour calculer la part du bénéfice – exemptée d'impôt en Suisse (cf. art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD) – qu'une société suisse tire de l'exploitation d'un ES à l'étranger. Selon l'art. 52 al. 3 1^{ère} phrase LIFD, dans les relations internationales, l'étendue d'un ES est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale (cf. art. 127 al. 3 Cst.).

La loi ne précise pas ce qu'il faut entendre par «règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale» au sens de l'art. 52 al. 3 1^{ère} phrase LIFD. De la jurisprudence fédérale rendue en application du principe de l'interdiction de la double imposition (art. 127 al. 3 1^{ère} phrase Cst.), il découle que la répartition fiscale entre cantons d'une société intercantonale possédant un ES dans un autre canton que le canton de son domicile principal passe par l'application exclusive de la méthode de la répartition fractionnaire (sous sa forme directe)³⁵². De cette manière, l'on veut éviter qu'une société intercantonale ne soit imposée sur un bénéfice supérieur à la réalité dans le cas spécifique où un ou plusieurs de ses ES cantonaux seraient déficitaires³⁵³.

Quant à savoir quelle méthode de répartition pratiquer dans les relations internationales, autrement dit lorsqu'une société suisse possède un ou plusieurs ES à l'étranger, c'est là une question controversée en doctrine. Un premier courant doctrinal préconise l'emploi prioritaire de la méthode de la répartition fractionnaire, et ce sous sa forme directe³⁵⁴. Il appuie son opinion sur la lettre de l'art. 52 al. 3 1^{ère} phrase LIFD, disposition qui renvoie aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale³⁵⁵. Or l'on vient de voir que la méthode de la répartition fractionnaire est la seule admise pour répartir le revenu d'une société intercantonale.

Un second courant de la doctrine professe au contraire que c'est la méthode directe de l'assimilation à une entreprise indépendante qui doit être utilisée pour répartir le revenu des sociétés suisses possédant un ES à l'étranger³⁵⁶. C'est aussi la position défendue par l'AFC³⁵⁷. Différentes raisons sont invoquées à l'appui de cette opinion. La première tient à la prise en charge provisoire des pertes d'un ES étranger (cf. art. 52 al. 3 2^{ème} et 3^{ème} phr. LIFD). Les partisans de l'application de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante relèvent qu'elle se prête mieux que la méthode de la répartition fractionnaire au traitement fiscal des pertes d'un ES étranger³⁵⁸. Ensuite, les auteurs favorables à l'emploi de la

³⁵² ATF 93 I 415 consid. 3; 50 I 87 consid. 3; arrêt du TF 2P.340/2006 du 10 septembre 2007 consid. 2.2; BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 75; OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 14; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 9; SASSEVILLE, art. 7 MC OCDE n° 123 npb n° 120; STOCKER, p. 91. Voy. ég. déjà RIVIER, pp. 137 et 143.

³⁵³ BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 75.

³⁵⁴ *Id.*, art. 7 MC OCDE n° 87; RICHNER *et al.*, art. 52 LIFD n° 4.

³⁵⁵ BRÜLSAUER, art. 7 MC OCDE n° 87. Voy. ég. STOCKER, p. 91.

³⁵⁶ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 16 et 23; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 16 et 41; STOCKER, p. 91 s.

³⁵⁷ Circulaire AFC n° 8, n° 4.1.

³⁵⁸ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 16 et 18 s.; PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 41-43. En vertu de l'art. 52 al. 3 2^{ème} phrase LIFD, si un ou plusieurs de ses ES étrangers sont déficitaires, la société siège suisse peut (provisoirement) déduire les pertes correspondantes de son propre bénéfice imposable en Suisse. Encore faut-il, pour cela, que les États où sont sis les ES déficitaires n'aient pas déjà tenu compte de ces pertes en les imputant sur les exercices antérieurs desdits ES (cf. PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 44). La mise en œuvre de cette réglementation suppose que les pertes des ES déficitaires soient séparément déterminées pour chacun d'eux (cf. OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 18). Tout l'enjeu de la détermination séparée des pertes réside dans l'impôt que le fisc suisse peut ultérieurement récupérer auprès de la société suisse si ses ES étrangers déficitaires ont réalisé des bénéfices au cours des sept années suivantes et que les États de leur implantation ont effectivement compensé lesdits bénéfices avec les pertes (cf. art. 52 al. 3 3^{ème} phr. LIFD). Il y a compensation des pertes lorsque les États étrangers ont autorisé la société suisse à reporter les pertes des ES étrangers

méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante soulignent sa conformité, respectivement l'incompatibilité de la méthode de la répartition fractionnaire, avec l'AOA³⁵⁹. En effet, disent-ils, l'AOA repose sur la fiction dite «de l'entreprise distincte et indépendante» (cf. *supra* I.C.3), selon laquelle les opérations internes entre une entreprise et son ES peuvent, sous certaines conditions du moins, être prises en compte pour l'imputation des bénéfices à l'ES³⁶⁰. Or, poursuivent-ils, si la méthode de la l'assimilation à une entreprise indépendante va dans ce sens, tel n'est pas le cas de la méthode de la répartition fractionnaire qui, appréhendant l'entreprise comme un tout, ne reconnaît pas l'existence de telles opérations et en fait totale abstraction dans le calcul des bénéfices consolidés de l'ensemble de l'entreprise³⁶¹. Enfin, les adeptes de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante citent, comme dernière raison en faveur de son usage prioritaire, la suppression de l'art. 7 par. 4 aMC OCDE intervenue en 2010; ils y voient l'abandon définitif, sur le plan international, de la méthode de la répartition fractionnaire au profit de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante. Cet abandon doit permettre d'écarter tout risque de double (non-)imposition que peut entraîner l'absence d'uniformité dans la méthode de répartition appliquée par les différents États où une entreprise entretient un ES³⁶². Cela étant, les partisans de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante concèdent que les deux dernières raisons ne peuvent tout au plus imposer au fisc, respectivement au juge suisses l'application de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante que dans les cas où il existe entre la Suisse et l'État de l'ES une CDI contenant la nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE³⁶³.

ii. La position de la jurisprudence fédérale

Quant à la jurisprudence fédérale rendue en matière de répartition fiscale internationale des bénéfices d'une société suisse avec un ES à l'étranger, elle a longtemps été quasi existante. Autant que l'on puisse en juger, le TF n'a eu à se prononcer qu'une seule fois sur la ventilation du revenu d'une société suisse entretenant un ES à l'étranger sous l'empire de l'ancien droit. Il l'a fait dans l'arrêt publié aux ATF 103 la 233, relatif à une compagnie d'assurances suisse qui possédait plusieurs ES, tant en Suisse qu'à l'étranger, dont en Inde. Dans cet arrêt, les juges de Mon-Repos ont relevé que, certes, la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante prévalait dans les CDIs alors conclues par notre pays et qu'elle avait été jugée comme la plus convenable à la répartition du revenu d'une société internationale dans l'arrêt publié aux ATF 73 I 200³⁶⁴. Mais, ont-ils poursuivis en se référant implicitement à l'art. 7 par. 4 aMC OCDE, ces mêmes CDI n'en permettaient pas moins l'emploi de la méthode de la répartition fractionnaire sous certaines conditions³⁶⁵. Et les juges de Mon-Repos d'ajouter qu'il existait aussi nombre d'accords qui seuls prévoyaient l'usage de la méthode de la répartition fractionnaire, sans compter qu'en droit fiscal interne suisse en vigueur à cette date, l'art. 55 al. 1 AIFD

déficitaires sur les bénéfices ultérieurement réalisés par ces ES (cf. PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 44). Dans ce cas, l'autorité fiscale suisse peut réintégrer dans le bénéfice imposable de la société suisse les pertes déduites antérieurement et ce, dans la mesure de leur compensation effective à l'étranger. Si maintenant les bénéfices de l'ensemble de l'entreprise sont répartis entre le siège suisse et les divers ES bénéficiaires en application de la méthode (directe) de la répartition fractionnaire, cela signifie concrètement que les pertes des ES déficitaires, en tant qu'elles réduisent le revenu global de l'entreprise dans son ensemble, sont en fin de compte prises en charge par eux tous (à des proportions différentes, il est vrai, en fonction de la proportion de leurs bénéfices respectifs par rapport au revenu global de l'ensemble de l'entreprise). En d'autres termes, le montant du bénéfice imposable en Suisse (après prise en charge provisoire des pertes au sens de l'art. 52 al. 3 2^{ème} et 3^{ème} phr. LIFD) par le siège suisse n'inclut qu'une partie des pertes des ES étrangers déficitaires. Or cela pose problème lorsque toutes les pertes des ES étrangers déficitaires ont été compensées à l'étranger par des bénéfices ultérieurs. En effet, à rigueur du texte de l'art. 52 al. 3 3^{ème} phr. LIFD, la réintégration des pertes en Suisse se fait dans la mesure de leur compensation à l'étranger («l'impôt sera récupéré pendant ces exercices dans la mesure où les reports de pertes sont compensés (c'est nous qui soulignons)»; voy. OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 19). Dès lors, lorsque l'entier des pertes des ES déficitaires a été compensé dans les États étrangers par des bénéfices des années suivantes, il en résulte pour le siège suisse une double imposition en Suisse (voy. OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 19 pour un exemple chiffré). Pour éviter cette double imposition, la méthode de la répartition fractionnaire doit être modifiée (PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 42). Cette modification consiste à attribuer au siège le total des pertes subies par ses ES étrangers déficitaires, au lieu de les faire prendre en charge proportionnellement par le siège et les autres ES bénéficiaires (voy. OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 19).

³⁵⁹ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 17 et 21; STOCKER, p. 91.

³⁶⁰ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 17 et 21.

³⁶¹ *Ibid.*

³⁶² OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 17; STOCKER, p. 92.

³⁶³ OESTERHELT/SCHREIBER, art. 52 LIFD n° 21; STOCKER, p. 92.

³⁶⁴ ATF 103 la 233 consid. 4a.

³⁶⁵ *Ibid.*

consacrait expressément la méthode directe de la répartition fractionnaire³⁶⁶. Pour toutes ces raisons, les juges de Mon-Repos ont estimé que, par principe, il n'y avait pas d'arbitraire à appliquer la méthode de la répartition fractionnaire pour ventiler le revenu d'une société suisse possédant plusieurs ES à l'étranger³⁶⁷. Cette méthode pouvait s'appliquer sous sa forme tant directe qu'indirecte (cf. *supra* II.C.1.a)³⁶⁸. Le TF a cependant précisé que, dans ce dernier cas, les critères de répartition devaient correctement tenir compte de la contribution relative de l'ES à la réalisation du bénéfice total de l'ensemble de l'entreprise, exigence qui n'était pas satisfaite en l'espèce³⁶⁹.

Depuis l'entrée en vigueur de la LIFD, et jusqu'à récemment, le TF ne s'était encore jamais prononcé sur la méthode applicable à la ventilation du revenu d'une société suisse entretenant un ES à l'étranger, que ce fût en application d'une CDI ou de l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD. Dans deux récentes affaires, jugées l'une en décembre 2019, l'autre en août 2020, l'occasion s'en est présentée. Ces deux arrêts étaient attendus depuis longtemps. En effet, avant leur prononcé, certains auteurs avaient déjà sollicité des éclaircissements de la part du législateur au sujet du renvoi fait par l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale, source pour eux d'insécurité juridique quant à la méthode de répartition applicable³⁷⁰. Vu l'importance de ces deux arrêts, ils seront repris en détail dans le troisième et dernier chapitre de cette contribution (cf. *infra* III.A et III.B).

iii. Constatations

En définitive, il appert de ce qui précède que *la question de la méthode applicable à la répartition fiscale internationale des bénéfices d'une société suisse possédant un ES à l'étranger est débattue en doctrine. Certains auteurs accordent la priorité à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante; d'autres au contraire se prononcent en faveur de la méthode de la répartition fractionnaire.* L'AFC, quant à elle, se range au nombre des partisans de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante. Quant à la jurisprudence fédérale rendue en la matière, elle est quasi inexistante, si l'on excepte les deux récents arrêts dont l'examen suivra (cf. *infra* III.A et III.B). Dans un rare arrêt prononcé sous l'empire de l'AIFD, notre Haute Cour n'a pas tranché entre l'une et l'autre méthode, semblant y autoriser leur emploi simultané.

Cela dit, le même constat que celui fait plus haut en ce qui concerne l'AOA (cf. *supra* II.C.3.b.) se vérifie pour la répartition fiscale internationale des bénéfices d'une société suisse possédant un ES à l'étranger: *les partisans de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, l'AFC comprise, la préconisent sous sa forme directe* ; autrement dit, cette méthode doit selon eux partir de la comptabilité distincte de l'ES pour déterminer les bénéfices qui lui sont attribuables. Encore une fois, *ils s'écartent en cela de l'AOA*, laquelle limite l'importance accordée à la comptabilité distincte de l'ES dans la détermination des bénéfices qui lui sont attribuables, pour faire principalement dépendre celle-ci d'une analyse fonctionnelle et factuelle (cf. *supra* II.C.2.b)³⁷¹. Il est piquant de constater pourtant que certains de ces partisans se prévalent de l'AOA pour justifier la priorité qu'ils donnent à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante. À notre avis, il y a là quelque inconséquence.

³⁶⁶ *Ibid.*

³⁶⁷ *Ibid.*

³⁶⁸ *Ibid.*

³⁶⁹ *Id.*, consid. 4a et chapeau de l'arrêt.

³⁷⁰ Voy. p. ex. PASCHOUD/GANI, art. 52 LIFD n° 41 s.

³⁷¹ Cf. Circulaire AFC n° 8, n° 4, où l'AFC indique qu'une «analyse individuelle des fonctions des [ES] de représentants», analyse de laquelle l'on peut rapprocher l'AOA, «conduit par expérience à de grandes difficultés pour les autorités de taxation et à une grande insécurité de droit».

III. Examen de la jurisprudence récente du TF en matière de répartition fiscale, sous l'angle de sa «réceptivité» aux PPT et à l'AOA

La troisième et dernière partie de cet opusculé est consacrée à l'examen de la jurisprudence récemment rendue par le TF en matière de répartition fiscale. Sera en particulier examinée, dans ce cadre-là, *la question de l'impact des PPT et de l'AOA sur cette jurisprudence récente*. Il s'agit, en d'autres termes, de *s'interroger sur la place qui revient aux PPT et à l'AOA dans la jurisprudence et la pratique suisses*, et ce en particulier dans un contexte de pur droit interne, i.e. en l'absence de CDI applicable. Trois arrêts, choisis pour leur importance et leur caractère exemplatif, seront décortiqués; il s'agit de l'arrêt publié aux ATF 146 II 111 et des deux décisions non publiées rendues dans les causes 2C_1116/2018, pour la première, et 2C_495/2017 et 2C_512/2017, pour la seconde. Les deux premiers arrêts portent sur la répartition fiscale internationale des bénéfices d'une entreprise suisse entretenant plusieurs ES à l'étranger. Quant à la troisième décision, elle se rapporte aux PPT et a été rendue en application de l'art. 58 al. 3 LIFD³⁷².

Un exposé des faits pertinents ouvrira l'examen de chaque arrêt. Il s'agira ensuite d'énoncer les questions soulevées par l'affaire. Suivra un résumé détaillé des considérants. Il conviendra enfin d'aborder, là où il y en a, les réactions que la décision a suscitées en doctrine. Nous réserverons notre appréciation personnelle des arrêts pour la fin du travail (cf. *infra* remarques finales).

Note: Dans les sections consacrées à l'exposé des faits de la cause et au résumé des considérants, nous avons renoncé à des notes de bas de page systématiques. Elles auraient en effet alourdi le texte – inutilement qui plus est, parce que renvoyant le lecteur à la même source (l'arrêt examiné). Qu'il nous soit donc permis d'indiquer ici que, sauf indication expresse contraire insérée dans une note figurant en bas de page, les affirmations faites dans ces sections sont inspirées de l'arrêt étudié.

A. ATF 146 II 111

1. Les faits

Swiss International Air Lines SA (ci-après: la société contribuable) est une compagnie aérienne internationale, avec siège à Bâle. Elle possède plusieurs ES, tant en Suisse qu'à l'étranger.

Dans sa déclaration fiscale pour la période fiscale 2011, la société contribuable fixa au taux de 35% la quote-part de ses bénéfices qui, aux fins de la répartition fiscale internationale, devait être attribuée à ses ES étrangers. Par décision de taxation du 31 octobre 2014, le fisc zurichois ramena, entre autres corrections apportées à la déclaration, la quote-part de répartition en faveur de l'étranger de 35 à 6,729 %.

Devant l'instance inférieure, la société contribuable s'était accordée, avec l'autorité fiscale zurichoise, sur le principe d'une répartition par quotes-parts de ses bénéfices globaux entre le siège suisse et les ES à l'étranger conformément à la méthode de la répartition fractionnaire³⁷³. De plus, il y avait unanimité entre elles sur le fait que cette méthode devait s'employer sous sa forme indirecte, faute pour les ES

³⁷² Nous avons renoncé à l'examen des arrêts précités 2C_343/2019 et 2C_1073/2018/2C_1089/2018 rendus par le TF en matière de PPT, pour nous concentrer entièrement, en cette matière, sur l'arrêt prononcé dans les causes précitées 2C_495/2017 et 2C_512/2017. En effet, à la différence de celui-ci, ceux-là ne traitent pas de la place qui revient aux PPT dans la jurisprudence et la pratique suisses; leurs considérants sont avant tout consacrés à la fixation du prix de transfert sous l'angle de l'analyse fonctionnelle et de comparabilité.

³⁷³ Arrêt en ligne du Tribunal administratif du canton de Zurich SB.2016.00018 du 21 décembre 2016 consid. 4.2; SCHREIBER/SCHWARZ, p. 914.

étrangers de tenir une comptabilité distincte³⁷⁴. Les juges précédents s'étaient fondés sur les facteurs de production (capital et travail) pour ventiler le revenu de la société contribuable³⁷⁵.

Dans son arrêt du 16 décembre 2019, le TF a d'abord examiné d'une façon toute générale la question de la répartition fiscale internationale des bénéfices d'une entreprise suisse entretenant un ES à l'étranger. Il a ensuite traité plus spécifiquement de la ventilation – ici en cause – du revenu d'une compagnie aérienne internationale. Les juges de Mon-Repos ont rejeté le recours de la société contribuable et admis celui du fisc zurichois. Ce faisant, ils ont modifié la taxation de la société contribuable à son désavantage. En effet, ils ont considéré – contre l'avis unanime des instances inférieures et des parties³⁷⁶ – que les bénéfices de la société contribuable étaient intégralement imposables en Suisse, au lieu des 93,731 %³⁷⁷ retenus par l'autorité inférieure. De plus, alors que celle-ci avait exclu la moitié des avions de la société contribuable de l'assiette des impôts cantonal et communal sur le capital, l'autre moitié étant attribuée aux ES étrangers, le TF les a soumis dans leur totalité au pouvoir d'imposition de la Suisse³⁷⁸.

2. Les questions soulevées par l'affaire

Elles étaient au nombre de deux. La première question soulevée par l'affaire était celle de savoir *si, dans son principe*, le revenu d'un transporteur aérien international exploité par une personne morale assujettie à titre illimité en Suisse, avec des ES à l'étranger, devait être réparti entre les divers États intéressés. En cas de réponse affirmative à cette première interrogation, se posait comme seconde question celle de savoir *comment* les bénéfices devaient être ventilés, autrement dit celle de la *méthode de répartition* à appliquer à cet effet³⁷⁹. Ces deux questions devaient être traitées sous l'angle tant de l'impôt de l'IFD que des impôts cantonal et communal. Comme il a été précisé, l'instance précédente et les parties s'étaient mises d'accord tant sur le principe d'une attribution de bénéfices aux ES que sur l'application à cet effet de la méthode de la répartition fractionnaire³⁸⁰. Seuls étaient litigieux entre les parties les facteurs qui devaient servir de clef de répartition du revenu global de la société contribuable et le poids à leur donner, et du même coup l'importance de la quote-part de répartition en faveur de l'étranger.

3. Les considérants

Aux considérants 3 à 3.5.1 de l'arrêt, le TF a souligné que cette affaire était la première occasion pour lui (depuis l'entrée en vigueur de la LIFD) de se prononcer sur la répartition fiscale internationale des bénéfices conformément à l'art. 52 al. 1 et 3 LIFD d'une société suisse possédant un ES à l'étranger. Il a relevé la controverse qui existait en doctrine au sujet de la méthode de répartition applicable dans cette situation. Notre Haute Cour a cité les arguments invoqués par les partisans de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, d'une part, et par les tenants de la méthode de la répartition fractionnaire, d'autre part. Et de rappeler que l'ancien droit prévoyait expressément, pour la perception de l'impôt pour la défense nationale, d'appliquer à la ventilation du revenu d'entreprises internationales la seule méthode de la répartition fractionnaire (art. 52 al. 2 et 55 al. 1 AIFD). Cette précision apportée, le TF s'est penché sur le renvoi, fait par l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Il a indiqué que ces règles, au fondement jurisprudentiel, commandaient l'emploi de la méthode directe de la répartition fractionnaire pour ventiler le revenu de sociétés intercantionales. Si toutefois, ajoutait-il, cette méthode ne peut pas s'employer sous sa forme directe, faute pour l'ES de tenir une comptabilité distincte et d'avoir un rendement propre, la méthode de la répartition fractionnaire doit être utilisée sous sa forme indirecte. Le TF a expliqué, à cet égard, que les facteurs de répartition à utiliser en application de cette dernière méthode variaient suivant le type d'entreprise intercantonale, avant d'en énoncer un certain nombre.

³⁷⁴ Arrêt en ligne SB.2016.00018 précité consid. 4.2.

³⁷⁵ ATF 146 précité consid. 3; *id.*, consid. 4.

³⁷⁶ Arrêt en ligne SB.2016.00018 précité consid. 4.2; SCHREIBER/SCHWARZ, p. 914.

³⁷⁷ 100% [bénéfice total] – 6,729% [quote-part en faveur de l'étranger] = 93,731%, constituant la part résiduelle des bénéfices imposable en Suisse.

³⁷⁸ Arrêt en ligne SB.2016.00018 précité consid. 4.3; SCHREIBER/SCHWARZ, p. 914.

³⁷⁹ ATF 146 précité chapeau de l'arrêt.

³⁸⁰ Arrêt en ligne SB.2016.00018 précité consid. 4.2; SCHREIBER/SCHWARZ, p. 914.

Arrivé au terme de cet énoncé, le TF a fait une importante observation au considérant 3.5. En effet, il y a indiqué qu'il *ne fallait pas perdre de vue que la méthode (directe ou indirecte) de la répartition fractionnaire avait été développée pour les besoins de la répartition fiscale intercantonale et que sa transposition inconsidérée à la ventilation du revenu des entreprises internationales pouvait avoir des conséquences problématiques*. Pour étayer cette affirmation, notre Haute Cour s'est référée, dans le considérant 3.5.1, à l'arrêt publié aux ATF 73 I 191, dont elle a rappelé les constatations au sujet des difficultés soulevées par l'application de la méthode de la répartition fractionnaire dans les relations internationales.

Au nombre de ces difficultés, disait le TF, figure le danger de double non-imposition que peut entraîner l'emploi de la méthode de la répartition fractionnaire dans les relations internationales. Les juges de Mon-Repos ont creusé la question de la double non-imposition en lien avec l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD au considérant 3.5.2. L'on peut y lire que, certes, le législateur fiscal suisse a renoncé à subordonner l'exemption en Suisse des bénéfices d'un ES étranger d'une société suisse au sens de l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD à la preuve de leur imposition effective dans l'État dudit ES, mais que l'on ne saurait en conclure qu'il a voulu par l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD la double non-imposition systématique de ladite société. À l'appui de leurs propos, les juges de Mon-Repos ont notamment relevé qu'exposer un contribuable à une double (non-)imposition peut se heurter à divers articles (cf. art. 27, 94 et 127 al. 2 Cst.). L'on relèvera ici que dans le considérant 3.12 de leur arrêt, ils ont laissé indécise la question de savoir si une exception au principe de l'art. 8 par. 1 nMC OCDE se justifiait si et dans la mesure où la société suisse subissait une double imposition dans l'un ou/et l'autre des États de ses ES étrangers – ou en était menacée. *In casu*, cette question n'avait pas à être tranchée, la société contribuable n'ayant ni allégué ni prouvé être exposée à une imposition effective ou virtuelle dans un des États étrangers où étaient situés ses ES.

Poursuivant son raisonnement, notre Haute Cour a fait observer la suppression de l'art. 7 par. 4 aMC OCDE et le fait que la doctrine internationale majoritaire en déduisait l'inadmissibilité de la méthode de la répartition fractionnaire dans les relations internationales, seule devant y être employée la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante. Et d'ajouter un peu plus loin que la doctrine suisse récente et l'AFC plaident elles aussi en faveur de l'application de cette dernière méthode en droit fiscal interne suisse – i.e. dans le cadre de l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD –, compte tenu de sa prédominance sur le plan international, de sa compatibilité avec le traitement fiscal des pertes étrangères (cf. art. 52 al. 3 2^{ème} et 3^{ème} phr. LIFD) et enfin des déficits de la méthode concurrente.

Au considérant 3.7 de son arrêt, le TF *s'est demandé, sans trancher la question, si la méthode de la répartition fractionnaire pouvait encore être employée en matière de double imposition internationale*. Il a statué, en substance, que la jurisprudence fédérale ne s'était encore jamais prononcée, dans le cadre de l'art. 127 al. 3 Cst. ou de l'art. 46 al. 2 aCst., sur la répartition fiscale intercantonale des bénéfices de compagnies aériennes. Quant aux différents types de sociétés intercantionales dont elle avait déjà eu à revoir la ventilation du revenu selon la méthode indirecte de la répartition fractionnaire, ils ne se laissaient pas comparer aux transporteurs aériens, ceux-ci se distinguant sensiblement de ceux-là par leur lieu respectif de création de la valeur ajoutée. Aussi les divers facteurs de répartition établis dans la jurisprudence antérieure n'auraient-ils pas été utilisables, si la société contribuable avait été une entreprise intercantonale. À cela s'ajoutait que la méthode directe de la répartition fractionnaire n'entrait pas en ligne de compte *in casu*, faute pour les ES de tenir une comptabilité distincte. Le TF a conclu de tout cela que le renvoi fait par l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale n'était d'aucun secours dans la ventilation du revenu d'une compagnie aérienne internationale, partant qu'il y avait *une lacune proprement dite dans la loi qu'il lui appartenait de combler* (cf. art. 1 al. 2 CC par analogie).

Dans le comblement de cette lacune, notre Haute Cour a eu égard à la «*international vorherrschende Abgrenzungsmethodik*», telle qu'elle trouve son expression dans le MC OCDE et dans les CDIs conclues par la Suisse, cela afin de minimiser le risque de doubles (non-)impositions. Elle a jugé sur cette base que *les bénéfices de compagnies aériennes internationales devaient être obligatoirement délimités selon*

*la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante*³⁸¹. Mais, poursuivait le TF, ce constat ne dit encore rien sur *comment* déterminer concrètement les bénéfices des ES étrangers, dont on rappelle ici que c'était la seconde question litigieuse à résoudre dans l'arrêt. En réponse à cette question, le TF a certes succinctement évoqué l'AOA, sans toutefois y consacrer plus de neuf lignes. Il a en particulier laissé indécise la question de savoir s'il fallait voir dans l'AOA une norme internationale de référence pour la ventilation du revenu de la plupart des types d'entreprises internationales. Car, ajoutait-il, l'art. 8 par. 1 MC OCDE, dont il a rappelé la portée et la raison d'être, est le résultat d'un consensus qui existe depuis des décennies entre les États émergents et les pays en développement sur le fait que les bénéfices tirés de l'exploitation d'aéronefs (et de navires) en trafic international doivent être, non pas répartis entre tous les ES impliqués, lesquels sont en nombre parfois considérable, mais imputés à un seul ES, respectivement à un État unique. Dans son arrêt, le TF a suivi le principe de l'attribution à un seul État du pouvoir d'imposition sur les bénéfices de compagnies aériennes internationales. Il lui restait encore à déterminer le critère de rattachement. Notre Haute Cour a retenu le lieu de résidence, respectivement du siège de direction effective, comme facteur de rattachement, savoir en l'occurrence la Suisse.

Au consid. 3.11, le TF s'est appliqué à réfuter l'argument principal que la société contribuable avait invoqué à l'appui de l'application de la méthode de la répartition fractionnaire à la ventilation de ses bénéfices. Cet argument s'appuyait sur les lignes directrices édictées par l'Association Internationale de Transport Aérien (IATA) pour la taxation des bénéfices du transport aérien international. Le TF a estimé que, comme ces lignes directrices s'adressaient, non pas à l'État du siège, mais aux États des ES, la société contribuable ne pouvait rien en tirer en sa faveur dans une affaire qui – comme en l'espèce – l'opposait à l'État de sa résidence. D'ailleurs, l'application desdites lignes directrices présupposait l'existence d'une double imposition effective ou éventuelle; or rien de tel ne menaçait la société contribuable en l'occurrence. De fait, les nombreuses CDIs conclues par la Suisse la prémunissaient contre une imposition de ses bénéfices dans presque tous les pays qu'elle desservait, ce qui suffisait en règle générale, de l'avis du TF, à exclure toute double imposition virtuelle.

En définitive, le TF a retenu que les *bénéfices tirés par la société contribuable de l'exploitation d'aéronefs en trafic international et d'activités y directement liées ou accessoires ne devaient faire l'objet d'aucune attribution à ses ES à l'étranger conformément à l'art. 52 al. 1 et 3 LIFD; ils restaient entièrement soumis à l'IFD* (considérant 3.12).

Les considérations qui précèdent ont été émises par le TF en ce qui concerne l'IFD. Les deux questions litigieuses susmentionnées se posaient aussi à lui, en l'espèce, en matière d'impôts cantonal et communal. Or, rappelait le TF, la LHID ne renferme pas, à l'instar de la LIFD à son art. 52 LIFD, de disposition relative à l'étendue de l'assujettissement illimité d'une personne morale imposable dans un canton et dans une commune donnés en raison de son rattachement personnel. En l'espèce, le TF a jugé que § 57 de loi fiscale zurichoise, à la teneur peu ou prou similaire à l'art. 52 al. 1 et 3 LIFD, devait recevoir la même interprétation que celle donnée à son pendant fédéral, et ce conformément au principe d'harmonisation verticale (considérant 4.2.2 s.). Transposée au cas d'espèce, cette considération signifiait que les bénéfices de la société contribuable devaient être délimités selon la *«international vorherrschenden Methodik»* aux fins des impôts cantonal et communal sur le bénéfice (considérant 4.2.3); ils devaient donc être soumis au seul pouvoir d'imposition du canton de Zurich et de la commune intéressée, sans qu'aucune partie dût en être attribuée aux ES étrangers (considérant 4.2.3).

Notre Haute Cour a enfin jugé arbitraire d'attribuer, aux fins de la délimitation des impôts cantonal et communal sur le capital, la moitié du temps de vol aux États des ES étrangers³⁸². De fait, se justifiait-elle, la majeure partie du temps de vol n'est généralement pas effectuée sur ou au-dessus du territoire desdits États³⁸³. Selon le TF, il convenait bien plutôt d'attribuer l'ensemble des avions de la société contribuable à la Suisse aux fins des impôts cantonal et communal sur le capital.

³⁸¹ C'est là la réponse à la première question litigieuse que le TF avait à résoudre dans cet arrêt (cf. *supra* III.A.2.).

³⁸² ATF 146 précité consid. 5.1.5 et chapeau de l'arrêt.

³⁸³ *Ibid.*

4. Les réactions doctrinales

Dans leur commentaire de l'ATF 146 II 111, SCHREIBER/SCHWARZ jugent positif le fait pour le TF d'avoir accordé la priorité à la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante dans le domaine de l'aviation internationale³⁸⁴. Ces deux auteures n'approuvent cependant pas l'emploi que notre Haute Cour a fait de cette méthode dans la présente espèce et le résultat auquel il a abouti pour la société contribuable, savoir l'exclusion de toute attribution de ses bénéfices aux ES qu'elle possédait à l'étranger³⁸⁵. Compte tenu de l'existence incontestée, *in casu*, d'ES à l'étranger et de l'application de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, elles se demandent si ce résultat est encore compatible avec la lettre de l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD³⁸⁶. Elles voient aussi dans ledit résultat une entorse à la *ratio legis* de l'art. 52 al. 1 LIFD, qui est précisément d'éviter les doubles impositions lorsque des entreprises exercent leurs activités dans plusieurs États, alors qu'en jugeant comme il l'a fait en l'espèce, le TF s'accommode à leur avis du risque que la société contribuable ne soit imposée à double, c'est-à-dire et Suisse, et dans l'un ou l'autre des États de ses ES³⁸⁷.

SCHREIBER/SCHWARZ se sont encore prononcées sur deux arguments spécifiques que le TF a invoqués à l'appui de son raisonnement. Ce sont ceux selon voulant, d'une part, qu'une société suisse possédant des ES dans des pays étrangers n'y risque pas de double imposition, les CDIs conclues par la Suisse étant là pour l'en prémunir, d'autre part, que le législateur n'ait pas voulu par l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD la double non-imposition systématique d'une telle société. De l'avis de ces deux auteurs, comme l'art. 52 LIFD ne contient précisément pas de «*subject-to-tax clause*» destinée à exclure les cas double imposition virtuelle³⁸⁸, ces deux arguments sont sans pertinence pour l'interprétation de cet article. Au demeurant, toujours selon elles, si des lignes directrices telles que celles édictées par l'IATA existent, c'est bien qu'une double imposition par l'un et/ou l'autre des États des ES peut effectivement survenir³⁸⁹.

Sur un plan plus général, SCHREIBER/SCHWARZ déplorent le fait pour le TF d'avoir interprété la norme de droit fiscal interne suisse que constitue l'art. 52 al. 3 LIFD à la lumière de l'art. 8 par. 1 MC OCDE³⁹⁰. Elles disent enfin espérer que la prise en compte de «*DBA-Grundsätzen*» dans l'interprétation d'une telle norme restera un cas isolé, se limitant à la situation particulière des compagnies aériennes internationales³⁹¹.

B. Arrêt 2C_1116/2018

1. Les faits

Les sociétés A. et B. (ci-après: les sociétés contribuables) sont deux Sàrl avec siège dans le canton de Glaris. Membres d'un groupe international dont la société mère est établie aux Pays-Bas, elles sont actives dans l'approvisionnement en divers produits de consommation courante auprès de forces militaires et civiles installées dans différentes régions en crise. Les sociétés contribuables possèdent, à cet effet, des ES dans plusieurs États étrangers; aucun d'eux n'est lié à la Suisse par une CDI³⁹².

Par courriers des 11 décembre 2008 et 12 novembre 2010, le fisc du canton de Glaris informa les sociétés contribuables que serait désormais pris en compte, pour la détermination de l'IFD dû par elles, un montant correspondant au chiffre d'affaires national («*Inlandsumsatz*»). Les courriers indiquaient que ce chiffre d'affaires national correspondait aux frais exposés par les sociétés contribuables en Suisse, la masse salariale brute y distribuée mise à part, majorés d'un supplément de 50% (méthode du coût

³⁸⁴ SCHREIBER/SCHWARZ, p. 915.

³⁸⁵ *Ibid.*

³⁸⁶ *Id.*, p. 915 s.

³⁸⁷ *Id.*, p. 916.

³⁸⁸ *Id.*, p. 915 s.

³⁸⁹ *Id.*, p. 916.

³⁹⁰ *Id.*, p. 915 s.

³⁹¹ *Id.*, p. 916.

³⁹² Arrêt du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2018 consid. 3.

majoré appliquée aux établissements principaux nationaux [*«inländische Hauptniederlassungen»*], sans attribution d'un précept en faveur de la Suisse).

Par ses lignes du 12 juillet 2012, l'AFC attira l'attention de l'autorité fiscale du canton de Glaris sur l'incompatibilité de la méthode de détermination des bénéfices décrite plus haut, à la LIFD. En conséquence, celle-ci invita celle-là à abandonner ladite méthode, ce qui fut fait. Suivant en cela la position de l'AFC, le fisc du canton de Glaris procéda à une répartition fiscale internationale en faveur des ES étrangers, et ce à l'aide toujours de la méthode du coût majoré, mais appliquée cette fois-ci aux ES étrangers (et non aux établissements principaux suisses). Comme base du calcul des bénéfices attribuables aux ES à l'étranger, il prit les coûts (en personnel, d'exploitation et d'amortissements) respectivement encourus dans chacun des États des ES. Les bénéfices attribuables à chacun des ES étrangers s'obtenaient en ajoutant à la base de calcul ainsi déterminée un supplément de 10%.

Contre les taxations établies sur cette base par le fisc du canton de Glaris pour les périodes fiscales 2009 à 2011 en matière d'IFD, les sociétés contribuables ont formé réclamation, en vain toutefois. Les recours formés devant la Commission de recours en matière fiscale du canton de Glaris par lesdites sociétés contre la décision sur réclamation eurent en revanche plus de succès: les montants de leur bénéfice imposable respectif furent sensiblement réduits. En effet, la Commission de recours a jugé, par décision 15 mai 2017, qu'ils devaient être fixés selon la méthode décrite dans les courriers précités.

Statuant sur le recours formé contre ladite décision par l'AFC, le Tribunal administratif du canton de Glaris l'a annulée et renvoyé la cause à la Commission de recours pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Jugeant, en substance, que la méthode décrite dans les courriers des 11 décembre 2008 et 12 novembre 2010 n'était pas compatible avec l'art. 52 LIFD, il a notamment chargé l'instance précédente d'établir le revenu global respectif des deux sociétés contribuables, puis d'en attribuer une quote-part aux ES étrangers en application de la méthode (directe) de la répartition fractionnaire. Dans ce cadre-ci, l'instance inférieure était invitée par le Tribunal administratif à se servir du chiffre d'affaires et du *«Leistungserstellung notwendigen Aufwandes»* comme critères de ventilation.

Le TF a admis le recours des sociétés contribuables et renvoyé la cause à l'instance précédente pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants.

2. Les questions soulevées par l'affaire

Elles étaient au nombre de deux. Une première question portait sur la conformité ou non à la LIFD de la méthode préconisée par l'autorité fiscale du canton de Glaris dans ses courriers des 11 décembre 2008 et 12 novembre 2010 adressés à l'attention des sociétés contribuables. C'était là une question que le TF avait à trancher à titre préjudiciel. En effet, sa solution était nécessaire à la résolution d'une question principale qui, en l'espèce, consistait à savoir si lesdits courriers avaient ou non le caractère d'un ruling fiscal, avec pour effet de lier leur auteur. Les parties étaient divisées sur la réponse à apporter à cette question principale: pour les sociétés contribuables, elle ne pouvait qu'être affirmative; le fisc du canton de Glaris et l'AFC, au contraire, soutenaient la négative, faute pour la méthode décrite dans lesdits courriers d'être, selon eux, compatible avec la LIFD.

Avant de trancher la question préjudicielle, le TF a relevé que, si la réponse devait y être affirmative, il annulerait l'arrêt attaqué, respectivement entérinerait ladite méthode, sans même avoir à se demander en plus si les conditions posées au principe de la protection de la confiance légitime tiré de l'art. 9 Cst. étaient *in casu* réunies. Car, se justifiait-il, en pareil cas l'application de la méthode litigieuse s'imposerait déjà en vertu de la loi. Et le TF d'ajouter que, dans l'hypothèse inverse, c'est-à-dire si la question préjudicielle devait recevoir une réponse négative, il lui faudrait alors examiner si les conditions du droit à la protection de la confiance légitime étaient réalisées en l'espèce. Sans vouloir anticiper sur ce qui sera dit par la suite, nous pouvons déjà révéler au lecteur que tel fut effectivement le cas. Aussi bien, notre Haute Cour a jugé la méthode retenue par le fisc du canton de Glaris dans ses courriers précités incompatible avec la LIFD. Dans la résolution de la question principale, elle s'est toutefois heurtée à une constatation incomplète des faits, avec pour conséquence le renvoi de l'affaire à l'instance inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants.

Note: Les considérations de l'arrêt consacrées à la question principale débordent le cadre du présent travail et n'y sont donc pas traitées en détail.

3. Les considérants

Dans son arrêt, notre Haute Cour a commencé par indiquer, au considérant 3, que les États des ES possédés par les sociétés contribuables n'étaient pas liés à la Suisse par une CDI. C'était partant à la lumière de la LIFD que la question de la répartition fiscale internationale devait être résolue.

Cela précisé, le TF en est venu, dans le considérant 7 de son arrêt, à résoudre la question préjudicielle. Il s'est donc interrogé sur la conformité de la méthode préconisée par l'autorité fiscale du canton de Glaris dans ses courriers des 11 décembre 2008 et 12 novembre 2010 adressés à l'attention des sociétés contribuables, à la LIFD. Après avoir cité les dispositions topiques, savoir les art. 50 et 52 al. 1 et 3 LIFD et en rappelé la teneur, il a indiqué que les «règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale», auxquelles se réfère l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, n'étaient pas définies dans la loi. Et le TF de réitérer l'importante remarque qu'il avait déjà faite dans l'arrêt publié aux ATF 146 II 111, voulant que *transposer sans autre la méthode de la répartition fractionnaire, développée pour les besoins de la répartition fiscale intercantonale, à la ventilation du revenu des entreprises internationales puisse avoir des conséquences problématiques*. Pour cette raison, et du fait de l'emploi du terme «principes»³⁹³ à l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, le TF a jugé qu'il apparaissait admissible, dans les relations internationales, d'apporter aux principes du droit fiscal intercantonal des *modifications objectivement justifiées* de manière à pouvoir *tenir compte des particularités économiques, juridiques et sociales propres à un état de fait international*. Du renvoi exprès fait à l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD – disposition dont on rappelle ici qu'elle s'applique en matière de répartition fiscale internationale – aux principes du droit fiscal intercantonal, le TF a cependant conclu qu'ils devaient rester applicables dans le contexte international, fût-ce sous une forme modifiée. Les modifications apportées aux principes du droit fiscal international, lit-on dans l'arrêt, ne peuvent donc pas aller jusqu'à en atteindre le noyau ou la substance.

Au considérant 7.3.1 de l'arrêt, les juges de Mon-Repos ont rappelé que la répartition du revenu des sociétés intercantionales se faisait à l'aide de la méthode (directe) de la répartition fiscale, avant d'en expliquer le fonctionnement. Dans le considérant suivant (7.3.2), ils ont relevé les divergences doctrinales existant quant à la méthode applicable pour ventiler les bénéfices des entreprises internationales, entre les auteurs partisans de la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante et ceux tenants de la méthode de la répartition fractionnaire.

Puis viennent les importants considérants 7.4 et 7.5. Le TF y a décortiqué la systématique de l'art. 52 al. 1 LIFD. Il en ressort, disait-il, que l'assujettissement d'une personne morale fondé sur un rattachement personnel s'étend en principe à la totalité de son revenu mondial, conformément au principe du même nom; l'exclusion de l'assiette de l'impôt suisse des bénéfices d'un ES à l'étranger, telle qu'elle est prévue à la seconde phrase de la même disposition, en est une exception. Cela posé, le TF a énoncé ce qui deviendra le fil conducteur du raisonnement menant à sa décision, savoir la distinction à opérer entre la détermination des bénéfices, d'une part, et leur répartition entre la personne morale suisse et son ou ses ES à l'étranger, d'autre part. Il a expliqué cette distinction comme il suit: dans un premier temps, il convient de déterminer l'ensemble du revenu mondial de la personne morale imposable d'une manière illimitée en Suisse, i.e. le bénéfice qu'elle a réalisé tant en Suisse qu'à l'étranger; le bénéfice total mondial ainsi établi est en principe soumis à l'impôt suisse. Dans un second temps, il faut déduire de ce montant total les bénéfices du ou des ES étrangers; c'est là seulement qu'entrent en jeu les méthodes de ventilation susmentionnées. Le TF a encore relevé qu'outre de la systématique de l'art. 52

³⁹³ L'arrêt se reporte à la version allemande de l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD qui se lit comme il suit: «Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen (c'est nous qui soulignons) des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung». En lisez aussi la teneur italienne: «*principi* (c'est nous qui soulignons) del diritto federale concernente il divieto della doppia imposizione intercantonale». Son pendant français parle en revanche de «règles», ce qui ne paraît pas tout à fait correspondre aux textes allemand et italien.

al.1 LIFD, cette approche en deux temps découle aussi du renvoi exprès fait à l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD aux principes du droit fiscal intercantonal. Car, poursuivait-il, la méthode (directe ou indirecte) de la répartition fractionnaire préconisée par lesdits principes part précisément du revenu global de la personne morale, dont elle attribue des quotes-parts au siège et aux (autres) ES. Et le TF de clore le considérant 7.5 par une observation des plus décisives pour le sort de la question préjudicielle, observation que voici: *c'est un principe de droit fiscal intercantonal bien connu que le revenu global d'une entreprise intercantonale doit être pris comme point de départ pour la détermination des bénéfices attribuables à ses ES cantonaux et ce principe, par l'effet du renvoi exprès de l'art. 52 al. 3 1^{ère} phr. LIFD, doit également s'appliquer à la ventilation du revenu des entreprises internationales.*

Passant à la subsomption, notre Haute Cour a fait observer, au considérant 7.6 de son arrêt, que la méthode décrite par l'autorité fiscale du canton de Glaris dans ses courriers précités *ne partait pas du bénéfice mondial total respectif des sociétés contribuables*. Elle n'aboutissait pas davantage à une répartition fiscale en faveur des ES étrangers telle que constatée dans une méthode d'attribution des bénéfices prenant pour base les activités des ES étrangers ou leur contribution au résultat global de l'ensemble de l'entreprise. Ce qui précède a amené notre Haute Cour à constater, avec l'AFC, que *cette méthode n'était pas tant une méthode de répartition fiscale, qu'une méthode utilisée pour déterminer un certain bénéfice réalisé en Suisse indépendamment du revenu global de l'ensemble de l'entreprise et des pertes et des bénéfices des ES étrangers*. Si cette seule raison suffisait, selon le TF, à conclure à *l'incompatibilité de la méthode litigieuse avec la LIFD*, il en a encore cité deux autres pour lesquelles cette méthode ne se laissait pas concilier avec la LIFD:

D'une part, son application conduisait, dans son résultat, à attribuer une partie des bénéfices des sociétés contribuables à des États où elles ne disposaient pourtant ni d'un ES, ni d'une entreprise, ni encore d'un immeuble (cf. art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD). Or, le TF poursuivait-il, si la LIFD prévoit certes des causes d'exemption (partielle) de l'impôt suisse en faveur d'une personne morale qui est imposable d'une manière illimitée dans notre pays, les bénéfices tirés par elle de sources étrangères, sans que soit réalisé un des cas d'exemption (partielle) définis à l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD, n'en sont pas moins entièrement soumis à l'impôt en Suisse en vertu de l'art. 52 al. 1 1^{ère} phr. LIFD. Et le TF d'en conclure que la LIFD ne connaissait pas *«eine [...] Gewinnausscheidung ins unspezifizierte "Ausland"»*³⁹⁴. Puisque la méthode litigieuse prenait pour base, dans la détermination des bénéfices imposables en Suisse, le seul chiffre d'affaires national, elle ne permettait pas la prise en compte des bénéfices de provenance étrangère réalisés en dehors des cas d'exemption (partielle) définis à l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD, en violation de la LIFD. De fait, l'autorité fiscale du canton de Glaris n'avait pas subordonné son emploi à la condition que les bénéfices réalisés à l'étranger par les sociétés contribuables ne l'eussent été que dans des États où elles possédaient un ES (cf. le considérant 7.7.2 *in fine*).

D'autre part, le fait que l'application de la méthode litigieuse revenait à exclure toute déduction des pertes étrangères, telle que l'art. 52 al. 3 3^{ème} et 4^{ème} phr. LIFD en prévoit la possibilité, était une raison de plus pour le TF de ne pas l'entériner.

Au considérant 7.7 de son arrêt, le TF s'est appliqué à réfuter les arguments invoqués par les sociétés contribuables à l'appui de l'emploi de la méthode initialement préconisée par l'autorité fiscale du canton de Glaris dans ses courriers précités:

Le premier argument des sociétés contribuables consistait à relever que leurs comptes commerciaux qui, en vertu du principe de l'autorité du bilan commercial, avaient servi de base à leur taxation respective, faisaient apparaître leur bénéfice global. Elles en déduisaient que la répartition fiscale des bénéfices intervenue en application de la méthode litigieuse s'était bel et bien faite par référence à leur revenu global. Notre Haute Cour a écarté cet argument, rappelant que cette méthode prenait pour base, dans la détermination des bénéfices imposables en Suisse, non pas le revenu global des sociétés contribuables, mais leur chiffre d'affaires national.

³⁹⁴ Arrêt 2C_1116/2008 précité consid. 7.6.

Les sociétés contribuables soutenaient ensuite que, comme la méthode retenue par l'autorité fiscale du canton de Glaris dans ses courriers précités se servait de la Suisse comme point d'ancrage pour calculer l'assiette imposable, elle se prêtait mieux à leur modèle d'entreprise. Elles disaient ne remplir en Suisse que des «*Finanzsupportfunktionen, welche nur begrenzt in die operativen Belange der unternehmerischen Tätigkeit und die damit verbundene Wertschöpfungskette eingebunden gewesen seien*»³⁹⁵. Selon elles, il résultait *ipso facto* de tout cela que le reste du revenu global, déduction faite desdites «*Finanzsupportfunktionen*» rattachées à la Suisse, revenait à l'étranger, partant que la méthode en cause avait bel et bien égard au bénéfice total. Pour toutes ces raisons, les sociétés contribuables étaient d'avis que la méthode litigieuse aboutissait à une répartition fiscale correcte et qu'elle était plus appropriée que les méthodes traditionnelles de répartition. Le TF ne l'a pas entendu de cette oreille, rappelant que la méthode litigieuse perdait de vue les bénéfices de provenance étrangère réalisés en dehors des cas d'exemption (partielle) définis à l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD (cf. considérant 7.6).

Comme troisième et dernier argument avancé en faveur de l'application de la méthode litigieuse, les sociétés contribuables relevaient le caractère potestatif de l'art. 52 al. 3 3^{ème} et 4^{ème} phr. LIFD. Elles indiquaient que cette disposition autorisait une société suisse avec des ES déficitaires à l'étranger de déduire (provisoirement) les pertes correspondantes de son bénéfice imposable, sans toutefois aucune obligation pour elles dans ce sens. Dès lors, pour les sociétés contribuables, il n'importait que l'application de la méthode litigieuse revînt à exclure cette déduction (provisoire), s'agissant d'une simple possibilité légale. Le TF n'a pas suivi les sociétés contribuables sur ce terrain-là; il a déclaré voir dans cette exclusion une violation de la loi, tout en rappelant que ce n'était là qu'une raison parmi d'autres qui rendait la méthode litigieuse incompatible avec la LIFD.

En définitive, et pour les raisons susmentionnées, notre Haute Cour a répondu à la question préjudicielle en ce sens que la méthode préconisée par le fisc du canton de Glaris dans ses courriers précités *n'était pas conforme à la LIFD, et ce à plusieurs égards* (considérant 8). Selon le TF, ce constat s'imposait même si la règle d'exemption unilatérale prévue à l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD n'était pas «*tendenziell zugunsten eines Besteuerungsrechts der Schweiz ausgelegt*»³⁹⁶. Les sociétés contribuables ne pouvaient donc prétendre à être taxées sur les bénéfices déterminés en application de cette méthode que si les conditions de leur droit à la protection de la confiance légitime étaient réunies en l'espèce – question qui restait à examiner. Même si, comme indiqué ci-avant, les considérants rendus sur cette question (principale) dépassent le cadre de ce travail et n'y sont donc pas examinés en détail, il n'en est pas moins possible d'en tirer quelques enseignements utiles au sujet ici traité. Avant de présenter ces enseignements, relevons déjà la conclusion à laquelle le TF est parvenue dans lesdits considérants: il y a conclu que, faute de faits suffisants, il ne lui était pas possible de se prononcer sur la réalisation ou non, *in casu*, d'une des conditions posées au principe de la protection de la confiance légitime (cf. considérant 9). C'est pourquoi il a renvoyé la cause à l'instance précédente pour qu'elle statuât sur ce point. La condition dont l'examen a été renvoyé aux juges précédents veut, d'une manière générale, que les renseignements inexacts émanant de l'État soient dignes de foi pour l'administré se prévalant de la protection de la confiance qu'il a placée en eux. Sa réalisation suppose que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement du caractère erroné des renseignements obtenus. Appliquée au cas d'espèce, cette condition conduisait à se demander si les sociétés contribuables, respectivement leur représentant d'alors, pouvaient ou auraient dû reconnaître l'erreur de droit commise par le fisc du canton de Glaris dans ses courriers précités en y préconisant la méthode litigieuse. Le TF a relevé, à cet égard, que, certes, la méthode applicable à la ventilation du revenu d'une société suisse disposant d'un ES à l'étranger ne ressortait pas directement du texte légal et que la doctrine n'était pas davantage unanime sur cette question. Mais, ajoutait-il, c'est un principe bien connu que l'imposition sur le bénéfice s'étend aux bénéfices réalisés au niveau mondial, ainsi que cela ressort déjà de l'art. 52 al. 1 1^{ère} phr. LIFD, où il est question d'un assujettissement illimité. Et de préciser que ces bénéfices pouvaient donc, selon le cas, se décomposer d'une partie suisse et d'une partie étrangère (notion de bénéfice mondial). Ces principes posés, le TF a affirmé, en substance, que si la *méthode litigieuse était certes incompatible avec la LIFD, le bénéfice déterminé en son application n'en pouvait pas moins correspondre grosso modo à celui obtenu par application d'une méthode de répartition fiscale traditionnelle partant du bénéfice mondial total, si les bénéfices (le cas échéant) réalisés par le contribuable dans des pays étrangers se*

³⁹⁵ Arrêt 2C_1116/2008 précité consid. 7.7.2.

³⁹⁶ *Id.*, consid. 7.7.6.

rattachaient pour une part substantielle à son entreprise, à son ES ou à son immeuble y situé (cf. art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD). Tel n'est en revanche pas le cas, poursuivait-il, si la méthode litigieuse est appliquée dans un cas où la part étrangère des bénéfices mondiaux du contribuable a été (en partie) réalisée par lui en dehors des cas d'exemption (partielle) définis à l'art. 52 al. 1 2^{ème} phr. LIFD. Le TF a en effet expliqué que, comme la méthode litigieuse prenait pour base, dans la détermination des bénéfices imposables en Suisse, le chiffre d'affaires national, elle conduisait en pareille hypothèse à exclure indûment de l'assiette de l'impôt suisse les bénéfices de provenance étrangère réalisés par le contribuable indépendamment de son entreprise, de son ES ou de son immeuble à l'étranger, et ce en violation du principe de la totalité consacré à l'art. 52 al. 1 1^{ère} phr. LIFD.

C. Arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017

1. Les faits

A. (ci-après: la société contribuable) est une société de partenaires active dans le domaine de l'électricité. En vertu d'une convention (dite «de partenaires»; ci-après: la convention) passée avec ses actionnaires, la société contribuable s'est engagée à fournir l'énergie par elle produite à ses actionnaires (dits «partenaires»). En contrepartie, ceux-ci ont pris l'engagement d'acquérir l'électricité, moyennant la couverture de toutes les charges annuelles de la société contribuable et le versement annuel à elle d'un «dividende» (de 3,5% du capital-actions libéré au minimum, mais au maximum supérieur de 1% en chiffre rond au taux moyen des emprunts de la société contribuable), le tout proportionnellement à la quote-part de leur participation à son capital-actions.

La société contribuable a longtemps été imposée, aux plans tant fédéral que cantonal, sur les bénéfices qui résultaient pour elle de la convention susmentionnée. Dès 2006, cependant, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a contesté le système de rémunération prévu dans ladite convention (prise en charge de ses coûts annuels, à quoi s'ajoute un dividende égal à un pourcentage déterminé capital-actions) et le montant du bénéfice en découlant pour la société contribuable.

Cette contestation, loin de se limiter au cas de la société contribuable, s'inscrivait au contraire dans le contexte plus général d'une remise en cause, par les cantons, du mécanisme de rémunération des sociétés de partenaires actives dans le domaine de l'électricité. De fait, au cours de la seconde moitié des années 2000, l'ensemble des cantons ont cherché à se mettre d'accord sur un modèle d'imposition de ce genre d'entreprises. Un modèle d'imposition «au prix du marché», proposé dans ce cadre, n'a toutefois pas fait l'objet d'un consensus.

Pour chacune des trois périodes fiscales 2009 à 2011, la société contribuable déclara, comme bénéfice imposable, un montant de l'ordre de 5 mios de francs, calculé en application du système de rémunération de la convention. Ce montant correspondait à un dividende de plus de 5% sur le capital-actions de la société contribuable. Le 30 août 2013, le Service cantonal lui notifia des décisions de taxation pour ces mêmes périodes; il y était retenu un bénéfice imposable allant de 24,5 à 26 mios de francs, suivant la période concernée. Le Service cantonal était arrivé à ces montants en appliquant un modèle d'imposition qui s'attachait à reconstituer, dans le sens de la méthode du prix comparable, un juste prix de production de l'électricité à partir de prix facturés aux consommateurs finaux. Concrètement, ce modèle partait de la quantité d'électricité annuellement produite par la société contribuable en faveur de ses partenaires, l'énergie de pompage mise à part. Pour tenir compte de la libéralisation partielle du marché de l'électricité, la production annuelle d'électricité de la société contribuable était divisée en deux parts, l'une dite «approvisionnement», l'autre dite «commerce», parts auxquelles s'appliquaient des prix différents. Un certain nombre de critères, destinés à inclure les paramètres jugés déterminants pour aboutir à un bénéfice correspondant au prix du marché, étaient ensuite considérés; au nombre de ceux-ci figurait notamment l'attribution aux partenaires d'une part du bénéfice réalisé par la société contribuable, de manière à rémunérer les fonctions et les risques assumés par eux («profit split»).

Les réclamations formées par la société contribuable à l'encontre des décisions de taxation susmentionnées ont conduit à leur modification en sa défaveur. Par décision sur réclamation du 21 mars 2014, le Service cantonal porta en effet son bénéfice imposable pour les périodes fiscales 2009 à 2011 à CHF 46'455'131.- en moyenne. Cette augmentation s'expliquait notamment par le fait que le Service cantonal avait décidé de supprimer le «profit split» de 20% initialement attribué aux partenaires de la société contribuable.

Saisie par la société contribuable d'un recours contre la décision sur réclamation, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais l'a partiellement admis par jugement du 26 avril 2017. Bien que confirmant le principe d'une reprise dans le bénéfice déclaré de la société contribuable, elle a jugé que le modèle d'imposition appliqué par le Service cantonal devait être écarté au profit de la méthode du coût majoré. Appliquée au cas d'espèce par la Commission de recours, cette méthode a conduit dans le chef de la société contribuable à un bénéfice imposable de l'ordre de 10 millions de francs pour chacune des trois périodes fiscales concernées, en matière tant d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal.

Contre la décision de la Commission de recours, tant la société contribuable que le Service cantonal ont interjeté recours devant le TF. À l'appui de leur recours respectif, ils invoquaient tous deux une violation de l'art. 58 al. 1 et 3 LIFD.

2. La question soulevée par l'affaire

Le litige portait sur le point de savoir si, pour les périodes fiscales 2009 à 2011, il se justifiait d'opérer une reprise dans le bénéfice imposable de la société contribuable au motif que la rémunération reçue par elle pour la livraison d'électricité effectuée à ses actionnaires était inférieure à la valeur qui découlait pour cette prestation de l'application de l'art. 58 al. 3 LIFD³⁹⁷.

3. Les considérants

Le TF a commencé par expliquer le raisonnement suivi par les juges précédents. Par souci de simplification, la relation que nous en proposons ici prendra en principe la forme du discours direct.

En sa qualité de société de partenaires effectuant des prestations à ses actionnaires sous la forme de livraisons d'électricité, la société contribuable mérite le qualificatif d'«entreprise d'économie mixte» au sens de l'art. 58 al. 3 LIFD. Évaluée à l'aide d'une des méthodes figurant à cette disposition, la rémunération annuelle que la société contribuable obtient par l'application de la convention (coût de revient majoré d'un pourcentage du capital-actions) pour les prestations à ses partenaires apparaît procéder d'une construction comptable artificielle. Car, si elles étaient fournies à des tiers indépendants, ces mêmes prestations seraient facturées par la société contribuable au prix du marché, avec une marge bénéficiaire ordinaire. Pour cette raison, le principe d'une reprise dans son bénéfice déclaré au titre de distribution dissimulée de bénéfices se justifie. Reste à en déterminer le montant. À cet égard, le modèle d'imposition appliqué par le Service cantonal pour évaluer le prix de pleine concurrence de l'électricité produite par la société contribuable ne peut être entériné. De fait, ce modèle s'attache à déterminer le prix du marché de l'électricité, alors même que ce marché n'est notoirement pas un marché libre. C'est donc en vain que l'on chercherait à déterminer le prix du marché de l'électricité d'une manière objective et concrète. Au lieu de quoi et de l'avis des juges précédents, les prestations de la société contribuable doivent être évaluées à leur coût actuel de production majoré (avec correctif) conformément à la méthode du coût majoré, dont l'application est prévue à l'art. 58 al. 3 LIFD. L'emploi de cette méthode conduit les juges précédents à partir d'abord du coût actuel de production de la société contribuable au sens de l'art. 58 al. 3 LIFD, coût qu'ils font en l'espèce correspondre à ses charges d'exploitation diminuées des impôts sur le bénéfice et sur le capital. À ce coût actuel de production est ensuite appliquée une marge (sur coûts) de pleine concurrence de 5%, déterminée par référence à une lettre-circulaire de l'AFC concernant les sociétés de services. Enfin, un correctif est apporté à la marge ainsi obtenue sur les

³⁹⁷ Arrêts 2C_495/2017 et 2C_512/2017 précités consid. 6 et 7.2.2.

coûts. Le prix de pleine concurrence des prestations de la société contribuable, et partant son bénéfice imposable, correspond à l'addition de la marge sur coût de 5% et du correctif.

Une fois le raisonnement de l'instance inférieure résumé, notre Haute Cour a consacré, au considérant 7.1 de son arrêt, quelques développements à la figure de la «société de partenaires». Elle a défini une société de partenaires comme une personne morale constituée et détenue par plusieurs sociétés partenaires en vue de la fourniture, par l'une en faveur des autres, de prestations sur le long-terme. Ce type d'entreprise se retrouvait notamment dans le domaine de l'électricité produite par énergie hydraulique. Et le TF de préciser qu'une société de partenaires se caractérisait par l'absence de tout risque entrepreneurial ou financier dans son chef, risque qui était laissé à la seule charge de ses actionnaires. Il a fini par conclure que le mécanisme prévu par la convention pour calculer la rémunération due à la société contribuable par ses partenaires s'alignait dans son principe sur ce qui était traditionnellement appliqué aux sociétés de partenaires dans le domaine de l'électricité depuis des décennies (cf. aussi considérant 8.2).

Dans le considérant 7.2.1, le TF a rappelé les principes qui président à l'imposition d'une personne morale, tels qu'ils découlent de l'art. 58 al. 1 LIFD. Dans le considérant suivant, il s'est penché plus spécifiquement sur l'imposition d'une société de partenaires active dans le domaine de l'électricité. Dans ce contexte, notre Haute Cour a cité l'art. 58 al. 3 LIFD, disposition dont elle a précisé que, si elle concerne les entreprises d'économie mixte remplissant une tâche d'intérêt public, elle vise au premier chef les sociétés de partenaires du secteur de l'électricité. S'ensuivent une série de précisions apportées par le TF au sujet du champ d'application de l'art. 58 al. 3 LIFD, que voici résumées³⁹⁸ : La lettre de l'art. 58 al. 3 LIFD peut donner à penser que cette disposition règle la détermination du bénéfice imposable réalisé par les entreprises d'économie mixte, mais en réalité il n'en est rien. La détermination du bénéfice imposable d'une entreprise d'économie mixte se fait comme pour les autres personnes morales, i.e. par référence au droit comptable. Loin d'être une règle de détermination du bénéfice imposable, l'art. 58 al. 3 LIFD met en œuvre le principe de pleine concurrence en décrivant la façon d'évaluer les prestations fournies par une société de partenaires à ses actionnaires. Confronté au cas d'une société de partenaires ayant fourni des prestations à ses actionnaires et dont le bénéfice déclaré n'a pas été calculé à l'aide de l'une des méthodes d'évaluation de l'art. 58 al. 3 LIFD, le fisc est fondé à appliquer l'une de celles-ci pour vérifier s'il existe une disproportion entre les prestations et les contreprestations effectuées de part et d'autre et, par voie de conséquence, une distribution dissimulée de bénéfices. Si, en revanche, c'est bien l'une des trois méthodes d'évaluation de l'art. 58 al. 3 LIFD qui a été employée pour établir la rémunération de la société de partenaires, l'autorité fiscale ne peut lui substituer unilatéralement l'une des deux autres méthodes.

Dans les considérants suivants, notre Haute Cour a résumé les arguments avancés par les parties à l'appui de leur recours respectif. La société contribuable contestait d'abord que les conditions d'application de l'art. 58 al. 3 LIFD fussent remplies, faute pour les juges précédents d'avoir prouvé, selon elle, l'incompatibilité de la rémunération obtenue par elle de ses partenaires au principe de pleine concurrence, respectivement l'existence d'une distribution cachée de bénéfices. À l'appui de sa thèse, elle invoquait les deux arguments suivants: d'une part, le système de rémunération prévu dans la convention (coût de revient majoré d'un dividende) était proche de la méthode de la marge nette préconisée par l'OCDE; d'autre part et surtout, la méthode dite «du prix de revient majoré d'un dividende» utilisée pour calculer sa rémunération avait été validée par le TF lui-même dans l'arrêt non publié du 21 juin 1985 rendu dans la cause dite «Hinterrhein». Quant au Service cantonal, il considérait que l'usage fait par l'instance inférieure de la méthode du coût majoré contrevenait à la jurisprudence et que les prestations devaient être évaluées selon le modèle d'imposition appliqué par lui. Au soutien de sa thèse, il alléguait que la méthode du prix comparable avait d'emblée priorité sur les autres méthodes et que la méthode du coût majoré n'avait plus cours en Suisse.

Aux considérants 8.1 et 8.2, le TF s'est prononcé sur *l'interaction de l'art. 58 al. 3 LIFD avec les PPT*, cela en relation avec *le premier argument* de la société contribuable. Ainsi a-t-il rappelé que cette disposition renvoyait aux trois méthodes dites «traditionnelles fondées sur les transactions» (méthodes du

³⁹⁸ Par souci de simplification, ce résumé prendra la forme du discours direct. Il est à noter que nous résumerons ici, avec ces précisions, d'autres du même genre qui sont contenues dans les considérants 10.1, 10.2 et 11 de l'arrêt examiné.

coût comparable, du prix de revente et du coût majoré) préconisées par l'OCDE dans les PPT, pour en déduire aussitôt que *ces méthodes d'évaluation étaient exhaustives*. Dans le contexte de cette disposition, *il n'y avait partant pas de place, selon le TF, pour l'emploi des méthodes dites «transactionnelles de bénéfices»* dont les PPT prévoyaient aussi l'application. N'était donc pas pertinent, selon le TF, l'argument de la société contribuable par lequel elle se prévalait de la méthode de la marge nette pour soutenir que la rémunération obtenue par elle de ses partenaires était conforme au principe de pleine concurrence et qu'il n'y avait partant pas lieu d'appliquer l'art. 58 al. 3 LIFD.

Dans le considérant 9 et en lien avec *le second argument* de la société contribuable, le TF a rappelé que lui-même avait effectivement entériné à plusieurs reprises déjà le mode de rémunération consistant, pour une société de partenaires ayant livré de l'électricité à ses actionnaires, dans la prise en charge de ses coûts annuels et le versement d'un dividende (méthode du coût majoré d'un dividende). Ainsi peut-on y lire qu'il l'a fait pour la première fois dans l'arrêt daté du 13 juillet 1956 et publié aux ATF 82 I 288. Dans cet arrêt, rendu sous l'empire de l'ancien droit qui ne connaissait aucune disposition équivalente à l'art. 58 al. 3 LIFD, notre Haute Cour avait jugé que, eu égard à la durée totale du contrat et à l'absence de risques dans le chef de la société de partenaires, ce mécanisme de rémunération ne constituait pas une distribution dissimulée de bénéfices. Dans une autre affaire, jugée en 1985 et invoquée par la société contribuable, le TF avait considéré, en substance, que les obligations mutuelles à long terme et l'intérêt public à ce que les prix de l'électricité restassent bon marché ne justifiaient pas d'ajouter au bénéfice déclaré par l'entreprise de partenaires recourante un montant correspondant à la différence entre la valeur de marché de l'électricité livrée et la rémunération obtenue; c'était sans compter qu'une telle reprise eût été complexe à opérer en raison du contrat à long terme qui liait les parties.

Ces deux arrêts résumés, le TF a en a retenu, à la fin du considérant 9.1, que *la jurisprudence rendue jusqu'alors niait l'application du principe de pleine concurrence pour évaluer les prestations faites par une société de partenaires à ses actionnaires*. Mais, poursuivait-il au considérant 9.2, *depuis leur prononcé est entré en vigueur l'art. 58 al. 3 LIFD*. Or cette disposition renvoie à trois méthodes d'évaluation développées par l'OCDE, méthodes qui reposent précisément sur le principe de pleine concurrence. Et de conclure que *le renvoi à ces méthodes indiquait la volonté du législateur de s'écarter de l'arrêt dit «Hinterrhein» pour imposer l'application du principe de pleine concurrence lors de l'évaluation des prestations des entreprises de partenaires*. C'était donc en pure perte que la société contribuable reprochait à l'instance inférieure de ne pas s'en être tenue en l'espèce aux principes de l'arrêt dit «Hinterrhein», pour aboutir à la conclusion qu'il n'y avait pas eu de distribution cachée de bénéfices.

Il ressort des considérations ci-dessus résumées que le principe de pleine concurrence gouvernait bien les relations entre la société contribuable et ses actionnaires. Aussi l'art. 58 al. 3 LIFD leur était-il applicable par principe. Toutes les conditions posées à l'application de cette disposition étaient par ailleurs réunies en l'espèce: outre le fait qu'elle méritait le qualificatif d'entreprise d'économie mixte au sens de l'art. 58 al. 3 LIFD, la société contribuable avait déclaré comme bénéfice imposable une rémunération calculée en application d'une méthode – celle du coût de revient majoré d'un dividende – absente de la liste des méthodes figurant à l'art. 58 al. 3 LIFD. Il incombait donc au TF d'examiner si, *appliqué à la livraison d'électricité en cause, l'art. 58 al. 3 LIFD aboutissait à une valeur supérieure au prix effectivement reçu par la société contribuable pour cette livraison, auquel cas il y avait distribution dissimulée de bénéfices*. C'est ce que le TF a fait dans le considérant 10 et suivants. Avant d'y venir, il lui fallait encore déterminer *quelle méthode d'évaluation parmi les trois mentionnées à l'art. 58 al. 3 LIFD était la plus appropriée au cas d'espèce* et, dans ce cadre-là, discuter les arguments du Service cantonal.

Au considérant 11.1 de son arrêt, notre Haute Cour a reparlé de *l'interaction de l'art. 58 al. 3 LIFD avec les PPT*. Il y a affirmé que depuis l'entrée en vigueur de l'art. 58 al. 3 LIFD (01.01.1995) jusqu'à aujourd'hui, le texte de référence de l'OCDE sur la détermination des prix de transfert avait connu plusieurs versions (1975, 1995, 2010 et 2017). Et de faire remarquer que *rien ne faisait obstacle à ce que l'on recourût aux PPT dans la mesure où ils permettaient d'interpréter et d'appliquer l'art. 58 al. 3 LIFD*. Mais, selon le TF, *il ne fallait pas négliger le fait que l'on se situait en l'espèce dans un contexte de pur droit interne où l'autorité suisse n'avait aucune obligation de procéder à une reprise dynamique des PPT*. Il a néanmoins tempéré aussitôt cette dernière affirmation en indiquant que

les définitions que donnent l'actuelle version des PPT des trois méthodes dites «traditionnelles fondées sur les transactions» – auxquelles renvoient l'art. 58 al. 3 LIFD – étaient restées en substance les mêmes que celles incluses dans la version qui en existait à l'époque des travaux parlementaires ayant conduit à l'adoption de l'art. 58 al. 3 LIFD.

Ce cadre posé, le TF est passé à la définition des méthodes dites «traditionnelles fondées sur les transactions». Après avoir rappelé leur champ d'application respectif, il a indiqué, en lien avec la sélection de la méthode la plus appropriée, que les versions 2010 et 2017 des PPT contenaient une procédure par étapes pour guider l'autorité dans le choix de la méthode de prix de transfert la plus appropriée au cas d'espèce et dans la fixation du prix de pleine concurrence. Au sujet de cette procédure, notre Haute Cour a relevé que, *non seulement elle n'était pas présentée par les PPT comme contraignante pour les Etats, mais en plus il n'existait aucune obligation pour l'autorité suisse de la suivre dans le cadre de l'application de l'art. 58 al. 3 LIFD aux fins de la détermination de la méthode de prix de transfert appropriée au cas d'espèce.*

Passant à la subsomption, notre Haute Cour a jugé que *l'instance inférieure n'avait pas violé l'art. 58 al. 3 LIFD en usant de la méthode du coût majoré pour évaluer les prestations de la société contribuable, et ce pour les deux raisons suivantes:*

D'une part, et contrairement à l'avis du Service cantonal, la méthode du prix comparable n'avait pas d'emblée le pas sur les autres méthodes. En effet, outre le fait que l'art. 58 al. 3 LIFD ne prévoit pas de hiérarchie entre les trois méthodes y énoncées, les PPT eux-mêmes ne privilégient la méthode du prix comparable que dans la mesure de l'existence de transactions comparables sur le marché libre. Or, selon le TF, des comparables internes ou externes faisaient en l'occurrence défaut. De fait, la société contribuable n'avait pas livré de l'électricité à des tiers, rendant ainsi impossible toute comparaison externe. Une comparaison interne entre la société contribuable et d'autres producteurs d'électricité n'était pas davantage possible. À cela s'ajoutait que comparer le prix de l'électricité produite par la société contribuable, d'une part, avec le prix de l'électricité facturé aux consommateurs finaux par 49 gestionnaires du réseau de distribution, d'autre part, comme le préconisait le Service cantonal dans son modèle d'imposition, ne se révélait pas fiable, faute de comparabilité suffisante. Le TF a conclu de tout ce qui précède que la méthode du prix comparable, respectivement le modèle d'imposition appliqué par le Service cantonal, n'étaient pas adéquats pour évaluer le prix de pleine concurrence des prestations de la société contribuable.

D'autre part, notre Haute Cour a rejeté l'avis du Service cantonal selon lequel la méthode du coût majoré, telle qu'employée par l'instance inférieure, n'avait plus cours en Suisse. Elle a rappelé que cette méthode était expressément prévue par l'art. 58 al. 3 LIFD.

Pour le TF, c'était donc *à bon droit que les juges précédents avaient employé la méthode du coût majoré pour évaluer les prestations* de la société contribuable. Il lui restait à examiner si, appliquée au cas d'espèce, *cette méthode conduisait au constat de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices.* Cette question, à laquelle les juges précédents avaient répondu par l'affirmative, revenait à vérifier si la marge (de plus de 5% sur son capital-actions) réalisée par la société contribuable sur la livraison de l'électricité en faveur de ses actionnaires correspondait à une marge (sur coûts) de pleine concurrence.

Après avoir précisé les modalités d'application de la méthode du coût majoré, le TF a rappelé, au considérant 12 de son arrêt, que l'instance inférieure avait retenu une marge de pleine concurrence de 5%. Cette marge fut appliquée aux charges d'exploitation de la société contribuable diminuées des impôts sur le bénéfice et sur le capital (base de coûts). La base de coûts retenue par les juges précédents, le TF l'a jugée conforme à la définition qu'en donne l'art. 58 al. 3 LIFD («coût actuel de production»), malgré les critiques de la société contribuable. Notre Haute Cour a cependant considéré, avec la société contribuable, que le correctif ajouté par l'instance inférieure à la marge obtenue sur les coûts n'avait aucun ancrage dans l'art. 58 al. 3 LIFD, puisqu'il n'était pas destiné à permettre la comparabilité des marges. Cela a conduit à l'annulation du correctif.

Appliqué aux charges d'exploitation de la société contribuable diminuées des impôts sur le bénéfice et sur le capital (base de coûts), le pourcentage de marge de 5% aboutissait à un montant *égal ou inférieur* à la moitié des bénéfices déclarés par la société contribuable pour les périodes fiscales litigieuses. Comme l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfices pouvait ainsi être d'emblée exclue, le TF a pu laisser indécise la question du bien-fondé du pourcentage de marge de 5% retenu par les juges précédents. Le TF a donc réformé l'arrêt attaqué en ce sens que la société contribuable devait être imposée sur la base de ses bénéfices déclarés pour les périodes fiscales concernées. Les reprises effectuées par le Service cantonal dans le bénéfice imposable de la société contribuable s'en trouvaient privées de fondement.

Remarques finales

Arrivé au terme de notre étude, nous retenons les éléments suivants:

L'impact des travaux de l'OCDE sur la jurisprudence récente du TF n'est pas le même, suivant que l'on considère les PPT ou l'AOA.

Les *PPT*, d'abord, sont solidement ancrés dans la jurisprudence et la pratique suisses. À notre sens, il y a à cela trois raisons principales: premièrement, il n'existe pas, en droit fiscal interne suisse, de règles qui viennent expressément mettre en œuvre le principe de pleine concurrence ou – si l'on excepte l'art. 58 al. 3 LIFD – codifier les méthodes permettant de déterminer le prix de pleine concurrence d'une transaction intra-groupe; deuxièmement, l'art. 9 MC OCDE a été inséré dans presque toutes, sinon la totalité des CDIs conclues par la Suisse; troisièmement enfin, les PPT sont vieux de 42 années, au fil desquelles ils ont pu s'imposer comme une référence à l'échelon international pour l'établissement du prix de transfert d'une transaction entre sociétés affiliées.

La place qui revient aux PPT dans la jurisprudence et la pratique suisses est plus ou moins importante, selon le contexte dans lequel ils sont appelés à s'appliquer:

C'est ainsi qu'*en matière internationale, notre Haute Cour se sert des PPT sans retenue* pour évaluer le juste prix d'une transaction intra-groupe, *que l'État étranger soit ou non lié à la Suisse par une CDI*. Le TF étend même l'application des PPT au-delà du contexte international, pour les suivre dans la fixation du prix de pleine concurrence d'une transaction passée entre *entreprises (inter)cantonales* associées les unes des autres. Sans doute la jurisprudence fédérale relativise-t-elle quelque peu l'importance des PPT, dans l'une et l'autre de ces situations, en alléguant sa valeur de «soft law» (qui, rappelons-le, peut tout au plus lier l'administration) d'une part, et son rôle d'outil d'interprétation, d'autre part. Mais ces deux allégations doivent, à notre avis, être elles-mêmes tempérées: la première, parce que, même si les PPT ne sont, en soi, pas contraignants pour le pouvoir judiciaire, le juge suisse qui, sans raison objective, s'écarterait des PPT lors du contrôle des prix de transfert n'en pourrait pas moins, selon nous, être taxé d'arbitraire (art. 9 Cst.); la seconde, parce que les PPT (et l'art. 9 MC OCDE correspondant) servent en réalité de seul point d'appui à la jurisprudence fédérale en matière de prix de transfert, faute de règles internes suisses existantes en la matière, l'art. 58 al. 3 LIFD mis à part.

L'examen de la jurisprudence fédérale récemment rendue en matière de prix de transfert fait néanmoins aussi ressortir une certaine *réticence du TF à suivre les PPT dans un contexte spécifique*. Cette réticence apparaît dans l'interprétation que fait notre Haute Cour de l'art. 58 al. 3 LIFD, la seule disposition du droit fiscal interne suisse à mettre en œuvre expressément le principe de pleine concurrence. Aussi bien, le TF a depuis peu relevé le *contexte de pur droit interne* dans lequel s'inscrit cette disposition, pour en déduire *l'absence d'obligation pour les autorités suisses de procéder, dans le cadre de son application, à une reprise dynamique des PPT*. À notre sens et comme l'a d'ailleurs lui-même relevé le TF, ce point n'a que peu d'importance en pratique, du moins en l'état, puisque les définitions que l'actuelle mouture des PPT donne des méthodes de prix de transfert n'ont pas subi de modification substantielle par rapport à celles incluses dans la première version qui en existait à l'époque des travaux parlementaires ayant conduit à l'adoption de l'art. 58 al. 3 LIFD. Plus significatif, en revanche, est l'avis du TF selon lequel *la liste des trois méthodes d'évaluation figurant à l'art. 58 al. 3 LIFD est exhaustive*. Comme cette disposition ne renvoie qu'aux méthodes de l'OCDE dites «traditionnelles fondées sur les transactions», *il n'y a pas de place, selon notre Haute Cour, pour l'emploi des méthodes dites «transactionnelles de bénéfices» dont les PPT prévoient pourtant aussi l'application*. Cette opinion nous paraît être la seule conforme à la lettre claire de la loi. Une éventuelle extension du champ d'application de l'art. 58 al. 3 LIFD à ces méthodes dites «transactionnelles de bénéfices» devrait, à notre avis, passer par la voie législative.

S'agissant, ensuite, de l'AOA, les choses se présentent fort différemment. Déjà en 1964, RIVIER, constatant alors que le projet de l'OCDE autorisait, à son (ancien) art. 7 par. 2 et 4, l'emploi des méthodes de l'assimilation à une entreprise indépendante et de la répartition fractionnaire pour la détermination des bénéfices attribuables à un ES, avec pour éventuelle conséquence une double imposition, relevait qu'il restait, en cette matière, à définir les règles détaillées qui s'imposaient à tous les États³⁹⁹. Il aura fallu attendre encore 46 ans, et l'adoption en 2010 de l'art. 7 nMC OCDE et de l'AOA, pour que fussent posées les bases d'une uniformité dans l'imputation des bénéfices à un ES. Cela étant, *du côté de notre pays, nous sommes encore loin de pouvoir affirmer que l'AOA est solidement ancrée dans la jurisprudence et la pratique suisses*. Nous y voyons trois raisons principales: *primo*, et contrairement à ce qui vaut en matière de prix de transfert, le droit fiscal interne suisse connaît ses propres normes (unilatérales) de répartition fiscale (voy. art. 52 al. 3 et 4 LIFD et, sous l'empire de l'ancien droit, art. 52 al. 2 et 55 al. 1 AIFD); or, l'interprétation qui en est faite par la doctrine et par la jurisprudence va dans le sens de l'usage de la méthode de la répartition fractionnaire (art. 52 al. 3 LIFD; cas d'une société suisse possédant un ES à l'étranger) ou de la méthode *directe* de l'assimilation à une entreprise indépendante (art. 52 al. 4 LIFD; cas d'une société étrangère entretenant un ES en Suisse), ce qui n'est pas en harmonie avec l'AOA; *secundo*, de toutes les CDIs conclues par la Suisse, celles qui contiennent la nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE se comptent presque sur les doigts des deux mains; *tertio* enfin, l'AOA n'a été codifiée qu'il y a onze ans, laps de temps qui ne lui a semble-t-il pas (encore?) permis de pleinement s'imposer sur le plan international.

L'examen de la jurisprudence récemment prononcée par le TF en matière de répartition fiscale des bénéfices entre une société et son ES nous enseigne plusieurs choses:

Il découle de la jurisprudence fédérale rendue en application de CDIs conclues par la Suisse que *notre Haute Cour n'est pas prête à suivre l'AOA dans les affaires qui doivent être jugées à l'aune d'une CDI ne contenant pas la nouvelle version de l'art. 7 MC OCDE*, c'est-à-dire la grande majorité d'entre elles. Nous lui donnons raison sur ce point, vu le principe de légalité et l'interdiction de la rétroactivité des lois. À notre connaissance, le TF n'a encore jamais eu l'occasion d'appliquer l'art. 7 nMC OCDE; le jour où il y sera amené, il lui appartiendra, à nos yeux, de faire prévaloir l'AOA tant sur la méthode de la répartition fractionnaire que sur la méthode directe de l'assimilation à une entreprise indépendante connues du droit fiscal interne suisse. Et cela, en vertu du principe de la primauté du droit international sur le droit interne (cf. art. 52 al. 3 4^{ème} phr. LIFD).

C'est dans *la jurisprudence prononcée par le TF en application du droit fiscal interne suisse* (art. 52 al. 3 ou 4 LIFD), dans les cas où aucune CDI n'est applicable, que *l'adoption de l'AOA semble la plus éloignée*. En effet, le TF, s'écartant en cela de l'AOA, juge avec constance que la ventilation des revenus d'une entreprise sise dans un État avec lequel la Suisse n'a pas conclu de CDI, et qui dispose dans notre pays d'un ES, doit se faire selon la méthode *directe* de l'assimilation à une entreprise indépendante. Quant à savoir quelle méthode appliquer à la répartition fiscale internationale des bénéfices d'une société suisse avec un ES à l'étranger, c'est une question qui, pendant longtemps, ne s'était pas posée au TF. Dans deux récents arrêts, l'occasion s'est présentée à lui de la trancher:

Dans le premier, publié aux ATF 146 II 111, le TF, tout en déclarant opter pour la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante, a évoqué l'AOA pour aussitôt «l'abandonner». L'art. 8 par. 1 nMC OCDE justifiait en effet l'attribution exclusive des bénéfices à la Suisse comme État de résidence. Si, à notre sens, cet arrêt n'est pas contestable dans son résultat, il nous paraît l'être dans ses motifs. Car, en l'absence de ventilation des bénéfices, il ne peut pas être question, à nos yeux, d'employer une méthode de *répartition* fiscale. Selon nous, *le TF s'est (implicitement) inspiré de l'art. 7 par. 4 nMC OCDE, pour considérer – à juste titre – que l'art. 8 par. 1 nMC OCDE l'emportait, en tant que lex specialis, sur l'art. 7 nMC OCDE et, de ce fait, sur l'AOA*. D'ailleurs, l'arrêt est lacunaire puisque l'on ignore, à sa lecture, les noms des États où se situaient les ES étrangers de la société recourante.

³⁹⁹ RIVIER, p. 204.

Dans le second arrêt (2C_1116/2018), notre Haute Cour, sans le dire expressément, paraît se prononcer en faveur de l'application (modifiée) de la méthode de la répartition fractionnaire à la ventilation des bénéfices d'une société suisse exploitant un ES à l'étranger. Quoi qu'il en soit, le fait que *l'on cherche en vain, dans cet arrêt, ne serait-ce qu'une référence à l'AOA montre, à notre sens, que le TF est aujourd'hui loin d'être disposé à suivre l'AOA en droit fiscal interne suisse*. Nous le regrettons. Rien n'oblige, il est vrai, la Suisse à reprendre dans son droit fiscal interne les normes recommandées par l'OCDE. Mais, à notre avis, les arguments avancés par les auteurs suisses qui préconisent d'appliquer la méthode de l'assimilation à une entreprise indépendante pour répartir les bénéfices d'une société suisse possédant un ES à l'étranger sont plus forts que les motifs invoqués par les partisans de la méthode de la répartition fractionnaire. C'est sans compter, enfin, qu'une uniformité dans la manière de ventiler les revenus, et d'une société fiscalement assujettie de manière illimitée en Suisse, et d'une entreprise qui y est imposée limitativement, sert le principe de l'égalité de traitement (art. 8 et 127 al. 2 Cst.).

En définitive, l'on retiendra du présent opusculé que, si les PPT sont solidement implantés dans la jurisprudence et la pratique suisses, il n'en va pas de même de l'AOA, dont la réception et l'adoption en droit fiscal international de la Suisse passeront par la reprise de l'art. 7 nMC OCDE dans les CDIs conclues et à conclure par notre pays. Ce ne sera qu'alors que le TF voudra peut-être suivre l'AOA en droit fiscal interne suisse également. L'avenir nous en dira plus.
