Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.588/2006 /col

Arrêt du 19 avril 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président, Wurzburger, Müller, Yersin et Karlen.
Greffier: M. Vianin.

Parties
la société A._____,
recourante, représentée par Fiduciaire X._____,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, case postale 351, 1951 Sion,

Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, bâtiment Planta 577, 1950 Sion.

Objet
impôt fédéral direct pour l'année 1997,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 28 janvier 2004.

Faits:
A.
La société A._____ (ci-après: la Société ou la recourante) a pour but toutes les activités et opérations financières, mobilières ou immobilières ayant trait au commerce de vins ou de jus de raisin. B._____ en est l'actionnaire et l'administrateur unique. Il exploite également l'entreprise individuelle "Cave Y._____" et contrôle les sociétés suivantes actives dans le commerce des vins: C._____, D._____, E._____ et F._____. Cette dernière société contrôle à son tour à 100% la société G._____, en Afrique du Sud.
Ces sociétés apparentées commercent les unes avec les autres.
La Société a vu son chiffre d'affaires passer de 3'619'563 fr. en 1993 à 12'653'406 fr. en 1997. Elle a été active principalement dans le commerce de vins provenant d'Afrique du Sud, acquis tant auprès de sociétés apparentées que de sociétés tierces, sises en Suisse et à l'étranger.
En mai 1999, le Service cantonal des contributions du canton du Valais a procédé à un contrôle des comptes de la Société, portant sur les exercices 1993 à 1997. A cette occasion, il a constaté qu'une facture du 31 décembre 1997 de 4'633'244 Sud African Rand (ci-après: SAR), soit 1'389'973 fr., avait été portée en augmentation du compte "Achats de marchandises". La Société a indiqué qu'il s'agissait d'un ajustement de prix de 0.90 SAR - soit environ 0.30 fr. - par litre, sur la totalité des vins qu'elle avait achetés à G._____ Ltd durant l'exercice 1997. Cette correction des prix unitaires résultait "des difficultés à maîtriser l'éclatement des prix d'achat des vins en Afrique du Sud" ainsi que des "bons prix de vente obtenus" sur ce marché (rapport de l'expert du Service cantonal des contributions du 5 juillet 1999, p. 2). L'auteur du contrôle a estimé que ce réajustement des prix opéré pour la première fois au terme de l'exercice 1997 était insolite, car aucune des factures établies durant cet exercice ne mentionnait qu'elles étaient provisoires. De plus, la facture en question avait été établie le 31 décembre 1997, date à laquelle la Société était en mesure de connaître son résultat, au moins dans les grandes lignes. La
correction était la même pour tous les types de vins, sans distinction de cépage ni de qualité. Cette façon de

procéder n'aurait pas été utilisée entre tiers indépendants. Par ailleurs, la correction avait un effet important sur le résultat de la Société, dont le bénéfice net passait de 1'431'311 fr. 57 à 41'338 fr. 57. Dans ces conditions, l'auteur du contrôle a considéré que le cas d'espèce présentait tous les éléments caractéristiques de l'évasion fiscale et il a proposé de reprendre le montant de 1'389'973 fr. en le réintégrant dans le bénéfice imposable de l'exercice 1997.

B.

Par décision du 30 juillet 1999, la Commission d'impôt des personnes morales du canton du Valais a fixé l'impôt cantonal sur le bénéfice et l'impôt fédéral direct de la Société pour 1997 en effectuant la reprise mentionnée ci-dessus. Sur réclamation, ladite Commission a confirmé la reprise par décision du 21 mars 2000.

La Société a déféré ce prononcé à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, qui a rejeté le recours par décision du 28 janvier 2004, notifiée le 31 août 2006. Cette autorité a considéré que les éléments caractéristiques tant de la distribution dissimulée de bénéfice que de l'évasion fiscale étaient réunis en l'espèce, de sorte que la reprise litigieuse était justifiée à ces deux titres.

C.

Le 2 octobre 2006, la Société a recouru contre cette décision à la fois au Tribunal cantonal du canton du Valais (ci-après: le Tribunal cantonal) et au Tribunal fédéral.

Dans son recours au Tribunal de céans, la Société demande, en substance, sous suite de frais, de réformer la décision du 28 janvier 2004 en ce sens que le bénéfice imposable est celui ressortant de sa comptabilité. Elle se plaint d'un retard injustifié et d'une violation de son droit d'être entendue et soutient que l'ajustement de prix effectué au 31 décembre 1997 ne présente pas les caractéristiques d'une évasion fiscale.

Le Service cantonal des contributions ainsi que l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, concluent au rejet du recours. L'autorité intimée renonce à se déterminer.

Le 17 novembre 2006, le Tribunal cantonal a rejeté le recours dans la mesure où il était recevable.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

1.1 La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, 1242). L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (ci-après: OJ; art. 132 al. 1 LTF).

1.2 S'agissant de la période fiscale 1997, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) n'était pas encore applicable (cf. art. 72 al. 1 et 2 LHID), de sorte que le parallélisme des voies de recours en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal harmonisé, instauré par cette loi (cf. ATF 130 II 65 consid. 6 p. 75 ss), ne s'imposait pas encore. Ainsi, l'autorité intimée a statué en dernière instance cantonale s'agissant de l'impôt fédéral direct, alors que le recours au Tribunal administratif était ouvert en matière d'impôt cantonal et communal. Il s'ensuit que le recours - qui a au surplus été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi - est recevable comme recours de droit administratif, en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD, pour ce qui est de l'impôt fédéral direct. Faute d'épuisement des instances cantonales, il est en revanche irrecevable comme recours de droit public en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal (sans compter qu'il n'est pas suffisamment motivé à cet égard).

2.

La recourante se plaint des lenteurs de la procédure, en prétendant avoir subi un préjudice, du fait qu'elle n'a pu adapter ses prix de transfert dans l'intervalle.

Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, dès lors que l'autorité intimée a rendu son arrêt, le grief de déni de justice formel est irrecevable, les recourants n'ayant pas d'intérêt actuel à la constatation d'un tel déni (art. 103 lettre a OJ; ATF 131 II 361 consid. 1.2 p. 365; 128 II 34 consid. 1b p. 36, 156 consid. 1c p. 159). Au demeurant, à supposer que le grief de retard injustifié soit recevable, il devrait de toute manière être rejeté. En effet, la recourante ne prétend pas être intervenue auprès de l'autorité intimée pour s'inquiéter de l'avancement de la procédure, de sorte qu'elle ne peut, en vertu du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), soulever ce grief une fois l'arrêt rendu (cf. ATF 125 V 373 consid. 2b/aa p. 375/376). Enfin, on ne saurait admettre que la recourante a subi un préjudice du fait des lenteurs de la procédure: cela n'empêchait pas, en effet, les sociétés en cause d'adapter leurs prix au marché pour les exercices et périodes fiscales suivants; pour ce qui est de la

recourante elle-même, qui achetait les vins en question, elle ne saurait naturellement se prévaloir d'un préjudice du fait que les prix de ceux-ci auraient été inférieurs à ceux du marché.
3.
La recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue: l'autorité intimée n'aurait pas donné suite à sa requête d'être entendue oralement.
La recourante ne se réfère toutefois à aucune disposition qui lui conférerait un tel droit et qui aurait ainsi été violée. Or, pour ce qui est du droit fédéral - dont le Tribunal de céans vérifie d'office le respect dans le cadre d'un recours de droit administratif -, le droit d'être entendu oralement n'est en l'occurrence pas garanti. En particulier, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas à lui seul un tel droit (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428). Dès lors, le grief est mal fondé et doit être rejeté.
4.
4.1 Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.
Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent lorsque: (a) la société ne reçoit aucune contre-prestation ou pas de contre-prestation équivalente, (b) le bénéficiaire acquiert directement ou indirectement (par exemple par l'intermédiaire d'une personne ou d'une entreprise qui lui est proche) un avantage qui n'aurait pas été accordé à un tiers dans les mêmes conditions, ce qui rend la prestation insolite, enfin (c) lorsque le caractère de cette prestation était reconnaissable pour les organes de la société (ATF 131 II 593 consid. 5 p. 607 ss; 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; 115 Ib 274 consid. 9b p. 279).
4.2 Le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés, sauf dispositions légales expresses (telles que celles de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [loi sur la fusion, LFus; RS 221.301], qui n'était toutefois pas encore en vigueur lors de la période fiscale litigieuse).
Les opérations entre les sociétés d'un groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence (principe du "dealing at arm's length"). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que pour la fixation des montants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 2A.346/1992, Archives 65 p. 51/57, StE 1995 B 72.11 no 3 consid. 3b). Les sociétés contribuables sont du reste liées par les actes juridiques qu'elles concluent ainsi que par leur comptabilité.
En particulier, les transactions internationales entre sociétés du même groupe doivent correspondre à ce qui se ferait entre tiers. Même s'il n'est pas toujours facile de déterminer les prix de transfert pour ces opérations au sein d'un groupe, notamment lorsqu'il n'existe pas de marché, ceux-ci ne peuvent être fixés de manière à déplacer un bénéfice d'un Etat dans un autre ou à égaliser les résultats des sociétés. Lorsqu'il existe un marché, les prix de celui-ci sont déterminants (2A.263/2003, Archives 74 p. 660, StE 2004 B 72.13.22 no 42 consid. 2.3; 2A.346/1992, précité, consid. 3b; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 2ème éd., Berne 2004, n. 631).
Lorsque les sociétés concernées ont fixé le prix de leurs transactions, une correction après coup n'est possible que si elle l'est entre tiers. Le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de Coopération et de Développement économiques (OCDE), qui traite à son art. 9 des entreprises associées établies dans deux Etats différents, ne prévoit pas que de telles corrections puissent être effectuées a posteriori (cf. OCDE, Comité des Affaires fiscales, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, vol. I, Introduction, Modèle de Convention, Commentaires, Paris 2000 ss [feuillets mobiles avec mises à jour], ad art. 9). Par ailleurs, il appartient à l'autorité fiscale d'examiner la réalité des prix de transfert dans le cadre du contrôle de la déclaration d'impôt et, au besoin, de les corriger.
Dans la mesure où une société procède a posteriori à de telles écritures, soi-disant correctrices, en diminution de son bénéfice au profit d'une autre société du groupe, alors qu'elle ne le ferait pas à l'égard d'une société tierce, il s'agit en général d'un avantage appréciable en argent accordé à la société apparentée. Cet avantage peut être qualifié de distribution dissimulée de bénéfice s'il est considéré comme acquis par la société mère ou la personne physique actionnaire ou d'apport dissimulé s'il est acquis par une société fille ou représenter successivement les deux - selon la théorie du triangle - si la bénéficiaire est une société soeur ou une autre société apparentée (cf. ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., Berne 2002, p. 318, 321 s.).

5.
5.1 La recourante soutient que l'ajustement des prix litigieux effectué dans ses rapports avec G._____ Ltd correspond à l'augmentation des prix au cours des années 1996, 1997 et 1998. Elle aurait soumis la question à un auditeur indépendant, BDO Spencer Steward Chartered Accountants SA, au Cap (Afrique du Sud), dont elle produit le rapport. Les prix ajustés seraient de "justes prix", des "prix objectifs excluant toute évasion fiscale", conformes au but de l'art. 9 de la Convention entre la Confédération suisse et la République d'Afrique du Sud en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclue le 3 juillet 1967 (RS 0.672.911.81). La recourante en veut pour preuve que, sans l'ajustement, elle aurait réalisé durant l'exercice 1997 un bénéfice net de 11,3% de son chiffre d'affaires, ce qui représenterait une marge nette "tout à fait insolite" pour une entreprise active dans le commerce international des vins. Au demeurant, l'ajustement aurait permis d'éviter que G._____ Ltd ne doive déposer son bilan et constituerait ainsi un acte de gestion normal au sein d'un groupe de sociétés. Enfin, le procédé utilisé pour l'ajustement n'aurait rien d'insolite, quand bien même les factures ne comportaient
aucune mention indiquant leur caractère provisoire: celles-ci auraient été "établies d'après des données habituelles et corrigées en fin d'exercice".
5.2 Lorsqu'elle tente d'établir que les prix des vins sud-africains sont montés entre 1996 et 1998 et étaient supérieurs aux prix pratiqués avec G._____ Ltd, la recourante n'indique pas si les vins achetés à cette dernière étaient de la même qualité que ceux auxquels elle les compare. Quoi qu'il en soit, à supposer que la hausse soit avérée, on peut partir de l'idée que la recourante en avait connaissance et qu'elle a préféré traiter avec G._____ Ltd à des prix plus bas, ce qu'elle aurait fait aussi avec un tiers - du moment que cela était conforme à ses intérêts -, si elle le pouvait. En revanche, la recourante n'avait pas de raison de revenir sur ces prix après coup, rien dans ses relations contractuelles avec G._____ Ltd ne l'y obligeant. Quant au rapport de BDO Spencer Steward Chartered Accountants SA, il est daté du 28 mai 1999 et ne peut par conséquent avoir joué de rôle dans la décision d'accepter la facture complémentaire du 31 décembre 1997. En outre, le fait que la recourante a admis l'ajustement litigieux, en prenant à sa charge la plus grande partie de la perte de G._____ Ltd, apparaît insolite, car celle-là n'aurait pas agi de la sorte à l'égard d'un tiers. L'ajustement a eu pour effet de réduire sa marge
brute dans une mesure importante: celle-ci est passée de 33,16% - niveau correspondant aux marges dégagées durant les exercices 1993 à 1996 (comprises entre 33,52% en 1996 et 38,97% en 1995) - à 22,17% (cf. rapport de l'expert du Service cantonal des contributions du 5 juillet 1999, p. 3).
Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que tous les éléments caractéristiques d'une prestation appréciable en argent sont en l'espèce réunis. Il n'est pas nécessaire d'examiner plus avant s'il s'agit d'une distribution dissimulée de bénéfice ou d'un apport dissimulé, car, dans l'un et l'autre cas, le montant de 1'389'973 fr. doit être réintégré dans le bénéfice imposable de la recourante, duquel il a été soustrait.
6.
Les considérants qui précèdent conduisent, pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. En tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal, le recours est irrecevable.
Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la représentante de la recourante, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 19 avril 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: