

Fribourg International

Association de sociétés internationales

Conférence – Fiscalité

Jeudi 23 septembre 2004

par Me Daniel Schafer

Zürich
Genève
Fribourg
Lausanne

lère partie: Aspects juridiques et fiscaux des commissions (pots-de-vin)

- 1. Remarques introductives**
 - 1.1. Développements au niveau international**
 - 1.2. Développements au niveau interne**
- 2. Aspects de droit pénal**
- 3. Aspects de droit civil**
- 4. Aspects de droit fiscal**
- 5. Conseils / Mesures à prendre**

1. Remarques introductives (I)

1.1. Mesures d'ordre international

- **Essentiellement au niveau de l'OCDE:**
 - **Convention du 17 décembre 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales**
 - **Ratification / Mise en œuvre des volets « droit pénal » et « droit fiscal » / Surveillance mutuelle / Lancement de la phase 2**
- **Egalement d'autres tentatives, par ex. ICC, Conseil de l'Europe**

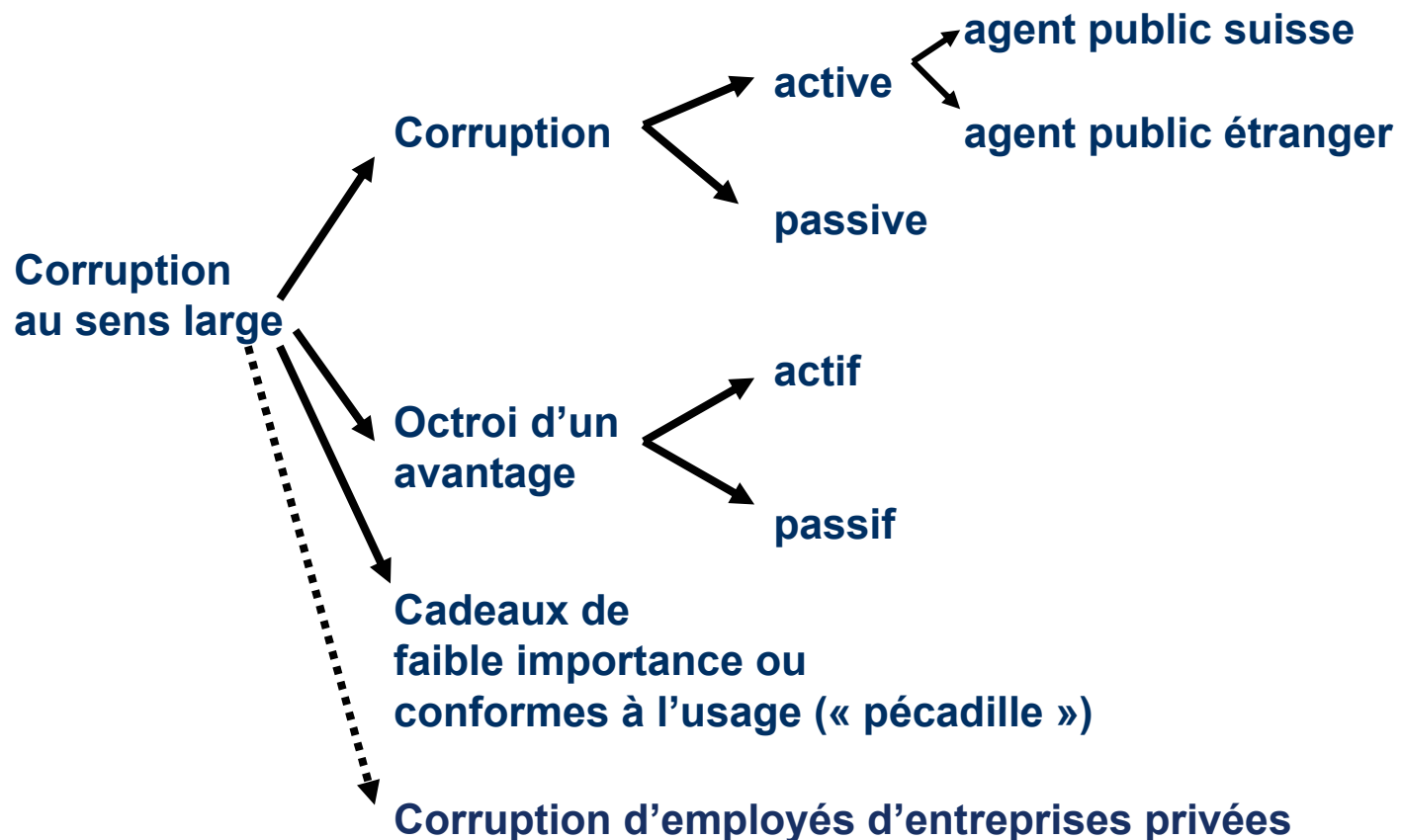
1. Remarques introductives (II)

1.2. Mesures d'ordre interne

- Révision des dispositions pénales sur la corruption (e.e.v. 01.05.2000)
- Nouvelles dispositions fiscales relatives à la non-déductibilité des commissions secrètes à des agents publics suisses ou étrangers (e.e.v. 01.01.2001)
- Nouvelle disposition en matière de compétence centralisée de procédure en faveur de la Confédération en relation avec le crime organisé (e.e.v. 01.01.2002)
- Introduction de dispositions pénales sur la responsabilité des personnes morales (e.e.v. 01.10.2003)
- Mesures d'ordre politique: seco/OFJ/DFAE (Brochure)

2. Aspects de droit pénal (I)

1. Dispositions pénales applicables (art. 322ter ss CP)



2. Aspects de droit pénal (II)

2. Eléments constitutifs (d'un point de vue actif)

- Offrir, promettre ou octroyer (intentionnellement)
- Un avantage indû
- A un agent public (appartenance institutionnelle ou fonctionnelle en tant que fonctionnaire ou exercice d'une activité en tant que mandataire public, i.e. en vertu d'une délégation de pouvoir)
- Pour:
 - a) qu'il exécute un acte contraire à son devoir ou dépendant de son appréciation (corruption au sens étroit), ou
 - b) Qu'il accomplisse les devoirs de sa charge (octroi d'un avantage).

2. Aspects de droit pénal (III)

3. Sanctions pénales à l'encontre des personnes physiques

a) Corruption (active et passive)

- Qualifiée de crime (blanchiment d'argent possible - art. 305 bis CP)
- Réclusion pour 5 ans au plus ou
- Emprisonnement (soit 3 jours au moins)
- Sursis possible si la peine privative de liberté n'excède pas 18 mois

b) Octroi d'un avantage (actif et passif)

- Qualifié de délit
- Emprisonnement (soit 3 ans au plus, sursis possible) ou
- Amende (max. CHF 40'000.--)

2. Aspects de droit pénal (IV)

4. Sanctions pénales à l'encontre des personnes morales

- Art. 100^{quater} et 100^{quinquies} CP
- Punissabilité indépendante (i.e. cumul possible) si:
 - Une infraction (corruption/octroi d'un avantage) est commise et
 - L'entreprise n'a pas pris toutes les mesures d'organisation raisonnables et nécessaires pour l'empêcher
- Sanction: amende jusqu'à CHF 5 millions



5. Corruption d'employés d'entreprises privées

- Complicité de gestion déloyale (art. 158 et 25 CP) ou même concurrence déloyale (art. 4 lit. b LCD)
- Dimension morale (y. c. publicité, atteinte à l'image)
- Conséquences de droit civil (voir ci-après)

3. Aspects de droit civil

1. Etats de faits possibles

- Corruption d'un agent public (cf. ATF 129 III 320)
- Pots-de-vin à un représentant d'une entreprise privée:
 - **Vente à une société étrangère de biens d'une valeur de CHF 100.-- pour un prix de CHF 110.-- (contrat de base), suivie d'une ristourne de CHF 10.-- à un organe de ladite société (pot-de-vin)**

2. Risques (droit suisse)

- Nullité *ab initio* du pot-de-vin
- Nullité, resp. annulabilité du contrat de base (*ex nunc, ex tunc*) ?
 - Analyse au cas par cas (agent public; privé; unité économique)
 - Moyens de droit possibles:
 - Contrariété aux mœurs ?
 - Abus du pouvoir de représentation ?
 - Vices de consentement (erreur, dol) ?
- Quid des contrats soumis au droit étranger ?

4. Aspects de droit fiscal (I)

1. Impôts directs



Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics (suisses ou étrangers), ne font pas partie des charges justifiées commercialement.

- Art. 59 al. 2 LIFD, art. 25 al. 1bis LHID, art. 101 al. 2 LICD
- Signification:
 - Couvre la corruption d'agents publics au sens de l'art. 322^{ter} CP, qu'ils soient suisses ou étrangers
 - Couvre l'octroi d'un avantage au sens de l'art. 322^{quinquies} CP, mas uniquement si les bénéficiaires sont des agents publics suisses

4. Aspects de droit fiscal (II)

2. Appréciation:

- N'exige pas une poursuite, respectivement une condamnation pénale (= difficulté pratique évidente)
- N'empêche pas la déductibilité des pots-de-vin dans tous les autres cas (y. c. l'octroi d'avantage à des agents publics étrangers), pour autant:
 - a) qu'ils soient justifiés commercialement
 - b) que les noms et fonctions des bénéficiaires soient mentionnés
 - c) que les circonstances du paiement soient documentées (But: combattre les prestations appréciables éventuelles; cf. **Impôt anticipé**)

3. Portée pratique:

- Responsabilité nouvelle des autorités de taxation
- Quid de l'obligation de dénoncer ?
- Circulaire AFC en préparation (cf. Manuel OCDE)

4. Aspects de droit fiscal (III)

4. TVA:

- Prestation de service immatérielle (// avec « Finder's fees » ?)
- Localisation au lieu du destinataire selon l'art. 14 al. 3 LTVA
- PS imposable (même si illégal ! Cf. pratique du « chanvre »)
- Assujettissement obligatoire éventuel du prestataire domicilié en CH
- Déclaration obligatoire de l'importation des prestations de service fournies par des prestataires à l'étranger (en soi non problématique, sauf si REDIP)

5. Conseils / Mesures à prendre

- Prise de conscience nécessaire vu les risques auxquels on s'expose, en Suisse comme à l'étranger (civil, pénal et fiscal)
- Examen du mode de fonctionnement de l'entreprise en Suisse et à l'étranger
- Décision de principe = Politique d'entreprise
- Adoption d'un code de conduite plus ou moins contraignant (ex. Nestlé, ABB, Novartis)
- Information au et formation du personnel en Suisse et à l'étranger
- Procédure interne (que faire en cas de confrontation avec la corruption ?)
- Définition des cadeaux usuellement admis
- Sanctions (résiliation des rapports de travail par ex.)

2ème partie: TVA & activité internationale

Objectif: **Rappel de quelques pièges à éviter dans le cadre d'une activité internationale**

I. Remarques introductives / Rappel du système

II. Cas d'illustration

II. Remarques introductives / Rappel

- TVA = Impôt général sur la consommation
- Frappe la valeur ajoutée par les différentes étapes d'une chaîne de production, respectivement de distribution
- Assujettissement permet la déduction de l'impôt préalable (DIP)
- Assujettissement obligatoire (art. 21) ou volontaire (art. 27)
- Système vise la neutralité concurrentielle
- Obligation de transfert de la charge d'impôt
- Principe de l'auto-taxation (avec contrôle subséquent par l'administration)
- Exigences formelles très élevées (factures, preuve, etc.)

II. Cas d'illustration

Aperçu des thèmes traités:

- *Preuve de l'exportation (livraison de biens)*
- *Localisation des prestations de services*
- *Acquisition de prestations de services*
- *Déduction de l'impôt préalable (exigences formelles)*
- *Refacturation de frais*

1. *Preuve de l'exportation au moyen de « faux » documents douaniers (19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA vend des biens d'une valeur de CHF 100 à Etranger SA pour le prix de CHF 110, prix qu'elle fait constater dans les documents douaniers d'exportation.
- Suisse SA ristourne CHF 10 à l'actionnaire de Etranger SA (= versement d'une commission).
- Cas de surfacturation (ou de sousfacturation).

Conséquences:

- Documents douaniers = « faux intellectuel » quant à la valeur des biens.
- La preuve de l'exportation est refusée.
- Livraison imposable ! (TF du 06.03.2001, ASA 70 p. 690 ss)

2. *Preuve de l'exportation au moyen de documents douaniers non-originaux (19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA vend des biens à Etranger SA (exportation).
- Suisse SA exonère la livraison.
- Pour preuve, elle conserve uniquement une copie des documents douaniers.

Conséquences:

- La preuve de l'exportation est (en principe) insuffisante.
- Exigence des documents timbrés en original (20 LTVA; Instructions n° 539).
- Livraison imposable ! (CRC du 29.05.2002, JAAC 66.98)

3. *Exportation éludant le contrôle douanier / Absence de documents douaniers (19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA vend des biens à Etranger SA.
- Bureaux de douane fermés / « Dédouannement » non documenté.
- Suisse SA se prévaut d'une attestation qui n'est pas un document douanier.

Conséquences:

- La preuve de l'exportation est refusée.
- Exportation illégale.
- Exigence des documents timbrés en original (Ins. 539).
- Livraison imposable ! (CRC du 22.11.2002)

4. *Preuve de l'exportation en cas de location à destination de l'étranger (13, 19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA loue à Etranger SA, moyennant rémunération, une machine livrée depuis la Suisse (leasing par ex.), sans prestation d'installation.
- Suisse SA prouve l'exportation au moyen du livret ATA.

Conséquences:

- L'exportation n'est pas prouvée, le livret ATA ne vaut pas document douanier définitif et officiel dans un tel cas (Notice N° 5, § 7.2.2).
- La livraison est réalisée en Suisse, donc imposable !



Si la « machine » est un moyen de transport, exportation impossible = toujours imposable (19 al. 2 ch. 1 LTVA *a contrario*), même si utilisation à l'étranger (sauf si véhicules sur rails ou aéronefs).

5. *Preuve de l'exportation en cas de location, combinée à un contrat d'entreprise (13, 19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA loue à Etranger SA, moyennant rémunération, une construction temporaire (stand de foire par ex.) livrée depuis la Suisse.
- Dans le cadre d'un contrat d'entreprise, il est prévu que la construction est installée sur place auprès de Etranger SA. prestation d'installation.
- Suisse SA prouve l'exportation au moyen du livret ATA.

Conséquences:

- L'exportation est prouvée, le livret ATA suffit dans ce cas (Notice N° 5, § 7.3.).
- La livraison est exonérée !
- Le passavant ou la prise en note à l'exportation serait aussi suffisant.

6. Localisation des prestations de service – Cession de droits (7 et 14 LTVA)

Etat de fait:

- Suisse SA transfère à Etranger SA une gamme de produits, la liste des clients, ainsi que du savoir-faire et l'image de marque (dans le cadre d'un contrat de « franchising » par ex.).

Conséquences:

- Octroi ou cession de droits sur des biens immatériels = prestation de services selon 7 al. 2 LTVA.
- La livraison est « exonérée », car localisée au lieu du destinataire (14 al. 3 ch. 1 LTVA) !
- Preuve (contrat; facture) du siège social étranger du destinataire nécessaire.



Dans la situation inverse (cession des droits par Etranger SA), il y a importation de services sujette à déclaration, même en l'absence d'assujettissement (10 et 24 LTVA) !

7. *Localisation des prestations de service – Management fees (7 et 14 LTVA) (TF du 31.03.2004, StR 04, p. 570)*

Etat de fait:

- Suisse SA fournit un certain nombre de prestations de management (notamment comptabilité, statistiques, publicité, etc...) à une société du groupe, Etranger SA (Variante: à un établissement stable à l'étranger).
- Suisse SA est rémunérée sous forme de « management fees ». Il n'y a pas de contrat.
- **Conséquences:**
- PS immatérielle localisée au lieu du destinataire (14 al. 3 ch. 1 LTVA), donc « exonérée ».
- Preuves requises: moment, genre et volume des PS, nom et adresse siège du destinataire, etc... (évtl. attestation officielle)



Si le destinataire est une société offshore passive, dominée par des ayant-droits économiques situés en Suisse, « Durchgriff » possible! (Brochure n° 14 Finance, § 5.4.)

8. *Acquisition de prestations de service – Facturation et déduction de l'impôt préalable (37 et 38 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert pour plus de CHF 10'000/an des prestations de management (notamment comptabilité, statistiques, publicité, etc...) d'une société du groupe, Etranger SA.
- **Conséquences:**
- Obligation de déclarer l'acquisition des PS imposables (10 et 21 LTVA).
- Si Suisse SA est un contribuable, déduction de l'impôt préalable (DIP) possible si exigences formelles en matière de facturation sont respectées:
 - **Nom et adresse du prestataire étranger;**
 - **Nom et adresse du destinataire suisse;**
 - **Date/période et description (volume et genre) des PS,**
 - **Montant dû. (cf. Communication de la pratique AFC)**

9. *Déduction de l'impôt préalable / Exigences formelles relatives aux factures (37 et 38 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert des services d'un tiers.
- Sur instructions de Suisse SA, le tiers destine sa facture à India Management SA, société de services (comptabilité) du groupe à l'étranger, avec le libellé suivant:

*India Management SA
New Dehli Street, 1455
Bombay R-249848*

Conséquences (TF du 31.03.2003/ 2A.406/2002):

- Violation des règles formelles de 37 LTVA.
- Absence de droit à la DIP ! Si facture payée, pas de correction possible (usage limité de la Form. n° 1550).
- Solution:

*Suisse SA / Fribourg (CH)
p.a. India Management SA
New Dehli Street, 1455
Bombay R-249848*



10. Refacturation

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert de tiers situés en Suisse divers services:
 - Conseils juridiques et fiscaux ;
 - Prestations de publicités ;
 - Analyses de laboratoires ;
 - Prestations de stockage et de service logistique logistique;
 - Prestations de transport en Suisse.
- Suisse SA refacture les frais correspondant aux autres sociétés du groupe à l'étranger, bénéficiaires des services.

Conséquences :

- La marge réalisée par Suisse SA rémunère une PS de management, localisée au lieu du destinataire (14 al. 3 LTVA)
- Les frais refacturés sont soumis à la TVA (représentation indirecte, 11 al. 2 LTVA).
- Leur traitement fiscal dépend de la nature des services en question, examinés individuellement.



Exigences formelles de facturation à respecter!

Questions ?

Zürich
Genève
Fribourg
Lausanne