

# L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant (changement d'attitude de l'Administration fédérale des contributions)

Prof. Dr. iur. Walter Ryser\*

## Table des matières

1	<b>Remarque introductive basée sur un état de fait standard?</b>
2	<b>La pratique appliquée jusqu'ici par l'Administration fédérale des contributions et le changement intervenu</b>
3	<b>Le cadre apparemment restreint du changement</b>
4	<b>Considérations générales concernant la neutralité de la restitution de l'excédent</b>
5	<b>Essai de justification des exceptions</b>
5.1	<b>Premier cas</b>
5.2	<b>Deuxième cas</b>
5.3	<b>Troisième cas</b>
6	<b>Conclusion</b>
7	<b>Quand un «ajustement secondaire» ou une requalification peuvent-ils intervenir et quels sont leurs effets?</b>
	<b>Bibliographie</b>

## 1 Remarque introductive basée sur un état de fait standard<sup>1</sup>?

Dans les relations intercompagnies au niveau international, il arrive que l'Etat A entreprenne un redressement des profits de la société apparentée située sur son territoire (qu'on désignera ici par A-CORP) en raison du fait qu'il estime que le prix de transfert convenu pour une transaction donnée avec une société apparentée du même groupe, située dans l'Etat B (qu'on désignera ici par B-CORP), n'était pas fixé «at arm's length», c'est-à-dire ne correspondait pas à celui qui eût été agréé entre parties non apparentées. Il y aurait donc eu un déplacement injustifié de profit par manipulation des conditions auxquelles la transaction en cause entre ces deux sociétés a été conclue. Si l'Etat A entreprend un redressement, cela implique qu'il estime que A-CORP a enregistré (et déclaré) un profit inférieur à ce qu'il aurait dû être. Le redressement qu'il entreprend (augmentation du profit imposable de A-CORP) vise à appliquer à la transaction en cause un prix de transfert correct. Cette opération est communément appelée un «ajustement primaire». Il résulte de cet ajustement primaire une double imposition économique dès lors que, chez B-CORP, le transfert implicite de profit, dû à l'application d'un prix de transfert trop favorable pour elle, a grossi (injustement) son bénéfice (dûment déclaré) et par conséquent sa charge fiscale. Afin d'éliminer cette double imposition B-CORP demandera à l'Etat B d'entreprendre une révision de sa taxation pour obtenir une diminution symétrique de ses bases d'imposition. Elle sollicitera par conséquent que l'Etat B lui accorde ce qu'on appelle un «ajustement correspondant». Si elle y

\* Avocat, Gümligen

1 Etat de fait typique notamment pour les pays, tels que la Suisse, appliquant le système de l'exemption et non celui du crédit d'impôt pour obvier aux doubles impositions à l'échelon international. En ce qui concerne le problème général on renvoie à l'ouvrage résumant les délibérations d'un séminaire de l'IFA tenu à Toronto en 1994 et publié sous le titre de «Secondary adjustments and related aspects of transfer pricing corrections», KLUVER 1996 et en ce qui concerne plus particulièrement la position de la Suisse en matière d'ajustements consécutifs à des transferts de profits injustifiés au niveau international à WERNER ALTORFER, «Se-

condary adjustment» und Verrechnungssteuer, dans *Das schweizerische Steuerrecht* (Festschrift Zuppinger), Berne 1998, p.547; PETER LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 2<sup>ème</sup> édition, Berne 2000, p.352 et s.; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983, p.209; XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2001, p.166 à 168; WALTER RYSER, *Introduction au droit fiscal international de la Suisse*, Berne 1980, p.98 et s.; LE MÊME, *La restitution de l'excédent*; CONRAD STOCKAR, *Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen*, *Archives de droit fiscal suisse*, vol.54, p.321 et s.

parvient – soit en convainquant l'autorité de taxation compétente, soit en invoquant la convention de double imposition applicable (art. 9 de la Convention modèle OCDE) ou soit encore en demandant l'introduction d'une procédure amiable (art. 25 de la Convention modèle OCDE) – elle obtiendra une réduction équivalente de ses bases d'imposition, donc une réduction de sa charge fiscale et une restitution d'impôt<sup>2</sup>. Dans cette situation, la double imposition au niveau des impôts directs est éliminée. Cependant il n'en reste pas moins qu'une disparité se produit alors entre le bilan fiscal (dûment corrigé) de B-CORP et son bilan commercial qui, lui, continue d'enregistrer *l'excédent de profit (qu'on désignera ici par le terme «excédent») équivalent à l'ampleur de l'ajustement correspondant octroyé*. Comme l'autorité fiscale de l'Etat B a reconnu (par l'octroi de l'ajustement correspondant) que cet excédent ne faisait pas partie du profit imposable de B-CORP, sa restitution à A-CORP doit pouvoir se faire en neutralité fiscale, autrement dit une correction comptable rétrospective, selon laquelle la transaction en cause se refléterait désormais dans les livres au prix de transfert admis comme correct tant par l'Etat A que par l'Etat B, devrait être admise sans conséquence fiscale ultérieure (diminution du profit dans la comptabilité commerciale correspondant à l'excédent avec, par exemple, écriture de crédit parallèle en faveur de A-CORP). Une telle correction revenant à une «restitution» de l'excédent à A-CORP peut être appelée un «ajustement restituitif» ou «ajustement de concordance» («conforming adjustment» pour utiliser cette expression ayant cours aux Etats-Unis)<sup>3</sup>.

## 2 La pratique appliquée jusqu'ici par l'Administration fédérale des contributions et le changement intervenu

Dans la pratique de l'Administration fédérale des contributions (Afc), cette restitution de l'excédent et l'ajustement restituitif qu'elle entraîne étaient considérés jusqu'ici comme constituant une distribution de profit (puisque faisant diminuer le profit selon la comptabilité commerciale non encore corrigée), distribution dé-

clenchant le prélèvement de l'impôt anticipé (ci-après l'IA). C'est ici qu'intervient la nouveauté: Selon la Praxis der Bundessteuern, II<sup>ème</sup> partie, ad VStG Art. 4, Abs. 1, lit. b (264), la restitution ne serait apparemment plus considérée désormais comme l'octroi d'une prestation appréciable en argent, d'où renonciation au prélèvement de l'IA. Ce changement se base sur un avis de droit interne non publié sur les considérants duquel il n'est dès lors guère possible de se prononcer. On se félicite bien entendu de ce changement. Mais il convient néanmoins d'examiner la chose d'un peu plus près.

## 3 Le cadre apparemment restreint du changement

Si l'on s'en remet au texte publié dans la Praxis der Bundessteuern l'impression se dégage que la renonciation au prélèvement de l'IA ne s'appliquerait en cas de restitution de l'excédent que lorsque la double imposition économique engendrée par le redressement effectué dans un autre Etat avait son origine dans une contestation sur le prix de transfert des opérations en cause et qu'un accord sur le prix de transfert correct aurait été obtenu dans une procédure amiable. En effet l'Afc entendraient maintenir l'imposition au niveau de l'IA

- dans la mesure où la filiale suisse (B-CORP) dédommage sa société mère (A-CORP) pour les impôts supplémentaires (rappel d'impôt, Nachsteuern) que l'ajustement primaire engendre chez cette dernière, car B-CORP n'a aucunement l'obligation d'assumer des dettes de A-CORP,
- dans les cas ne concernant pas le thème des prix de transfert mais visant la question de l'*attribution* d'un profit réalisé par la société suisse (B-CORP) et lui appartenant (comme par exemple dans l'affaire jugée par le Tribunal fédéral le 5 avril 1984, Archives vol. 53, p. 278),
- dans les cas où la procédure amiable n'a pas abouti à un accord sur le prix de transfert.

2 On ne s'arrête pas ici à toutes les questions de procédure, notamment celles permettant de suspendre le cours des délais de prescription, celles de la coordination entre niveau des impôts fédéraux et cantonaux, celles du degré de participation à des pourparlers au stade des procédures amiables, etc.

3 Plusieurs spécialistes, dont l'Afc ou ALTORFER, désignent cette opération comme constituant un «ajustement secondaire». OBERSON la considère également comme «ajustement secondaire» mais uniquement lorsque la restitution serait fiscale-

ment neutre. LOCHER utilise cette expression pour désigner tant «l'ajustement restituitif» que le véritable «ajustement secondaire». La confusion règne donc sur la signification de cette notion. Mais la signification attribuée par ces spécialistes à cette expression «d'ajustement secondaire» ne correspond guère avec sa définition selon le commentaire de la Convention modèle OCDE ni au langage utilisé aux Etats-Unis et dans les nombreux pays qui s'en inspirent. On y reviendra par la suite.

#### 4 Considérations générales concernant la neutralité de la restitution de l'excédent

La position, jusqu'ici adoptée par la Suisse – fort critiquée d'ailleurs – puise probablement ses racines dans le fait que des disparités bien connues existent dans la détermination de ce qui constitue, d'une part, le profit imposable d'une société résidente au niveau des impôts directs et, d'autre part, le profit distribuable sujet à l'imposition au niveau de l'IA<sup>4</sup>. Cette position tient probablement aussi au fait qu'en matière d'IA l'administration est plus encline à se référer à la comptabilité commerciale et donc à invoquer l'opposabilité des comptes (formelle *Massgeblichkeit*) lorsqu'il s'agit de préserver le substrat fiscal potentiellement sujet au prélèvement de l'IA<sup>5</sup>. Mais l'existence de ces disparités permet-elle toujours d'écarter la possibilité d'un ajustement entre bilan fiscal et bilan commercial en neutralité d'imposition? Cela serait peu convaincant. On sait que chaque fois que le fisc entreprend une correction des comptes en raison du fait que certaines écritures violent les principes du droit comptable (par exemple réévaluations d'actifs suivies d'amortissements entrepris sur une base exagérée) la modification implicite du bilan fiscal peut parfaitement être suivie d'une adaptation correspondante des comptes commerciaux (erronés) en toute neutralité<sup>6</sup>. Après un redressement de profits entrepris par le fisc, il en va de même pour rétablir la concordance entre bilan fiscal et bilan commercial. Qu'en est-il lorsqu'on passe à l'échelon international et qu'il s'agit d'examiner les suites à donner, pour une société suisse, à un ajustement primaire entrepris auprès d'une société étrangère apparentée? Existe-t-il des motifs solides justifiant le refus d'un rétablissement de la concordance ou sa limitation à des cas particuliers? Lorsque la même administration reconnaît – pour quelque raison

que ce soit et quelle que soit la procédure engagée – qu'une part du profit enregistré en comptabilité commerciale par la société suisse doit être exclue de ses profits imposables au plan des impôts directs car ne lui étant pas légitimement attribuable, il n'existe aucune raison de traiter cette part comme étant néanmoins distribuable. Il ne s'agit en effet pas alors d'un cas d'exemption d'un afflux reçu à bon droit par la société (comme le serait le profit d'un établissement stable étranger ou une subvention), au seul niveau des impôts directs. Une modification du bilan fiscal s'ensuit évidemment et on cherche en vain une raison valable pour ne pas admettre une harmonisation correspondante de la comptabilité commerciale en neutralité fiscale. Aucune restriction légale ne peut être invoquée pour interdire un tel réajustement comptable en franchise d'impôt: aucun cloisonnement dans le temps (comme lorsque certaines déductions ne sont pas admises fiscalement pour les impôts directs), ni aucune règle d'exemption, ni non plus aucune requalification soutenable en tant que mise de fonds d'un actionnaire ne peut justifier la rémanence de la disparité entre bilan fiscal et bilan comptable. Continuer de considérer que le bilan commercial – présentant un profit augmenté par une parcelle de profit excessif reconnue non attribuable à la société – ne saurait être remis en concordance avec le bilan fiscal sans que la diminution consécutive des fonds propres en comptabilité n'entraîne le prélèvement de l'IA reviendrait précisément à supposer que le profit non légitimement obtenu par la société (c'est-à-dire l'excédent) aurait déjà pu être requalifié en une mise de fonds voulue par la société étrangère ayant fait l'objet de l'ajustement primaire<sup>7</sup>. Mais une telle supposition sous-entendrait l'existence et l'expression d'une volonté allant dans ce sens de la part de cette société. Or l'admission de l'existence d'une telle volonté est clairement mise en échec lorsque

4 Le profit exempt d'un établissement stable étranger échappe à l'imposition en Suisse au niveau des impôts directs mais augmente le profit imposable au niveau de l'IA. Il en va de même d'une subvention si elle n'est pas entièrement consommée par des frais déductibles correspondants. Une perte reportée de plus de sept ans peut être compensée avec des profits ultérieurs, mais elle ne diminuera pas le profit imposable alors qu'elle diminue le profit distribuable restant, etc. Une mise de fonds de la part des actionnaires ne constitue pas du profit imposable, cependant le fait qu'elle soit créditée à un compte de réserves la mute en fonds propres sujets à l'IA lors d'une distribution. Un autre exemple de cette absence de consistance est repérable dans l'octroi prévu de revalorisations d'actifs se reflétant dans la constitution de réserves «défiscalisées» à la suite de l'imposition rétrospective de réserves latentes en raison de l'inobservation du délai de blocage selon le projet de la loi sur la fusion, réserves qui resteraient néanmoins imposables au niveau de l'IA (et par conséquent du bénéficiaire) lors d'une distribution subséquente. Il y aurait donc requalification d'un profit dû à une

dissolution de réserve en apport implicite. On laisse évidemment de côté ici les controverses relatives à l'imposition inadmissible au niveau de l'IA de restitutions de mises de fonds inscrites à des comptes de réserve.

5 Elle pourrait peut-être aussi être une allusion au fait que de l'avis de l'Afc les cas d'imputation à une société mère étrangère ou à ses actionnaires de bénéficiaires ou de parts de bénéficiaires réalisés par une société suisse mais non encore distribués sont considérés comme situés en dehors du domaine des réajustements de profits intercompagnies ou de cas de doubles impositions inadmissibles.

6 WALTER RYSER, La neutralité fiscale de l'acte correctif rétrospectif, *Steuernrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Cagianut, Berne 1990, p. 164 et s.

7 Supposition qui impliquerait l'affirmation d'un éventuel fait générateur du timbre d'émission, s'agissant d'une société suisse.

ladite société demande la restitution de l'excédent et que la société suisse entreprend à cet effet la coordination de son bilan fiscal et de son bilan commercial<sup>8</sup>. L'Afc apparemment admet enfin les conséquences de ce raisonnement dans son principe, mais refuse de les appliquer aux cas d'exception mentionnés ci-devant. Peut-on justifier une telle limitation?

## 5 Essai de justification des exceptions

### 5.1 Premier cas

Le premier cas concerne la prise en charge par une société suisse des impôts supplémentaires (rappel d'impôt) entraînés par l'ajustement primaire effectué auprès de la société apparentée étrangère. Il est clair que la restitution de l'excédent à cette société apparentée est aussi destinée à financer la charge d'impôt causée par le réajustement de ses bases d'imposition. Peu importe d'ailleurs à quel but cette société apparentée destine la restitution de l'excédent: dans la mesure où l'excédent – c'est-à-dire la parcelle de profit que les autorités suisses considèrent comme n'étant pas légitimement attribuable à la société suisse et donc ne faisant pas partie de son bénéfice imposable – est restitué, il ne saurait conserver au niveau de l'IA son caractère de bénéfice distribuable. La restitution doit donc rester neutre également au niveau de l'IA. Si par contre les autorités suisses n'ont pas accordé d'ajustement correspondant, la prise en charge par la société suisse de la part d'impôts supplémentaires dus par la société étrangère n'a rien à voir avec la restitution en neutralité d'un excédent et peut dès lors donner lieu à une qualification d'octroi de prestation appréciable en argent à la société apparentée étrangère.

### 5.2 Deuxième cas

Le deuxième cas pose des problèmes plus délicats. On nous dit que la restitution ne devrait pas pouvoir se faire en neutralité fiscale, lorsqu'il s'agirait d'un «profit attribué» (zugerechneter Gewinn) à la société suisse (dans le

cadre d'un groupe de sociétés) qui n'aurait pas sa cause dans des opérations appartenant au domaine des prix de transfert et on renvoie à l'arrêt Koch Oil précité. Que faut-il en penser? D'abord, il faut observer que tout transfert de profit entre compagnies apparentées revient implicitement à une attribution de profit. Ensuite, dans le cas d'espèce auquel référence est faite, la cause des opérations correctives se situait bel et bien dans le domaine des prix de transfert, ce que semble oublier l'Afc<sup>9</sup>. Il est vrai qu'il n'y avait probablement pas eu du côté des autorités fiscales américaines un véritable ajustement primaire, mais que la correction intervenue initialement chez la société mère américaine avait plutôt été le résultat d'un «set-off»<sup>10</sup>, opération entrant elle aussi dans le champ des réajustements causés par des prix de transfert probablement incorrects et dès lors risquant de ne pas être reconnus par l'autorité compétente de taxation. De plus, il est vraisemblable que la société mère avait entrepris ensuite un ajustement corrélatif<sup>11</sup>. Par la suite la société mère a désiré obtenir matériellement la restitution du profit excessif apparaissant comme injustifié dans les mains de la filiale suisse. On peut certes discuter sur les mérites du chemin emprunté par la société mère pour obtenir cette restitution. Néanmoins, ce qui est décisif dans l'appréciation de cet état de fait est que les autorités fédérales ont pu être convaincues que le profit dont la restitution était demandée n'était légitimement pas attribuable à la société suisse. L'ancienne Direction principale de l'impôt fédéral direct a donc accordé un ajustement correspondant et a, en fait, réduit d'autant les bases d'imposition de la société suisse et restitué (par compensation avec des impôts futurs) l'impôt initialement perçu sur l'excédent (au sens propre de ce terme, tel qu'utilisé dans le présent article). Cela étant, prendre prétexte qu'il y aurait eu une «attribution» de profit et non une correction d'un transfert injustifié de profit pour tenter de valider le prélèvement de l'IA sur la restitution devient plutôt aberrant.

Il est vrai que la Suisse a exprimé une réserve au sujet de l'al. 2 de l'art. 9 de la Convention modèle OECD et qu'elle n'inclut pas cet alinéa dans ses conventions. Ceci ne signifie aucunement qu'elle s'oppose à tout ajuste-

8 Ce n'est que si la disparité entre bilan fiscal et bilan commercial persiste et que l'excédent n'est pas restitué qu'une qualification en mise de fonds de la conservation (sans cause) de l'excédent pourrait être justifiée: c'est ici que pourrait intervenir ce qu'on appelle un «ajustement secondaire». Voir plus loin.

9 Quant à l'état de fait, voir le résumé contenu dans RYSER, «La restitution de l'excédent» en p. 474 et s.

10 On rappelle ici qu'un «set-off» est une opération compensatoire destinée à remédier à l'utilisation de prix de transfert

probablement discutables en vue d'aboutir à un résultat similaire à celui qu'aurait entraîné l'application de prix de transfert corrects. Elle intervient en principe avant le dépôt de la déclaration fiscale.

11 Comme on le sait, l'ajustement corrélatif est celui qu'entreprend une société mère située dans un Etat pratiquant le système du crédit d'impôt pour obvier à la double imposition au plan international. Il consiste à diminuer de manière congruente l'ampleur du profit de la filiale étrangère pour l'établissement de la base de calcul du crédit d'impôt qu'on va faire valoir.

ment correspondant: la pratique le prouve abondamment. En fait le recours à l'article 9 al. 1 implique que la Suisse considère cette norme comme marquant de la part des Etats contractants un consensus quant à l'acceptabilité d'une délimitation correcte des profits entre sociétés apparentées, ce qui, à nouveau, sous-entend une intention de coopération lors de la détermination d'une telle délimitation correcte. Cette intention se reflète d'ailleurs dans la reprise des données de l'art. 25 de la Convention modèle concernant la procédure amiable. Il s'agit là d'une attitude parfaitement en harmonie avec les principes constitutionnels garantissant une imposition selon la capacité contributive. Cette attitude réclame également que l'élimination ou la réduction des doubles impositions entre entreprises apparentées dues à des causes autres que l'application de prix de transfert incorrects (au sens strict) ne saurait être totalement ignorée. On sait que l'art. 9 al. 1 peut aussi s'appliquer lors de l'utilisation de la méthode du partage de bénéfices (profit split method) ou à des requalifications d'intérêts sur du capital propre dissimulé. On peut tout aussi bien imaginer que des doubles impositions économiques entre sociétés apparentées pourraient être dues à des cas où l'un des Etats calcule le profit de la société située dans sa juridiction selon des normes forfaitaires (notional profit) – comme cela se fait en Suisse pour des sociétés de service – dépassant la rémunération correcte versée par l'autre société ou encore être dues, par exemple, à l'application de la pratique du 50%, alors que les frais facturés à bon escient à la société apparentée excèdent cette fraction ou que les obligations contractuelles légitiment une marge de profit inférieure. Dans de telles circonstances, l'obligation implicite dérivant de l'art. 9 al. 1 de rechercher une délimitation correcte des profits ne saurait être complètement rejetée. Il est parfaitement possible que l'autorité de taxation puisse être convaincue de la justification d'une correction aboutissant en fait à l'équivalent d'un ajustement correspondant, donc à une réduction des bases d'imposition au niveau des impôts directs. Dans un tel cas il n'y aurait aucune raison valable de ne pas accepter un ajustement équivalent de la comptabilité commerciale en neutralité fiscale aussi au niveau de l'IA. L'élément décisif est le fait de savoir si et dans quelle mesure l'autorité suisse compétente reconnaît qu'une partie du profit enregistré par la société suisse ne lui est pas légitimement attribuable et qu'on en demande la restitution.

### 5.3 Troisième cas

Le troisième cas pose aussi problème. La restitution de l'excédent ne serait neutre au niveau de l'IA, nous dit-on, que si un accord avait été obtenu dans une procédure amiable. Que faut-il comprendre par un tel accord?

Rappelons d'abord qu'un ajustement correspondant (abolissant ou réduisant la double imposition économique) peut être accordé sans qu'une procédure amiable ait nécessairement été engagée. Cela se produira notamment lorsque la taxation de la société suisse demandant l'ajustement n'est pas encore passée en force. Toutefois comme le plus souvent la taxation est déjà définitive le recours à la procédure amiable devient indiqué pour l'obtention d'un motif de révision. Cependant la procédure n'aboutit pas toujours à l'élimination totale de la double imposition économique. Il y a peut-être agrément sur le principe mais non sur l'étendue de la correction adéquate. Y a-t-il alors accord ou désaccord pour juger si l'exception à une imposition au niveau de l'IA s'applique en cas de restitution? Le bon sens voudrait que l'exception ne puisse être invoquée que «dans la mesure» où un accord n'a pas été obtenu. De plus, comme il est parfaitement possible qu'un ajustement correspondant ou une mesure corrective équivalente intervienne sans qu'il ait été fait recours à une procédure amiable, l'exception, reformulée comme on vient de la suggérer, ne devrait s'appliquer que dans les cas où une procédure amiable a effectivement été introduite. Autrement dit cette exception – si elle était maintenue – devrait laisser le champ libre pour les autres cas où l'ajustement est intervenu sans l'aide de la procédure amiable.

## 6 Conclusion

Les exceptions ne se justifient guère. En fin de compte on aboutit à la conclusion suivante: Lorsqu'au plan international et en présence d'une convention préventive de la double imposition il s'agit d'éliminer ou réduire une double imposition économique entre sociétés apparentées liée à un problème de délimitation correcte de leurs profits respectifs, chaque fois qu'une autorité suisse compétente (soit fédérale, soit cantonale agissant en matière d'impôt fédéral direct) accorde une correction à la société suisse allant dans le sens d'une réduction de son profit imposable (ajustement correspondant au sens propre ou ajustement ayant le même effet), la restitution de l'excédent doit rester neutre également au niveau de l'IA.

## 7 Quand un «ajustement secondaire» ou une requalification peuvent-ils intervenir et quels sont leurs effets?

Revenons à l'état de fait de départ typique décrit au chiffre 1 ci-devant. Dans la mesure où B-CORP a obtenu un ajustement correspondant, l'excédent est détenu par elle sans cause légitime. La conséquence la plus fré-

quente est que A-CORP en demandera la restitution, restitution qui – comme l'Afc le reconnaît désormais en principe – doit rester neutre aussi au niveau de l'IA. Cependant si, pour une raison ou une autre A-CORP ne demande pas cette restitution comment alors analyser la situation qui en résulte? C'est ici, et ici seulement, qu'intervient l'éventuel ajustement secondaire dû à une requalification du maintien dans les mains de B-CORP de l'excédent. C'est ici que peut être admis<sup>12</sup> que A-CORP désire véritablement que B-CORP conserve l'excédent. Si A-CORP est la maison mère de B-CORP et que cette dernière est une société suisse, alors on en tirera la conclusion qu'il y a eu mise de fonds de l'actionnaire, déclenchant en principe le timbre d'émission. Dans le cas inverse, à savoir si A-CORP était une filiale étrangère de B-CORP (société mère suisse) et que B-CORP ne devait pas restituer le profit excédentaire que l'opération lui aurait procuré, alors l'Etat A pourrait requalifier l'absence d'une restitution comme impliquant une distribution de profit et – au besoin – prélever un impôt à la source. Parallèlement B-CORP pourrait alors demander que l'excédent soit requalifié de «profit opérationnel» en «rendement de participation», réclamer la restitution ou l'imputation de l'éventuel impôt étranger à la source prélevé sur l'excédent non restitué et revendiquer la réduction pour participation pour le montant en cause (si les délais pour le dégrèvement ou la révision ne sont pas écoulés)<sup>13</sup>.

## Bibliographie

ALTORFER WERNER, «Secondary adjustment» und Verrechnungssteuer, dans *Das schweizerische Steuerrecht* (Festschrift Zuppinger), Berne 1998, p. 547 et s.

IFA, *Secondary adjustments and related aspects of transfer pricing corrections*, Kluwer 1996

LOCHER PETER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 2<sup>ème</sup> édition, Berne 2000

OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2001

RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983

RYSER WALTER, *Introduction au droit fiscal international de la Suisse*, Berne 1980

- La neutralité fiscale de l'acte correctif rétrospectif, *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Cagianut, Berne 1990, p. 164 et s.
- La restitution de l'excédent après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées, *Archives de droit fiscal suisse*, vol. 53, p. 465 et s. (cité «La restitution de l'excédent»)

STOCKAR CONRAD, *Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen*, *Archives de droit fiscal suisse*, vol. 54, p. 321 et s.

12 On pourrait imaginer que A-CORP doive être requise de confirmer cette intention ou à la rigueur établir une présomption de l'existence d'une telle intention si la restitution n'intervient pas dans un certain délai.

13 On renonce à analyser les conséquences d'un ajustement secondaire lorsque les sociétés en jeu sont des sociétés sœurs, le thème principal étant de délimiter ce qu'est l'ajustement secondaire et de se concentrer sur la neutralité de la restitution de l'excédent.