



**Damien Hottelier**

**Le traitement de la preuve en matière fiscale  
à la lumière des prestations appréciables en  
argent**

**Mémoire sous la direction du**

**Dr. iur. Jean-Frédéric Maraia**

**13 octobre 2024**

## Résumé

En matière fiscale, il incombe généralement à l'autorité fiscale de prouver les faits augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit prouver ceux qui la diminuent. Cette règle établie, la preuve en matière fiscale repose sur une approche duale : lorsque les faits sont clairs, le fardeau de la preuve devient secondaire et la conviction de l'autorité prévaut. En l'absence de clarté, un mécanisme de présomptions intervient, entraînant un renversement de la charge de la preuve : le contribuable doit alors démontrer l'inexactitude de la présomption. Ce n'est qu'en l'absence de présomption que le fardeau de la preuve est pleinement appliqué.

Ce mécanisme rencontre une limite claire en matière pénale fiscale : le fardeau de la preuve repose alors intégralement sur l'autorité.

Ce système des présomptions naturelles est particulièrement important en matière de prestations appréciables en argent. Ce terme générique vise en particulier les distributions dissimulées de bénéfice sous forme de contre-prestations insuffisantes.

Nous avons démontré que certains indices retenus par les Tribunaux — l'exigence documentaire renforcée en présence d'un élément d'extranéité, la valorisation particulièrement sévères de certaines prestations appréciables en argent, le refus de toute considération d'une véritable récusation et une qualité de proche admise très facilement — bénéficieraient d'ajustements, du respect de la jurisprudence du Tribunal fédéral ou de la prise en compte à leur juste valeur des développements législatifs.

Plus généralement, nous avons surtout démontré que la reprise directe de l'état de fait dans une procédure pénale devait être exclue si l'état de fait n'est pas liquide. En particulier, le système même des présomptions naturelles est à notre sens incompatible avec une condamnation pénale fiscale, laquelle suppose le respect d'un fardeau de la preuve supporté exclusivement par le fisc et ne tolérant pas le renversement du fardeau de la preuve. Il en va de même du refus anticipé des moyens de preuve découlant de ce faisceau d'indices, que nous considérons comme incompatible avec les exigences conventionnelles et constitutionnelles.

## Sommaire

Résumé.....	1
Sommaire.....	2
1. Introduction.....	3
2. La preuve en matière fiscale.....	3
3. La preuve en matière pénale fiscale.....	14
4. Introduction aux prestations appréciables en argent.....	17
5. La preuve fiscale en matière de prestations appréciables en argent.....	22
6. Conclusion.....	42
Table des matières.....	45
Références.....	47
Liste des abréviations.....	52
Déclaration de non plagiat.....	56

## 1. Introduction

Après avoir introduit de manière générale la preuve en matière fiscale et pénale fiscale ainsi que le concept de prestation appréciable en argent, nous examinerons leur application conjointe dans le domaine des impôts directs. Puis, nous développerons un appareil critique centré sur le niveau réel de preuve employé par les Tribunaux cantonaux, dès lors que le Tribunal fédéral ne revoit en principe l'appréciation des faits que sous l'angle très restreint de l'arbitraire. Enfin, nous défendrons la preuve dite complète et démontrerons essentiellement que l'état de fait établi par un faisceau d'indices ne peut être directement repris en matière pénale fiscale.

## 2. La preuve en matière fiscale

### 2.1. Le mécanisme général

La législation fiscale ne prévoit pas de règles extraordinaires s'agissant de la preuve. La jurisprudence a adopté une approche à deux voies<sup>1</sup>, appelée d'ailleurs « *théorie du carrefour* », reprise du droit administratif<sup>2</sup>, qui autorise une appréciation anticipée des preuves lorsque l'état de fait est clair et qui exige, à défaut, une preuve dite « *complète* ».

Celle-ci débute par une appréciation libre des preuves. Si l'autorité n'a pas acquis d'intime conviction, elle se poursuit avec le système des présomptions naturelles, que le contribuable peut — rarement — renverser.

Ce n'est qu'en l'absence de conviction que le fardeau de la preuve s'applique. Celui-ci, inspiré de l'art. 8 CC, implique que l'autorité supporte la preuve aggravant la charge fiscale, alors que le contribuable assume celle la diminuant.

En avril 2024, le Tribunal fédéral a ouvert la voie à un abaissement du degré de preuve exigé dans des domaines spécifiques du droit fiscal, tout en maintenant fermement le solde du cadre<sup>3</sup>.

Cette approche se fonde sur la maxime inquisitoire prévue par le droit harmonisé<sup>4</sup>, laquelle est balancée par l'obligation de collaborer des contribuables<sup>5</sup> ; elle se résume graphiquement comme il suit.

---

<sup>1</sup> R. BAGNOUD, p. 504.

<sup>2</sup> P. ex. ATF 134 I 140 consid. 5.3, d'ailleurs cité dans des arrêts fiscaux à l'ex. de TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012.

<sup>3</sup> TF 9C\_591/2023\* du 2 avril 2024. Cf. *infra* ch. 2.5.2.

<sup>4</sup> Art. 130 al. 1 LIFD et 46 al. 1 LHID. Cf. *infra* ch. 2.2.

<sup>5</sup> Art. 126 al. 1 LIFD et art. 42 al. 1 LHID.

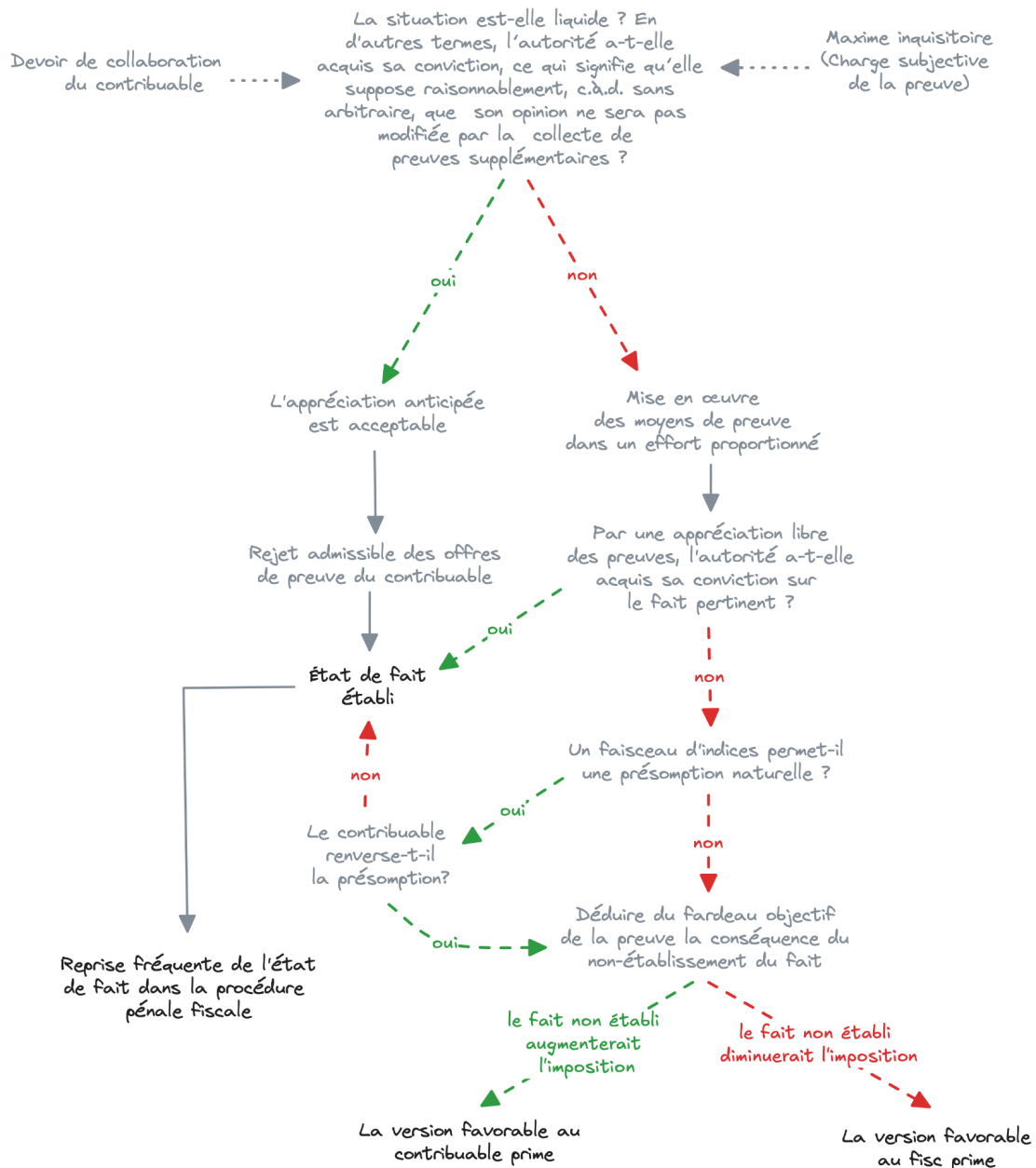


Fig. 1 : fonctionnement schématique de la preuve en matière fiscale.

## 2.2. Les fondements théoriques

Impossible de séparer totalement les maximes de procédure, dont la maxime inquisitoire et l'obligation de collaborer d'un côté, et le fardeau de la preuve de l'autre : ces concepts sont intimement liés<sup>6</sup>. L'art. 123 al. 1 LIFD, qui opère un lien entre la maxime inquisitoire et l'obligation de collaborer, en témoigne, tout comme la similarité de phrasé

<sup>6</sup> ATF 138 V 218 consid. 6.

entre les textes légaux consacrant l'obligation de collaborer du contribuable et ceux fixant la tâche des autorités de taxation<sup>7</sup>.

En principe, l'autorité fiscale, puis le juge par l'effet dévolutif du recours, supporte l'intégralité du fardeau *subjectif* de la preuve, c'est-à-dire la recherche des preuves<sup>8</sup> et l'établissement des faits. Il s'agit de la maxime inquisitoire : l'autorité fiscale doit établir *d'office* les faits pertinents<sup>9</sup> et diriger la procédure d'administration des preuves<sup>10</sup>. Confronté à un plaideur s'inspirant manifestement et maladroitement du droit privé, le Tribunal fédéral a d'ailleurs justement écarté toute notion de maxime inquisitoire *sociale*, la LIFD consacrant une obligation claire d'établissement d'office de l'ensemble des faits<sup>11</sup>.

Ce mécanisme est ainsi prévu par l'art. 123 al. 1 LIFD, qui prévoit que *les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.*

Selon l'art. 42 al. 1 LHID, *le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.* Le deuxième alinéa prévoit que, *sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires.*

Le contribuable est ainsi réduit à un rôle de collaborateur nécessaire ; il peut proposer des moyens de preuve, mais il ne dirige pas leur administration pas plus qu'il n'a de pouvoir d'exiger la mise en œuvre d'un moyen jugé non pertinent<sup>12</sup>.

Le principe d'allégation<sup>13</sup> astreint le contribuable à tout le moins d'expliquer sur quels *faits* il fonde son désaccord<sup>14</sup>. Ce principe général est concrétisé dans les droits cantonaux de manière échelonnée : ainsi, au stade de l'opposition, les cantons prient leur

---

<sup>7</sup> Art. 126 al. 1 LIFD : "*Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.*" et art. 123 al. 1 LIFD : "*Les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.*"

<sup>8</sup> Traduction pratiquement littérale de l'ATF 148 II 285 consid. 3.1.1 i.m. : *Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast.*

<sup>9</sup> TF 2C\_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 7.1 p. ex.

<sup>10</sup> P. ex. dans le droit bernois, l'art. 13 al. 1 et 2 LCRF-BE.

<sup>11</sup> TF 2C\_668/2020 du 22 janvier 2021 consid. 4. La notion de maxime inquisitoire sociale est une maxime inquisitoire atténuée dans le sens d'une protection de la partie faible.

<sup>12</sup> A Zurich, l'art. 125 StG-ZH prévoit que les moyens de preuve proposés par le contribuable sont acceptés dans la mesure de leur pertinence. L'art. 158 al. 4 LI-BE déclare acceptables les moyens de preuve du contribuable pour autant qu'ils "*soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation*". A Genève, la LPFisc-GE a plus ou moins le même mécanisme à son art. 18 al. 2, mais prévoit en sus un droit à l'audition orale à l'art. 18 al. 1. Les autres cantons prévoient plus ou moins le même principe (art. 140 StG-LU p. ex.).

<sup>13</sup> Qu'il faut entendre à notre sens dans son sens alémanique : le « *Rügeprinzip* » se traduit littéralement comme un devoir d'objecter.

<sup>14</sup> TISSOT BENEDETTO A., p. 314.

administration de se contenter d'une simple *mention* des éventuels moyens de preuve<sup>15</sup> — quand bien même le contribuable serait inspiré de prendre les devants, il n'y est pas astreint — alors qu'au dépôt du recours, leur dépôt, subsidiairement leur désignation précise, est exigé<sup>16</sup>.

### 2.3. La théorie dite du carrefour et l'état de fait liquide

Le Tribunal fédéral l'affirme fermement : lorsque l'état de fait est clair, une appréciation anticipée des preuves est parfaitement admissible<sup>17</sup>.

Tel est le cas lorsque l'autorité a acquis sa *conviction*, ce qui signifie qu'elle suppose *raisonnablement*, c'est-à-dire sans arbitraire, que son opinion ne sera pas modifiée par la collecte de preuves supplémentaires<sup>18</sup>. Un état de fait clair — également appelé *liquide* — peut être complexe, mais demeurer néanmoins clair<sup>19</sup>.

Aussitôt sa conviction acquise, l'autorité n'a pas même à administrer les moyens de preuve requis par le justiciable ; le droit d'être entendu de celui-ci est ainsi limité<sup>20</sup>. Cette situation est appelée *théorie du carrefour*<sup>21</sup>, puisque le Tribunal doit prendre acte d'un état de fait liquide ou suivre la voie de la preuve complète.

Un tel exercice est facilité par le système fédéraliste. En effet, l'art. 97 al. 1 LTF prévoit que le recours ne peut critiquer les constatations de fait uniquement si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause.

L'état de fait liquide est réputé complètement établi. Il sera fréquemment purement et simplement repris dans un cadre pénal fiscal. En effet, un état liquide signifie en principe qu'aucune autre explication n'entre sérieusement en ligne de compte.

---

<sup>15</sup> P. ex. à Zurich, l'art. 140 al. 2 StG-ZH exige du contribuable qu'il cite à l'appui de sa réclamation les faits comme qu'il mentionne les moyens de preuve invoqués. Il en va de même à Genève à l'art. 39 al. 2 LPFisc-GE.

<sup>16</sup> À Zurich, art. 147 al. 4 StG-ZH ; à Berne, art. 197 al. 3 LI-BE ; à Genève, art. 49 al. 2 LPFisc-GE.

<sup>17</sup> ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; 2C\_647/2021 du 1er novembre 2021.

<sup>18</sup> Traduction libre d'une partie de l'ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148. La théorie est aussi applicable en matière de TVA. V. TISSOT BENEDETTO A., p. 314.

<sup>19</sup> A l'image de celui dépeint dans TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012, soit des prestations appréciables en argent débattues sur plusieurs dizaines de pages, mais sans que la Haute Cour y voit une entorse à l'appréciation anticipée réalisée par le TAF.

<sup>20</sup> Parmi de nombreux : ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; 141 I 60 consid. 3.3 ; 138 III 374 consid. 4.3.2 ; TF 2C\_112/2020 du 9 juin 2020 consid. 3.1 ; TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 2.2.1.

<sup>21</sup> R. BAGNOUD, 504.

Pour autant, l'autorité devra, de par l'art. 132 al. 2 LIFD, soigneusement motiver sa décision sous l'angle de l'IFD et de l'ICC<sup>22</sup>. Dans ce cadre, les Tribunaux estiment que l'administration doit traiter les offres de preuve pertinentes du contribuable, même sommairement<sup>23</sup>. En revanche, la séparation du droit et des faits n'est pas exigée par la Haute Cour<sup>24</sup>.

#### **2.4. Lorsque l'état de fait n'est pas liquide**

À l'inverse et lorsque le cas n'est pas liquide, le juge administratif doit procéder en trois étapes :

1. appliquer la maxime inquisitoire et établir le fait pertinent ;
2. à défaut de preuve suffisante ou devant l'impossibilité d'établir les faits moyennant un effort proportionné, appliquer le système des présomptions dites naturelles (ou réfragables) ;
3. à défaut de toute présomption suffisante, déduire du fardeau objectif de la preuve la conséquence du non-établissement du fait.

#### **2.5. L'établissement du fait pertinent par l'appréciation libre des preuves et le degré de preuve requis**

La maxime inquisitoire, qui exige l'examen de l'ensemble des faits pertinents et la libre appréciation des preuves, s'applique alors pleinement<sup>25</sup>.

##### *2.5.1. La preuve complète*

Lorsque l'état de fait n'est pas liquide, c'est bien la preuve complète — ce que le TAF détermine comme un état de fait *suffisamment certain* — qui doit être apportée et non la vraisemblance prépondérante<sup>26</sup>. Ces Juges estiment que ce degré de preuve est atteint lorsqu'il n'y a plus de doutes sérieux quant à l'existence du fait ; s'ils écartent l'exigence

---

<sup>22</sup> Les Tribunaux rappellent périodiquement aux administrations concernées l'importance — même si le résultat est identique et sa violation n'emporte pas de conséquence — de distinguer les décisions concernant l'ICC de l'IFD. P. ex. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021 consid. 1.3.

<sup>23</sup> TF 2C\_843/2012 du 20 décembre 2012. V. ég. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021 consid. 5.2. De manière générale et au-delà du strict aspect des moyens de preuves, les Tribunaux cantonaux ont parfois été particulièrement sévères envers leur administration s'agissant de la motivation de la décision de première instance. Ainsi, le Tribunal cantonal argovien a nié, dans l'arrêt cité en n.b.p., que des charges commerciales injustifiées semblant favoriser l'actionnaire soient automatiquement qualifiées de prestations appréciables en argent. Selon l'arrêt, "*une justification ne serait-ce que vaguement compréhensible fait défaut*" et méritait le renvoi pur et simple à l'administration de sa décision.

<sup>24</sup> TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 2.2. qui suit la doctrine en retenant que l'art. 112 LTF n'exige pas une telle séparation.

<sup>25</sup> R. BAGNOUD, p. 505 et s. ATF 147 II 209 consid. 5.1.3.

<sup>26</sup> ATF 130 III 321 c. 3.2, systématiquement cité par le TAF, p. ex. dans A-2350/2020, A-2119/2021 et A-5044/2021.



de la « *certitude absolue* », ils admettent aussi que tel est le cas lorsque la conviction du Juge s'appuie sur la combinaison de l'expérience<sup>27</sup> et de faits objectifs<sup>28</sup>. Certains auteurs ont chiffré cette preuve suffisamment certaine à 90 %, sans que l'on comprenne nécessairement ce que ce pourcentage recoupe<sup>29</sup>. D'autres Tribunaux mentionnent une « *très haute probabilité* » que l'élément générateur d'impôt soit avéré<sup>30</sup>.

La Haute Cour varie parfois dans ses termes ; l'analyse des arrêts en question démontre toutefois qu'elle se tient le plus souvent à la preuve complète.

### 2.5.2. *La vraisemblance dans des situations particulières*

De longue date<sup>31</sup>, le Tribunal fédéral, dans les situations de détermination du siège, inversait le fardeau de la preuve en défaveur du contribuable si le fisc établissait un lieu de manière « *très probable* ».

Le 2 avril 2024, le Tribunal fédéral, dans l'arrêt 9C\_591/2023 destiné à publication et rendu en matière de double imposition intercantonale, a ouvert la porte à une approche différente dans des domaines spécifiques du droit fiscal. Il retient en substance que le niveau de la vraisemblance prépondérante est un degré de preuve admissible dans des domaines dans lesquels il est « impossible ou déraisonnable » pour le fisc de parvenir à une preuve complète.

Dans des domaines très divers, essentiellement civils, le Tribunal fédéral a en effet diminué le niveau de preuve requis lorsque l'obtention d'une preuve complète était très difficile, sinon impossible.

La Haute Cour prend appui sur le caractère d'administration de masse pour amorcer une interrogation sur une diminution généralisée du niveau de preuve requis en s'inspirant de son application dans le domaine des assurances sociales. Elle s'est toutefois gardée d'exposer dans quels domaines la vraisemblance prépondérante trouverait application

---

<sup>27</sup> Selon l'adage consacré et inspiré de la jurisprudence relative à la causalité adéquate, « *l'expérience générale de la vie et le cours ordinaire des choses* ».

<sup>28</sup> P. ex. ATAF A-5044/2021 du 13 juin 2023.

<sup>29</sup> S'agit-il de 90 % de chances que la théorie de l'autorité est « juste » ou d'une application (plus juste théoriquement) du théorème de Bayes et d'une confrontation entre la position de l'autorité et du contribuable, la première devant être 9 fois plus probable que la seconde ? C'est probablement cette seconde version qui est voulue. La fraction désigne alors en réalité des chances.

<sup>30</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021 consid. 8.1.

<sup>31</sup> TF 9C\_591/2023\* du 2 avril 2024 consid. 3.6.1 pour un exposé de l'historique et des nombreuses jurisprudences en la matière.

au-delà des cas spécifiques dans lesquels la preuve complète serait très difficile sinon impossible. Les Tribunaux cantonaux semblent rester mesurés depuis<sup>32</sup>.

Plusieurs commentateurs ont immédiatement discuté de la compatibilité d'une telle assertion avec le principe même de la maxime inquisitoire, sans ne tirer aucune conclusion pour l'heure<sup>33</sup>.

### 2.5.3. *Le principe de la libre appréciation des preuves et leur administration*

De manière générale en matière administrative, l'autorité apprécie *librement* les preuves pour établir l'état de fait<sup>34</sup>, utilisant son expérience et le bon sens à cette fin<sup>35</sup>. Cette liberté implique l'absence de règles rigides sur la preuve et l'absence de hiérarchie entre les moyens de preuve, dans le sens d'une valeur probante librement appréciée par le magistrat<sup>36</sup>.

Elle s'applique dorénavant dans l'ensemble de la fiscalité. Si, en matière de TVA, le législateur avait initialement fixé un régime de preuve formelle, soit documentaire, il a ensuite radicalement changé d'approche et il a ensuite expressément prévu un mécanisme de liberté de la preuve à l'art. 81 al. 3 LTVA<sup>37</sup>. Le Tribunal fédéral a ensuite relativisé ce changement, argumentant (1) que la preuve documentaire demeurait *de facto* le moyen probatoire principal — mais non un seul type de document à l'image des factures —, les autres étant relégués à un rang subsidiaire<sup>38</sup> et (2) que les contribuables, nonobstant le texte clair de l'art. 81 aLTVA, avait toujours eu accès aux autres moyens de preuve par l'application des art. 12 ss PA par le TAF<sup>39</sup>. La doctrine est toutefois d'avis que les Tribunaux n'ont pas tenu compte de la volonté claire du législateur<sup>40</sup>.

Dans le domaine des impôts directs, la PA n'est en principe pas applicable, puisque l'exécution de la LIFD est essentiellement l'affaire des cantons<sup>41</sup>. Partant, l'art. 123 al. 2

---

<sup>32</sup> A l'exemple du TC-VD dans l'arrêt FI-2024-0013 du 11 juillet 2024, qui se questionne sur le niveau de preuve requis de manière générale en matière fiscale sans résoudre la question.

<sup>33</sup> Entre autres, DE MITRI T., p. 5.

<sup>34</sup> ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; pour une application en matière fiscale, TF 2C\_947/2014 du 02 novembre 2015 consid. 7.2.1.

<sup>35</sup> TC-GE ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016, partie en droit, consid. 5.b.

<sup>36</sup> TF 2C\_947/2014 du 02 novembre 2015 consid. 7.2.1. V. aussi TISSOT BENEDETTO A., p. 315, qui note qu'il n'existe pas de type de preuve plus solide qu'un autre *per se*.

<sup>37</sup> TISSOT BENEDETTO A., p. 312.

<sup>38</sup> TF 2C\_947/2014 du 02 novembre 2015 consid. 7.2.4 pour le raisonnement général, consid. 7.3.1 pour la critique véhémente du TAF qui n'avait pas suffisamment examiné les autres preuves documentaires.

<sup>39</sup> TF 2C\_850/2014 du 10 juin 2016 confirmant ATAF A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid.1.2.2. TISSOT BENEDETTO A., p. 317.

<sup>40</sup> TISSOT BENEDETTO A., p. 317 à 319.

<sup>41</sup> Art. 104 al. 1 LIFD et art. 1 al. 1 PA.

LIFD liste, dans un *numerus apertus*, différents moyens de preuve exploitables, dont l'expertise, l'inspection et l'examen *in situ* des comptes comme des pièces justificatives.

L'expertise peut s'attacher à des domaines variés. Ainsi, les Tribunaux y ont eu par exemple recours aux fins d'établir l'authenticité de la signature d'une contribuable<sup>42</sup>. Certains droits cantonaux renvoient au CPC s'agissant de la forme de l'expertise<sup>43</sup>. D'autres lois cantonales prévoient en particulier le recours à des experts-comptables<sup>44</sup>.

Cette liberté des preuves implique que le Tribunal, comme l'autorité de taxation, peuvent effectuer eux-même des investigations variées sortant de la liste exemplative de l'art. 123 al. 2 LIFD. Ainsi, la jurisprudence admet notamment des recherches sur Internet, pour autant que l'autorité respecte le droit d'être entendu des parties et leur donne l'occasion de se prononcer sur leur résultat<sup>45</sup>, l'audition de témoins, mais en dernier ressort, ce qui apparaît regrettable aux yeux de la doctrine si le moyen est pertinent<sup>46</sup>.

Toujours s'agissant des types de moyens de preuve, le canton de Berne prévoit expressément que les enregistrements ont une force probante identique aux documents immédiatement lisibles<sup>47</sup>.

La maxime inquisitoire, même réalisée jusqu'à son terme, n'empêche pas les Tribunaux de procéder à une appréciation anticipée des moyens de preuve proposés et de refuser ceux peu pertinents<sup>48</sup>.

## **2.6. Le système des présomptions naturelles**

La théorie des normes interdit, par principe, la présomption de faits. Toutefois, le Tribunal fédéral admet une présomption fondée sur un faisceau d'indices concordant démontrant des éléments imposables ; dans un tel cas, c'est au contribuable de démontrer son exonération<sup>49</sup>. Une telle présomption est dite naturelle ou réfragable, dès lors que le contribuable peut la contester. Selon le Tribunal fédéral, ce mécanisme est conditionné à

---

<sup>42</sup> TC-BL 810 11 227 du 5 décembre 2012, partie en faits, lettre M.

<sup>43</sup> Art. 7 StV-ZH.

<sup>44</sup> Art. 17 al. 1 LCRF-BE.

<sup>45</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 6.7.

<sup>46</sup> TISSOT BENEDETTO A., p. 316 et notamment les deux jurisprudences citées, avec une critique fondée de l'approche trop prudente des Tribunaux à ce sujet. Il est à noter que certains droits cantonaux prévoient expressément ce moyen de preuve, à l'ex. de l'art. 7 StV-ZH et de l'art. 166 al. 3 LI-BE, p. ex. Dans TC-GE ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016 consid. 8.c., il est évident que le témoignage du proche concerné par une prestation appréciable en argent ne reçoit aucune crédibilité.

<sup>47</sup> Art. 158 al. 1 LI-BE.

<sup>48</sup> TF 2C\_785/2011 du 1er mars 2012 s'agissant d'un témoignage de proches dont on peut attendre un témoignage influencé.

<sup>49</sup> ATF 146 II 6 consid. 4.2; ég. TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2 et les références citées.

l'impossibilité d'établir les faits moyennant un effort proportionné<sup>50</sup>. Il s'agit pour l'administration de réunir suffisamment d'indices permettant de présumer la réalisation du fait avec suffisamment de certitude.

Le contribuable dispose alors de trois défenses selon la Haute Cour<sup>51</sup>. Il peut simplement renverser l'indice à la base de la présomption<sup>52</sup>. Il peut également s'en prendre au fait pertinent déduit de la présomption et en démontrer sa fausseté. Finalement, il peut également contester la causalité, c'est-à-dire l'expérience de l'autorité selon laquelle l'indice démontre en règle générale la réalisation du fait pertinent.

Le devoir de collaboration du contribuable étant lié à l'appréciation des moyens de preuve<sup>53</sup>, le Tribunal fédéral estime que l'irrespect de ce devoir peut constituer un indice en soi en défaveur du contribuable<sup>54</sup>.

Le niveau de preuve effectivement réalisé dans une telle opération n'est vraisemblablement pas complet au sens donné par la littérature. Il en sera question *infra* en particulier sous l'angle pénal.

## 2.7. Le fardeau objectif de la preuve comme ultime recours

Si, malgré la mise en œuvre de présomptions naturelles, “*un fait déterminant pour la taxation reste incertain*”, le fardeau de la preuve trouve application<sup>55</sup>.

De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral s'inspire de l'art. 8 CC<sup>56</sup> pour déterminer le fardeau *objectif* de la preuve. La *Normentheorie* est une règle fondamentale (*Grundregel*) qui part des normes matérielles – c'est-à-dire le droit de fond – et examine si le fait invoqué fait naître un droit<sup>57</sup>, s'il l'éteint ou le modifie<sup>58</sup>. Cela implique que celui qui émet une prétention doit en établir les faits constitutifs, alors que celui qui soutient sa perte, son extinction ou son inapplicabilité doit établir les faits destructeurs ou dirimants<sup>59</sup>.

---

<sup>50</sup> Référence ! c'est dans le paragraphe type

<sup>51</sup> à vérifier : cf. ATF 148 II 285 consid. 3.1.2 ; 147 III 73 E. 3.2 ; 141 III 241 E. 3.2.3

<sup>52</sup> Dans TF 2C\_109/2015 et 2C\_110/2015 du 1er septembre 2015, repris ensuite dans l'arrêt de renvoi TC-GE ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016, la Haute Cour a sanctionné la Cour de justice pour avoir refusé un moyen propre à justifier le caractère commercial d'une charge (in casu, la preuve de la production d'un film). Le faisceau d'indices ne justifiait pas le refus de tout moyen de preuve propre à le contrer.

<sup>53</sup> Cf. *supra*, ch. 1.1.

<sup>54</sup> à vérifier : arrêts 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 du 8 juin 2021 consid. 5.1.2 ; 2C\_247/2020 du 18 juin 2020 consid. 4.3.1, in : StE 2020 B 23.47.2 n° 26 ; 2C\_483/2016 / 2C\_484/2016 du 11 novembre 2016 E. 6.3.

<sup>55</sup> TF 2C\_894/2020 du 27 janvier 2022 consid. 5.2 (dans le domaine des prestations appréciables en argent).

<sup>56</sup> « *Chaque partie doit, si la loi ne prescrit le contraire, prouver les faits qu'elle allègue pour en déduire son droit.* »

<sup>57</sup> Il s'agit alors d'un fait dit générateur.

<sup>58</sup>

<sup>59</sup> ATF 139 III 13 consid. 31.3.1 et réf. citées.

La même règle fondamentale proscrit de tenir des faits contestés pour établis sans aucune preuve, c'est-à-dire en se fondant uniquement sur l'allégation<sup>60</sup>.

Partant et puisque celui qui invoque à son profit un fait constitutif, destructeur ou dirimant doit le prouver, il implique en droit fiscal que l'autorité doit prouver les faits augmentant la charge fiscale et le contribuable ceux la diminuant<sup>61</sup>. La Haute Cour rappelle que ce n'est pas au contribuable de supporter les conséquences d'un manque de preuves<sup>62</sup>.

## **2.8. Trois distinctions importantes**

### *2.8.1. La réserve de l'évasion fiscale et la simulation*

En droit suisse, l'évasion fiscale correspond en principe à une requalification juridique des faits (*Sachverhaltsfiktion*)<sup>63</sup> — qui bascule une constellation exonérée en tout ou partie à une configuration fiscalisée — et non à une imposition autonome. Dans ce cas, c'est l'état de fait *initial* — et non requalifié, lequel est une fiction juridique — qui est soumis aux maximes précitées. La requalification est en principe une question de droit.

Quant à la simulation, elle correspond à la situation dans laquelle les parties se méprennent, involontairement ou volontairement, sur les termes employés dans un contrat. L'intention réelle et commune prime alors de par l'art. 18 al. 1 CO ; le fisc n'est pas lié par les dénominations inexactes<sup>64</sup>.

La distinction entre ces deux découle essentiellement des faits présentés par le contribuable : celui-ci souhaite réellement les faits à la source de l'évasion, alors qu'il admet que ceux simulés ne sont pas réels<sup>65</sup>.

### *2.8.2. L'influence de la décision sur des tiers*

De par sa définition même<sup>66</sup>, une décision s'attache à trancher un rapport juridique individuel et concret.

Ainsi, une décision rendue dans un rapport juridique déterminé n'a en principe pas d'influence directe sur l'appréciation du même complexe de faits dans un autre rapport juridique. Le droit d'être entendu peut même justifier un refus fondé de simplement verser

---

<sup>60</sup> ATF 130 III 591 consid. 5.4.

<sup>61</sup> Le principe est posé de longue date : ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256 s., puis ATF 133 II 153 consid. 4.3, répété depuis dans ATF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5 et les références citées ; il est également systématiquement cité par le TAF, p. ex. dans A-2350/2020, A-2119/2021 et A-5044/2021.

<sup>62</sup> TF 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2. TC-GE ATA/748/2011 du 6 décembre 2011 consid. 8.

<sup>63</sup> KOFMEL I., § 6, avec une critique de ce fonctionnement, PONCE F., § 2.1.1.

<sup>64</sup> PONCE F., § 2.2.2.3.

<sup>65</sup> KOFMEL I., 2.3.2, pour un aperçu complet.

<sup>66</sup> En particulier l'art. 5 al. 1 PA et ses pendants cantonaux.

en cause des moyens de preuve réunis dans la procédure précédente divisant d'autres personnes.

Cette indépendance des procédures implique une plus grande sévérité à l'égard des contribuables. Ceux-ci ne peuvent se plaindre, du fait de l'étanchéité des procédures, d'une double taxation (fréquemment en raison d'une part de l'absence d'identité du contribuable et, d'autre part, de l'absence de situation intercantonale ou internationale, l'art. 127 Cst. protégeant contre la double imposition intercantonale), voire du comportement contraire à la bonne foi de l'administration ayant dûment accepté un état de fait auprès de la société ou du contribuable et changeant d'appréciation avec l'autre partie<sup>67</sup>.

### *2.8.3. La taxation d'office, l'évaluation dans la taxation ordinaire et les coefficients d'expérience*

Face à une comptabilité très déficiente ou l'absence de données suffisantes et après en avoir sommé le contribuable, l'Administration doit, sur la base de l'art. 130 al. 2 LIFD, procéder à une taxation d'office de manière consciencieuse<sup>68</sup>. Un contribuable présentant des résultats très éloignés des coefficients d'expérience peut, même s'il demeure dans les bornes de ceux-ci, risquer une taxation d'office s'il n'explique pas de manière satisfaisante cette différence<sup>69</sup>. Celle-ci peut être partielle<sup>70</sup>. Selon l'art. 130 al. 2 LIFD i.f., l'autorité aura alors recours aux coefficients d'expérience, à l'évolution de fortune et au train de vie du contribuable. Elle entraîne de par la loi une inversion du fardeau de la preuve.

A l'inverse, une évaluation est possible même dans la taxation ordinaire, p. ex. lorsque l'autorité n'a pas respecté les conditions de la mise en œuvre d'une taxation d'office. Dans un tel cas, l'autorité peut alors également s'appuyer sur les coefficients d'expérience<sup>71</sup>.

S'appuyant sur la législation en matière de TVA<sup>72</sup>, le Tribunal fédéral retient que la taxation par estimation peut être reconstructive ou estimative, c'est-à-dire recourir aux

---

<sup>67</sup> TC-AG 3-RV.2019.164 et 3-RV.2019.165 du 26 janvier 2023 consid. 5.1.6 et 5.2.

<sup>68</sup> Dans TF 9C\_673/2023 du 19 août 2024, le Tribunal fédéral a considéré qu'une taxation d'office intentionnellement punitive était nulle de plein droit

<sup>69</sup> TF 2C\_543/2012 du 12 novembre 2012 consid. 3 (taxis genevois, avec un exemple de coefficient d'expérience par kilomètre parcouru). V. ég. TF 2C\_32/2012 et 2C\_33/2012 du 22 juin 2012 consid. 2.3 (problématique et profession identiques).

<sup>70</sup> ALTHAUS-HOURIET I., art. 130 LIFD, n° 28 et référence citée.

<sup>71</sup> ALTHAUS-HOURIET I., art. 130 LIFD, n° 14.

<sup>72</sup> Soit la taxation par voie d'estimation de la LTVA prévue par l'art. 79 LTVA. V. C. SIEGRIST, p. 297 ss.

coefficients d'expérience<sup>73</sup>. La Cour de justice a repris cette approche en matière d'impôts directs<sup>74</sup>

### 3. La preuve en matière pénale fiscale

Les lois fiscales prévoient des sanctions pénales. Toutefois, la loi fiscale ne fournit pas de règles particulières d'interprétation des preuves et elle ne coordonne pas davantage l'appréciation des preuves résultant de la décision fiscale et sa reprise dans la décision de sanction fiscale<sup>75</sup>, à l'exception des règles examinées *infra* et introduites suite aux arrêts de la CourEDH.

En revanche, une *procédure* qui mène au prononcé d'une sanction fiscale<sup>76</sup> est qualifiée, selon la jurisprudence constante tant de la CourEDH que du Tribunal fédéral, d'accusation *de nature pénale* au sens de l'art. 6 § 1 CEDH. Dans la jurisprudence récente de la Cour, tel est le cas si la loi est universelle, si la sanction revêt un but de prévention spéciale ou générale et si elle apparaît importante<sup>77</sup>.

La CourEDH estimant que la sanction pénale est "*en quelque sorte le prolongement de la dette fiscale*", puisqu'elle est généralement calculée proportionnellement à celle-ci<sup>78</sup>; elle en déduit que "*les majorations d'impôt ne faisant pas partie du noyau dur du droit pénal*" et, partant, que "*les garanties offertes par l'article 6 ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur*"<sup>79</sup>. Ainsi, seule l'essence de l'art. 6 § 2 CEDH est déterminante.

De fait, l'essence la plus absolue de l'art. 6 § 2 CEDH est sans aucun doute la présomption d'innocence, rejointe en ce sens par l'art. 32 al. 1 Cst. Cette présomption implique notamment le principe *in dubio pro reo* et, partant, une règle particulière d'appréciation des preuves : en cas de doute, celui-ci profite à l'accusé.

En matière fiscale, le Tribunal fédéral a déduit de ce principe que les sanctions fiscales ne peuvent être décidées sur le fondement de faits *douteux* ou jugés seulement

---

<sup>73</sup> TF 657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.

<sup>74</sup> Entre autres : TC-GE ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 14.a. et ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 6.a.

<sup>75</sup> D'ailleurs, la CourEDH a observé que la procédure menant à la décision fiscale et à la décision pénale n'étaient pas conçues pour être menées de manière indépendante. Cf. arrêt *Chambaz c. Suisse* du 5 avril 2012 §§ 45 à 48 (sous l'angle de la recevabilité).

<sup>76</sup> COUREDH, Guide sur l'art. 6, n. 40 et s.

<sup>77</sup> COUREDH, Guide sur l'art. 6, n. 40 et s. La Cour a appliqué les trois critères dit d'Engel à cette fin. V. arrêt *Jussila c. Finlande*, no 73053/01, §§ 30-31 et 36.

<sup>78</sup> Arrêt *Vegotex International S.A. C. Belgique* du 3 novembre 2022, § 75.

<sup>79</sup> Arrêt *Vegotex International S.A. C. Belgique* du 3 novembre 2022, § 76 et les références citées.

*probables*<sup>80</sup> — ce qui ne se comprend au demeurant guère, le même Tribunal rappelant dans ses précédentes jurisprudences que la preuve complète est nécessaire en matière fiscale en général<sup>81</sup>.

La CourEDH s'est toutefois montrée relativement souple s'agissant d'une preuve fondée sur un faisceau d'indices, admettant que l'autorité puisse solliciter des explications de l'accusé et tirer des conclusions de l'absence de toute autre hypothèse crédible proposée, tant que l'opération ne mène pas à un renversement du fardeau de la preuve<sup>82</sup>.

La même Cour admet également l'emploi de présomptions de fait ou de droit, notamment en matière fiscale s'agissant de l'intention dolosive<sup>83</sup>. Dans ce sens, la démarche du Tribunal fédéral retenant une présomption d'intention dolosive pour quiconque sait sa déclaration inexacte ou incomplète n'apparaît pas critiquable, quand bien même notre Haute Cour admet que la présomption est difficilement réfragable puisque l'on ne sait guère pourquoi on déclarerait un montant inférieur si ce n'est pour léser le fisc<sup>84</sup>.

L'égalité des armes peut également être touchée si le Tribunal rejette d'emblée — par exemple par une appréciation anticipée des moyens de preuve — l'ensemble des moyens de preuve proposés par la défense<sup>85</sup>.

Les garanties offertes au contribuable par l'art. 6 § 2 CEDH ont longtemps été appréciées de manière divergente entre le Tribunal fédéral et la CourEDH. Ainsi, *nemo tenetur (se ipsum accusare)* est un principe appartenant à l'essence du droit à un procès équitable<sup>86</sup> pour lequel la Suisse a été condamnée à deux reprises par la CourEDH dans des affaires fiscales de nature pénale<sup>87</sup> et qui revêt une importance particulière au moment d'utiliser dans une procédure de nature pénale des informations obtenues sous la contrainte. De manière générale, la pratique helvétique tendant à retenir une soustraction fiscale à défaut de collaboration avait été sanctionnée par la Cour. La CourEDH continue à

---

<sup>80</sup> TF 2C\_362/2018 du 19 juin 2019 consid. 3.5.

<sup>81</sup> Cf. *supra*.

<sup>82</sup> V. p. ex. arrêts *Telfner c. Autriche* du 30 mars 2001 § 18 (violation retenue) et *Poletan et Azirovik c. Macédoine du Nord* du 12 mai 2016 §§ 62 à 67 (pas de violation).

<sup>83</sup> P. ex. arrêt *Janosevic c. Suède* du 23 juillet 2002 §§ 102 à 104.

<sup>84</sup> ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; plus récemment, TF 2C\_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 6.2 ; TF 2C\_362/2018 du 19 juin 2019 consid. 3.5.

<sup>85</sup> Arrêt *Topić c. Croatie* du 10 octobre 2013, § 48, retenant dès lors une violation du principe d'équité consacré à l'art. 6 § 2 CEDH.

<sup>86</sup> Arrêt *Chambaz c. Suisse* du 5 avril 2012 § 52 et arrêts cités.

<sup>87</sup> Arrêts *J.B. c. Suisse* du 3 mai 2001 et *Chambaz c. Suisse* du 5 avril 2012.



attribuer une importance cruciale au caractère de “*pêche aux informations*” de la contrainte opérée<sup>88</sup>.

En réaction à ces condamnations, le canton du Jura a déposé une initiative fédérale visant à mettre le droit fédéral en conformité avec la jurisprudence de la CourEDH<sup>89</sup>. Couronnée de succès, l’initiative a mené à la modification des art. 153 al. 1bis, 180 et 183 al. 1 et 1bis LIFD ainsi que de leurs pendants dans le droit harmonisé<sup>90</sup>, repris dans les droits cantonaux<sup>91</sup>. Concrètement, ce dernier alinéa prévoit que les moyens de preuve réunis dans la procédure en rappel d’impôt doivent être écartés de la procédure pénale s’ils ont été précédés d’une menace de taxation d’office ou d’amende en cas de violation d’une obligation de procédure.

Pour clore ce panorama, il faut relever que des moyens de preuve libératoires ne devraient, en principe, pas être soumis à des avances de frais insoutenables de la part du contribuable, ce en raison du droit d’accès au Tribunal. Les expertises, souvent coûteuses, pourraient ainsi devoir être mises en œuvre malgré un non-paiement de l’avance de frais correspondante par le contribuable<sup>92</sup>.

Ces éléments entraînent ainsi une appréciation différente des faits dans la mesure où une règle de partage impose au Juge de trancher en faveur de l’accusé en présence d’un doute, d’accepter des offres de preuve jugées insuffisamment pertinentes dans la procédure fiscale et d’écarter du dossier des moyens de preuve obtenus sous la contrainte. Certains cantons ont également élargi la procédure au bénéfice de l’accusé. Ainsi et à Zurich, la procédure pénale fiscale, en cas d’opposition à un mandat de répression, est confiée au Tribunal administratif. Celui-ci est tenu de tenir une audience orale et de mener une procédure probatoire<sup>93</sup> en présence de l’intéressé<sup>94</sup>.

Partant et de manière générale, le fardeau objectif de la preuve repose entièrement sur l’autorité en matière pénale.

---

<sup>88</sup> En particulier, cf arrêt *De Légé c. Pays-Bas* du 4 octobre 2022 §§ 79 à 88 estimant des documents bancaires soumis sous une contrainte forte admissibles, dès lors que l’existence même de ces documents étaient connus des autorités et qu’ils n’émanaient pas du for interne du contribuable et distinguant précisément cette situation des deux arrêts précités impliquant la Suisse.

<sup>89</sup> FF 2006 3843.

<sup>90</sup> RO 2007 2973.

<sup>91</sup> P. ex. art. 248 al. 2 StG-ZH, art. 227 al. 4 LI-BE, art. 220 al. 2 StG-LU, art. 76 al. 2 LPFisc-GE.

<sup>92</sup> P. ex. TC-BL 810 11 227 du 5 décembre 2012, qui ne résout pas la question mais qui met néanmoins en œuvre l’expertise nonobstant le non-paiement de l’avance de frais par le contribuable.

<sup>93</sup> Art. 255 al. 1 et 2 StG-ZH.

<sup>94</sup> Art. 256 StG-ZH.

## 4. Introduction aux prestations appréciables en argent

### 4.1. La situation visée

Une personne morale et ses actionnaires sont en principe taxés séparément. La personne morale s'acquitte d'un impôt sur son bénéfice ; lorsqu'elle distribue celui-ci, son actionnaire est imposé sur ce dividende. La société comme son actionnaire peuvent être tentés de contourner cette imposition en pratiquant des conditions favorables dans un échange de prestations ; ainsi, l'actionnaire ne paie qu'un prix réduit (voire rien) et la société ne comptabilise qu'un produit réduit, partant diminue son bénéfice, lequel n'est pas non plus fiscalisé auprès de l'actionnaire<sup>95</sup>. Cette situation est dénommée prestation appréciable en argent ; en d'autres termes, il s'agit d'un avantage octroyé à un actionnaire du fait de cette qualité<sup>96</sup>.

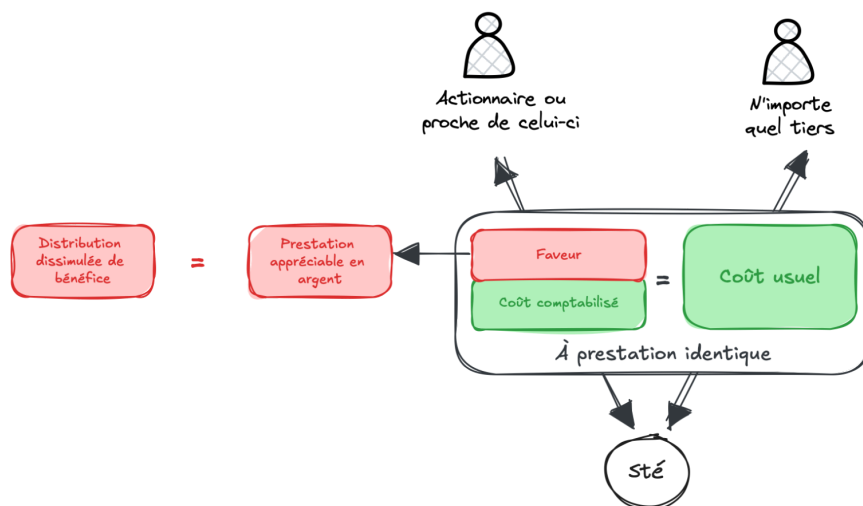


Fig. 2 : illustration schématique de la prestation appréciable en argent.

Pour éviter cette situation, la personne morale doit traiter son actionnaire comme n'importe quel tiers dans tout échange de prestation ou comptabiliser correctement la prestation appréciable en argent.

L'inverse — c'est-à-dire une faveur à la personne morale par son sociétaire — n'est pas une prestation appréciable en argent, mais un apport, cas échéant dissimulé<sup>97</sup>.

<sup>95</sup> TC-GE ATA/337/2013 du 28 mai 2013 consid. 6.a.

<sup>96</sup> W. RYSER/ROLLI B., p. 284.

<sup>97</sup> ATF 143 II 33 développant le cas d'un actionnaire cédant pour un prix de faveur un immeuble à sa société, laquelle la revend de suite à un prix nettement supérieur. Il ne s'agit pas d'une prestation appréciable en argent (c'est l'inverse), mais l'apport pourra être fiscalisé sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. Comme le note le TF à son consid. 3.2.4, la société peut éviter l'écueil en activant correctement l'immeuble à

## 4.2. Les fondements

Le droit fiscal se base sur le résultat comptable. Ce principe essentiel au droit suisse, qui consacre l'unité du bilan comptable et fiscal, est intitulé principe de déterminance (*Massgeblichkeitsprinzip*) ; il ne figure pas directement dans la LIFD<sup>98</sup>, mais il est notamment déduit du texte de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD qui prévoit que "*le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent*". La doctrine<sup>99</sup> et la jurisprudence<sup>100</sup> considèrent cette approche harmonisée par un renvoi implicite de l'art. 24 al. 1 LHID, raison pour laquelle seules des références au droit fédéral figureront dans la suite de cette contribution.

Il découle de ce principe que seules des bases légales expresses autorisent le fisc à s'écarter d'un bilan établi selon les normes de droit commercial<sup>101</sup>. Parmi les règles correctrices fiscales existantes, la loi en prévoit deux s'appliquant aux prestations appréciables en argent : l'art. 58 al. 1 let. b 5ème tiret LIFD complète le bénéfice comptable par les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, alors que l'art. 58 al. 1 let. c LIFD le complète par les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 LIFD.

Cela vise donc en particulier la distribution de bénéfice non comptabilisée comme telle par la contribuable. Le pendant de cette prestation de la société auprès du détenteur de participations (détenues dans la fortune privée) est l'avantage appréciable en argent de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD<sup>102</sup>. Ces dispositions comportent des pendants dans l'impôt anticipé aux art. 4 al. 1 ch. 6, 21 al. 1 let. a et 14 al. 1 let. a LIA.

La jurisprudence<sup>103</sup> a concrétisé ces notions en estimant qu'une prestation appréciable en argent — qui est un terme générique<sup>104</sup> — est réalisée lorsque :

1. la société reçoit une contre-prestation insuffisante, voire aucune ;

---

sa valeur de marché et en créant en contre-partie une réserve correspondant à l'apport éventuellement dissimulé. V. aussi CHUBATYUK A., p. 222, critiquant une jurisprudence genevoise ayant développé une approche inverse.

<sup>98</sup> GLAUSER P.-M., § 3.2.1.1., p. 69 et s. pour un historique comme un développement complets sur les différentes approches théoriques quant au principe de déterminance.

<sup>99</sup> GLAUSER P.-M., § 3.2.1.1., p. 69 et réf. citées sous n.b.p. 545.

<sup>100</sup> TF 2C\_119/2018 du 14 novembre 2019 consid. 3.3.

<sup>101</sup> TF 2C\_426/2019 du 12 juillet 2019 consid. 2.2.2.

<sup>102</sup> TF 2C\_824/2021 du 12 octobre 2022 consid. 4.1 et les nombreuses références citées.

<sup>103</sup> ATF 144 II 427 consid. 6.1, ATF 140 II 88.

<sup>104</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.3 avec références citées.

2. un proche perçoit directement ou indirectement un avantage ;
3. cet avantage n'aurait pas été accordé à un tiers, réalisant ainsi un caractère inhabituel ;
4. ce caractère inhabituel était reconnaissable par les organes de la société.

Toute prestation peut être qualifiée de prestation appréciable en argent. L'éventail des possibilités n'a pour limite que l'imagination des contribuables. La variété des situations rencontrées par les Tribunaux cantonaux en témoigne et ce travail n'a pas pour but de les lister. À de simples fins d'exemples, on illustrera que la *prestation* peut être la transmission ou l'acquisition directe<sup>105</sup> ou indirecte d'un patrimoine juridiquement ou économiquement<sup>106</sup> détenu par la personne morale, à l'image de participations<sup>107</sup> ou d'un immeuble, des prestations de toute nature à l'intérieur d'un groupe de sociétés, l'octroi ou l'acceptation de crédits, des frais de représentation trop élevés<sup>108</sup>, etc.

La contre-prestation insuffisante est mise en lien avec la valeur vénale de la prestation. Il s'agit de vérifier si la relation a lieu « *at arm's length* »<sup>109</sup>, c'est-à-dire si la valeur est celle qui pourrait être réalisée « *dans le cours ordinaire des affaires* » avec des tiers indépendants dans des circonstances identiques ; elle est donc avant tout objective (voire « *juridico-objective* »<sup>110</sup>) et non subjective<sup>111</sup>. Le principe s'applique aussi aux sociétés-sœurs<sup>112</sup>. S'agissant de la société, elle se traduit comptablement par une activation trop forte en cas d'acquisition ou par un produit insuffisant en cas de vente<sup>113</sup>. La contre-prestation insuffisante peut l'être par son absence ou par une estimation insuffisante<sup>114</sup>.

Le proche est défini comme une personne, physique ou morale, entretenant une relation économique ou personnelle avec un détenteur de participation dit dominant<sup>115</sup>.

---

<sup>105</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021.

<sup>106</sup> Voire sa simple distribution comptable sans effet juridique vis-à-vis de tiers. P. ex. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021 consid. 7.5.2 à 7.6 : la société détient des actions qui n'aurait pas dû lui être transmises initialement par le bénéficiaire de la prestation appréciable en argent. Pour autant, la société détient ces actions à titre fiduciaire ou économique (le Tribunal ne tranche pas). Partant, la détention même économique et non juridique suffit.

<sup>107</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021.

<sup>108</sup> P. ex. TC-AR O2V 20 2 du 19 novembre 2020 consid. 2.2.c.

<sup>109</sup> ATF 138 II 57 consid. 2.2. TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.3 avec références citées.

<sup>110</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.5.2.

<sup>111</sup> TF 2C\_94/2014 du 28 août 2015 consid. 3.2.

<sup>112</sup> TF 2C\_252/2014 du 12 février 2016 consid. 2.3.

<sup>113</sup> TC-AG 3-RV.2018.135 du 22 avril 2021.

<sup>114</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021.

<sup>115</sup> TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.2.

Cette relation doit être étroite<sup>116</sup>. La notion de proche est contaminante : le proche d'un proche l'est de la société<sup>117</sup>. Le proche avantageé est plus varié que ce que l'on pourrait imaginer à première vue. Ainsi, les Tribunaux l'ont reconnu à l'actionnaire<sup>118</sup>, à des personnes physiques<sup>119</sup> ou morales proches de l'actionnaire, ou encore à la personne physique ou morale sans lien avec l'actionnaire mais réalisant l'essentiel de son revenu de ses relations avec la société incriminée<sup>120</sup>. Le droit suisse ne connaissant pas de fiscalité de groupe à proprement parler<sup>121</sup>, ses entités sont des proches et doivent ainsi traiter *at arm's length*<sup>122</sup>. Des prix de transfert insuffisants sont ainsi requalifiés en prestations appréciables en argent<sup>123</sup>.

La reconnaissabilité par les organes du caractère inhabituel est une notion particulièrement disputée, mais fréquemment présumée par les Tribunaux<sup>124</sup>. Le droit fiscal est généralement débarrassé de la notion de *faute* ou d'intention du contribuable<sup>125</sup> et le Tribunal fédéral a écarté de longue date toute nécessité d'intention de léser le fisc pour qu'une prestation appréciable en argent soit retenue<sup>126</sup>. Toutefois, celle-ci suppose que la contribuable savait ou devait savoir qu'elle avantageait un proche.

#### **4.3. Les effets de la prestation appréciable en argent**

Ce travail se limitera à un simple aperçu, essentiellement graphique, des conséquences de la prestation appréciable en argent. Celle-ci entraîne des conséquences en

---

<sup>116</sup> TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.2 : “*enge*”, soit étroite.

<sup>117</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.6.3.

<sup>118</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021, consid. 3.3.6 et s.

<sup>119</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.4 s'agissant d'une relation amicale pour un proche, respectivement de l'ex-époux pour un autre.

<sup>120</sup> AGVE 2019 259 c. 7.3 reproduisant l'arrêt TC-AG 3-RV.2018.53 du 24 octobre 2019.

<sup>121</sup> TVA exceptée.

<sup>122</sup> ATF 140 II 88 consid. 4.1 et les nombreuses références citées.

<sup>123</sup> TF 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid. 4.2.

<sup>124</sup> Cf. *infra* en partie critique sous ch. 3.3.

<sup>125</sup> V. Paris, p. 173 et les réf. citées sous sa n.b.p. 7.

<sup>126</sup> ATF 82 I 288 (292) consid. 1c. Cf. ég. W. RYSER/ROLLI B., p. 285 i.m.

matière d'impôts directs et éventuellement en matière d'impôt anticipé<sup>127</sup>. Du côté de la société distributrice, les conséquences sont toujours identiques :



Fig. 3 : conséquences fiscales de la prestation appréciable en argent du côté de la société.

En revanche, du côté du bénéficiaire, la situation est plus complexe. Plusieurs mécanismes coexistent et s'appliquent en fonction de la situation comme de l'impôt concerné<sup>128</sup> :

<sup>127</sup> Dans le contexte des prestations appréciables en argent, l'impôt anticipé est un impôt "anti-fraude", sanctionnant — mais sans nature pénale — la non-déclaration par le contribuable de ses revenus et de sa fortune imposable malgré l'obligation en ce sens des art. 124 al. 2 et 125 LIFD (MEZZI D/MOSHEK V., p. 392). L'art. 23 LIA a été complété (MEZZI D/MOSHEK V., p. 386, pour un historique) par une exception à la déchéance du droit si l'omission par le bénéficiaire est uniquement due à une négligence (MEZZI D./MOSHEK V., p. 387 et 394 ss.), pour autant que les éléments imposables soient effectivement fiscalisés par la suite (MEZZI D/MOSHEK V., p. 387, 394 et 401 ss.). La jurisprudence a défini la négligence de manière négative, expliquant notamment qu'il s'agissait de vérifier si le contribuable avait *effectivement* conscience du caractère inexact et incomplet — miroir de l'art. 123 al. 2 LIFD — de sa déclaration. Entrent en jeu le montant relatif du dividende et l'état de santé du contribuable. La jurisprudence s'est montrée souple et n'a pas écarté de négligence en présence d'indices contraires, p. ex. alors que les contribuables avaient vu leur attention attirée sur leurs responsabilités dans un contrat de vente (Pour un panorama complet, MEZZI D/MOSHEK V., p. 399).

<sup>128</sup> SALOM J. pour un exposé complet.

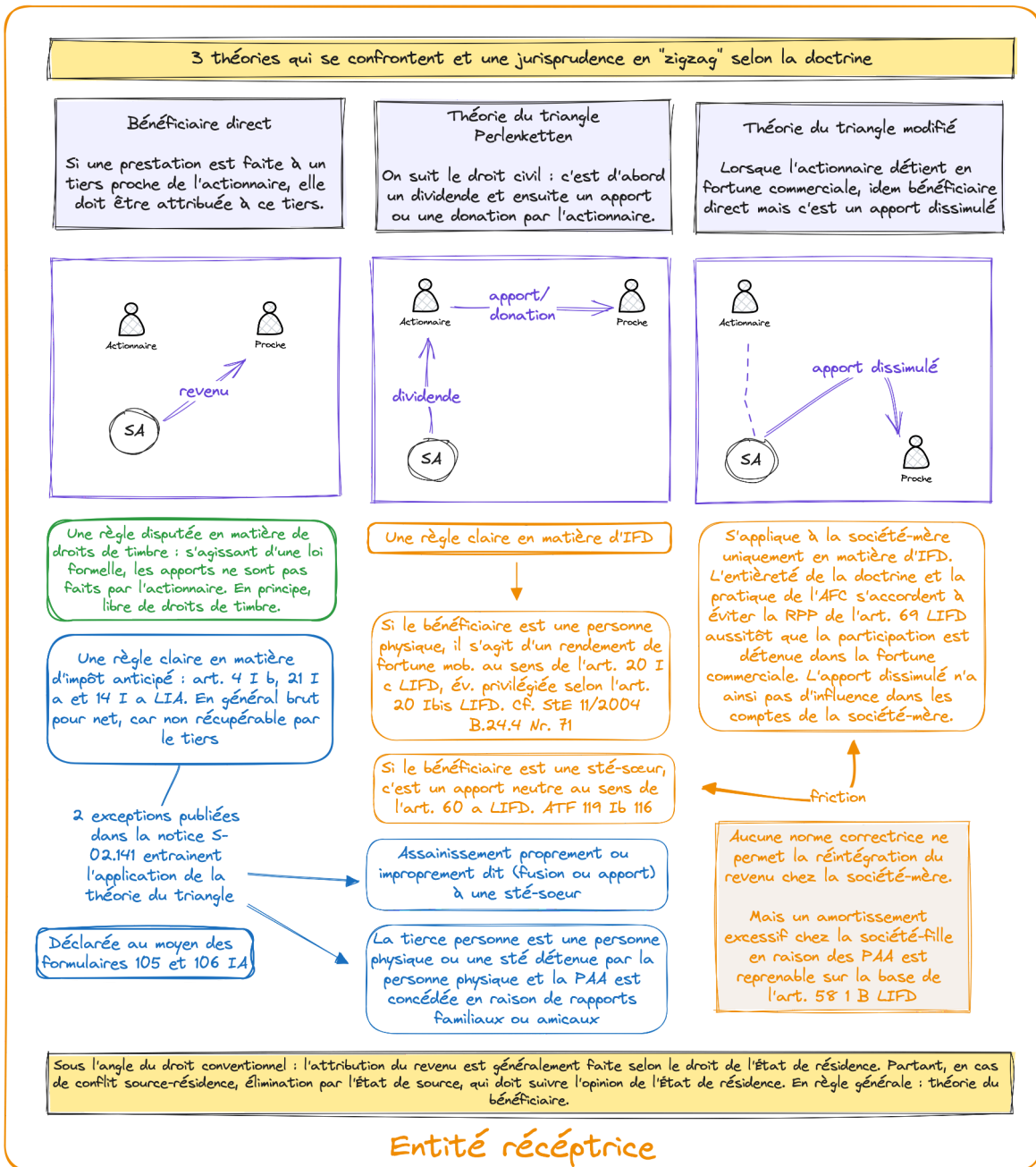


Fig. 4 : conséquences fiscales de la prestation appréciable en argent du côté du bénéficiaire.

## 5. La preuve fiscale en matière de prestations appréciables en argent

Après une rapide introduction, un bref exposé relatif au fardeau de la preuve, un panorama des indices retenus par les Tribunaux et un examen de l'incidence des décisions sur les tiers, nous critiquerons cette approche et examinerons ses effets indésirables.

## 5.1. Introduction et caractère fondamental du principe de déterminance comme présomption d'absence de prestation appréciable en argent

Pour comprendre la preuve fiscale en matière de prestation appréciable en argent, il convient de partir systématiquement du principe de déterminance. En effet, cette primauté clairement voulue par le législateur des comptes commerciaux pose la présomption claire que si une société y inscrit une prestation échangée avec un proche, celle-ci est réelle et conforme au principe du *arm's length*<sup>129</sup>. Ce rappel préalable du Tribunal fédéral<sup>130</sup>, que le Tribunal cantonal d'Appenzell Rhodes-Extérieure<sup>131</sup> ou le Tribunal cantonal de Bâle-Ville<sup>132</sup> rappellent en préambule de leurs décisions, est nécessaire. Il est le pendant de la présomption naturelle que le contribuable se comporte de manière loyale avec le fisc<sup>133</sup>. Pour le Tribunal fédéral, cette présomption est d'emblée écartée si le contribuable présente une comptabilité matériellement ou formellement inexacte<sup>134</sup> ou s'il ne peut justifier une écriture de manière objective<sup>135</sup> après avoir été interpellé en ce sens par le fisc<sup>136</sup>. Cette appréciation peut sembler sévère, mais il n'en est rien. La présomption d'exactitude ne naît en effet qu'avec le respect, par le contribuable, de l'établissement d'une comptabilité conforme aux règles du droit commercial.

Cette présomption d'exactitude est elle-même potentiellement inversée par les très nombreux indices rassemblés par les Tribunaux.

L'examen général de la preuve en matière de prestations appréciables en argent suivra le cheminement jurisprudentiel examiné *supra* sous ch. 2.4, soit lorsque l'état de fait n'est pas liquide, respectivement que l'autorité n'a pas pu acquérir une conviction. En effet et de par la définition même de la conviction telle qu'établie par le Tribunal fédéral, aucune question probatoire ne se pose lorsque le Tribunal juge la situation claire. L'état de fait est alors réputé prouvé au-delà de tout doute raisonnable, donc sans examen du niveau

---

<sup>129</sup> TC-AR O2V 20 2 du 19 novembre 2020 consid. 2.2.c. ALTHAUS-HOURIET I., art. 130 LIFD, n° 7 et les références citées.

<sup>130</sup> TF 2C\_497/2018 du 4 juillet 2019 consid. 3.3.

<sup>131</sup> Les Tribunaux omettent très fréquemment de rappeler cette présomption, la plupart ne la mentionnant pas du tout, voire rassemblant dans la même phrase introductive l'imposition du bénéfice ainsi que ses correctifs fiscaux. Pour autant, le principe légal est clair et son omission systématique participe à un niveau de preuve particulièrement bas.

<sup>132</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.3.

<sup>133</sup> ALTHAUS-HOURIET I., art. 130 LIFD, n° 5 et les références citées.

<sup>134</sup> TF 2C\_497/2018 du 4 juillet 2019 consid. 3.3 et TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.3.

<sup>135</sup> TF 2C\_555/2013 du 30 janvier 2014 consid. 2.2.

<sup>136</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.4.



de preuve atteint et sans possibilité d'administrer une autre preuve, laquelle est écartée au motif d'une appréciation anticipée.

## 5.2. Aperçu des indices retenus par les Tribunaux

Ainsi que le note le Tribunal cantonal de Bâle-Ville<sup>137</sup>, un ordre doit être suivi dans l'examen de ces indices. Le faisceau d'indices démontrant la proximité entre le bénéficiaire et la société ouvre l'examen du déséquilibre entre la prestation et la contre-prestation. Ces deux notions sont interdépendantes : le déséquilibre permet également de présumer que celui-ci profite à un proche<sup>138</sup>, mais il faut alors que cette hypothèse s'impose — même sans preuve directe<sup>139</sup> — à l'exclusion de toute autre explication possible<sup>140</sup>. En présence de ces deux faisceaux d'indices, une présomption naturelle d'une distribution dissimulée de bénéfice est établie et entraîne alors un renversement du fardeau de la preuve, la société devait alors réfuter la présomption<sup>141</sup>, prouver la justification commerciale de la prestation<sup>142</sup> et démontrer<sup>143</sup> le caractère “*at arm's length*”.

Dans la mesure où une grande diversité d'indices existent, seuls des indices usuels ou qui nous paraissent particulièrement critiquables seront abordés.

### 5.2.1 Les indices généraux

De manière générale, la jurisprudence estime qu'un indice de prestation appréciable en argent est présent lorsque la société preste de manière inhabituelle<sup>144</sup> et hors d'une gestion commerciale ordinaire<sup>145</sup>.

Tout autant de manière systématique, les Tribunaux sanctionnent des explications peu claires, contradictoires<sup>146</sup>, voire une collaboration jugée trop minimale<sup>147</sup>, par une telle

---

<sup>137</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.6.

<sup>138</sup> TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5. V. ég. TF 2C\_414/2012 du 19 novembre 2012 consid. 6.1.

<sup>139</sup> TF 2C\_1083/2013 du 14 janvier 2015 consid. 6.4.

<sup>140</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.7 deuxième paragraphe et les réf. citées.

<sup>141</sup> TF 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3.

<sup>142</sup> Ibid.

<sup>143</sup> TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5.

<sup>144</sup> P. ex. TC-GE ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016, dans lequel un cabinet de dentiste entame la production d'un film sans aucun rapport avec l'activité première.

<sup>145</sup> TC-AG 3-RV.2019.164 et 3-RV.2019.165 du 26 janvier 2023 consid. 5.1.4.

<sup>146</sup> P. ex. TC-SO SGSTA.2016.73 du 25 septembre 2017 consid. 4.2 dans lequel une garantie de déficit est consentie à hauteur de CHF 50'000.— à une association, alors que le budget prévoit un déficit supérieur à ce montant. La société invoque la contre-partie obtenue de pouvoir se rendre dans les loges VIP. Le fisc soleurois souligne à juste titre que le prix d'une place VIP, en vente libre, est de CHF 170.— et que l'argument est ainsi contradictoire.

<sup>147</sup> P. ex. TC-SO SGSTA.2018.28 du 13 août 2018 sur une valorisation moindre des francs WIR.

présomption d'inexactitude. Ainsi, un historique très peu clair des droits immatériels peut conduire l'administration fiscale à présumer que le paiement de droits de licence correspondant constitue une prestation appréciable en argent<sup>148</sup>. L'absence de contrat garantissant la contre-prestation est un indice de prestation appréciable en argent lorsque le contrat est d'une certaine ampleur<sup>149</sup>, mais ne suffit manifestement pas à elle seule<sup>150</sup>. Il en va de même en cas d'utilisation peu claire de véhicules à des fins privées<sup>151</sup>. Un mensonge flagrant du contribuable durant la procédure de rappel est un indice clair d'une prestation appréciable en argent, peu importe le contexte<sup>152</sup>.

En présence d'un élément d'extranéité, les Tribunaux applique une exigence accrue de transparence vis-à-vis de la société<sup>153</sup>, mais seulement lorsque le fisc en fait la demande<sup>154</sup>. Cette exigence a été codifiée dans la loi par le canton de Schwyz<sup>155</sup>. Ce niveau déjà sévère — compte tenu du niveau déjà particulièrement élevé requis vis-à-vis des situations internes — est encore renforcé si la société a son siège social dans un pays connu pour des domiciliations<sup>156</sup>. La jurisprudence cite l'exemple du Liechtenstein<sup>157</sup>, même après

---

<sup>148</sup> TC-AG 3-RV.2019.164 et 3-RV.2019.165 du 26 janvier 2023 consid. 4.1.3. Nous insistons sur la très faible clarté découlant de l'état de fait de cet arrêt, qui ne devrait à notre sens pas être admis trop facilement.

<sup>149</sup> TC-SO SGSTA.2016.73 du 25 septembre 2017 consid. 4.2

<sup>150</sup> TC-SO SGSTA.2017.36 du 19 mars 2018 consid. 5.6 avec une explication détaillée sur l'importance de la forme écrite.

<sup>151</sup> TC-AR O2V 20 2 du 19 novembre 2020 consid. 2.3.c à e.

<sup>152</sup> STK-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 (s'agissant d'un paiement à l'étranger pour lequel un faux est initialement présenté) ; STK-BE 100 20 271, 100 20 272, 200 20 218 et 200 20 219 du 7 décembre 2021 (possession du permis de voile nécessaire à l'utilisation en privé d'un voilier prétendument acheté pour du team-building).

<sup>153</sup> Steuerrekurskommission-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 consid. 4.4.2 et 6. Dans ce dernier considérant, la Commission fiscale du canton de Berne va jusqu'à inverser purement et simplement la charge de la preuve, estimant que c'est à l'administré de convaincre "*avec une vraisemblance confinante à la certitude*" ("*mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit*") le substrat commercial de la prestation en question. Cf. *infra* ch. 3.3.1. pour une critique sous l'angle fiscal et sous ch. 4.3 sous l'angle pénal. Dans TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.4, le Tribunal cantonal de Bâle-Ville exige une documentation accrue dans toutes les situations internationales, mais plus encore dans les relations avec des États connus pour des sièges fictifs.

<sup>154</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.4 et références citées. Le Tribunal cantonal de Bâle-Ville exige de son administration qu'elle désigne alors précisément les pièces nécessaires et limite la coopération du contribuable aux preuves réunissables de manière proportionnée. Il écarte aussi toute réquisition d'une preuve qui n'est pas dans les mains du contribuable, mais qu'il pourrait se procurer. Dans le considérant d'espèce (3.3.4), le Tribunal cantonal se montre particulièrement sévère sur la conséquence d'une absence de demande formelle du fisc : la société n'avait pas à prouver davantage et spontanément la réalité de l'opération sous-jacente.

<sup>155</sup> Art. 135 al. 3 StG-SZ : "*An den Nachweis von steuermindernden Tatsachen, deren realwirtschaftlicher Hintergrund auf Grund von Auslandsbeziehungen erschwert überprüfbar ist, sind erhöhte Anforderungen zu stellen.*", ce qui se traduit par "*Des exigences accrues doivent être posées quant à la preuve de faits réduisant l'impôt, dont le contexte économique réel est difficilement vérifiable en raison de relations avec l'étranger.*"

<sup>156</sup> TF 2C\_942/2017 du 1er février 2018 consid. 3.3 et les références citées.

<sup>157</sup> TC-AG 3-RV.2019.164 et 3-RV.2019.165 du 26 janvier 2023 consid. 5.1.5. TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2.

que celui-ci ait conclu une CDI avec la Suisse<sup>158</sup>. Dans un arrêt concernant ce pays, le Tribunal fédéral a toutefois justifié son inclusion dans la mesure où le pays n'était pas lié par les conventions d'assistance administrative, respectivement que la CDI ne permettait pas un effort de transparence accrue<sup>159</sup>. Dans un tel cas, l'obligation de collaborer implique la remise de l'ensemble de la documentation tant interne que contractuelle conduisant aux versements<sup>160</sup>. Certains Tribunaux ont même étendu l'obligation très étendue à des pays voisins et conventionnés, à l'image de l'Allemagne<sup>161</sup>.

Il convient de se positionner au moment de la prestation pour vérifier si celle-ci a lieu *at arm's length*. Un prêt qui n'aurait pas été concédé par un tiers indépendant au moment de son octroi demeure une prestation appréciable en argent même s'il a été ensuite amorti<sup>162</sup>. A l'inverse, un prêt finalement postposé n'est pas une prestation appréciable en argent s'il était justifiable commercialement à son octroi<sup>163</sup>.

La chronologie est fréquemment utilisée par les Tribunaux pour démontrer la collaboration des proches avantagés au détriment de la société<sup>164</sup>. Un déroulement temporel trop parfait dénote d'une coordination<sup>165</sup>.

Dans un registre analogue, une transaction qui aurait pu être comptabilisée correctement et sans incidence fiscale peut être un indice clair de prestation appréciable en argent si les parties recourent à un montage insolite<sup>166</sup>.

### 5.2.2 Les indices d'une contre-prestation insuffisante et son ampleur

D'une manière générale, une contre-prestation insuffisante l'est à hauteur de la valeur vénale de la prestation diminuée de la valeur comptabilisée de celle-ci<sup>167</sup>. Le Tribunal fédéral a exposé à plusieurs reprises que le principe même de pleine concurrence

---

<sup>158</sup> RS 0.672.951.43. La CDI a pourtant été conclue le 10 juillet 2015.

<sup>159</sup> TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2.

<sup>160</sup> Ibidem.

<sup>161</sup> STK-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 consid. 4.4.2 et 6.

<sup>162</sup> TC-SO SGSTA.2017.36 du 19 mars 2018 consid. 5.6 (remboursements partiels). Le Tribunal écarte expressément le remboursement comme indice que l'augmentation du prêt était finançable, étant précisé que la société avait finalement été déclarée en faillite. Cette approche nous semble exagérée en soi : le fait que le prêt ait été remboursé — même partiellement si cela intervient sur une longue durée — est propre à démontrer, *a posteriori*, qu'un tiers pouvait parier sur la réussite économique de la société et devrait être admis comme indice.

<sup>163</sup> TC-SO SGSTA.2017.36 du 19 mars 2018 consid. 6, qui écarte la prétention du fisc à ce sujet, estimant que cette première partie du prêt ne prête pas le flanc à la critique malgré l'ampleur particulièrement importante des fonds propres employés. L'arrêt distingue aussi la simulation de la prestation appréciable en argent dans des cas limites.

<sup>164</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021

<sup>165</sup> P. ex. TC-GE ATA/337/2013 du 28 mai 2013 consid. 13.

<sup>166</sup> Steuerrekurskommission-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 consid. 5.1.

<sup>167</sup> ATF 138 II 545 consid. 3.2, ATF 140 II 88 consid. 5.

*suppose* l'établissement de la valeur vénale de la prestation<sup>168</sup>, laquelle doit l'être soit au regard du marché libre s'il existe, soit du prix comparable à défaut, lequel correspond au prix qu'un tiers pratiquerait pour une transaction comparable. En l'absence de prix comparables, le recours aux autres méthodes se justifie.

L'indice vise ainsi à établir la valeur vénale ou l'ampleur usuelle d'une prestation en faveur de l'actionnaire et le fisc peut s'appuyer sur des coefficients d'expérience pour cela<sup>169</sup>. Ainsi et en matière de frais forfaitaires, un seuil de 5 % a été confirmé par le Tribunal cantonal d'Appenzell Rhodes-Extérieures<sup>170</sup>. La rémunération des créances et des prêts — et ce quand bien même les règles de l'AFC ne sont que des “*Safe Harbour Rules*” — est largement codifiée par les notices de l'AFC<sup>171</sup>.

La revente de l'actif cédé ou acquis dans un bref délai est vu comme un indice particulièrement fort par les Tribunaux d'une contre-prestation insuffisante<sup>172</sup>. Dans un tel cas, l'administration a tendance à retenir la différence comme le montant de la prestation appréciable en argent. Cette déduction a un intérêt pratique particulièrement important pour l'administration. Elle participe à la démonstration de la conscience de la société quant au caractère inhabituel ainsi qu'à la démonstration de l'insuffisance de la contre-prestation et elle établit pratiquement automatiquement le montant de la prestation appréciable en argent présumée. Plus encore et dans ce type de scénario, l'administration se fonde fréquemment sur la chronologie pour établir l'étroitesse et la proximité des différents intervenants. Le Tribunal fédéral a retenu qu'une vente sept mois plus tard justifiait une prise en compte de cette valeur vénale<sup>173</sup> ; la Cour de justice genevoise l'a en revanche nié pour une période de deux ans et a montré fort peu de sympathie pour l'approche de l'administration n'appliquant pas ses propres directives pour valoriser l'actif concerné<sup>174</sup>.

---

<sup>168</sup> TF 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid. 4.2.

<sup>169</sup> Cf. *supra* § 2.8.3. pour un exposé des jurisprudences.

<sup>170</sup> TC-AR O2V 20 2 du 19 novembre 2020 consid. 2.2.c.

<sup>171</sup> ATF 140 II 88 rejetant le recours du contribuable prétextant que ces directives tendent à revenir à la pratique antérieure du rendement hypothétique (*Sollbesteuerung*) au lieu de la pratique du bénéfice effectivement réalisé (*Ist-Besteuerung*) ; cf. lettres circulaires annuelles de l'AFC fixant les taux d'intérêts sur les avances ou les prêts en francs suisses (en 2024, let. circ. 207) ou en monnaie étrangère (en 2024, let. circ. 208). V. également plus bas sur la conséquence du non-suivi de cette règle suite à l'arrêt TF 9C\_690/2022 du 17 juillet 2024.

<sup>172</sup> Un peu plus d'une année plus tard dans l'arrêt TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 avec une plus-value de 1.6 million, soit près de 60 % de plus-value.

<sup>173</sup> TF 2C\_1082/2013 et 2C\_1083/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.2.

<sup>174</sup> TC-GÉ ATA/975/2015 du 22 septembre 2015 consid. 13.b.

Des allers-retours d'actifs sans mouvement effectif de fonds, non suivis d'écritures comptables rigoureuses, peuvent d'ailleurs faire présumer des Tribunaux que les documents établis à cet effet le sont *a posteriori*<sup>175</sup>.

Un salaire trois fois supérieur à celui de salariés dans une position équivalente est un signe clair et évident d'une prestation appréciable en argent<sup>176</sup>.

Les Tribunaux ont parfois suivi les approches qualifiées de "*pragmatiques*" de leur administration cantonale, p. ex. en divisant simplement par deux les coûts de deux automobiles alors qu'une seule aurait suffi<sup>177</sup>. La valorisation de la prestation appréciable en argent est ici une simple vraisemblance.

### 5.2.3. *Les indices touchant la prestation en elle-même*

Le fait de ne pas avoir besoin de suite d'un équipement prétendument commercial est un signe de son utilisation privée prépondérante<sup>178</sup>. Un prêt concédé à une entité surendettée (au sens du droit commercial) n'est pas finançable et doit être requalifiée de prestation appréciable en argent<sup>179</sup>, mais pas la postposition ultérieure d'un prêt initialement acceptable<sup>180</sup>.

En revanche, la réalité de faits inscrits dans des registres publics bénéficiant d'un contrôle à l'inscription — à l'exemple du registre foncier, de brevets et de certains autres droits immatériels — doit être présumée<sup>181</sup>. S'agissant des marques, le défaut d'examen initial<sup>182</sup> a permis à une partie de la doctrine de proposer une absence de présomption d'existence de la marque et de son droit matériel ; toutefois, cela ne change rien au fait qu'il s'agit d'une présomption particulièrement forte de l'existence matérielle de la marque<sup>183</sup>. Le droit en découlant doit être présumé exact et le fait de payer une licence de ce fait est une explication objective satisfaisant aux exigences du principe de déterminance, en particulier parce qu'il serait particulièrement complexe d'apporter des preuves

---

<sup>175</sup> P. ex. TC-AG 3-RV.2018.135 du 22 avril 2021.

<sup>176</sup> TF 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 3.1.

<sup>177</sup> TC-AR O2V 20 17 et O2V 20 19 du 8 février 2021 consid. 2.3.

<sup>178</sup> TC-AR O2V 20 17 et O2V 20 19 du 8 février 2021 consid. 2.4 s'agissant d'un canapé.

<sup>179</sup> TC-SO SGSTA.2017.36 du 19 mars 2018 consid. 5.3.

<sup>180</sup> TC-SO SGSTA.2017.36 du 19 mars 2018 consid. 6. S'agissant de ces deux points, il y a lieu de rappeler que l'apport n'est pas en soi une prestation appréciable en argent et que ces prêts sont ainsi qualifiés en raison de relations triangulaires.

<sup>181</sup> Art. 9 al. 1 CC. V. ég. TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 3.2.2 et les réf. citées.

<sup>182</sup> Art. 3, 5 et 6 LPM.

<sup>183</sup> Sur l'ensemble de ces questions, TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3 pour un développement complet sur la réalité d'une marque et l'impossibilité pour le fisc de venir en présumer un caractère dilatoire du simple fait de l'absence de vérification à l'inscription.

complémentaires non prévues par le droit des marques<sup>184</sup>. Dès lors, l'écriture comptable doit être présumée exacte et l'administration supporte alors pleinement le fardeau de la preuve. Le fait que le détenteur de la marque n'ait pas forcément engagé des coûts importants et continus pour le développement et le maintien de la marque n'est pas déterminant aux yeux du Tribunal cantonal de Bâle-Ville<sup>185</sup> ; en effet, c'est au preneur de licence d'assumer usuellement et de manière générale ce type de coûts<sup>186</sup>.

#### 5.2.4. *Les indices touchant la proximité et l'étroitesse des liens*

D'une manière générale, l'administration fiscale n'a pas besoin de démontrer la preuve directe de la proximité, mais simplement que cette hypothèse s'impose manifestement dans le sens où aucune autre explication ne serait possible<sup>187</sup>. La proximité est largement établie par indices, ceux-ci étant parfois ténus mais s'additionnant fréquemment :

1. une relation sentimentale — même passée<sup>188</sup> — entre l'actionnaire et le bénéficiaire ou une relation de filiation<sup>189</sup>,
2. une domiciliation à la même adresse dans le passé<sup>190</sup> entre un actionnaire et un bénéficiaire,
3. des prêts intervenant entre l'actionnaire et le bénéficiaire ou la reprise de prêts existants entre la société et l'actionnaire par le bénéficiaire<sup>191</sup>,
4. un ancien actionnariat<sup>192</sup>,
5. le fait d'avoir ensemble des activités sportives, à l'exemple de pilotes ou managers d'une écurie de sports mécaniques<sup>193</sup>,

---

<sup>184</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3.

<sup>185</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 3.4.2.

<sup>186</sup> Si l'art. 18 LPM ne le précise pas directement, cela découle du fait que le contrat de licence, bien qu'innomé, bénéficie d'une certaine "typicité" (DE WERRA J., art. 18 LPM n° 12). Or et de manière générale c'est au preneur de licence *exclusive* d'assumer le développement et la défense de la marque. Si la licence est inscrite au Registre, cela donne un droit "absolu et réel" à son usage (DE WERRA J., art. 18 LPM n° 37).

<sup>187</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.7 et les références citées.

<sup>188</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.4 et 7.6.4.

<sup>189</sup> Steuerrekurskommission-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 consid. 5.1 et 5.4.

<sup>190</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.4.

<sup>191</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.4 et 7.6.5 ; Steuerrekurskommission-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 consid. 5.1.

<sup>192</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.4.

<sup>193</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.6.6.

6. le fait de pouvoir présenter les décisions de taxation du tiers concerné pour se plaindre subsidiairement d'une double taxation démontre leur possession et, partant, la qualité de proche<sup>194</sup>,
7. le fait d'être le créancier principal de la société<sup>195</sup>.

Le Tribunal cantonal argovien a nié que le fait de se récuser lors des séances du Conseil d'administration constituait un indice à décharge<sup>196</sup>.

#### 5.2.5. *Les indices démontrant la conscience du caractère inhabituel des actes*

Les Tribunaux et la doctrine admettent relativement largement qu'une contre-prestation insuffisante entraîne une présomption réfragable de reconnaissabilité par l'actionnaire<sup>197</sup>.

Cette précision posée, des circonstances particulières démontrent la conscience du caractère inhabituel. Ainsi, le fait de produire un avis bancaire falsifié dénote clairement d'une conscience de la prestation appréciable en argent<sup>198</sup>.

### 5.3. La charge de la preuve

#### 5.3.1. *En matière d'impôts directs*

L'existence d'une prestation appréciable en argent entraînant une aggravation de la charge fiscale, le fardeau objectif de la preuve repose entièrement sur le fisc. Il convient de réserver l'absence de justification commerciale, laquelle implique un quasi-renversement du fardeau de la preuve<sup>199</sup>.

#### 5.3.2. *En matière d'impôt anticipé*

Une particularité doit être examinée sous l'angle du fardeau de la preuve. Selon une partie de la doctrine, l'art. 23 al. 2 LIA implique que le contribuable assume la charge de la preuve en vue d'obtenir une exception à la déchéance du remboursement de l'impôt anticipé, en particulier en prouvant qu'il n'a agit que par négligence<sup>200</sup>. Une autre partie de la doctrine exige de l'autorité qu'elle prouve le dol éventuel, fondant ainsi une présomption de négligence<sup>201</sup>. Si le raisonnement théorique de la première partie est en soi exact en

---

<sup>194</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.6 : argumenté par l'Administration, non repris par le Tribunal qui n'en a pas eu besoin.

<sup>195</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.6.5.

<sup>196</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.4.2.

<sup>197</sup> Art. 58 LIFD n° 289. TC-SO SGSTA.2016.73 du 25 septembre 2017 consid. 4.3.

<sup>198</sup> Steuerrekurskommission-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 consid. 5.1.

<sup>199</sup> Cf. *infra* § 5.4.

<sup>200</sup> MEZZI D/MOSHEK V., p. 400.

<sup>201</sup> RAMP S./ZUMBÜHL P., p. 527.

partant des principes généraux — puisqu'il s'agit d'un élément *a priori* tendant à diminuer la créance fiscale autrement existante —, il paraît s'écarter de la volonté claire du législateur, par ailleurs largement consacrée par les jurisprudences du Tribunal fédéral, de ne pas présumer trop facilement un dol éventuel<sup>202</sup>. De plus, l'argument des premiers tendant à éviter l'application des critères de la soustraction fiscale tombe à faux, celle-ci s'appliquant tant à la négligence qu'au dol éventuel.

#### **5.4. L'influence de la décision sur des tiers**

L'absence de justification commerciale suffisante de la dépense suffit fréquemment à écarter le recours de la société, rendant ainsi inutile l'examen au stade de l'impôt sur le bénéfice des critères supplémentaires de la prestation appréciable en argent<sup>203</sup>. En effet et dans un tel cas, la charge est simplement réintégrée<sup>204</sup>. Dans une telle situation, la constellation tranchée par le Tribunal s'écarte des critères usuels de la prestation appréciable en argent. En particulier et en cas de contestation par le fisc de la justification commerciale s'appuyant sur l'absence de raisons objectives d'une charge commerciale, le contribuable se trouve face à une présomption réfragable relativement large impliquant un quasi-renversement de la charge de la preuve<sup>205</sup>, dès lors que la société elle-même devra prouver son caractère défendable d'un point de vue économique<sup>206</sup>.

L'emploi sans réserve des constatations de fait touchant une société-sœur dans le but de démontrer la proximité de bénéficiaires a été admise par les Tribunaux<sup>207</sup>.

S'agissant de la reprise des faits établis auprès du sociétaire organe ou détenteur de la majorité des parts sociales, le Tribunal fédéral estime que celui-ci doit présenter une argumentation détaillée s'il entend éviter que l'état de fait retenu par le fisc envers la société soit transposé à lui-même ; à défaut d'exposé convaincant, l'état de fait taxé définitivement auprès de la personne morale pourra être repris sans autre envers le bénéficiaire<sup>208</sup>.

---

<sup>202</sup> Cf. *supra* ch. 2.3.3.

<sup>203</sup> AGVE 2019 259 c. 7.3 reproduisant l'arrêt TC-AG 3-RV.2018.53 du 24 octobre 2019.

<sup>204</sup> TF 2C\_555/2013 du 30 janvier 2014 consid. 2.2.

<sup>205</sup> TF 2C\_717/2018 du 24 janvier 2020 consid. 5.2 ; TC-AR O2V 20 2 du 19 novembre 2020 consid. 2c.

<sup>206</sup> TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021 consid. 2.5.4.

<sup>207</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 4.4.

<sup>208</sup> TF 2C\_630/2021 et 2C\_631/2021 du 17 mai 2022 consid. 2.2.2 et la référence doctrinale citée.



## 5.5. Indices et présomptions dans le domaine pénal fiscal

La présomption d'intention dolosive de celui qui sous-déclare<sup>209</sup> est pleinement applicable en matière de prestation appréciable en argent, en particulier lorsque l'écart entre la déclaration d'impôts et la réalité est évident. Il en va de même en l'absence totale de prestations appréciables en argent déclarées alors que celles-ci sont connues du contribuable<sup>210</sup>.

Ainsi, le Tribunal cantonal d'Appenzell Rhodes-Extérieures n'a aucune indulgence envers le contribuable admettant la prestation appréciable en argent mais contestant toute intention en raison de la délégation à sa fiduciaire de l'ensemble des obligations fiscales : le Tribunal taxe sa position *de tout bonnement inimaginable* (“*dass schlichtweg unvorstellbar ist*”), respectivement de “*pas le moins du monde crédible*” (“*nicht im Geringsten glaubhaft*”) sur le vu des montants importants soustraits<sup>211</sup>.

Plus encore, le même Tribunal présume, à notre sens à raison, que tout un chacun sait que la comptabilisation de dépenses privées entraîne un enrichissement personnel<sup>212</sup>. Un contribuable ayant déjà été sous *enquête* pour des procédures pénales fiscales importantes connaît davantage les risques associés à des écritures comptables inexactes et ne peut ainsi pas plaider la négligence en lieu et place du dol éventuel<sup>213</sup>. Le fait de faire établir une facture pour des besoins privés au nom d'une personne morale est un indice clair, si cette facture n'est pas extournée, d'une volonté dolosive — on ne voit guère d'autres raisons de procéder ainsi<sup>214</sup>.

Dans un arrêt d'août 2024, le Tribunal fédéral estime que le contribuable qui recourt aux services d'une fiduciaire ne doit pas être “favorisé” par rapport à celui qui établit sa propre déclaration. Au fait de la problématique de la conscience par le contribuable d'une erreur de la fiduciaire, il la résout en estimant que si le contribuable

---

<sup>209</sup> V. *supra* ch. 1.7.2.

<sup>210</sup> TC-AR O2V 20 5 et O2V 20 7 du 11 mai 2021 consid. 2.8, sous-titre “h”.

<sup>211</sup> Le couple de contribuables contestait toute négligence, accablant sa fiduciaire pour l'ensemble des écritures comptables et des choix ayant amené à l'existence de prestations appréciables en argent. Le Tribunal ne remet pas en question les instructions données aux mandataires, mais refuse de croire à la version du contribuable vu l'ampleur de l'erreur (quadruplement du revenu imposable, aucune fortune déclarée vs plus de deux millions au final). TC-AR O2V 20 5 et O2V 20 7 du 11 mai 2021.

<sup>212</sup> TC-AR O2V 20 5 et O2V 20 7 du 11 mai 2021 consid. 2.8, sous-titre “a”, § 8.

<sup>213</sup> TC-AR O2V 20 5 et O2V 20 7 du 11 mai 2021 consid. 2.8, sous-titre “d”.

<sup>214</sup> TC-AR O2V 20 5 et O2V 20 7 du 11 mai 2021 consid. 2.8, sous-titre “e” — un canapé, de surcroît payé en espèces — et “f” — un téléviseur.

pouvait effectivement s'apercevoir de l'erreur en employant toute la diligence utile, il peut être condamné pour dol éventuel<sup>215</sup>.

## 5.6. Critique d'indices spécifiques

Certains indices spécifiques rencontrés dans ce panorama sont à notre sens particulièrement problématiques et devraient être écartés ou aménagés.

### 5.6.1. L'exigence documentaire accrue en présence d'un élément d'extranéité et sa conséquence d'un renversement du fardeau de la preuve

Ainsi que cela a été présenté *supra* sous ch. 5.2.1, lorsque le contexte est international, plusieurs Tribunaux admettent sans fard inverser le fardeau de la preuve<sup>216</sup>. De manière plus posée, d'autres relèvent simplement le niveau de preuves dans un tel contexte.

Le raisonnement sous-jacent consiste à emphaser l'impossibilité de vérifier, à l'étranger, la réalité de certaines opérations commerciales. Une telle approche, certes très pragmatique et dans une certaine mesure compréhensible, est à notre sens sans fondement juridique à l'exception notable — et bienvenue sous un aspect formel — du canton de Schwyz<sup>217</sup>.

L'exigence jurisprudentielle introduit ainsi dans la loi une quasi-présomption de prestation appréciable en argent dans les relations avec un proche situé à l'étranger, ce qui ne paraît pas opportun de manière générale et certainement pas vis-à-vis de la problématique des prix de transferts — qui impliquent par définition même des relations avec des proches dans un contexte fréquemment international.

Plus encore et si cette approche peut potentiellement se révéler pertinente dans des relations avec des pays non-coopérants, elle est particulièrement conservatrice, pour ne pas dire plus, à l'égard de pays avec lesquels la Suisse a conclu ces quinze dernières années

---

<sup>215</sup> TF 9C\_583/2023 du 12 août 2024 consid. 4.2. Au considérant d'espèce, soit le 5.2, le Tribunal retient que la présence de frais privés dans une comptabilité devrait attirer l'attention de tout contribuable.

<sup>216</sup> P. ex. Steuerrekurskommission-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021 consid. 4.4.2 et 6. Dans ce dernier considérant, la Commission fiscale du canton de Berne va jusqu'à inverser purement et simplement la charge de la preuve, estimant que c'est à l'administré de convaincre "*avec une vraisemblance confinante à la certitude*" ("*mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit*") le substrat commercial de la prestation en question.

<sup>217</sup> Art. 135 al. 3 StG-SZ : "*An den Nachweis von steuermindernden Tatsachen, deren realwirtschaftlicher Hintergrund auf Grund von Auslandsbeziehungen erschwert überprüfbar ist, sind erhöhte Anforderungen zu stellen.*", ce qui se traduit par "*Des exigences accrues doivent être posées quant à la preuve de faits réduisant l'impôt, dont le contexte économique réel est difficilement vérifiable en raison de relations avec l'étranger.*"

des conventions particulièrement étendues de transparence fiscale, que ce soit dans des CDI ou dans des accords spécifiques.

Le Tribunal fédéral, en justifiant l'applicabilité de cette exigence renforcée pour le Liechtenstein, indique en creux qu'une telle exigence vis-à-vis de pays mieux conventionnés — c'est-à-dire ayant signé une CDI contenant une clause d'assistance — ou couverts par les récentes conventions d'assistance ne serait pas justifiable<sup>218</sup>.

S'agissant des multinationales, l'accord EDPP, concrétisé par la LEDPP, prévoit une transparence particulièrement importante et vise à documenter auprès de 93 pays signataires notamment la fixation des prix de transfert. Un mécanisme permet également l'application de l'accord EDDP alors même que la multinationale n'a pas son siège dans un pays signataire.

De manière générale en matière de prix de transfert, les CDI couvertes par le MLI ont été repensées dans l'optique précise de prévenir le transfert indu de bénéfices. Ces règles sont nettement plus précises. La Suisse ne devrait dès lors pas, sous couvert d'aspects procéduraux, rendre difficilement praticables les règles auxquelles elle s'est assujettie. Les *rulings* sont échangés dans le cadre de l'art. 7 MLI, concrétisé en Suisse par les art. 22a LAAF et 10 OAAF.

Plus généralement encore, les signataires de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle que modifiée par son protocole du 27 mai 2010, se sont engagés à s'assister de manière particulièrement étendue, que ce soit automatiquement ou sur demande (art. 4 à 6 CAAMF). L'art. 6 de cette convention a été matérialisé par la signature de l'accord EAR multilatéral<sup>219</sup>. Des règles similaires existent avec l'Union européenne<sup>220</sup>.

Ces traités établissent le principe d'une assistance réciproque pleine et entière dans le domaine de la fiscalité transfrontalière. Ils sont mis en œuvre de manière particulièrement substantielle par la Suisse, puisque 111 États ont activé l'échange

---

<sup>218</sup> TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2 : *“Zu denken ist etwa an Leistungen, die von der Schweiz ins Nicht-DBA-Ausland erbracht werden, oder aber ins DBA-Ausland, soweit das DBA dem heutigen OECD-Standard zur Informationsamtshilfe (Art. 26 OECD-MA) noch nicht genügt.”* ce qui se traduit par *“Cela concerne notamment les prestations fournies de la Suisse vers un pays non membre d'une convention de double imposition (CDI) ou vers un pays membre d'une CDI, dans la mesure où la CDI ne satisfait pas encore aux normes actuelles de l'OCDE en matière d'assistance administrative (art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE).”*

<sup>219</sup> FF 2015 5063.

<sup>220</sup> Art. 5 du Protocole de modification de l'accord entre la Confédération Suisse et la Communauté Européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (FF 2015 8443).

automatique à ce jour selon la liste maintenue par le SIF<sup>221</sup>. S'agissant de l'échange sur demande, outre la CAAMF, 10 accords consacrent un échange de renseignements en matière fiscale<sup>222</sup>.

Ce panorama démontre un environnement de transparence particulièrement élevée, qui dépasse même, s'agissant de l'accès aux comptes bancaires, ce que les autorités fiscales suisses ne peuvent d'emblée vérifier à l'intérieur de la Suisse. Une réserve jurisprudentielle générale sous-tendue par une impossibilité de vérifier, à l'étranger, la réalité commerciale ne paraît ainsi pas tenir compte de l'évolution du droit international ces quinze dernières années.

Une telle approche peut également tendre à contourner l'application générale de la théorie du bénéficiaire direct dans les conventions de double-imposition ; ce faisant et lorsque cette approche touche un pays conventionné, la Suisse viole à notre sens le principe fondamental du *pacta sunt servanda*<sup>223</sup>.

#### 5.6.2. *L'estimation de la prestation appréciable en argent se fait parfois sur la base d'une seule vraisemblance*

Ainsi que cela a été vu *supra*, l'administration fiscale, dans le cadre d'une revente d'un actif survenant à bref délai après sa cession, a tendance à retenir la différence comme le montant de la prestation appréciable en argent. Les Tribunaux protègent largement cette approche, allant par exemple jusqu'à écarter sans autre forme de procès des expertises ultérieures du seul fait qu'elles seraient "purement rétrospectives"<sup>224</sup> ou que leur but de plausibilisation ultérieure d'un prix de vente détermine un contexte particulier<sup>225</sup>. Même s'ils les écartent, les Tribunaux peuvent les utiliser pour diminuer la force probante d'une seconde expertise<sup>226</sup>. Plus encore, elles n'auraient pas pu être déterminantes dans la pensée intérieure des parties<sup>227</sup>. Pour autant, de telles expertises sont régulièrement administrées en droit civil, en particulier dans le cadre de valorisations en lien avec la liquidation du régime matrimonial ou de successions.

S'agissant surtout de biens immobiliers, leur mise à l'écart sur ce seul fondement pose deux difficultés. La première est que les contribuables peuvent disposer d'une

---

<sup>221</sup> Disponible en ligne à l'adresse [sif.admin.ch/](http://sif.admin.ch/) > Fiscal > Echange automatique de renseignements.

<sup>222</sup> RS 0.651.

<sup>223</sup> Lequel est ancré en droit international public par l'art. 26 CVDT.

<sup>224</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.5.4.

<sup>225</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.5.6.

<sup>226</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.5.7.

<sup>227</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.5.4.

certain intuition quant à la valeur d'un objet et que l'expertise peut confirmer celle-ci. La seconde est qu'elle a tendance à rendre impossible une valorisation objective et, partant, automatiser la reprise de la différence comme montant de la prestation appréciable en argent. Le moyen de preuve est pourtant topique. Le marché immobilier suisse est particulièrement scruté et plusieurs acteurs établissent des statistiques précises, comportant l'évolution du marché parfois avec une précision mensuelle. Le refus paraît ici dogmatique et contraire au droit du contribuable de proposer des moyens de preuve pertinents.

Dans un registre similaire, les Tribunaux ont écarté des éléments pourtant contemporains de la décision et niant de manière motivée la possibilité immédiate d'un prix supérieur. Ainsi, dans l'arrêt TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021, la Cour argovienne a tiré des conséquences très sévères d'une analyse précise et contemporaine à la première aliénation. Celle-ci recourait à trois méthodes d'évaluation, à savoir une valeur de rendement, un DCF et une valeur plus supérieure nécessitant un usage propre et un prix fixé en mêlant la valeur de rendement et la valeur réelle. Les deux premières évaluaient l'immeuble à 2.5 millions environ, alors que la troisième indiquait la possibilité d'une vente à 3.8 millions, tout en refusant le mandat de vente si le prix proposé devait dépasser 3 millions. L'immeuble est finalement aliéné au prix de 2.8 mio à un proche, qui le revend 4.3 millions plus d'une année plus tard. Si le Tribunal admet que ce prix se situe hors de celui envisagé par les parties initialement, il n'est pas pour autant un "*coup de chance au loto*"<sup>228</sup>.

De tels blocages jurisprudentiels quant aux moyens de contre-preuve rendent la présomption *de facto* irréfragable et participent à un niveau de preuve réduit à la simple vraisemblance, voire donnent à l'ampleur de la reprise une tonalité pratiquement pénale. La véritable sanction pénale fiscale est, elle, d'autant plus aggravée que le montant refiscalisé est nettement plus élevé et ce, sans échappatoire pour les contribuables concernés. Ils sont pour le surplus peu compréhensibles, dans la mesure où la pratique actuelle, davantage par soupçon, juge l'évolution économique *a posteriori* en lieu et place du moment même de la décision.

---

<sup>228</sup> TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021 consid. 7.5.10.

### 5.6.3. *La récusation est dorénavant prévue dans le droit matériel et doit être prise en considération à sa juste mesure*

Le principe de déterminance s'inscrit dans une démarche globale de cohérence entre le droit commercial et le droit fiscal. A cet égard, l'approche des Tribunaux refusant de prendre en compte *per se* une récusation, sincère ou non, dans la prise de décision est critiquable<sup>229</sup>. En effet et depuis le 1er janvier 2023, les art. 717 et 717a CO prévoient dans le droit commercial des règles régissant la prise de décision en cas de conflit d'intérêt. Ces articles privilégient, à raison, la préservation des intérêts de la société par un Conseil d'administration prenant des mesures adaptées.

En particulier, une situation de *sponsoring* dans laquelle un membre commun aux organes de la société et de la bénéficiaire se récuserait véritablement ne devrait pas, à notre sens, être automatiquement taxée de prestation appréciable en argent sans examen approfondi des motifs de l'opération. Une telle opération peut reposer sur des motifs entrepreneuriaux véritables, sans que les prestations ne soient dans un parfait rapport d'échange. A tout le moins, un rapport d'échange insuffisant ou une justification entrepreneuriale inexistante pourrait potentiellement justifier un refus de la comptabilisation de la charge, mais la seule proximité, pour autant que la personne concernée ait respecté les réquisits des articles précités, ne devrait pas suffire à faire le pas vers une qualification de prestation appréciable en argent. La généralisation opérée par les autorités fiscales apparaît ainsi peu respectueuse du droit commercial remanié — pour autant que celui-ci soit effectivement respecté par la contribuable en question — et fonde une présomption parfaitement inexistante dans le droit matériel.

### 5.6.4. *La notion de proche est admise de manière trop large*

Si le fait de retenir que les familiers du contribuable sont ses proches ne pose pas de difficulté en soi, il n'en va pas de même à notre sens d'indices si ténus qu'ils ne sauraient, à eux seuls, fonder un faisceau suffisant pour qualifier la personne de proche.

La simple domiciliation à une adresse identique dans le passé ou le simple fait d'être membre d'une association ou de voir un enfant jouer dans un club de sport font perdre le but même du faisceau d'indices pour qualifier de proche une personne. En effet, le but est de vérifier si la prestation est concédée *causa societatis*. Or une entreprise locale peut, par exemple, légitimement soutenir une association locale dans un but commercial,

---

<sup>229</sup> Cf. *supra* ch. 3.2.3.

quand bien même et de manière fortuite un sociétaire peut y avoir un simple intérêt. La contamination aux proches de proches (!) implique, pour des sociétés et leurs sociétaires implantés localement, un risque particulièrement important et potentiellement invisible de requalification en prestation appréciable en argent.

La notion de proche doit alors être liée à la présomption de reconnaissabilité, par la société, de la *causa societatis*. Nous avons vu que celle-ci est admise de manière particulièrement large et sans indice particulier. Or, une telle présomption revient à admettre une *generelle Anlasstäterschaft*, c'est-à-dire une forme de participation collective, pourtant inconnue du droit suisse.

Nous proposons dès lors de systématiquement et véritablement rechercher l'intention sous-jacente afin de vérifier si des indices d'une prestation *causa societatis* existent et non, en soi, une simple relation sociale potentiellement sans lien avec la prestation. De tels indices peuvent résider dans leur répétition, leur caractère manifestement trop généreux<sup>230</sup> ou l'absence de toute mise en valeur — au sens économique le plus large — par la société de la prestation en question. Ces indices sont alors identiques à ceux permettant de manière objective de démontrer la reconnaissabilité de la prestation à un proche par la société, ce qui augmenteraient de manière très significative la sécurité juridique.

## **5.7. Critiques générales de l'approche employée**

### *5.7.1. L'introduction de présomptions de facto irréfragables*

La présomption d'exactitude des comptes commerciaux<sup>231</sup> devrait être réellement pris en considération par les Tribunaux, notamment sous l'angle de la marge de manœuvre laissée par le droit comptable et de l'unité du bilan commercial et fiscal, afin de ne pas entraîner un *Massgeblichkeitsprinzip* inversé<sup>232</sup>.

En particulier avec les prestations de sponsoring et s'agissant de l'évaluation d'une prestation appréciable en argent, nous pensons avoir démontré que l'effet général de telles présomptions est de nier ce point de départ et de rendre la contre-preuve pratiquement impossible.

Si l'on omet le renversement de l'indice même, le contribuable est réduit à critiquer la causalité de la présomption naturelle ou à démontrer la fausseté du fait pertinent déduit

---

<sup>230</sup> Pour un exemple de lien soigneusement posé entre le déséquilibre flagrant et la proximité des liens personnels, TC-SO SGSTA.2016.73 du 25 septembre 2017 consid. 4.2.

<sup>231</sup> Cf. *supra* § 5.1.

<sup>232</sup> Sur cette notion, P.-M. GLAUSER, p. 77.

de la présomption. Or ce dernier est fréquemment un fait négatif ou un fait interne — ou les deux à la fois — et l’absence de connaissance par la société d’une prestation à un proche en est un exemple. Comme le note lui-même le Tribunal fédéral, il n’appartient pas au contribuable de prouver un fait négatif indéterminé<sup>233</sup> — c’est la maxime *negativa non sunt probanda* — à l’image de l’absence d’autres revenus<sup>234</sup>.

Les présomptions deviennent ainsi *de facto* irréfragables. Or de telles présomptions sont inconnues du droit matériel, que ce soit le droit commercial ou le droit fiscal.

Il n’en va pas de même lorsqu’il s’agit simplement de démontrer le caractère “*at arm’s length*” d’une prestation, p. ex. les présomptions relatives à la rémunération des créances figurant dans les “*Safe Harbour Rules*” de l’AFC. En effet, le contribuable peut alors démontrer, p. ex. par les bases de données existantes en matière de prix de transfert, que le fait négatif considéré (“*aucun autre tiers ne s’engagerait dans une telle opération*”) est faux en démontrant justement que des transactions similaires existent. Ce fait est certes négatif, mais il est alors déterminé et la preuve du contraire est possible et les présomptions en la matière sont fondamentalement nécessaires au bon fonctionnement fiscal général dans un pays connaissant une liberté particulièrement élevée dans l’établissement du bilan commercial. Malheureusement et dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a estimé que ces “*Safe Harbour Rules*” ne lient l’administration fiscale que si le contribuable s’en est prévalu<sup>235</sup>. Ainsi, le fisc zurichois a obtenu d’appliquer un taux pratiquement deux fois moindre à celui de la lettre-circulaire. Les entreprises concernées sont dès lors averties que le fait de s’écarter des intérêts prescrits pose le risque d’une fiscalisation nettement plus lourde. Le danger d’un *Massgeblichkeitsprinzip* inversé<sup>236</sup> nous paraît massif dans ces circonstances.

### 5.7.2. L’utilisation d’un niveau de preuve très réduit

D’une manière générale, les Tribunaux cantonaux n’ont pas toujours effectivement appliqué le niveau de preuve juridiquement requis. La Suisse favorise une certaine liberté dans ce domaine dès lors que l’appréciation des faits n’est pas du ressort du Tribunal

---

<sup>233</sup> Un fait négatif déterminé est un fait négatif dont le contraire est démontrable immédiatement par un fait positif, alors qu’un fait négatif indéterminé ne peut être contesté que par une infinité de faits positifs. L’exemple de l’absence d’autres revenus est un fait négatif indéterminé, puisqu’il faudrait démontrer de manière infinie l’absence de toutes les sources connues de revenus.

<sup>234</sup> TF 2C\_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4

<sup>235</sup> TF 9C\_690/2022 du 17 juillet 2024.

<sup>236</sup> C’est-à-dire des comptes commerciaux établis selon des besoins fiscaux factuels et non des normes commerciales. V. GLAUSER J.–M. n.b.p. 603 pour une définition et des références.



fédéral et que celui-ci se montre très réservé avant de retenir un arbitraire dans l'appréciation des preuves<sup>237</sup>.

Dans le domaine civil, le Pr Mark Schweizer a, à travers une expérience impliquant 88 magistrats et 98 greffiers, démontré que les Tribunaux cantonaux suisses, lorsqu'ils estiment devoir prouver pleinement un fait, appliquent en réalité un seuil de l'ordre de 51 %, très éloigné du standard légal, jurisprudentiel et doctrinal qu'ils devraient suivre<sup>238</sup>. En d'autres termes, les Tribunaux cantonaux, dans des procédures civiles soumises de plein droit à la preuve complète, appliqueraient dans les faits une simple vraisemblance et ce de manière incontrôlable, puisque le Tribunal fédéral exige un arbitraire non seulement dans le raisonnement mais également dans le résultat. Ce seuil de 51 % est même en réalité en-deçà de la vraisemblance prépondérante entrouverte dans l'arrêt du 2 avril 2024.

Si ce travail ne peut, en soi, démontrer une approche générale de la prestation appréciable en argent au stade de la vraisemblance, les indices en la matière ne manquent pas. En dehors des cas liquides ou crasses, la preuve est la plupart du temps obtenue par indices et ceux-ci peuvent s'avérer, comme cela a été démontré *supra*, tenus voire difficilement réfragables. Nous sommes d'avis que la preuve complète — au sens usuel du standard — n'est que rarement rapportée par les jurisprudences cantonales examinées dans le cadre de ce travail, voire réduite à la simple vraisemblance. En particulier, l'interdépendance entre la qualité de proche et le déséquilibre des prestations est particulièrement problématique, l'une alimentant l'autre au point de relativiser les fondements matériels de la prestation appréciable en argent.

Une preuve complète impose d'écarter les autres explications possibles, ce qui impose de donner un minimum de crédit aux explications du contribuable. Si la répartition du fardeau de la preuve ne vient qu'au terme du procédé, il n'en demeure pas moins qu'une explication *possible* — c'est-à-dire qui ne soit pas invraisemblable au vu des preuves rassemblées — devrait suffire à mettre en échec un faisceau d'indices. Le contraire revient à inverser le fardeau de la preuve en défaveur du contribuable et à nier la *Normentheorie* en donnant un crédit inconsidéré aux allégations du fisc.

---

<sup>237</sup> Selon l'ATF 144 II 281 consid. 3.6.2, ce n'est le cas que si le magistrat précédent s'est mépris sur le sens et la portée d'une preuve, s'il a écarté ou omis une preuve importante et susceptible de modifier la décision attaquée sans motif sérieux ou s'il a procédé à des déductions insoutenables.

<sup>238</sup> SCHWEIZER M.

#### 5.7.4. *La reprise des constatations de fait dans la procédure pénale fiscale*

Il s'agit là de notre critique la plus forte du mécanisme employé par les tribunaux. Alors qu'un auteur souligne "*le fossé*" qui sépare le monde fiscal et le monde pénal fiscal, il relève également le lien entre ceux-ci<sup>239</sup>. La problématique vient du fait que, traditionnellement, la sanction pénale fiscale est prononcée ultérieurement à la reprise et qu'elle s'appuie essentiellement sur l'état de fait prononcé dans la première décision, à l'exception notable des éléments rassemblés de manière contraire aux art. 153 al. 1bis, 180 et 183 al. 1 et 1bis LIFD ainsi que de leurs pendants dans le droit harmonisé.

Il faut ici différencier les affaires dans lesquelles les Tribunaux ont pu acquérir une conviction — soit parce que le dossier est liquide ou parce que les preuves disponibles le permettent — de ceux dans lesquels un faisceau d'indices est rassemblé en vue de prouver la prestation appréciable en argent.

Dans le premier cas, la situation en matière pénale fiscale est fondamentalement similaire à celle prévalant dans la procédure fiscale. Une autorité intimement convaincue devrait également l'être dans un examen pénal.

En revanche et à notre sens, le faisceau d'indices *tel que mis en œuvre par les Tribunaux cantonaux* est incompatible avec une reprise directe de l'état de fait en matière pénale fiscale et ce pour plusieurs raisons.

D'une part, le recours à un faisceau d'indices démontre, par le seul recours à cet expédient<sup>240</sup>, que le niveau de preuve nécessaire à une conviction pénale ne *peut* pas être atteint. En d'autres termes, le simple fait de recourir à un faisceau d'indices démontre que l'autorité n'a pas pu acquérir une conviction suffisante et compatible avec le standard pénal préconisé par notre constitution<sup>241</sup>. C'est même la condition de sa mise en œuvre : le faisceau d'indices n'intervient *que* si l'autorité n'a pas acquis son intime conviction.

Plus encore, la pratique du faisceau de preuves implique un quasi-renversement du fardeau de la preuve, incompatible avec les exigences pénales relevées *supra*. L'interdépendance entre les critères de proximité et de déséquilibre n'est en particulier pas admissible de notre point de vue : de manière générale en droit pénal, chaque fait

---

<sup>239</sup> PARIS V., p. 173.

<sup>240</sup> Au sens premier et littéral du terme, c'est-à-dire contourner l'obstacle.

<sup>241</sup> Sans le dire sous cette forme, le Tribunal cantonal vaudois parvient à une finalité similaire en retenant le doute sur l'intention tant que l'autorité fiscale n'avait pas rejeté de manière nette une proposition de fixation d'un prix de transfert, *in casu* la rémunération d'une créance. V. TC-VD Jug / 2023 / 432 du 24 août 2023. Le recours à l'intention devrait à notre sens être secondaire.

constitutif nécessaire doit être prouvé séparément et ne saurait simplement être déduit de l'expérience générale.

D'autre part, l'égalité des armes est largement touchée par le faisceau d'indices, celui-ci s'accompagnant généralement d'une appréciation anticipée des moyens de preuve requis. Or le prévenu dispose d'un droit, constitutionnel comme conventionnel, nettement plus large dans une procédure pénale à la mise en œuvre de moyens de défense dont la pertinence peut apparaître secondaire aux autorités fiscales.

Dans tous les cas, l'utilisation de la présomption découlant d'une relation avec une composante d'extranéité — qui implique au final un renversement du fardeau de la preuve — nous semble étrangère au droit pénal, voire incongrue, et ne devrait certainement pas être utilisée pour fonder une conviction.

## **6. Conclusion**

Au terme de ce travail, nous entendons proposer une clarification dans la mise en œuvre de la prestation appréciable en argent.

### *6.1. Réaffirmer la pertinence de la preuve complète en matière de prestation appréciable en argent*

L'arrêt du 2 avril 2024 marque un tournant significatif dans le fonctionnement profond de la fiscalité suisse et l'extension de la vraisemblance prépondérante au-delà de conflits de compétence fragiliserait l'ensemble du système. Si le Tribunal fédéral mentionne la doctrine démontrant que les Tribunaux cantonaux appliquent, à tort, un niveau de preuve insuffisant lorsqu'ils doivent appliquer la preuve complète, une telle explication n'est en aucun cas satisfaisante et ne devrait pas servir à un abaissement général du niveau de preuve. Plus encore, le droit fiscal n'est pas le droit des assurances sociales, lequel est d'abord un système de prestations. Si nous comprenons les motifs poussant, en matière de double imposition intercantonale, à se fonder sur la vraisemblance prépondérante, ceux-ci nous apparaissent dangereux s'ils sont voués à s'écarter de manière générale du principe de détermination.

Il est néanmoins vrai qu'au fil de l'examen des jurisprudences cantonales, il demeure le sentiment fort d'une application, dans les faits, de la simple vraisemblance par les autorités, ne serait-ce qu'en raison des liens particulièrement étroits entre le déséquilibre des prestations et la qualification de proximité. La jurisprudence ne retient plus une preuve stricte, mais une simple comparaison d'hypothèses pour qualifier la *causa*

*societatis*. Un tel niveau de preuve n'est certainement pas complet au sens usuel du terme, mais tout au plus de la vraisemblance prépondérante<sup>242</sup>.

A notre sens toutefois, la question du niveau de preuve exigé de manière générale en matière fiscale ne devrait pas être résolue par les Tribunaux, mais par le législateur. Il en va du simple respect de la volonté populaire. S'agissant d'un niveau spécifique pour les prestations appréciables en argent, la nécessité de l'intervention du législateur fait *a priori* défaut — les Tribunaux ont, de longue date et dans des domaines divers, accepté des applications limitées de niveaux allégés de preuve — mais la pertinence aussi. En effet, la sécurité juridique est gravement mise à mal par la multitude de faisceaux d'indices rassemblés par les autorités fiscales. Un abaissement du niveau probatoire ne serait pas pris pour ce qu'il devrait alors être — c'est-à-dire un alignement avec certaines pratiques cantonales — mais pour un allègement de celles-ci dont les conséquences seraient particulièrement problématiques pour les sociétés œuvrant au quotidien au contact de proches au sens juridique du terme. Celles-ci courraient alors un risque particulièrement élevé de requalification de prestations, voire de conséquences pénales, entraînant de ce fait un *Massgeblichkeitsprinzip* inversé. De plus, les critères du droit matériel — qui sont formulés dans des termes particulièrement généraux — s'effaceront au profit d'une vision d'autant plus subjective.

6.2.  *Limiter les indices fondés sur l'extranéité aux seuls pays non coopérants, adopter une approche prudente sur la valorisation de la prestation appréciable en argent, reconnaître à sa juste valeur la récusation et recentrer les indices relatifs aux proches sur la causa societatis*

Sans reprendre notre critique complète développée *supra*, nous estimons que ces points précis méritent des aménagements, le simple respect de la jurisprudence du Tribunal fédéral ou la prise en compte à leur juste valeur des développements législatifs.

6.3  *Ne pas prononcer de sanctions pénales fiscales sur la base de faisceaux d'indices ou d'une vraisemblance prépondérante et suspendre lorsque c'est possible la procédure de rappel d'impôts dans l'attente de la décision pénale fiscale*

Un traitement véritablement distinct de l'état de fait est à notre sens nécessaire dans une procédure pénale fiscale si une prestation appréciable en argent est en jeu et que celle-ci a été prononcée sur la base d'un faisceau d'indices. À défaut de preuves

---

<sup>242</sup> C'est le sens même de la question *quelle hypothèse est-elle la plus crédible ?*

complémentaires, le principe *in dubio pro reo* doit l'emporter et l'autorité devrait purement et simplement classer la procédure.

En revanche, si elle estime que le faisceau d'indices n'a été utilisé que pour des motifs de proportionnalité ou que des preuves complémentaires ont été entre-temps obtenues, la procédure pénale fiscale devra respecter un cheminement complet des moyens de preuves. Une reprise directe de l'état de fait ne semble certainement pas envisageable.

Si le principe de la vraisemblance prépondérante devait finalement l'emporter, la nécessité d'un traitement pénal distinct ne devra plus être débattu. En effet, la CEDH comme la Constitution fédérale consacrent le principe *in dubio pro reo* et, partant, la preuve complète comme une répartition unilatérale du fardeau de la preuve. Une reprise directe d'un état de fait arrêté au seul stade de la vraisemblance prépondérante léserait de manière évidente ces principes. En retenant que la conviction pénale ne peut être acquise sur le fondement de faits seulement *probables*<sup>243</sup>, le Tribunal fédéral a probablement, de manière inconsciente, déjà balisé un cheminement nettement plus complexe pour une procédure pénale fiscale si le principe de la vraisemblance prépondérante devait l'emporter.

De manière intéressante, certains Tribunaux ont évité l'ensemble des problématiques liées à la coordination pénale<sup>244</sup> en suspendant la procédure en rappel d'impôt dans l'attente de celle en soustraction, puis en versant — sans difficulté dans ce sens — les éléments de preuve recueillis dans le cadre de la soustraction<sup>245</sup>. Une telle solution, pragmatique, est particulièrement respectueuse des droits de la défense et mériterait d'être généralisée à notre sens pour autant que la prescription ne soit pas en jeu<sup>246</sup>.

. . . ————— . □ . ————— . . .

---

<sup>243</sup> TF 2C\_362/2018 du 19 juin 2019 consid. 3.5.

<sup>244</sup> Le niveau de preuve requis, le respect des droits prévus par les art. 153 al. 1bis, 180 et 183 al. 1 et 1bis LIFD ainsi que de leurs pendants dans le droit harmonisé ainsi que l'ensemble des difficultés liées à l'art. 6 § 2 CEDH.

<sup>245</sup> P. ex. STK-BE 100 20 271, 100 20 272, 200 20 218 et 200 20 219 du 7 décembre 2021.

<sup>246</sup> Le délai d'ouverture de la procédure de rappel d'impôts est de dix ans (art. 152 al. 1 LIFD et 53 al. 2 LHID) ; il n'est pas en jeu ici, puisqu'il s'agit de suspendre la procédure une fois celle-ci ouverte. En revanche, le délai absolu de quinze ans prévu par les art. 152 al. 3 LIFD et 53 al. 3 LHID peut être atteint et justifier ainsi une absence de suspension ou une reprise de la procédure.

## Table des matières

<b>Résumé.....</b>	<b>1</b>
<b>Sommaire.....</b>	<b>2</b>
<b>1. Introduction.....</b>	<b>3</b>
<b>2. La preuve en matière fiscale.....</b>	<b>3</b>
2.1. Le mécanisme général.....	3
2.2. Les fondements théoriques.....	4
2.3. La théorie dite du carrefour et l'état de fait liquide.....	6
2.4. Lorsque l'état de fait n'est pas liquide.....	7
2.5. L'établissement du fait pertinent par l'appréciation libre des preuves et le degré de preuve requis.....	7
2.5.1. La preuve complète.....	7
2.5.2. La vraisemblance dans des situations particulières.....	8
2.5.3. Le principe de la libre appréciation des preuves et leur administration.....	9
2.6. Le système des présomptions naturelles.....	10
2.7. Le fardeau objectif de la preuve comme ultime recours.....	11
2.8. Trois distinctions importantes.....	12
2.8.1. La réserve de l'évasion fiscale et la simulation.....	12
2.8.2. L'influence de la décision sur des tiers.....	12
2.8.3. La taxation d'office, l'évaluation dans la taxation ordinaire et les coefficients d'expérience.....	13
3. La preuve en matière pénale fiscale.....	14
<b>4. Introduction aux prestations appréciables en argent.....</b>	<b>17</b>
4.1. La situation visée.....	17
4.2. Les fondements.....	18
4.3. Les effets de la prestation appréciable en argent.....	20
<b>5. La preuve fiscale en matière de prestations appréciables en argent.....</b>	<b>22</b>
5.1. Introduction et caractère fondamental du principe de détermination comme présomption d'absence de prestation appréciable en argent.....	23
5.2. Aperçu des indices retenus par les Tribunaux.....	24
5.2.1 Les indices généraux.....	24
5.2.2 Les indices d'une contre-prestation insuffisante et son ampleur.....	26
5.2.3. Les indices touchant la prestation en elle-même.....	28
5.2.4. Les indices touchant la proximité et l'étroitesse des liens.....	29
5.2.5. Les indices démontrant la conscience du caractère inhabituel des actes.....	30
5.3. La charge de la preuve.....	30
5.3.1. En matière d'impôts directs.....	30
5.3.2. En matière d'impôt anticipé.....	30

5.4. L'influence de la décision sur des tiers.....	31
5.5. Indices et présomptions dans le domaine pénal fiscal.....	32
5.6. Critique d'indices spécifiques.....	33
5.6.1. L'exigence documentaire accrue en présence d'un élément d'extranéité et sa conséquence d'un renversement du fardeau de la preuve.....	33
5.6.2. L'estimation de la prestation appréciable en argent se fait parfois sur la base d'une seule vraisemblance.....	35
5.6.3. La récusation est dorénavant prévue dans le droit matériel et doit être prise en considération à sa juste mesure.....	37
5.6.4. La notion de proche est admise de manière trop large.....	37
5.7. Critiques générales de l'approche employée.....	38
5.7.1. L'introduction de présomptions de facto irréfragables.....	38
5.7.2. L'utilisation d'un niveau de preuve très réduit.....	39
5.7.4. La reprise des constatations de fait dans la procédure pénale fiscale.....	41
6. Conclusion.....	42
6.1. Réaffirmer la pertinence de la preuve complète en matière de prestation appréciable en argent.....	42
6.2. Limiter les indices fondés sur l'extranéité aux seuls pays non coopérants, adopter une approche prudente sur la valorisation de la prestation appréciable en argent, reconnaître à sa juste valeur la récusation et recentrer les indices relatifs aux proches sur la causa societatis.....	43
6.3 Ne pas prononcer de sanctions pénales fiscales sur la base de faisceaux d'indices ou d'une vraisemblance prépondérante et suspendre lorsque c'est possible la procédure de rappel d'impôts dans l'attente de la décision pénale fiscale.....	43
<b>Table des matières.....</b>	<b>45</b>
<b>Références.....</b>	<b>47</b>
Doctrine.....	47
Divers.....	48
Jurisprudence citée.....	48
Arrêt du Tribunal fédéral publié au recueil officiel.....	48
Arrêt du Tribunal fédéral non publié au recueil officiel.....	49
Arrêt des tribunaux cantonaux.....	50
Arrêt du Tribunal administratif fédéral.....	51
<b>Liste des abréviations.....</b>	<b>52</b>
<b>Déclaration de non plagiat.....</b>	<b>56</b>

## Références

### Doctrine

BAGNOUD R., *La théorie du carrefour. Le juge administratif à la croisée des chemins*, in: Au carrefour des contributions. Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 489 ss.

BISCHOF P., *Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen*, in RF 6–7/2009 p. 492 s.

CHUBATYUK A., *Les sociétés de capitaux et leurs actionnaires en droit fiscal suisse. Apports et investissements, assainissement, distributions de bénéfiques, liquidation et vente, restructurations et mutations*, Genève/Zurich 2021.

GLAUSER P.-M., *Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, thèse Genève, Bruxelles/GenèveZurich/Bâle 2005.

KOFMEL I., *L'évasion fiscale en droit fiscal interne suisse*, publié par l'OREF en 2009 et disponible à l'adresse [www.oref.ch/wp-content/uploads/2022/05/6\\_ikofmel\\_2008.pdf](http://www.oref.ch/wp-content/uploads/2022/05/6_ikofmel_2008.pdf) (consulté le 09 octobre 2024).

MEZZI D./MOSHEK V., *Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé à l'aulne du nouvel article 23 LIA*, in: Au carrefour des contributions. Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 385 ss.

PARIS V., *L'assujettissement subséquent selon l'article 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA ?*, in: Au carrefour des contributions. Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p.

PONCE F., *L'évasion fiscale en droit fiscal interne suisse, Etat des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine*, in RDAF 2010 II 125.

RAMP S./ZUMBÜHL P., *Erleichterung bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer*, in Expert Focus 2019,

RYSER W./ROLLI B., *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 4ème éd., Berne 2002.



SALOM J., *La problématique de l'attribution des distributions dissimulées de bénéficiaires dans les relations nationales et internationales*, in IFF Forum für Steuerrecht 2011, p. 206 s.

SCHWEIZER M., *The civil standard of proof—what is it, actually?*, in: The International Journal of Evidence & Proof 2016, Vol. 20(3) 217–234.

SIEGRIST C., *Actes matériels et TVA*, in: Au carrefour des contributions. Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 297 et s.

TISSOT BENEDETTO A., *Formalisme ou liberté des moyens de preuves en TVA*, in: Au carrefour des contributions. Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 311 ss.

### **Divers**

CONSEIL DE L'EUROPE, par la COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME, Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme — Droit à un procès équitable (volet pénal), édition mise à jour au 29 février 2024, disponible à l'adresse [ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide\\_art\\_6\\_criminal\\_fre-pdf](https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide_art_6_criminal_fre-pdf) (consulté le 07 septembre 2024).

### **Jurisprudence citée**

*Arrêt du Tribunal fédéral publié au recueil officiel*

ATF 82 I 288

ATF 92 I 253

ATF 114 Ib 27

ATF 130 III 321

ATF 130 III 591

ATF 134 I 140

ATF 138 II 57

ATF 138 II 545

ATF 138 III 374

ATF 138 V 218

ATF 139 III 13

ATF 140 II 88

ATF 140 II 248

ATF 141 I 60

ATF 141 III 241

ATF 143 II 33

ATF 144 II 427

ATF 146 II 6

ATF 147 II 209

ATF 147 III 73

ATF 148 II 285

TF 9C\_591/2023\* du 2 avril 2024

*Arrêt du Tribunal fédéral non publié au recueil officiel*

TF 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009

TF 2C\_30/2010 du 19 mai 2010

TF 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012

TF 2C\_414/2012 du 19 novembre 2012

TF 2C\_543/2012 du 12 novembre 2012

TF 2C\_843/2012 du 20 décembre 2012

TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013

TF 2C\_555/2013 du 30 janvier 2014

TF 2C\_986/2013 du 15 septembre 2014

TF 2C\_1083/2013 du 14 janvier 2015

TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015

TF 2C\_109/2015 et 2C\_110/2015 du 1er septembre 2015

TF 2C\_252/2014 du 12 février 2016

TF 2C\_483/2016 et 2C\_484/2016 du 11 novembre 2016

TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017

TF 2C\_942/2017 du 1er février 2018

TF 2C\_362/2018 du 19 juin 2019

TF 2C\_717/2018 du 24 janvier 2020

TF 2C\_112/2020 du 9 juin 2020

TF 2C\_247/2020 du 18 juin 2020

TF 2C\_668/2020 du 22 janvier 2021

TF 2C\_894/2020 du 27 janvier 2022

TF 2C\_674/2021 du 27 avril 2022

TF 2C\_630/2021 et 2C\_631/2021 du 17 mai 2022

TF 9C\_690/2022 du 17 juillet 2024

TF 9C\_583/2023 du 12 août 2024.

*Arrêt des tribunaux cantonaux*

TC-GE ATA/748/2011 du 6 décembre 2011

TC-BL 810 11 227 du 5 décembre 2012

TC-GE ATA/337/2013 du 28 mai 2013

TC-GE ATA/975/2015 du 22 septembre 2015

TC-GE ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016

TC-AG 3-RV.2018.53 du 24 octobre 2019

AGVE 2019 259 du 24 octobre 2019

TC-AR O2V 20 2 du 19 novembre 2020

TC-SO SGSTA.2016.73 du 25 septembre 2017

TC-SO SGSTA.2017.36 du 19 mars 2018

TC-SO SGSTA.2018.28 du 13 août 2018

TC-AG 3-RV.2018.61 du 21 janvier 2021

TC-AG 3-RV.2018.91 et 3-BB.2018.7 du 25 février 2021

TC-AR O2V 20 17 et O2V 20 19 du 8 février 2021

TC-AR O2V 20 5 et O2V 20 7 du 11 mai 2021

STK-BE 100 19 461 et 200 19 394 du 15 juin 2021

STK-BE 100 20 271, 100 20 272, 200 20 218 et 200 20 219 du 7 décembre 2021

TC-BS VD.2020.120 et VD.2020.121 du 11 janvier 2021

TC-AG 3-RV.2018.135 du 22 avril 2021

TC-AG 3-RV.2019.164 et 3-RV.2019.165 du 26 janvier 2023

TC-VD Jug / 2023 / 432 du 24 août 2023

TC-VD FI-2024-0013 du 11 juillet 2024

*Arrêt du Tribunal administratif fédéral*

ATAF A-5044/2021 du 13 juin 2023

## Liste des abréviations

al.	alinéa.
art.	article(s).
AG	Argovie.
AGVE	Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide.
AR	Appenzell Rhodes-Extérieure.
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral.
BE	Berne.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
BL	Bâle-Campagne.
BS	Bâle-Ville.
CAAMF	Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par son Protocole (RS 0.652.1).
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210).
CDI	Convention de double imposition.
CEDH	Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales conclue à Rome le 4 novembre 1950 (RS 0.101).
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Code des obligations) (RS 220).
consid.	considérant.
CourEDH	Cour européenne des droits de l'homme.
CPC	Code de procédure civile suisse du 19 décembre 2008 (RS 272).
CSI	Conférence suisse des impôts.

Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
EAR	Echange automatique de renseignements.
éd.	édition
EDPP	Accord multilatéral du 27 janvier 2016 entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (RS 0.654.1).
FF	Feuille fédérale.
Fig.	Figure
GE	Genève.
ICC	Impôt cantonal et communal.
IFD	Impôt fédéral direct.
LCRF-BE	Loi sur la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne du 23 novembre 1999 (RS/BE 661.611).
LEDPP	Loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (RS 654.1).
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14).
LI-BE	Loi sur les impôts du canton de Berne du 21 mai 2000 (RS/BE 661.11).
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (RS 642.21).
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11).
LPFISC-GE	Loi de procédure fiscale du canton de Genève du 4 octobre 2001 (RS/GE D 3 17).

LPM	Loi fédérale sur la protection des marques et des indications de provenance du 28 août 1992 (RS 232.11).
LTF	Loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (RS 173.110).
LTVA	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (RS 641.20).
LU	Lucerne.
MLI	Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices conclue le 24 novembre 2016.
n°	numéro.
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques.
p.	page(s).
PA	Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (RS 172.021).
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal.
RF	Revue fiscale.
RO	Recueil officiel.
RS	Recueil systématique.
s.	suivante(s).
ss	et suivantes.
SO	Soleure.
StG-LU	Steuergesetz du canton de Lucerne du 22 novembre 1999 (RS/LU 620).

StG-UR	Steuergesetz du canton de Uri du 26 septembre 2010 (RS/UR 3.2211).
StG-ZH	Steuergesetz du canton de Zurich du 8 juin 1997 (RS/ZH 631.1).
STK	Steuer Kommission.
StV-ZH	Verordnung zum Steuergesetz du canton de Zurich du 1er avril 1998 (RS/ZH 631.11).
TC	Tribunal cantonal.
TF	Tribunal fédéral.
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée.
UR	Uri.
VD	Vaud.
ZH	Zurich.



## Déclaration de non plagiat

*J'atteste que dans ce texte toute affirmation qui n'est pas le fruit de ma réflexion personnelle est attribuée à sa source et que tout passage recopié d'une autre source est en outre placée entre guillemets.*

