

GE_GERICHTE ATA/1287/2021 vom 23. November 2021

GE Cour de justice, 2021-11-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1287_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/1287/2021 del 23 novembre 2021

Regeste

Résumé: Prestation appréciable en argent sous la forme d'un « rabais exceptionnel » accordé par une société suisse en faveur d'une société sœur incorporée aux Bermudes. Inapplicabilité de la méthode du coût majoré à une telle prestation, non prévue par le « ruling », qui confère à la société suisse le statut de société auxiliaire. Confirmation de la reprise effectuée par l'AFC-GE et des amendes pour soustraction d'impôt infligées. Admission du recours de l'AFC-GE.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

Dans son recours, l'AFC-GE a évoqué la possible prévention de l'un des juges assesseurs du TAPI ayant statué sur la cause – au motif qu'il aurait officié en tant que « Partner, Business Tax Advisory » pour N_____ SA, mandataire de la contribuable –, sans toutefois prendre de conclusion spécifique en lien avec ce grief. Celui-ci apparaît de toute manière infondé, puisqu'aucun des courriers adressés par la société mandatée par l'intimée pour la représenter dans le cadre de la négociation du « ruling » ne porte la signature du juge assesseur en question.

- 15/28 - A/3132/2019 3)

Le litige concerne la période fiscale 2008, tant en matière d'ICC que d'IFD.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/829/2021 du 10 août 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 3).

Le présent litige concernant la période fiscale 2008, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique.

b. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/685/2021 du 29 juin 2021 consid. 3c).

c. En outre, le droit de procéder au rappel d'impôt n'est pas prescrit (art. 152 al. 3 LIFD ; art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc), pas plus que la poursuite pénale de l'infraction de soustraction d'impôt consommée, et ce tant en application de l'ancien (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 aLIFD, art. 58 al. 2 aLHID et art. 81 LPFisc, dans leur teneur avant le 1er janvier 2017) que du nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD, art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID et art. 77 al. 1 let. b et al. 2 LPFisc, dans leur teneur au 1er janvier 2017). 4) a. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

b. En l'espèce, les conditions de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt ne sont pas contestées, pas plus qu'elles ne l'étaient devant le TAPI, seule étant litigieuse la reprise de CHF 14'901'404.- effectuée par l'autorité recourante pour l'année fiscale 2008 pour l'ICC et l'IFD à titre de « distribution dissimulée de bénéfice et/ou d'avantages procurés à des tiers non justifiés par l'usage commercial » et annulée par les premiers juges. 5)

Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements

- 16/28 - A/3132/2019 opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5ème tiret).

Selon l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. Cette règle est concrétisée en droit genevois par l'art. 12 let. a et h LIPM dans sa teneur en vigueur en 2008 et qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD. 6) a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies ; la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5).

b. Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral

2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2).

c. Une prestation appréciable en argent peut prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche, ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1 ; ATA/533/2021 du 18 mai 2021 consid. 5b).

d. La mise en œuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison

- 17/28 - A/3132/2019 effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (ATF 140 II 88 consid. 4.2 et les références citées).

S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_49/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2.2).

À défaut de transaction comparable, la détermination du prix de pleine concurrence s'effectue alors selon d'autres méthodes, telles que la méthode du coût majoré (« cost plus »), qui consiste en particulier à déterminer les coûts supportés par la société qui fournit la prestation, à quoi s'ajoute une marge appropriée de manière à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché (ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 7.4).

e. Selon la circulaire n° 4 « Imposition des sociétés de service » de l'AFC-CH du 19 mars 2004, la détermination de la marge bénéficiaire imposable des sociétés de services doit s'effectuer en application du principe de pleine concurrence, sur la base de prestations comparables entre tiers et au moyen de fourchettes de marges appropriées pour chaque cas d'espèce. Le principe « at arm's length » est aussi applicable s'agissant de choisir la méthode de détermination de la marge bénéficiaire, ce qui implique que pour les services de nature financière ou des fonctions de management, le « cost plus » n'est pas une méthode adéquate (ou ne l'est qu'exceptionnellement).

Dans un document intitulé « Information n° 7/97, imposition des sociétés dites de service/marge bénéficiaire » à destination des associations professionnelles, l'AFC-GE a présenté la nouvelle pratique en matière d'IFD et d'ICC sur le bénéfice des sociétés exerçant une activité préparatoire, déployant principalement leur activité à l'étranger en faveur d'entreprises du groupe multinational auquel elles appartenaient. Ainsi, le bénéfice était fixé forfaitairement à 5 % du coût des dépenses effectuées par la société de service, soit une marge bénéficiaire de 5 % au lieu de 10 % jusqu'alors. De plus, si les produits étaient supérieurs à 105 % des dépenses, le bénéfice imposable équivalait au résultat comptable, ventilé pour la détermination du taux par catégorie de dépenses. 7) a. Conformément à son intitulé, l'art. 28 LHID règle le calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales dans certains cas particuliers, notamment en réglementant, à ses al. 3 et 4

(abrogés à compter du 1er janvier 2020 [RO 2019 2395 ; RO 2019 2413]), le statut des sociétés de domicile, d'administration ou de

- 18/28 - A/3132/2019 base, appelées aussi sociétés auxiliaires, qui se caractérisent par le fait qu'elles sont implantées en Suisse, où elles ont une activité essentiellement administrative, tandis que leur activité économique produit ses effets à l'étranger (arrêt du Tribunal fédéral 2C_420/2009 du 4 décembre 2009 consid. 2.1).

Ainsi, aux termes de l'art. 28 al. 3 aLHID, les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, paient l'impôt sur le bénéfice comme suit : le rendement des participations ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt (let. a) ; les autres recettes de source suisse sont imposées de façon ordinaire (let. b) ; les autres recettes de source étrangère sont imposées de façon ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative exercée en Suisse (let. c) ; les charges justifiées par l'usage commercial, en relation économique avec des rendements et des recettes déterminés, doivent être déduites de ceux-ci en priorité. Les pertes subies sur des participations au sens de la let. a ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés à la let. a (let. d).

Par ailleurs, selon l'art. 28 al. 4 aLHID, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice conformément à l'al. 3. Les autres recettes de source étrangère, mentionnées à l'al. 3, let. c, sont imposées selon l'importance de l'activité commerciale exercée en Suisse.

b. Faisant partie de la Section 2 « Calcul de l'impôt » du Chapitre II « Impôt sur le bénéfice » de la LIPM, l'art. 21 est consacré à la « réduction pour participations ayant une influence déterminante », l'art. 22 aux sociétés holding et l'art. 23 aux sociétés auxiliaires. Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 janvier 2019, cette dernière norme disposait que les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, de même que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice de la manière suivante (al. 1) : le rendement des participations ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt (let. a) ; les autres recettes de source suisse sont imposées selon le barème ordinaire (let. b) ; les autres recettes de source étrangère sont imposées selon le barème ordinaire, en fonction de l'importance de l'activité administrative, respectivement commerciale, exercée en Suisse (let. c). Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle doivent être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés (al. 2). Si les frais ne peuvent être imputés à une catégorie particulière de revenus, les charges financières sont réparties proportionnellement à la valeur comptable des

- 19/28 - A/3132/2019 participations et des autres actifs ; les frais généraux, après déduction des charges financières, sont répartis proportionnellement aux recettes de sources suisse et étrangère (al. 3). Les pertes subies sur des participations au sens de l'al. 1 let. a ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés dans cette disposition (al. 4).

c. Dans un document du 12 décembre 1994, intitulé « Information no 4/94, imposition des sociétés holding et des sociétés auxiliaires, nouvelles règles applicables dès le 1er janvier 1995 » et adressé aux associations professionnelles, l'AFC-GE a émis des directives sur le traitement fiscal des sociétés holding et des sociétés auxiliaires, au sens des art. 22 ss aLIPM. S'agissant de l'impôt sur le bénéfice des sociétés auxiliaires, ces directives distinguent entre les revenus de source suisse, ceux de source étrangère, les dividendes ainsi que les plus-values et moins-values. Parmi les revenus de source étrangère, elle établit deux sous-catégories : d'une part, les revenus commerciaux, taxés à hauteur de 20 % et, d'autre part, les revenus financiers, imposés à concurrence de 15 % lorsqu'il s'agit d'intérêts provenant de créances contre des tiers résidant à l'étranger et à hauteur de 2,5% quand les intérêts proviennent de créances contre des sociétés apparentées.

Par ailleurs, le point « divers » rappelle que la notion fiscale de société dite de service ne constitue pas en soi un régime fiscal particulier mais correspond à un mode de détermination forfaitaire du bénéfice imposable dans les cas de sociétés dont le rôle se limite à fournir des prestations au profit d'autres entités d'un même groupe. Comme actuellement, la marge bénéficiaire de ces sociétés est réputée égale à 10 % au moins de leurs frais généraux ou à leur bénéfice net effectif s'il leur est supérieur. Ces sociétés peuvent être mises au bénéfice du statut fiscal de société auxiliaire, si elles en remplissent les conditions. 8)

Un « ruling » fiscal est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir. Les « rulings » sont donc des renseignements juridiques donnés par l'administration fiscale ; ils ne constituent pas des décisions, mais peuvent, à certaines conditions, avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 141 I 161 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1116/2018 du 5 août 2020 consid. 4.1). Le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir

- 20/28 - A/3132/2019 de préjudice, et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références citées). 9) a. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

b. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1105/2021 du 19 octobre 2021 consid. 5a).

Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/1105/2021 précité consid. 5a).

c. Dans le domaine des prestations appréciables en argent, telles que des distributions dissimulées de bénéfice, le fardeau de la preuve se répartit comme suit : les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante ; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées), étant précisé que, selon la jurisprudence, le devoir de collaboration du contribuable est particulièrement qualifié dans les relations internationales (arrêt - 21/28 - A/3132/2019 du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.4 et les références citées). Ainsi, lorsqu'une disproportion est avérée, on peut fiscalement présumer de l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou de l'un de ses proches et il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires. S'il n'y parvient pas, il doit supporter les conséquences de l'absence de preuve, qui consistent en l'imposition (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1). 10) En l'espèce, il n'est pas contesté que l'intimée, à sa demande, s'est vu accorder le statut fiscal de société auxiliaire par la recourante, dès lors que son activité ne se limite pas à fournir des prestations aux sociétés du groupe, mais qu'elle déploie une activité économique produisant ses effets à l'étranger, son principal client étant F_____, une société sœur.

Dans le cadre de son activité d'agent à l'étranger en faveur de F_____, l'intimée a perçu, en 2008, des commissions sur lesquelles elle a consenti à celle-ci un rabais exceptionnel d'un montant de USD 14'000'000.- (soit CHF 14'901'404.-), de sorte à déclarer un bénéfice net total de CHF 1'433'595.- pour l'ICC et l'IFD durant la même année.

La question qui se pose est ainsi de savoir si l'intimée aurait accordé un tel rabais sur les commissions réalisées durant l'année en cause à un tiers dans un environnement de pleine concurrence, étant rappelé que le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés. Dans ce cadre, le TAPI a fait application de la méthode du coût majoré, telle que résultant, selon lui, du « ruling », ce que l'autorité recourante réfute, au motif que ledit « ruling » ne s'étendrait pas à ce type d'activités.

Le fait que le « ruling » prévoit, dans son chapitre III « divers », que les prestations de services fournies à des sociétés du groupe auquel se rattache l'établissement genevois doivent générer une marge bénéficiaire au moins égale à 5 % de leur coût (ch. 4) ne permet pas d'aboutir à la conclusion que serait concerné l'ensemble des activités de l'intimée dans ses relations avec les sociétés du groupe, comme l'a retenu le TAPI. En effet, outre que le « ruling » n'a pas pour but de régler les relations entre sociétés du même groupe, il soumet l'intimée au statut fiscal de société auxiliaire aux fins de la taxer en conséquence, sans lui reconnaître le statut de société de services, pour laquelle la méthode la plus fréquemment utilisée est celle du coût majoré. Si le « ruling » traite certes de prestations de services dans le chapitre III ch. 4, il n'en demeure pas moins que l'intitulé de cette disposition se réfère à des « activités de services », de sorte qu'il ne saurait s'agir, de ce point de vue également, de l'ensemble des prestations de services, y compris commerciales, fournies par la société intimée dans les relations intra-groupe. L'on ne voit du reste pas pour quel motif les activités commerciales au sein du groupe devraient subir un sort différent de celles en

- 22/28 - A/3132/2019 faveur de tiers, sous peine précisément de faire une entorse au principe de libre concurrence auquel elles sont soumises.

Par ailleurs, comme l'indique à juste titre l'intimée, il ressort des nombreux courriers échangés entre les parties que l'AFC-GE avait connaissance de ses activités d'agent pour le compte de F_____, sa principale cliente, et pour lesquelles elle percevait des commissions. Au vu de la nature commerciale et de l'importance de ces activités, l'on ne voit pas pour quel motif l'autorité recourante ne s'y serait pas référée si elle avait voulu les soumettre à un régime fiscal particulier, ce qui ne ressort pas du « ruling ».

Les premiers juges ne pouvaient ainsi procéder à une interprétation extensive du « ruling » en soumettant l'ensemble des prestations de services intra-groupe, sans distinction, à la méthode du coût majoré. Dans ce cadre et pour les mêmes motifs, l'intimée ne saurait se prévaloir du principe de la bonne foi, l'autorité recourante ne lui ayant donné aucune assurance au sujet de la taxation des relations au sein du groupe, étant précisé qu'en cas de doute, rien n'empêchait A_____ de se renseigner auprès de l'AFC-GE au sujet du sort devant être réservé au rabais exceptionnel accordé à sa société sœur, ce qu'elle n'a pas fait. L'intimée ne peut pas non plus arguer du remboursement effectué par F_____ en 2009, à hauteur de USD 11'000'000.-, soit un montant inférieur au rabais accordé, et ce en vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, selon lesquels chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants (ATA/440/2021 du 20 avril 2021 consid. 8).

L'intimée se prévaut d'exemples de commissions revues à la baisse par des sociétés tierces, qui, selon elle, permettraient d'établir que le rabais exceptionnel accordé en 2008 à F_____ en raison de la chute du marché maritime s'inscrivait dans le même cadre et était conforme au principe de pleine concurrence. Lesdits exemples ne permettent toutefois pas de parvenir à une telle conclusion. En effet, les documents établis par H_____, bien que concernant des baisses de commissions, ont trait à des montants et proportions moindres que celui faisant l'objet du litige, en comparaison duquel ils sont sans commune mesure. À cela s'ajoute que les rabais ainsi accordés par H_____ l'ont été après des négociations ayant duré plusieurs années, ce qui n'est pas le cas de celui accepté par l'intimée, qu'elle a donné peu après la chute du marché, au deuxième semestre 2008. De plus, si le courriel de M. J_____ au sujet du « K_____ » fait, certes, état d'une commission de 0,625 % au lieu d'un taux usuel de 1,25 %, il n'en demeure pas moins que sa renégociation a eu lieu en avril

2008, soit avant la chute du marché, comme le témoin l'a expliqué devant la chambre de céans, précisant également qu'il pouvait arriver que des commissions soient revues à la baisse pour conserver un client. S'agissant, en outre, du secret d'affaires allégué par l'intimée, il n'apparaît pas déterminant, au regard du fardeau de la preuve lui appartenant,

- 23/28 - A/3132/2019 étant précisé que, malgré ledit secret, elle a tout de même été en mesure de produire des pièces relatives à ses allégués et faire entendre un témoin à ce sujet devant la chambre de céans.

Au vu de ces éléments, l'on ne saurait considérer que le rabais litigieux, qui correspond à presque la moitié des commissions facturées à F_____ en 2008, serait intervenu entre des sociétés non liées. Une telle disproportion était manifeste et, ainsi, présumée reconnaissable par les organes de l'intimée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2018 précité consid. 7.8 et les références citées), qui n'aurait pas accordé le rabais en cause à un tiers.

C'est dès lors à tort que le TAPI a nié l'existence d'une prestation appréciable en argent s'agissant du rabais de CHF 14'901'404.-, qui en remplit toutes les conditions, comme l'a d'ailleurs retenu l'AFC-CH lors de la révision des comptes de l'intimée, laquelle a mis en évidence que le montant en cause n'était au bénéfice d'aucune justification économique, de sorte qu'il s'agissait d'une distribution dissimulée de bénéfice. Le fait que dans ce cadre il se soit agi de l'impôt anticipé n'apparaît pas déterminant et ne change rien à la qualification de ce montant en tant que prestation appréciable en argent. À cela s'ajoute que l'intimée n'a pas contesté la décision de l'AFC-CH du 11 décembre 2014.

La reprise litigieuse, telle que résultant des bordereaux de rappel d'impôt du

E. 17

mars 2017 pour l'ICC et l'IFD 2008, étant justifiée, le jugement entrepris sera annulé. 11) Le TAPI, dont le jugement a été contesté par l'AFC-GE, laquelle a conclu à son annulation et au rétablissement de la décision du 29 juillet 2019, a non seulement annulé les bordereaux de rappel d'impôt mais également les bordereaux d'amende, sans examiner le litige sous l'angle de l'infraction pour soustraction d'impôt, ce qu'il n'avait pas à faire étant donné qu'il a considéré que le rabais litigieux se justifiait. Contrairement à ce que soutient l'intimée, le litige n'est ainsi pas clos s'agissant des amendes, au regard des conclusions de l'autorité recourante. Ce point peut du reste être examiné par la chambre de céans, même s'il ne l'a pas été pour la raison susmentionnée par le TAPI, puisqu'elle dispose du même pouvoir d'examen complet, en fait et en droit, que les premiers juges (art. 61 LPA, art. 54 LPFisc), étant rappelé que l'intimée a été en mesure de s'exprimer à ce sujet, tant oralement que par écrit, durant la procédure de recours. 12) Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 57 al. 1 LHID ; art. 74 al. 1 LPFisc).

Ces dispositions renvoient respectivement aux art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 LPFisc pour définir l'infraction de soustraction fiscale. Aux

- 24/28 - A/3132/2019 termes de celles-ci, est puni d'une amende le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. Pour qu'il y ait soustraction, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier, ainsi qu'un lien de

causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 précité consid. 8.1).

Selon la jurisprudence, pour les personnes morales dont le bénéfice résulte des comptes établis de manière conforme au droit commercial, une soustraction est commise, pour autant que les autres conditions soient remplies, dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité (ATF 135 II 86 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_343/2019 précité consid. 4.1). La violation du droit commercial entraîne donc la réalisation de la condition objective de la soustraction. Dans le cas de prestations effectuées par une société en faveur de deux sociétés sœurs et qui n'avaient pas été facturées, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que cette absence de comptabilisation violait les principes de sincérité et d'intégralité du bilan et que ladite violation du droit commercial constituait la violation d'une obligation légale au sens de l'art. 175 al. 1 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du

E. 20

février 2015 consid. 5.3). Dans un tel cas, il ne saurait être question d'une simple mauvaise appréciation des prix de transfert. En cas non pas d'absence, mais d'insuffisance de rémunération, la question de savoir si on se trouve seulement dans une situation d'entorse au principe de pleine concurrence (non constitutive d'une violation du droit commercial) ou si cette insuffisance est constitutive d'une telle violation (impliquant la réalisation d'une soustraction d'impôt) doit être appréciée de cas en cas (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 précité consid. 17.21 et les références citées).

Lorsque la soustraction d'impôt est commise par une personne morale, la faute ne peut être qu'un attribut de la personne physique, en l'espèce d'un organe de la personne morale, dont le comportement doit être imputé à celle-ci (ATF 135 II 86 consid. 4.2 et les références citées). La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. Agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (ATF 135 II 86 consid. 4.3). 13) En l'espèce, les éléments constitutifs objectifs de la soustraction sont donnés pour l'année fiscale 2008. En effet, la déclaration fiscale déposée par l'intimée pour l'année en cause était inexacte, de même que les comptes annexés, dans la mesure où ces documents ne mentionnaient pas l'intégralité des revenus réalisés

- 25/28 - A/3132/2019 durant cet exercice en raison du rabais, non justifié commercialement, accordé par l'intéressée à F_____, qui correspond à une distribution dissimulée de bénéfice. Par ce biais, il en est résulté une perte financière pour la collectivité publique équivalente au montant des impôts soustraits.

Les éléments constitutifs subjectifs de l'infraction sont également réalisés. Ainsi, les organes de l'intimée, en particulier M. D_____, l'un de ses administrateurs mais également l'un des actionnaires de F_____, comme d'ailleurs M. B_____, ne pouvaient ignorer le caractère commercialement injustifié du rabais accordé à F_____, au regard du courrier adressé par cette dernière le 30 janvier 2009 et contresigné par l'intéressé, ni les avantages fiscaux qu'un tel rabais pouvait représenter pour la société suisse, laquelle est une société distincte de sa société sœur et doit veiller à respecter les règles fiscales de l'État de son siège. Le fait que F_____ ait, pour l'année 2009, effectué un remboursement

n'apparaît pas déterminant au regard du principe de périodicité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.2), que les administrateurs de l'intimée ne pouvaient ignorer, étant précisé que les organes de A_____ n'ont pas non plus cherché à se renseigner auprès de la recourante pour connaître le sort réservé du point de vue fiscal à une telle transaction à l'intérieur du groupe. L'autorité recourante pouvait ainsi considérer que les organes de A_____ avaient à tout le moins fait preuve de négligence en n'usant pas des précautions commandées par les circonstances.

En outre, le fait que l'intimée ait informé l'AFC-GE de la reprise effectuée par l'AFC-CH en relation avec l'impôt anticipé ne permet pas de renoncer à la poursuite pénale (art. 181a LIFD ; art. 56 al. 1bis LHID ; art. 74A LPFisc), puisque la procédure était déjà engagée au plan fédéral pour le même complexe de faits que celui ayant donné lieu à la présente procédure en rappel et soustraction d'impôt. 14) a. L'intimée conteste la quotité de l'amende infligée, considérant qu'elle devait être réduite en raison du peu de gravité de la faute commise.

b. En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7c).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP ; RS 311.0), les principes qui régissent la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre

- 26/28 - A/3132/2019 en considération sont le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s). Si l'infraction est commise par une personne morale, l'amende infligée doit obéir aux critères qui sont applicables au degré de la faute des organes tandis que la situation économique dont il faut tenir compte est celle de la personne morale au profit de laquelle la soustraction a eu lieu et non pas celle de ses organes (ATF 135 II 86 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 précité consid. 8.1).

c. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

d. En l'espèce, en fixant le montant de l'amende à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, tant pour l'ICC que pour l'IFD, l'autorité recourante n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, au regard de l'important montant soustrait. L'intimée, même si elle a collaboré, n'a toutefois fait état du rabais exceptionnel accordé à sa société sœur à l'AFC-GE, et malgré plusieurs échanges de correspondance dans l'intervalle, qu'après l'ouverture de la procédure fédérale en rappel d'impôt en lien avec l'impôt anticipé, intervenue en 2013, ce qui explique du reste que la procédure relative à l'ICC et à l'IFD

n'ait pu être ouverte qu'en 2014. L'écoulement du temps ne saurait jouer que dans une faible mesure en faveur de l'intimée, étant précisé que la prescription n'est pas encore atteinte. Au regard de ces circonstances, la quotité des amendes ne saurait être qualifiée de disproportionnée, si bien qu'elle sera également confirmée. 15) Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours de l'AFC-GE sera admis et le jugement entrepris annulé, ce qui entraîne le rétablissement de la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 29 juillet 2019 et des bordereaux du 17 mars 2017 de rappel et de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2008 de l'intimée. 16) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 27/28 - A/3132/2019

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.