

GE_GERICHTE A/818/2016 vom 5. März 2019

GE Cour de justice, 2019-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_818_2016

FR: GE_GERICHTE A/818/2016 du 5 mars 2019

IT: GE_GERICHTE A/818/2016 del 5 marzo 2019

Regeste

IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE DES ENTREPRISES ; DISTRIBUTION DISSIMULÉE DE BÉNÉFICES ; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; CARACTÈRE EXTRAORDINAIRE ; DEVOIR DE COLLABORER ; GROUPE DE SOCIÉTÉS ; FILIALE MÈRE ; FARDEAU DE LA PREUVE ; AMENDE ; SOUSTRACTION D'IMPÔT | S'agissant de l'impôt sur le bénéfice d'une société mère sise en Suisse, les éléments du dossier ne permettent pas d'estimer si les prix des sociétés concurrentes comprennent les charges assumées par l'intimée. Bien que cette dernière admette supporter la totalité de certains frais et que le rôle de sa filiale se limite à exécuter les services demandés, elle n'apporte pas la preuve que les prix ont été établis sur la base de circonstances identiques ou similaires à ceux de ses concurrents. La formation du prix pouvant toutefois être influencée par différents facteurs et une comparaison adaptée des prix pratiqués étant impossible, il convient effectivement de recourir in casu à la méthode du coût majoré, préconisée dans le cas de groupe de sociétés. Recours admis. Amende confirmée dans son principe et sa quotité. | LIFD.57; LIFD.58.al1; LHID.24.al1.leta; LHID.24.al1.letb; LIPM.12.al1.letb; LIFD.175; LHID.56; LPFisc.69; LIFD.181.al1; LPFisc.74.al1

Erwägungen

E. 4

Pour les années 2008 à 2012, les taxations pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de A_____ sont entrées en force sur la base de ses déclarations fiscales. Il en ressort les éléments suivants :
Année Perte (en CHF) Bénéfice (en CHF) Valeur de la participation dans E_____ (en CHF) Bénéfice imposable 2008 (entrée en force le 18 septembre 2009) 122'685.- -- 8'305.-
Nul Perte ajoutée au bénéfice reporté de l'exercice précédent de CHF 1'332.- 2009 (entrée en force le 18 novembre 2010) 3'286.- -- 20'701.- Nul Perte ajoutée aux pertes reportées des sept exercices précédents d'un montant de CHF 121'453.- 2010 (entrée en force le 17 novembre 2011) 67'734.- -- 20'701.- Nul Perte ajoutée aux pertes reportées des sept exercices précédents d'un montant de CHF 124'739.- 2011 (entrée en force le 22 novembre 2012) -- 155'319.- 20'701.- Nul compte tenu des pertes reportées des exercices précédents 2012 (entrée en force le 7 novembre 2013) 49'445.- -- 20'701.- Nul Perte ajoutée aux pertes reportées des sept exercices précédents d'un montant de CHF 49'445.-

E. 5

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a effectué un contrôle sur les relations commerciales entre A_____ et E_____ durant les années précitées. Au terme de celui-ci, l'AFC-CH a informé A_____, par courriel du 24 septembre 2013, qu'en « fonction des documents et des renseignements remis ainsi que

sur la base de [son] contrôle par sondage, [elle lui confirmait] que celui-ci [était] terminé au 31 décembre 2012 et [qu'elle n'avait] pas de remarque particulière à formuler ».

E. 6

Par courrier recommandé du 23 janvier 2014, l'administration cantonale des contributions (ci-après : AFC-GE) a informé A_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les périodes fiscales 2008 à 2012. [endif]>[if> Afin de contrôler la communication de l'AFC-CH selon laquelle les prestations fournies à E_____ n'auraient vraisemblablement pas été suffisamment rémunérées et auraient ainsi abouti à une taxation insuffisante, A_____ devait fournir divers renseignements pour les deux sociétés, à savoir la description détaillée de l'activité déployée, la liste du personnel, les cahiers des charges et les contrats de travail, ainsi qu'une description de leur relation contractuelle et les contrats concernant les prestations fournies par E_____.

E. 7

Dans sa réponse du 5 février 2013 [recte : 2014], A_____ a fait valoir que, dans le cadre du contrôle externe de ses comptes pour les périodes fiscales 2008 à 2012, l'AFC-CH avait notamment analysé les prix pratiqués entre sa filiale et elle, en concluant que ceux-ci étaient conformes à ceux du marché. Ainsi, aucune reprise n'avait été effectuée, dans la mesure où c'était effectivement E_____ qui lui fournissait des services et non le contraire. En ces circonstances, il devait y avoir un malentendu. [endif]>[if>

E. 8

Le 18 février 2014, l'AFC-GE a maintenu sa demande de renseignements. [endif]>[if>

E. 9

S'en est ensuivi un échange de plusieurs courriers entre l'AFC-GE et A_____, au cours duquel cette dernière a transmis, sur demande de la première, de nombreuses pièces sur sa situation et celle de E_____. Deux entrevues ont également eu lieu les 17 septembre et 29 octobre 2014. [endif]>[if>

E. 10

Par décision du 12 mai 2015, l'AFC-GE a informé A_____ que les procédures en rappel et pour soustraction d'impôt étaient terminées. [endif]>[if> Aucune reprise n'était effectuée pour l'année fiscale 2008. Des reprises avaient été effectuées pour les années fiscales 2009 (CHF 11'366.-) et pour 2010 (CHF 31'267.-), lesquelles ne faisaient que modifier les montants des pertes reportées à CHF 114'606.- pour 2009 et CHF 151'061.- pour 2010. Pour les années 2011 et 2012, des rappels d'impôt étaient arrêtés respectivement à CHF 129'060.80 et CHF 78'856.50 pour l'ICC, et CHF 14'013.50 et CHF 29'061.50 pour l'IFD. D'après le calcul du redressement effectué, l'AFC-GE avait attribué un pourcentage de 5 % des charges de E_____ au titre de sa rémunération maximale admise. Le bénéfice de la filiale, amputé d'un montant égal à 5 % des charges, avait été attribué à A_____. Les amendes, fixées aux trois quarts des impôts soustraits afin de tenir compte de la collaboration de A_____, soit CHF 35'260.- pour 2011 et CHF 59'142.- pour 2012, lui étaient infligées au motif qu'elle avait octroyé des avantages appréciables en argent (apports dissimulés) à sa filiale. Elle avait ainsi bénéficié d'une imposition favorable ne correspondant pas à sa réelle capacité contributive. M. B_____ ne pouvant ignorer ces faits, la soustraction relevait d'une intentionnelle ou à tout le moins, du dol éventuel.

E. 11

Le 10 juin 2015, A_____ a élevé réclamation contre ces taxations, contestant les rappels d'impôt, les amendes et la compensation des reports de pertes. Dans l'hypothèse où l'AFC-GE maintenait sa décision, elle proposait de requérir à ses frais une expertise portant sur la conformité des prix pratiqués à ceux du marché. La facturation entre les deux sociétés avait été effectuée au prix du marché. L'approche du redressement de l'AFC-GE, par le biais d'une attribution du bénéfice imposable de sa filiale, calculé arbitrairement selon la méthode du coût majoré (« cost plus »), était infondée. Elle n'avait d'ailleurs indiqué aucune précision à ce sujet.

E. 12

Par décisions sur réclamation du 8 février 2016, l'AFC-GE a maintenu les taxations litigieuses. E_____ était une société de services, entretenant un rapport de subordination avec A_____ en tant que sous-traitant, aux motifs suivants : - les clients n'avaient aucun contact avec la filiale, laquelle n'avait qu'un seul client, la société mère ; - A_____ supportait tous les frais de marketing et de prospection, ainsi que l'entier du salaire du directeur, M. B_____ ; - les contrats étaient conclus uniquement entre A_____ et le client ; - il y avait un rapport de subordination de la filiale par rapport à la société mère. Les personnes travaillant pour la première étaient moins qualifiées que celles qui travaillaient pour la seconde ; - le personnel de E_____ effectuait des tâches de pure exécution ordonnées par A_____ ; - les risques à l'égard du client étaient assumés par A_____ ; - E_____ était une société de services qui fournissait les services, à la demande de A_____, tels que : enregistrer pour les clients de cette dernière des sociétés aux Seychelles, assumer la gestion courante des sociétés seychelloises (tenue de certains documents corporatifs, renouvellement des licences annuelles etc.), faire le lien entre les sociétés seychelloises et les autorités des Seychelles. Le classement sans suite de l'AFC-CH ne signifiait pas l'absence d'une problématique de prix de transfert. Les prestations à une filiale n'étaient pas soumises à l'impôt anticipé, tandis qu'un avantage appréciable en argent à une filiale générait des conséquences fiscales du point de vue des impôts directs. Cela expliquait la communication de l'AFC-CH à l'AFC-GE. Si les sociétés seychelloises, dont les listes de prix avaient été produites, étaient actives dans le même secteur d'activité que E_____, il n'avait pas été démontré que celles-ci étaient comparables à la filiale. Les listes de prix en question ne pouvaient donc pas démontrer que les prix de transfert pratiqués entre deux entités du même groupe étaient conformes au principe de pleine concurrence. Les principes de l'organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (édition juillet 2010 ; ci-après : principes OCDE) exigeaient une analyse de comparabilité complète entre les transactions intra-groupe et les transactions intervenant entre tiers indépendants. Au vu de ses activités et des qualifications de son personnel, E_____ constituait une société de services à faible plus-value. Dans ce cas, la méthode de prix de transfert du coût majoré était appropriée. Une marge de 5 % était considérée comme conforme au principe de pleine concurrence dans la mesure où les services fournis par la filiale ne généraient pas de plus-value importante. Le montant des amendes était proportionné, compte tenu des circonstances et de la bonne collaboration de A_____.

E. 13

Par acte du 9 mars 2016, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées, en concluant à leur annulation et à celle de la compensation des reports de pertes pour l'ICC et l'IFD pour les périodes fiscales 2009 et 2010, ainsi qu'à la mise en œuvre d'une expertise portant sur les prix pratiqués entre sa filiale et elle selon leur relation contractuelle, « sous suite de frais et dépens ».

E. 14

Le 10 août 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

E. 15

Par réplique du 30 septembre 2016, puis duplique du 9 février 2017, les parties ont persisté dans leurs conclusions et positions. A_____ a notamment produit ses bilans et comptes de résultat pour les années 2009 à 2012.

E. 16

A_____ s'est encore exprimée dans des observations du 23 février 2017.

E. 17

Par jugement du 18 décembre 2017, le TAPI a admis le recours de A_____ et annulé les décisions sur réclamation du 8 février 2016, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 12 mai 2015. Faute d'inexactitudes flagrantes, l'AFC-GE ne devait pas se livrer à des investigations complémentaires lors des taxations ordinaires. Elle était ainsi en droit d'ouvrir les procédures en rappel d'impôt à l'encontre de A_____. L'AFC-GE avait procédé à des reprises en se fondant sur la méthode du coût majoré (« cost plus »), écartant la méthode de la comparaison effective et celle du prix comparable, ces dernières ayant toutefois priorité sur les autres méthodes, dont celle du coût majoré. L'AFC-GE avait ainsi restreint excessivement l'application des méthodes de la comparaison effective et du prix comparable puisque ses attentes revenaient en fait à exiger que les sociétés tierces actives sur le marché soient identiques, ou du moins très similaires à la filiale. Le degré de preuve exigé, soit que la recourante identifie un concurrent seychellois fortement identique à la filiale, rendait impossible toute démonstration du bien-fondé des prix litigieux. Que les structures des acteurs opérant sur un même marché diffèrent et que les prix puissent en être influencés n'était, en soi, pas discutable, mais cela n'impliquait pas inévitablement que les prix n'étaient, de ce fait, pas comparables et qu'il n'existait pas une pleine concurrence. La filiale proposait des prestations qui étaient également offertes par d'autres sociétés, pour des prix plus ou moins équivalents. Selon les éléments du dossier, elle facturait effectivement ses prestations en fonction des prix indiqués dans sa liste de prix, lesquels étaient légèrement inférieurs à ceux pratiqués par d'autres entités tierces qui proposaient des prestations analogues. Il ne se justifiait donc pas d'appliquer la méthode du coût majoré, de sorte que les reprises opérées se révélaient injustifiées.

E. 18

Par acte du 19 janvier 2018, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions du 8 février 2016. Le raisonnement tenu par le TAPI était incorrect et violait notamment la jurisprudence du Tribunal fédéral, ainsi que les principes OCDE applicables. À tort, le TAPI n'avait pas retenu que le fardeau de la preuve devait être renversé in casu. Il

existait des indices clairs que les transactions effectuées entre A_____ et sa filiale ne respectaient pas les principes de l'OCDE relatifs au prix de transfert, ainsi que les dispositions du droit fiscal suisse relatives aux prestations appréciables en argent. Étant donné que les paiements effectués par A_____ à sa filiale constituaient des charges qui diminuaient le bénéfice imposable de la société, il incombait à A_____ de prouver leur justification commerciale, d'autant plus qu'il était impossible pour l'AFC-GE d'accéder aux informations financières des sociétés étrangères dans l'analyse des transactions à caractère international. En matière de prix de transfert, il existait une asymétrie de l'information privilégiant le contribuable au détriment de l'administration fiscale, en raison de l'accessibilité à la documentation des transactions effectuées au sein d'un groupe d'entreprises. L'instruction du dossier dépendait de la collaboration de l'entreprise concernée. Or, la contribuable n'avait pas fourni d'informations suffisantes pour démontrer que les prix facturés entre la société mère et la société fille étaient conformes aux principes de pleine concurrence, aucune analyse de comparabilité conforme aux exigences de l'OCDE n'ayant notamment été soumise. Le TAPI avait retenu à tort que les relations commerciales entre A_____ et E_____ respectaient le principe de pleine concurrence, sous l'angle de la problématique des prix de transfert. Il appartenait à la contribuable de prouver que les redevances payées à sa filiale seychelloise étaient justifiées commercialement et respectaient le principe de pleine concurrence. Selon les principes OCDE applicables, une telle preuve était apportée par une analyse de comparabilité complète permettant d'établir que les transactions entre les entreprises associées respectaient le principe de pleine concurrence. Celle-ci devait être effectuée par les contribuables au moment où ils fixaient leurs prix de transfert, en raison de l'asymétrie de l'information privilégiant le contribuable au détriment de l'administration fiscale. A_____ avait produit quelques exemples tirés d'internet des prix facturés par des sociétés tierces pour les services « offshore » seychellois, sans démontrer que ces prix concernaient des services similaires ou identiques. A_____ aurait dû comparer les conditions pratiquées par les autres sociétés indépendantes invoquées aux transactions effectuées par elle-même et déterminer, en particulier, si les conditions économiques déterminantes susceptibles d'avoir une influence sur les conditions des transactions en situation de pleine concurrence étaient similaires ou identiques. Ces simples listes de prix n'étaient ainsi de loin pas suffisantes pour définir le prix de pleine concurrence, de sorte qu'elles ne pouvaient pas servir de comparables valables. A_____ admettait expressément que le travail de marketing et de débauche, ainsi que la communication avec la clientèle était effectuée à son niveau et que sa filiale seychelloise effectuait uniquement le travail d'exécution et avait ainsi un rôle d'exécutant. Elle admettait qu'il ne s'agissait pas de services à haute valeur ajoutée. Or, les listes de prix des sociétés tierces tirées d'Internet étaient destinées aux clients finaux et ne présentaient pas les relations intra-groupe ; elles incluaient toutes les activités qui créaient la valeur reflétée dans le prix final, en particulier le coût des activités à haute valeur ajoutée telles que les activités publicitaires, la débauche de clientèle et le suivi relationnel, effectuées par A_____. Contrairement au raisonnement du TAPI, le moindre changement dans la structure des coûts dans l'une des entreprises de comparaison modifie le prix hypothétique de pleine concurrence. Vu la difficulté de trouver des comparables valables en l'espèce en raison de de la problématique d'obtention d'informations sur les structures internes des sociétés tierces seychelloises, elle n'était pas en mesure d'appliquer la méthode des prix comparables pour déterminer si les prix de transfert pratiqués entre la filiale seychelloise et la société mère genevoise étaient conformes au principe de pleine concurrence.

L'application de la méthode du coût majoré, largement reconnue pour la fixation du prix des services intra-groupe, devait être confirmée. Faute de preuve concernant la justification commerciale des paiements effectués à la société seychelloise, l'AFC-GE s'était basée sur les indices clairs ressortant du dossier qui démontraient la problématique de prix de transfert dans le dossier litigieux. Les décisions querellées relevaient les éléments indiquant que la société seychelloise devait être considérée comme une société de services à faible plus-value. L'analyse du dossier faisait ressortir un rapport clair de subordination de la filiale E_____ par rapport à sa société mère. E_____ n'avait qu'un rôle d'exécutant, ce qui ressortait des termes des contrats passés avec A_____, ainsi que de l'analyse de toutes les circonstances du cas d'espèce (prise en charge des frais de marketing et/ou de prospection, nombre d'employés et leurs qualifications, prise en charge des salaires et des risques, prise de décisions). L'AFC-GE avait déterminé que la méthode du coût majoré était la plus appropriée in casu. Cette dernière était très largement utilisée lorsque les transactions intra-groupe consistaient en des prestations de services, ce que confirmaient les principes OCDE applicables. Il était évident que A_____, compte tenu des fonctions qu'elle exerçait, des risques qu'elle supportait et des actifs dont elle disposait, n'aurait pas été disposée à payer de tels services à un tiers indépendant. La seule raison susceptible de justifier que A_____ effectuât ces paiements avantageux à E_____ résidait dans le fait que ces deux sociétés faisaient partie du même groupe. Or, ces transactions avaient été établies en violation des règles applicables en matière de prix de transfert, car les conditions dans lesquelles s'établissaient les relations commerciales entre ces deux entreprises ne respectaient pas les prix du marché. La disproportion des prix facturés par E_____ à A_____ avec les services fournis à cette dernière était évidente et les organes dirigeant de cette dernière, notamment M. B_____, également directeur de E_____, aurait disposé de tous les éléments pour s'en apercevoir. En outre, c'était depuis l'établissement de la filiale aux Seychelles que A_____ était déficitaire et clôturait ses exercices commerciaux ultérieurs avec des pertes. Fondées sur une saine application du principe de pleine concurrence, les reprises pour les années concernées étaient pleinement justifiées, de même que l'application de la méthode du coût majoré avec marge de 5 %, dans la mesure où les services fournis par E_____ ne généraient pas de plus-value importante. Les avantages appréciables en argent accordés par A_____ à E_____ n'ayant pas été déclarés conformément à la loi, le comportement illicite résidant dans la violation de remplir une déclaration d'impôt d'une manière conforme à la vérité et complète. La perte financière subie par la collectivité, résultant du comportement illicite imputable à A_____, ressortait des redressements effectués. Le fait que A_____ avait octroyé des avantages appréciables en argent à sa filiale faisait ressortir une disproportion manifeste, reconnaissable par ses organes ou représentants, soit M. B_____, Mme D_____ et M. C_____, entre la prestation et la contre-prestation. En faisant usage de son large pouvoir d'appréciation et en tenant compte de la bonne collaboration de A_____, l'AFC-GE avait correctement fixé la quotité de l'amende aux trois quarts des impôts soustraits.

E. 19

Le 23 janvier 2018, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.!

E. 20

Dans ses écritures responsives du 20 mars 2018, A_____ a conclu au rejet du recours.!

prétendu manque de preuves, elle s'était attachée à identifier les prix publics pratiqués par ses concurrents pour des prestations identiques, à tout le moins similaires. L'AFC-GE n'alléguait pas en quoi les services proposés par sa filiale étaient différents de ceux de ses concurrents. Elle ne pouvait exiger d'elle qu'elle identifiât les prix intra-groupe de ses concurrents, lesquels ne lui étaient pas accessibles. Elle n'avait pas non plus démontré ni même rendu vraisemblable la non-conformité des prix de transfert au marché, alors qu'elle-même l'avait fait. En niant le caractère similaire et identique des prestations proposées, l'AFC-GE avait procédé à un renversement inadmissible du fardeau de la preuve et à un degré de preuve exigé rendant toute démonstration impossible. Pour la première fois dans son acte de recours, l'AFC-GE remettait en cause sa coopération, alors que sa bonne collaboration avait été retenue dans les décisions sur réclamation du 8 février 2016. Elle avait en outre offert de prouver la conformité des prix de transfert au marché par la mise en œuvre, à ses frais, d'une expertise. Sans égard à la structure des concurrents, les prix proposés au public pour des services identiques étaient tous très similaires. La structure des acteurs du marché étaient dès lors sans pertinence pour déterminer le prix du service proposé au public. L'AFC-GE posait ainsi une condition supplémentaire à la comparaison des prix de transfert dans un marché libre. Non seulement le transfert devait être comparable, mais encore les sociétés qui les fournissaient, devaient l'être. Or, s'il était possible d'identifier le prix d'un service identique, les informations sur la structure d'une entreprise, telles que ses frais d'exploitation, n'étaient pas accessibles au public. Le raisonnement proposé par l'AFC-GE rendait systématiquement impossible la comparaison des services et de leur facturation, et tendait ainsi à écarter systématiquement les méthodes de comparaison au profit de la méthode arbitraire du coût majoré. Il n'existait cependant aucune asymétrie de l'information la privilégiant à l'AFC-GE, puisqu'elle n'avait pas davantage la possibilité de se procurer des informations sur la structure de ses concurrents. Les prix de transfert établis entre elle et sa filiale étaient conformes au marché. Les services fournis étaient facturés à moins de 50 % du prix du marché, cette différence tenant compte des frais de marketing et de prospection qu'elle supportait et dont sa filiale seychelloise en charge de l'une des seize juridictions bénéficiait en partie. Compte tenu de la différence de niveau de vie, le montant des salaires versés par elle ne permettait pas d'inférer que les services fournis par E_____ étaient sans valeur ajoutée. Il ne s'agissait pas non plus d'un fait pertinent, dès lors que la comparaison portait sur les prestations proposées par les concurrents et leur facturation et non sur les coûts opérationnels des sociétés. Le TAPI avait donc appliqué à juste titre la méthode de la comparaison effective, permettant de conclure que les prix qu'elle facturait à sa filiale étaient conformes au marché. Dans l'hypothèse où la chambre administrative retiendrait que les relations commerciales entre elle et sa filiale n'avaient pas fait l'objet d'une facturation au prix du marché, le prononcé d'amende ne serait toutefois pas justifié vu qu'elle ne pouvait pas déterminer ses prix de transfert d'une autre manière.

E. 21

Le 25 mai 2018, l'AFC-GE a répliqué en persistant dans ses conclusions et précédents développements.![endif]>![if> La collaboration de A_____ dans la présente procédure avait laissé à désirer car elle n'avait jamais fourni d'explication quant au fait que parmi les nombreux employés indiqués dans la liste transmise au TAPI, elle omettait de mentionner deux d'entre eux engagés par cette société durant les années litigieuses, soit Mme D_____ et M. C_____.

E. 22

A_____ n'ayant pas adressé d'observations complémentaires dans le délai imparti au 1^{er} juin 2018, la cause a été gardée à juger.![endif]>![if> EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; 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 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).![endif]>![if> 2. Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce.![endif]>![if> 3. a. Le litige concerne les périodes fiscales 2011 et 2012, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.![endif]>![if> b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATA/859/2018 du 21 août 2018 et les références citées). c. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2014 concernant les périodes fiscales 2011 et 2012. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la 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 (ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017). d. 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/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées). 4. L'objet du litige est la légitimité des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années fiscale 2009 à 2012, dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ouverte en 2014. Il s'agit en d'autres termes d'examiner si l'AFC-GE pouvait valablement appliquer la méthode du coût majoré (« cost plus ») pour déterminer le montant du redressement fiscal dont a fait l'objet A_____, après avoir considéré l'existence de prestations appréciables en argent résultant du prix de transfert, soit de la rémunération versée par la société mère à E_____ pour les services fournis par celle-ci.![endif]>![if> a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). L'art. 58 al. 1 LIFD précise que le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b, 5^{ème} tiret). b Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats, ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). c. À Genève, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 al. 1 let. h LIPM, adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil, qui prévoit que sont considérés comme bénéfice net imposable les tantièmes, ainsi

que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. La LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de son art. 12 aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leur teneur antérieure aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM ; ATA/737/2018 du 10 juillet 2018 consid. 4b et les références citées).

5. a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives 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. 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 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.1 et les références citées).

b. 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).

c. L'obligation de déclarer tous les éléments de bénéfice et de capital couvre également les prix de transfert concernant les transactions effectuées entre des entreprises appartenant au même groupe, soit les prix auxquels une entreprise transfère des biens ou rend des services à une entreprise associée. Dans un tel cas, les sociétés en cause peuvent être tentées d'adopter, pour les transactions effectuées à l'intérieur du groupe, des prix de transfert qui s'écartent des prix du marché, dans le but de réduire leur charge fiscale. Ce risque est pallié par l'application du principe de pleine concurrence (ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 et les références citées). En effet, 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_985/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.3 et les références citées ; ATA/433/2016 du 24 mai 2016 consid. 8c).

6. a. 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 effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (ATF 140 II 88 consid. 4.2 et les références citées).

b. 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_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.2). Cette méthode correspond à la méthode du prix comparable sur

le marché libre présentée dans les principes OCDE (n. 2.13 ss). Pour que cette méthode soit applicable, la transaction intervenue avec un tiers ou entre tiers doit être similaire à la transaction examinée, c'est-à-dire avoir été conclue dans des circonstances comparables à celle-ci. La notion de « transaction comparable » n'est toutefois pas aisée à circonscrire. La pertinence de la comparaison avec des transactions conclues avec des tiers suppose que les circonstances économiques déterminantes de ces transactions soient similaires avec celles de la transaction examinée (principes OCDE, n. 1.33 ss). Le caractère comparable des transactions se détermine selon leur nature et en fonction de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. Si les conditions économiques pertinentes diffèrent de celles de la transaction examinée, des ajustements doivent être effectués, afin de gommer les effets de ces différences (principes OCDE, n. 1.33 ss). On ne peut toutefois totalement exclure qu'une transaction comparable n'ait pas été conclue au prix du marché, dès lors que la formation du prix peut être influencée par plusieurs éléments, tels que les conditions du marché, les conditions contractuelles (par exemple, l'existence de prestations secondaires, la quantité de biens vendus, les conditions de paiement), la stratégie commerciale poursuivie par ce tiers acquéreur ou les fonctions économiques des parties. Il n'en demeure pas moins que le prix pratiqué dans une transaction comparable est présumé correspondre au prix du marché ; en cas de contestation, la preuve du contraire incombe à la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 et les références citées). c. 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 »). Cette méthode 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 p. 94 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 7.4). d. Une distribution dissimulée de bénéfices suppose également que le caractère insolite de la prestation ait été reconnaissable par les organes de la société. Cette condition est présumée remplie si la disproportion était manifestement reconnaissable. À cet égard, il convient de se référer à la jurisprudence et la doctrine développées en droit privé concernant l'imputation de la connaissance des organes à la personne morale, qui retient que cette imputation ne s'applique pas de manière absolue, mais qu'elle doit intervenir seulement pour ce qui est connu de l'organe qui est au moins saisi de l'affaire, ou alors lorsque les informations acquises par un organe n'ont pas été transmises à un autre organe, en raison d'un défaut d'organisation de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 6.1 et les références citées). 7. Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 140 II 248 consid. 3.5). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, l'autorité fiscale doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêt du Tribunal fédéral 2C_342/2017 du 12 avril 2018 consid. 4.1).> Dans le domaine des prestations appréciables en argent, 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 (ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_814/2017 précité consid. 8.1.3). Par ailleurs, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la

question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées ; ATA/737/2018 précité consid. 5c). Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation en cause (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; ATA/1487/2017 précité consid. 7c et les références citées). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/1487/2017 précité et les références citées). 8. a. En l'espèce, il s'agit de déterminer si la méthode du « coût majoré » pouvait être appliquée afin de déterminer si les services facturés par E_____ à A_____ constituent une distribution dissimulée de bénéfice. La première condition, pour déterminer l'existence d'une prestation appréciable en argent, consiste à examiner si A_____ a effectué une prestation sans obtenir de prestation correspondante de la part de la filiale. Pour les années fiscales 2009 à 2012, la recourante a fixé les reprises fiscales dues par A_____ en raison des paiements effectués à la filiale. Selon l'AFC-GE, les prix pratiqués ne tenaient pas compte de la répartition des charges au sein de ce groupe de sociétés, soulignant l'asymétrie de l'information en matière de prix de transfert qui impose au contribuable de transmettre toutes les informations permettant aux autorités fiscales de vérifier la conformité aux dispositions légales. Le refus ou l'incapacité de A_____ de transmettre des documents permettant d'établir que les sociétés facturant les mêmes services, disposent d'une structure similaire quant à la prise en charge de coûts de fonctionnement ne sauraient, selon elle, entraîner un renversement du fardeau de la preuve. Elle reproche en particulier à A_____ de ne pas avoir soumis une analyse de comparabilité conforme aux principes OCDE, de n'avoir fourni aucune indication concernant l'existence et les fonctions de M. C_____ et de Mme D_____, de ne pas avoir prouvé la justification commerciale des paiements effectués à sa filiale et de n'avoir fourni aucune information suffisante pour démontrer que les prix qui lui étaient facturés par sa filiale étaient conformes au principe de pleine concurrence. A_____ invoque que, bien qu'elle n'ait pas à supporter le fardeau de la preuve, elle s'était attachée à identifier les prix publics pratiqués par ses concurrents pour des prestations identiques ou similaires. À cet égard, leur structure importait peu dès lors que les prix proposés correspondaient. Le raisonnement proposé par l'AFC-GE rendait systématiquement impossible la comparaison des services et de leur facturation, et tendait ainsi à écarter systématiquement les méthodes de comparaison au profit de la méthode arbitraire du coût majoré. Tandis que l'AFC-GE semblait désormais remettre en cause sa coopération, elle-même avait produit tous les documents demandés, établissant sa situation financière et celle de sa filiale. b. À la lecture du dossier et en particulier des pièces versées par A_____, il n'est pas possible d'estimer si les prix des sociétés concurrentes comprennent les charges assumées par A_____. Si cette dernière reconnaît elle-même qu'ils sont similaires dans leur quotité, elle n'apporte pas la preuve que

ceux-ci sont établis sur la base de circonstances identiques ou similaires. Elle admet pourtant supporter la totalité des frais de marketing et de prospection, de sorte que le rôle de sa filiale se limite à exécuter les services demandés, soit principalement la constitution et l'enregistrement de sociétés « offshore ». Or, tant la jurisprudence que les principes OCDE susrappelés rappellent que la formation du prix peut être influencée par différents éléments, dont il doit être tenu compte. Contrairement à ce que retient le TAPI, ignorer certaines des circonstances participant à l'établissement du prix ne permet pas d'appliquer une approche conforme à la réalité économique. Les arguments de A_____ ne permettent ainsi pas de renverser le lien de subordination existant entre sa filiale et elle. Dans ce contexte, il lui appartenait d'établir que les prix payés à sa filiale étaient justifiés par l'usage commercial. Quand bien même elle semble avoir satisfait à son obligation de collaborer avec l'AFC-GE, force est de constater qu'elle s'est néanmoins abstenue d'apporter toutes explications quant aux fonctions de deux de ses collaborateurs, soit M. C_____ et Mme D_____. En outre, s'il est vrai qu'elle a proposé de solliciter, à ses frais, une expertise portant sur les prix pratiqués entre sa filiale et elle selon leur relation contractuelle, il est surprenant que celle-ci n'ait pas été effectuée antérieurement, lors de la constitution de sa filiale afin d'assurer une juste rémunération de ses prestations. Ceci paraissait d'autant plus nécessaire qu'alors que A_____ réalisait presque systématiquement des pertes, sa filiale augmentait son bénéfice en parallèle. Faute de disposer des éléments permettant une comparaison adaptée des prix pratiqués, force est de constater que l'AFC-GE n'avait d'autres alternatives que de recourir à la méthode du « coût majoré », préconisée dans le cas de groupe de sociétés. Ainsi, le TAPI ne pouvait valablement constater que les prix puissent être influencés par les différentes structures des acteurs opérant sur un même marché, tout en retenant que cela n'impliquait pas inévitablement que les prix n'étaient pas comparables et qu'il n'existait pas une pleine concurrence. Vu ce qui précède, c'est à bon droit que l'AFC-GE a effectué le rappel d'impôt litigieux équivalent à 5 % du bénéfice de la filiale, à titre de charges imputables. 9.

A_____ conteste le principe de l'amende infligée par l'AFC-GE. [endif]> [if> a. 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, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Celle-ci est en règle générale équivalente au montant soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/859/2018 précité et la référence citée). b. La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. En

revanche, le contribuable agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il 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 utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 al. 3 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 ; ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017 et les références citées).

c. Lorsqu'une soustraction fiscale est commise par une personne morale, celle-ci est elle-même punissable d'une amende en matière d'IFD et d'ICC (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 74 al. 1 LPFisc) et le comportement de ses organes lui est imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATA/859/2018 précité et la référence citée).

d. En l'espèce, A_____ a transmis à l'AFC-GE des déclarations fiscales incorrectes : elle a contrevenu à ses obligations en ne comptabilisant pas une partie de son bénéfice, engendrant ainsi une irrégularité dans sa comptabilité, si bien qu'une soustraction a été commise. Si ses organes avaient utilisé des précautions commandées par les circonstances, ils auraient vérifié que les prix pratiqués par la filiale prenaient en considération les charges supportées par la société mère dont elle bénéficiait. En tant qu'administrateur président et directeur général de la société mère, ainsi que directeur et président de la filiale, M.

B_____, signataire des états financiers de ces deux entités, ne pouvait ignorer l'impact des prix pratiqués sur le bénéfice de l'intimée. Le comportement de cette dernière a engendré un dommage pour la collectivité équivalent au montant des reprises, de sorte que la condition de la soustraction d'impôt est remplie. 10. a. S'agissant de la quotité de l'amende, qui n'est pas traitée par l'intimée dans ses écritures de deuxième instance, en règle générale, la quotité de l'amende est 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. 2 LHID et art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier 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/955/2014 du 2 décembre 2014 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 précité consid. 6.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a). Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/765/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/955/2014 précité ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013).

11. En l'occurrence, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende aux trois quarts de l'impôt soustrait, A_____, par ses organes, ayant intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, dissimulé une partie de son bénéfice, en payant un prix inapproprié pour les services effectués par la filiale. Le recours sera par conséquent admis. Le jugement du TAPI du 18 décembre 2017 sera annulé, et les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 12 mai 2015 rétablis.

12. Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de A_____, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).!endif]>![if> * * * * *

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