

GE_GERICHTE JTAPI/63/2025 vom 20. Januar 2025

GE Cour de justice, 2025-01-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_63_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/63/2025 du 20 janvier 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/63/2025 del 20 gennaio 2025

Erwägungen

E. 1

Par jugement JTAPI/1000/2023 du 18 septembre 2023, qui n'a pas été remis en question sur ce point, il a déjà été retenu que le recours était recevable (art. 115 al.

E. 2

La recourante soutient que la réduction de la commission de 10% à 2,50% perçue de sa société mère pour l'année 2020 ne justifie pas une reprise de l'AFC-GE au titre de distribution dissimulée de bénéfice.

E. 3

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 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 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 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 résultat. Cette règle est concrétisée en droit genevois par l'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD. Les dispositions légales fédérales et cantonale susmentionnées étant d'une teneur similaire, la jurisprudence et la doctrine y relatives pour l'IFD valent également pour l'ICC. Il convient dès lors de traiter simultanément les deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/182/2024 du 6 février 2024 consid. 4.2).

E. 4

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

- 19/29 - A/3303/2022 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 (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 6.1 ; 140 II 88 consid.

E. 4.1

; 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5). Il faut ainsi examiner si la prestation faite par la société aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, en d'autres termes si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence « dealing at arm's length ». Ce procédé permet d'identifier la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu, avec laquelle la contre-prestation effectivement exigée doit être comparée (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 4.3 et les références citées).

E. 5

Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de société, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent aussi intervenir comme si elles étaient effectuées entre tiers dans un environnement de libre concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4 et 4.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.2). 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 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.2).

E. 6

Hormis l'art. 58 al. 3 LIFD, la Confédération et les cantons n'ont pas légiféré sur les méthodes permettant de déterminer les prix de transfert, laissant les autorités fiscales s'appuyer, pour régler cette question, sur la notion de dépenses non justifiées par l'usage commercial et sur celle de prestation appréciable en argent de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD ainsi que sur les recommandations de l'OCDE. Lorsque les sociétés d'un groupe sont situées dans plusieurs États, il n'est en effet pas toujours facile de déterminer les prix de transfert pour les opérations au sein d'un groupe. Il n'en demeure pas moins que ceux-ci ne peuvent pas être fixés de manière à déplacer un bénéfice d'un État dans un autre ou à égaliser les résultats des sociétés. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a par conséquent publié et régulièrement mis à jour les principes OCDE qui mettent en œuvre et explicitent l'art. 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (arrêt du Tribunal fédéral 2C_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 4.4). À cet égard, il faut également relever que la circulaire n° 4 de l'administration fédérale des contributions du 19 mars 2004 intitulée « imposition des sociétés de services » stipule notamment que les administrations cantonales doivent tenir compte des principes OCDE lors de la taxation d'entreprises multinationales, que 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, que ledit principe est aussi applicable

- 20/29 - A/3303/2022 s'agissant de choisir la méthode de détermination de la marge bénéficiaire, ce qui implique que pour des services de nature financière ou des fonctions de management, le « cost plus » n'est pas une méthode adéquate (ou ne l'est qu'à titre tout à fait exceptionnel).

E. 7

En l'espèce, au vu de la période fiscale litigieuse et compte tenu que le droit applicable à la taxation est - en l'absence d'une réglementation expresse contraire - celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 4), ce sont les principes OCDE publiés en 2017 (la dernière version publiée date de 2022) qui doivent être pris en considération en l'espèce.

E. 8

L'art. 9 § 1 de la Convention Modèle de l'OCDE prévoit que lorsque a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

E. 9

Selon le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, en se référant, pour procéder à l'ajustement des bénéfices, aux conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables (c'est-à-dire pour des « transactions comparables sur le marché libre »), le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse, appelée « analyse de comparabilité », est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence (principes OCDE, § 1.6). Il est toutefois important de rappeler que la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation de la part de l'administration fiscale comme du contribuable (principes OCDE, § 1.13). Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE précise que l'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut

- 21/29 - A/3303/2022 que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables (principes OCDE, § 1.33). Les caractéristiques ou « facteurs de comparabilité » qui peuvent être importants pour évaluer la comparabilité sont au nombre de cinq : les dispositions contractuelles de la transaction, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés), les caractéristiques des biens ou services transférés, les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel elles exercent leurs activités ainsi que les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent (principes OCDE, § 1.36). Plusieurs méthodes sont disponibles pour déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente et la méthode du coût majoré. Les méthodes transactionnelles de bénéfices sont la méthode transactionnelle de la marge nette - détaillée aux § 2.64 à 2.113 des principes OCDE - et la méthode transactionnelle de partage des bénéfices (principes OCDE, § 2.1). La sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique, sans que cela ne signifie qu'il faille analyser en détail ou tester à chaque fois toutes les méthodes

de prix de transfert pour sélectionner celle qui est la plus appropriée. Il relève d'une bonne pratique que d'étayer la sélection de la méthode la plus appropriée et des comparables (principes OCDE, § 2.2 et 2.8). Il n'est pas possible d'établir des règles précises pouvant s'appliquer dans chaque cas. Les administrations fiscales devraient hésiter à procéder à des ajustements mineurs ou marginaux. En général, les parties devraient s'efforcer d'aboutir à un accord raisonnable en ayant à l'esprit le manque de précision des diverses méthodes et la préférence pour un degré plus élevé de comparabilité et un lien plus direct et plus étroit avec la transaction. Il ne faut pas que des informations utiles, comme celles qui concernent des transactions sur le marché libre qui ne sont pas identiques aux transactions contrôlées, soient rejetées pour la simple raison qu'elles ne satisfont pas totalement à un quelconque critère de comparabilité appliqué de façon rigide. De même, des informations concernant des entreprises engagées dans des transactions contrôlées peuvent aider à comprendre la transaction considérée ou donner des indications pour de futures investigations. En outre, toute méthode devrait pouvoir être utilisée lorsqu'elle est acceptable pour les membres du groupe multinational parties à la transaction ou aux transactions considérées ainsi que pour les administrations fiscales des pays dont relèvent ces membres (principes OCDE, § 2.11). La méthode transactionnelle de la marge nette suscite des préoccupations, notamment parce qu'elle est parfois appliquée sans prendre correctement en compte les différences qui doivent l'être entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre qui font l'objet de la comparaison. De nombreux pays craignent que les garde-fous mis en place pour les méthodes traditionnelles fondées sur les

- 22/29 - A/3303/2022 transactions soient ignorés dans l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette. Par conséquent, lorsque des différences quant aux caractéristiques des transactions faisant l'objet de la comparaison ont une incidence sensible sur les indicateurs du bénéfice net utilisés, la méthode transactionnelle de la marge nette ne devra pas être mise en œuvre sans apporter des correctifs pour tenir compte de ces différences (principes OCDE, § 2.153). En tout état de cause, la prudence sera de rigueur pour déterminer si une méthode transactionnelle de bénéfices peut, lorsqu'elle est appliquée à un aspect particulier d'une affaire, permettre d'obtenir un résultat de pleine concurrence, seule ou en combinaison avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions. Cette question ne saurait en définitive qu'être réglée au cas par cas, compte tenu des forces et des faiblesses qui ont été signalées pour les diverses méthodes transactionnelles de bénéfices, de l'analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle) des parties à la transaction, ainsi que de la disponibilité et la fiabilité de données comparables (principes OCDE, § 2.155). Il est admis que la méthode transactionnelle de la marge nette n'est vraisemblablement pas fiable si les deux parties à une transaction effectuent des contributions uniques et de valeur (principes OCDE, § 2.65). Une analyse de comparabilité doit toujours être effectuée afin de sélectionner et d'appliquer la méthode de prix de transfert la plus appropriée, et le processus de sélection et d'application d'une méthode transactionnelle de marge nette ne doit pas être moins fiable que pour les autres méthodes. S'agissant de bonne pratique, il est préconisé de suivre le processus typique d'identification de transactions comparables et d'utilisation des données ainsi obtenues qui est décrit au § 3.4 ou tout autre processus équivalent visant à garantir la robustesse de l'analyse lorsqu'on applique une méthode transactionnelle de la marge nette, comme pour toute autre méthode. Ceci étant dit, il est admis qu'en pratique, les informations disponibles sur les facteurs ayant une incidence sur les comparables externes sont souvent limitées. Souplesse et exercice du jugement sont de mise pour déterminer une estimation fiable d'un résultat de pleine concurrence (principes OCDE, § 2.74). Le Comité

des affaires fiscales de l'OCDE expose de manière détaillée comment réaliser une analyse de comparabilité (principes OCDE, § 3.1 ss). L'analyse de comparabilité a toujours pour objectif de trouver les comparables les plus fiables, de sorte que lorsqu'il est possible de déterminer que certaines transactions sur le marché libre ont un degré de comparabilité inférieur à d'autres, elles devraient être éliminées. Ceci ne signifie pas qu'il soit nécessaire de rechercher de manière exhaustive toutes les sources possibles de comparables (principes OCDE, § 3.2). Le processus type d'une analyse de comparabilité, qui est considéré comme une bonne pratique mais qui n'est pas obligatoire, de sorte que tout autre processus de recherche permettant d'identifier des comparables fiables peut être acceptable, identifie neuf étapes (principes OCDE, § 3.4) : - étape 1 : détermination des années à inclure dans l'analyse ; - étape 2 : analyse d'ensemble des circonstances du contribuable ;

- 23/29 - A/3303/2022 - étape 3 : compréhension de la ou des transaction(s) contrôlée(s) examinée(s), en s'appuyant notamment sur une analyse fonctionnelle, afin de choisir notamment la méthode de prix de transfert la plus appropriée compte tenu des circonstances du cas d'espèce et d'identifier les facteurs de comparabilité importants à prendre en compte ; - étape 4 : examen des comparables internes existants, le cas échéant ; - étape 5 : identification des sources disponibles d'informations sur des comparables externes dans les cas où de tels comparables sont nécessaires, et appréciation de leur fiabilité ; - étape 6 : sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée et, en fonction de celle-ci, détermination de l'indicateur financier à utiliser (par exemple détermination de l'indicateur du bénéfice net dans le cas d'une méthode transactionnelle de la marge nette) ; - étape 7 : identification de comparables potentiels : détermination des caractéristiques fondamentales qui doivent être satisfaites par toute transaction sur le marché libre pour qu'elle puisse être considérée comme potentiellement comparable, sur la base des facteurs pertinents identifiés à l'étape 3 et conformément à certains facteurs de comparabilité ; - étape 8 : le cas échéant, détermination et réalisation des ajustements de comparabilité ; - étape 9 : interprétation et utilisation des données recueillies et détermination de la rémunération de pleine concurrence. Dans certains cas, il sera possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en aboutissant à un seul chiffre (par exemple, un prix ou une marge) qui sera la donnée la plus fiable pour établir si une transaction s'est faite ou non dans des conditions de pleine concurrence. Mais très souvent, comme la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte, l'application de la méthode ou des méthodes les plus appropriées débouchera sur un intervalle de chiffres tous relativement aussi fiables. Dans ce cas, les différences entre les chiffres compris dans cet intervalle peuvent être dues au fait qu'en général l'application du principe de pleine concurrence ne permet d'obtenir qu'une approximation des conditions qui seraient établies entre des entreprises indépendantes. Il est également possible que les différents points de l'intervalle résultent de ce que des entreprises indépendantes effectuant des transactions comparables dans des circonstances comparables ne pratiqueraient pas exactement le même prix pour la transaction en question (principes OCDE, § 3.55). Il se peut qu'après qu'on se soit efforcé d'exclure les points qui ont un moindre degré de comparabilité, on obtienne un intervalle composé de points pour lesquels on considère, compte tenu de la méthodologie employée pour sélectionner les comparables et des limites quant aux informations disponibles sur lesdits comparables, qu'il subsiste des insuffisances en termes de comparabilité qui ne peuvent pas être identifiées et/ou quantifiées et qui ne sont donc pas corrigées. En

- 24/29 - A/3303/2022 pareils cas, si l'intervalle inclut un nombre important d'observations, des outils statistiques qui prennent en compte la tendance centrale afin de restreindre l'intervalle (tels que l'intervalle interquartile ou d'autres centiles) pourraient permettre de renforcer la fiabilité de l'analyse (principes OCDE, § 3.57). S'agissant du cadre temporel, il est patent que la comparabilité pose des problèmes concernant notamment la date d'origine, de collecte et de production des informations sur les facteurs de comparabilité et les transactions comparables sur le marché libre qui sont utilisées dans une analyse de comparabilité (principes OCDE, § 3.67). En principe, les informations concernant les conditions de transactions comparables sur le marché libre qui ont été entreprises ou effectuées au cours de la même période que la transaction contrôlée (« transactions contemporaines sur le marché libre ») sont censées être les informations les plus fiables à utiliser dans une analyse de comparabilité, parce qu'elles reflètent la manière dont des parties indépendantes se sont comportées dans un environnement économique analogue à celui de la transaction contrôlée du contribuable. Toutefois, en pratique, les informations disponibles sur les transactions contemporaines sur le marché libre peuvent être limitées, en fonction de leur date de collecte (principes OCDE, § 3.68). Dans certains cas, les contribuables établissent une documentation de leurs prix de transfert afin de démontrer qu'ils se sont efforcés de respecter le principe de pleine concurrence lorsque leurs transactions intragroupe ont été entreprises, c'est-à-dire sur une base ex ante (approche dite de la « fixation de prix de pleine concurrence »), en se basant sur des renseignements dont ils pouvaient raisonnablement disposer à ce moment. Ces renseignements englobent non seulement des informations sur des transactions comparables des années antérieures, mais également des informations sur les changements économiques et sur le marché qui peuvent s'être produits entre ces années antérieures et l'année de la transaction contrôlée. En effet, des parties indépendantes dans des circonstances comparables ne fonderaient pas leurs décisions de prix uniquement sur des données historiques (principes OCDE, § 3.69). Dans d'autres cas, les contribuables peuvent être tenus de tester le résultat effectif de leurs transactions contrôlées afin de démontrer que les conditions de ces transactions respectaient le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire sur une base ex post (approche dite du « test du résultat de pleine concurrence »). Habituellement, ce test a lieu lors de l'établissement de la déclaration fiscale en fin d'année (principes OCDE, § 3.70). En pratique, l'examen de données pluri-annuelles est souvent utile lors d'une analyse de comparabilité, mais ce n'est pas une exigence systématique. Des données pluriannuelles doivent être utilisées dans les cas où elles permettent d'améliorer l'analyse des prix de transfert. Il n'y a pas lieu de fixer de normes quant au nombre d'années qui doivent être couvertes par les analyses pluriannuelles (principes OCDE, § 3.75). Il est recommandé de réexaminer périodiquement la documentation des prix de transfert afin de déterminer si les analyses fonctionnelles et économiques qui la sous-tendent sont encore exactes et pertinentes, et de confirmer la validité de la méthode de fixation des prix de transfert appliquée. En règle générale, le fichier

- 25/29 - A/3303/2022 principal, le fichier local et la déclaration pays par pays devraient être réexaminés et mis à jour chaque année. Il est cependant admis que, dans de nombreuses situations, les descriptions des activités, les analyses fonctionnelles et les descriptions des comparables peuvent ne pas changer sensiblement d'une année à l'autre (principes OCDE, § 5.37). Afin d'alléger les contraintes liées au respect de la réglementation qui sont imposées aux contribuables, les administrations fiscales peuvent déterminer, pour autant que les conditions d'exercice des activités demeurent inchangées, que la recherche dans les

bases de données de comparables étayant en partie le contenu du fichier local soit actualisée tous les 3 ans et non chaque année. Les données financières relatives aux comparables doivent cependant être actualisées tous les ans, afin d'assurer une application fiable du principe de pleine concurrence (principes OCDE, § 5.38).

E. 9.2

; arrêt du Tribunal fédéral 2C_169/2018 du 17 août 2018 consid. 3.3.6 ; ATA/1057/2024 du 3 septembre 2024 consid. 5.3), aucun moyen de preuve ne s'imposant à lui (cf. arrêt du Tribunal fédéral 6B_204/2019 du 15 mai 2019 consid. 2.1). S'agissant plus précisément du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la

- 26/29 - A/3303/2022 vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.4.3). Dans le domaine particulier de l'évaluation des immeubles à la valeur vénale, la jurisprudence retient qu'une expertise privée - même effectuée par un cabinet de conseils immobiliers renommé - ne peut aboutir qu'à une estimation, laquelle comporte inévitablement des éléments d'appréciation, et que les résultats issus d'une telle expertise sont soumis au principe de la libre appréciation des preuves et sont considérés comme de simples allégués de parties (ATF 142 II 355 consid. 6 ; 141 IV 369 consid. 6 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_494/2016 du 15 novembre 2016 consid. 3.2 ; 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 5.4 ; ATA/495/2024 du 16 avril 2024 consid. 3.5).

E. 10

S'agissant des règles relatives au fardeau de la preuve, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_37/2023 du 11 juin 2024 consid. 2.2.2, destiné à publication). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il y a alors une présomption de l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice et il appartient à la société contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires. Le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est toutefois particulièrement qualifié dans les relations internationales (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2), dès lors que les moyens d'investigation de l'autorité fiscale suisse sont nécessairement restreints (arrêts du Tribunal fédéral 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.3 ; 2C_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1).

E. 11

La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves, en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral C-2500/2012 du 3 mai 2013 consid. 4.2). Le principe de la libre appréciation des preuves signifie ainsi que le juge forme librement sa conviction en

analysant la force probante des preuves administrées, dont ni le genre, ni le nombre n'est déterminant, mais uniquement leur force de persuasion (cf. art. 20 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du

E. 12

En l'occurrence, comme retenu par la chambre administrative, les principes OCDE sont applicables au cas d'espèce, de sorte qu'il convient d'analyser si la baisse du taux des commissions à partir du mois de mars 2020 est justifiable à la lumière desdits principes. Il faut en premier lieu relever que la baisse en cause paraît être fondée, de manière objective, sur un élément factuel concret, à savoir les décisions prises en raison de la pandémie en mars 2020 et les conséquences économiques en découlant, en particulier le confinement généralisé et son impact sur les opérations médicales non vitales, ces éléments diminuant d'autant la vraisemblance de l'hypothèse selon laquelle cette baisse découlerait du simple désir du groupe de modifier les relations contractuelles entre E_____ et la recourante, cas de figure qui pourrait laisser songer à l'existence d'une tentative de se livrer à des manipulations concernant les bénéficiaires de ces deux sociétés, ce qui ne serait pas acceptable. Certes, la décision d'opérer cette baisse a été abrupte et n'a pas pu faire l'objet de la moindre négociation entre la recourante et E_____ (étant donné l'identité de l'actionnaire unique), ce qui aurait vraisemblablement été le cas si les sociétés n'appartenaient pas au même détenteur économique qui siègeait à leur tête. L'absence d'une telle négociation et l'idée selon laquelle la diminution certaine des prestations de la recourante due à la pandémie justifiait la réduction de la commission à 2,50% n'implique toutefois pas forcément une violation du principe de pleine concurrence, lequel peut en effet être respecté même en l'absence de discussion entre les sociétés en cause ; preuve en est que les principes OCDE prévoient une approche (« test du résultat de pleine concurrence ») permettant de démontrer sur une base ex post que les conditions de la transaction en cause respectaient le principe de pleine concurrence lors de leur adoption. En l'espèce, la recourante a produit une étude relative à la fixation du taux de la commission réalisée par N_____ ; à cet égard, il n'est pas inusuel que N_____

- 27/29 - A/3303/2022 ait été choisie dans la mesure où le siège de E_____, société mère de la recourante, se situe également en Hongrie. Le résultat de cette étude, à l'instar de ceux d'une expertise privée évaluant la valeur vénale d'un immeuble, n'aboutit toutefois qu'à une estimation et celle-ci doit ainsi être considérée comme un simple allégué d'une partie soumise au principe de la libre appréciation des preuves. À ce sujet, le tribunal est convaincu du bien-fondé des conclusions de cette étude, dont le résultat est d'ailleurs corroboré, ou du moins rendu crédible, par la méthode du coût majoré ainsi que l'a exposé la recourante. La lecture de l'étude laisse en effet clairement apparaître pour quels motifs la méthode de la marge nette transactionnelle a été utilisée et les autres écartées (document 3, p. 18), motifs que le tribunal partage et fait ainsi siens, ainsi que la base de données utilisée et la méthodologie employée (document 3, p. 20-25), qui correspond à celle prévue par les principes OCDE. L'AFC-GE ne conteste d'ailleurs pas ces éléments. Elle fait valoir que la moitié des quatorze sociétés retenues sur un échantillon de 1'337 sociétés ne devait pas être prise en compte pour différentes raisons. À cet égard, le calcul effectué en utilisant la méthode de la marge nette transactionnelle avec les sept sociétés comparables qui ne sont pas contestées par l'AFC-GE donne pour résultat le deuxième quartile à 6,32% et le troisième à 20,72%. La marge réalisée par la recourante en 2020 (9,81%) se situe, aussi dans ce cas de figure, dans la fourchette de pleine concurrence, étant noté que l'AFC-GE ne

fournit aucun élément probant comme quoi le nombre de sept sociétés comparables valides serait insuffisant pour utiliser à bon escient la méthode de la marge nette transactionnelle. L'AFC-GE se reproche aussi à l'étude de ne pas avoir procédé à des ajustements concernant les sociétés comparables exerçant d'autres activités moins profitables, mais cette allégation est contredite par les explications détaillées de N_____ du 13 février 2023. Partant, en application du principe de la libre appréciation des preuves, le tribunal estime que l'étude relative à la fixation du taux est probante et que le taux de 2,50% de la commission à partir du 1er mars 2020 respecte le principe de la pleine concurrence. Le tribunal tient encore à indiquer qu'une entreprise qui surperforme par rapport à d'autres entreprises concurrentes comparables n'est effectivement nullement tenue de diminuer sa marge afin d'être conforme au taux de marges bénéficiaires des entreprises concurrentes, mais qu'il est néanmoins probable qu'elle le fasse si les conditions du marché l'y pousse. En l'espèce, il est vraisemblable que la recourante aurait accepté de fortement diminuer une partie de ses revenus même si son unique client était un tiers absolu pour éviter de le perdre complètement, situation non entièrement hypothétique dans la situation économique entraînée par la pandémie de Covid-19, ce d'autant plus qu'elle risquait la faillite si son seul client la quittait et que la réduction de ses revenus ne concernait que les commissions (en partie) et non sa rémunération fixe.

- 28/29 - A/3303/2022

E. 13

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, la décision litigieuse annulée et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour de nouveaux bordereaux selon le sens des considérants.

E. 14

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient gain de cause, est dispensée du paiement d'un émolument. L'avance de frais de CHF 1'000.-, versée à la suite du dépôt du recours, lui sera restituée. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 29/29 - A/3303/2022

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