

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1634/2012-ICCIFD

ATA/203/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1^{er} avril 2014

1^{ère} section

dans la cause

A_____

représentée par Mes Daniel Schafer et Arnaud Martin, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
22 avril 2013 (JTAPI/474/2013)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : A_____) est une société anonyme ayant son siège à Genève, inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 3 avril 1996. Entre avril 2005 et janvier 2007, sa raison sociale était C_____ SA.

Elle a pour but la « gestion de fortune et conseils financiers ; transactions financières ; toutes activités en qualité de trustee, cotrustee, exécuteur testamentaire, fiduciaire et mandataire général ; acquisition, vente et gestion de participations dans d'autres sociétés ».

M. S_____ a successivement été, entre la constitution de A_____ en avril 1996 et juillet 2011, administrateur délégué et administrateur président, avec signature collective à deux. Il a en particulier occupé cette dernière fonction entre octobre 2004 et juillet 2011. Depuis août 2011, il dispose uniquement de la signature collective à deux.

- 2) A_____ appartient au groupe B_____ AG (ci-après : B_____), société anonyme, dont le siège est, depuis février 2007, à Baar, dans le canton de Zoug. Auparavant, depuis août 1998, B_____ était domiciliée dans le canton de Schwyz sous la raison sociale P_____ AG. A_____ est une filiale à 100 % de B_____.

M. S_____ a été le vice-président du conseil d'administration de B_____, avec signature collective à deux, entre décembre 2005 et novembre 2007. Depuis lors, il est gérant de ce groupe, avec signature collective à deux.

B_____ a pour but l'achat, la vente ainsi que l'administration de participations suisses et étrangères. Elle peut acquérir, grever et aliéner des biens immobiliers. Depuis une augmentation de capital survenue en décembre 2005, elle détient, selon le registre du commerce du canton de Zoug, des actions de plusieurs sociétés, qui ont leur siège à Genève (C_____ SA, D_____ SA et E_____ SA), à Tortola, dans les Iles Vierges Britanniques (F_____ Ltd et I_____ Limited) ainsi qu'au Luxembourg (G_____ Sàrl et H_____ SA).

- 3) Selon les informations fournies par A_____, la société J_____ Limited (ci-après : J_____) est une filiale à 100 % de B_____ et a son siège à Tortola, dans les Iles Vierges Britanniques, où elle ne dispose pas de personnel.

En décembre 2009, J_____ a absorbé la société I_____ Limited (ci-après : I_____), dont le siège était à Tortola, dans les Iles Vierges Britanniques. I_____ était, entre 2006 et 2009, également une filiale à 100 % de B_____ et ne disposait pas de personnel à son siège. L'activité de J_____ et de I_____ était exercée dans leurs succursales de Moscou et de Saint-Pétersbourg.

- 4) Selon les renseignements délivrés par A_____, B_____ détient aussi à 100 % une autre filiale, dénommée K_____ AG. Celle-ci est une société anonyme et a, selon le registre du commerce des cantons concernés, son siège principal à Zurich depuis juin 2007 et l'avait jusqu'alors à Freienbach, dans le canton de Schwyz, depuis décembre 1997. K_____ AG a une succursale à Genève depuis juillet 2007 et une autre à Lugano depuis décembre 2012.

D'après le registre du commerce des cantons de Schwyz et de Zurich, M. S_____ a été, entre décembre 2005 et mai 2007, administrateur de K_____ AG, avec signature collective à deux, et ensuite jusqu'en septembre 2007, vice-président du conseil d'administration, avec signature collective à deux. Entre septembre 2007 et octobre 2011, il a été gérant de K_____ AG avec signature collective à deux.

- 5) Selon les déclarations de A_____, B_____ gère plusieurs structures d'investissement en Europe de l'Est et en Russie. Parmi celles-ci, figurent les placements collectifs de droit luxembourgeois (« L_____ (Lux. I) » et « M_____ ») ainsi que des sociétés cotées à la bourse suisse (« N_____ SA » et « O_____ Limited »). Ces deux dernières sociétés sont actives en Europe de l'Est et en Russie.

- 6) A_____ a rempli ses déclarations fiscales de 2006, 2007, 2008 et 2009 destinées à l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) respectivement en date des 31 octobre 2007, 3 octobre 2008, à une date indéterminée antérieure au 9 novembre 2009 et 23 juillet 2010. Elles ont été signées par deux personnes physiques, notamment par M. S_____.

- 7) L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a procédé à une révision des comptes de A_____ en février 2009 en relation avec l'impôt anticipé. Elle a alors appris que B_____ exerçait, depuis la Suisse, notamment par l'intermédiaire de A_____, une haute surveillance sur les activités déployées par les sociétés apparentées offshore J_____ et I_____ et leurs succursales. A_____ exerçait également, au besoin, des activités de controlling en matière financière et offrait son support dans les domaines de la comptabilité et de la gestion des ressources humaines. Il avait en outre été démontré que la gestion quotidienne et effective des opérations commerciales réalisées par ces deux entités était exclusivement de la responsabilité de leurs succursales de Moscou et de Saint-Petersbourg.

L'AFC-CH constatait, dans un courrier du 11 janvier 2010 adressé au conseil de A_____, que les règles de prix de transfert pour les services intragroupe faisaient défaut. Pour régler le passé, elle avait chiffré l'absence de rémunération pour les services rendus par A_____ à J_____ et I_____, au 31 décembre des années 2006 à 2008, aux montants suivants : CHF 1'054'592.- en 2006, CHF 3'014'742.- en 2007 et CHF 2'741'757.- en 2008. Cela représentait un

total de CHF 6'811'091.-. Elle prenait note que les organes de A_____ avaient accepté ces montants. Le montant de l'impôt anticipé dû pour ces trois années était de CHF 2'383'881.85 (soit 35 % de CHF 6'811'091.-). L'AFC-CH a également fait savoir à la contribuable que cette taxation serait communiquée en temps opportun à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

- 8) Le 29 janvier 2010, l'AFC-CH a conclu avec A_____ un accord (ruling) tendant à fixer une rémunération adéquate des services qu'elle fournissait à J_____ et I_____ dès le 1^{er} janvier 2009, en conformité avec les règles généralement applicables en matière de prix de transfert pour les services intra-groupes.

- 9) Le 8 avril 2011, l'AFC-GE a informé A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'IFD et pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) des années 2006, 2007 et 2009. Il semblait que des éléments de bénéfice et de capital ne lui avaient pas été déclarés.

L'AFC-CH lui avait communiqué que A_____ n'avait pas reçu de rémunération pour l'activité qu'elle avait exercée en faveur des sociétés apparentées J_____ et I_____. Les reprises sur le bénéfice de A_____ s'élevaient à CHF 1'054'592.- pour 2006, à CHF 3'014'742.- pour 2007 et à CHF 2'741'757.- en 2008.

La reprise de CHF 2'741'757.- concernant l'année 2008 avait pour conséquence de diminuer la perte encourue cette année-là, qui était de CHF 3'248'996.-. Elle portait cette dernière à un montant de CHF 507'239.-. Cette somme était portée en déduction du bénéfice réalisé en 2009, qui était de CHF 1'478'122.-. Le bénéfice imposable en 2009 passait alors à CHF 970'883.- de sorte que la taxation de 2009 serait rectifiée.

- 10) Le 14 avril 2011, A_____ a admis les montants des reprises sur le bénéfice et accepté l'émission des bordereaux rectificatifs y relatifs.

Elle a toutefois contesté avoir commis une soustraction fiscale. Les reprises effectuées en matière d'impôt anticipé relevaient exclusivement d'un problème de prix de transfert. Elles résultaient d'une rémunération insuffisante des services fournis par A_____ aux succursales de Moscou et de Saint-Pétersbourg de J_____ et de I_____, appartenant au même groupe qu'elle. De plus, A_____ avait rendu des services « au profit d'une juridiction pleinement fiscalisée (la Russie) et non au profit d'une juridiction " offshore " ».

- 11) Le 18 mai 2011, l'AFC-GE a émis six bordereaux rectificatifs concernant l'IFD 2006, 2007 et 2009 ainsi que l'ICC 2006, 2007 et 2009. Ils intégraient les

reprises susmentionnées dans le bénéfice imposable de A_____ et fixaient les montants de supplément d'impôt dus par cette dernière.

L'AFC-GE a en outre établi deux bordereaux « amende ». L'amende relative à l'IFD 2006, 2007 et 2009 s'élevait à CHF 428'417.-. L'amende portant sur l'ICC 2006, 2007 et 2009 se montait à CHF 1'163'477.-. Ces deux montants correspondaient à une fois la somme totale des suppléments d'impôt dus pour ces trois années. Suite à un contrôle de l'impôt anticipé par l'AFC-CH, l'AFC-GE avait appris que A_____ n'avait pas reçu de rémunération pour son activité en faveur des sociétés apparentées « offshore » J_____ et I_____. A_____ avait ainsi accordé des prestations appréciables en argent à ces dernières et n'avait pas été imposée sur sa réelle capacité contributive. Aucune circonstance aggravante ni atténuante n'avait été retenue à son encontre.

- 12) Le 14 juin 2011, A_____ a élevé réclamation contre les deux bordereaux « amende » susmentionnés en concluant principalement à leur annulation, subsidiairement à leur réduction d'au minimum 2/3, notamment au vu de sa bonne collaboration avec l'AFC-CH.
- 13) Entre septembre et décembre 2011, l'AFC-GE et la contribuable se sont entretenues et ont échangé des courriers, portant notamment sur le principe des amendes.
- 14) Par décisions sur réclamation du 16 avril 2012, l'AFC-GE a confirmé le principe des amendes IFD et ICC pour les années 2006, 2007 et 2009. Elle a réduit la quotité des amendes à 0,75 fois les montants des impôts soustraits, vu la bonne collaboration et la régularisation des opérations intragroupe. L'amende IFD s'élevait ainsi à CHF 321'313.- et celle ICC à CHF 872'608.-.

Les reprises susmentionnées sur le bénéfice de A_____ résultaient de l'absence de rémunération des services rendus par A_____ à deux sociétés du même groupe, J_____ et I_____, en violation du principe de pleine concurrence. Ce faisant, l'intéressée avait adopté un comportement illicite, dans la mesure où elle avait présenté à l'autorité fiscale une déclaration incomplète et non conforme à la vérité. Ce comportement était intentionnel. A_____ avait signé les états financiers et les déclarations fiscales par l'intermédiaire de ses organes, en particulier M. S_____, administrateur président. Elle avait effectué des prestations appréciables en argent en utilisant une structure parallèle aux Iles Vierges Britanniques. Faute de contestation, les prestations appréciables en argent ne pouvaient plus être remises en cause, notamment en ce qui concernait la condition de la disproportion manifeste et reconnaissable entre la prestation et la contre-prestation.

- 15) Le 16 mai 2012, A_____ a interjeté recours contre ces décisions sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à leur annulation.
- 16) Le 3 novembre 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- 17) Les 21 décembre 2012 et 6 mars 2013, A_____ et l'AFC-GE ont respectivement persisté dans leurs conclusions.
- 18) Par jugement du 22 avril 2013, le TAPI a rejeté le recours.

En ne contestant pas les rappels d'impôt, la recourante reconnaissait avoir accordé une prestation appréciable en argent à J_____ et à I_____. Il ne s'agissait pas d'une question d'évaluation de la valeur des services, car l'intéressée ne leur avait rien facturé. De plus, la contribuable ne prouvait pas l'existence d'une rémunération versée par lesdites sociétés pour d'autres services, faute de justificatif tel que pièce comptable ou relevé de compte. L'élément objectif d'une soustraction d'impôt était ainsi réalisé.

Quant à l'élément subjectif de l'infraction, la position hiérarchique de M. S_____ au sein du groupe B_____ lui donnait une vision d'ensemble des transactions internes dudit groupe. Il était, pendant les années litigieuses, administrateur président de la recourante et vice-directeur, puis gérant de la société-mère B_____. En raison de cette position, il était présumé que l'intention de M. S_____, imputable à la contribuable, ne pouvait être que de réduire l'impôt dû par la société et ainsi de soustraire les montants au fisc. La soustraction avait donc été commise de manière intentionnelle.

Le fait que les soustractions d'impôt se soient déroulées pendant trois périodes fiscales et qu'elles portent sur des montants très importants étaient des circonstances aggravantes. Au regard de l'ensemble des circonstances, une quotité correspondant à 0,75 fois le montant de l'impôt élué était appropriée, dans la mesure où elle était inférieure à celle prévue habituellement en cas de soustraction intentionnelle et correspondant à une fois le montant d'impôt soustrait.

S'agissant du principe *ne bis in idem*, il n'était pas violé car le fait que la contribuable ne puisse pas demander le remboursement de l'impôt anticipé ne constituait pas une sanction pénale. L'AFC-GE était ainsi en droit de lui infliger une amende pour soustraction d'impôt.

- 19) Le 29 mai 2013, A_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et à ce qu'il soit constaté qu'elle n'avait commis aucune soustraction fiscale pendant les périodes fiscales 2006 à 2009. Elle prétendait ne pas avoir commis une soustraction fiscale pour les raisons suivantes.

Elle contestait avoir eu l'intention de se soustraire à son obligation de payer des impôts. En raison de la multitude des services qu'elle rendait à J_____ et aux autres entités liées à J_____, services dont la plupart étaient fournis contre rémunération, elle n'avait pas réalisé qu'elle exerçait, de fait, une activité de haute surveillance sur les activités déployées par J_____ ainsi qu'une activité de soutien en matière de contrôle financier, comptabilité et ressources humaines. De plus, elle retirait des revenus conséquents, de la part de J_____ et des autres entités qui y étaient liées, pour les services dont la rémunération avait été préalablement convenue. Elle fournissait des justificatifs à cet effet et relevait que l'importance de ces revenus n'avait pas été remise en cause par l'AFC-GE. L'absence de rémunération de ces services ne résultait ainsi pas d'une volonté de ne pas rémunérer ces services rendus au sein du groupe, mais d'une erreur d'appréciation quant à l'étendue des services rendus à J_____ et autres entités liées à cette dernière. Cette erreur était à l'origine de l'absence de rémunération et des ajustements en matière de prix de transfert effectués dans le cadre de la procédure de contrôle menée par l'AFC-CH. Le TAPI avait ainsi mal apprécié les faits.

La recourante contestait également avoir violé l'obligation de déclarer les prestations appréciables en argent découvertes lors du contrôle de l'AFC-CH. En effet, vu l'erreur d'appréciation sur l'étendue des services réellement rendus à J_____ et les entités qui y étaient liées, elle avait été dans l'impossibilité, au moment de ses déclarations fiscales, d'annoncer la rémunération relative à ceux-ci, dans la mesure où elle ignorait leur existence. Il était absurde de lui reprocher de ne pas avoir annoncé une rémunération, dont elle-même n'avait pas connaissance.

Par ailleurs, la définition d'une prestation appréciable en argent supposait notamment que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation soit reconnaissable par les organes de la société. Or, tel n'avait pas été le cas pour les raisons susmentionnées. De plus, dans le domaine particulier des prix de transfert, le raisonnement du TAPI devenait « circulaire » et contraire à la volonté du législateur.

Le TAPI n'avait pas correctement apprécié les faits relatifs à la faute. Il s'était fondé sur une présomption découlant de la jurisprudence du Tribunal fédéral, sans prendre en compte les faits tendant à établir l'absence d'un comportement intentionnel de la recourante, tels que la complexité du domaine des prix de transfert, en particulier s'agissant de la rémunération des services internes au groupe de nature informelle, le manque de connaissances des personnes responsables des questions comptables et fiscales au sein du groupe ainsi que le retard dans la mise en place des outils de contrôle interne causé par la forte croissance du groupe. L'éventualité d'une soustraction d'impôt par

négligence n'avait pas été examinée. La recourante remettait aussi en cause les circonstances aggravantes retenues par la juridiction inférieure.

Enfin, l'impôt anticipé non récupérable lié aux prestations appréciables en argent en faveur de J_____ constituait déjà une sanction de nature pénale au sens de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après : CEDH). Le fait d'infliger une amende pour les mêmes faits violait le principe *ne bis in idem*. Bien que l'impôt anticipé ait été mis à la charge de J_____ et de I_____, il avait appauvri le groupe auquel elle appartenait.

20) Le 25 juin 2013, le TAPI a transmis son dossier sans observations.

21) Le 12 juillet 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'absence de rémunération des prestations fournies par la recourante était incontestable et rendait manifeste la disproportion entre prestation et contre-prestation. Elle constituait une prestation appréciable en argent ainsi qu'une violation du principe de pleine concurrence. Vu le montant des reprises d'impôt et celui des bénéfices transférés, la recourante n'aurait de toute évidence pas omis de facturer ces prestations si elle les avait fournies à une société tierce indépendante. Le fait de ne pas annoncer de telles prestations dans la rubrique prévue à cet effet dans la déclaration fiscale violait l'obligation de déclarer incombant à la contribuable et justifiait le prononcé d'une amende à son encontre. Les prestations appréciables en argent avaient au surplus été reconnues par la recourante et étaient entrées en force.

Le caractère intentionnel de la soustraction était incontestable vu les connaissances des organes et leur statut dans les diverses sociétés du groupe, ce qui leur permettait d'avoir une vue d'ensemble des transactions internes de ce dernier. C'était en particulier le cas de M. S_____. Celui-ci était administrateur président de la recourante, ainsi que vice-directeur puis gérant de la société-mère. L'omission de déclarer les prestations appréciables en argent, attribuable en particulier à cet organe, devait être imputée à la recourante. Elle ne s'expliquait que pour des motifs de réduction de l'impôt dû par la société.

Le principe *ne bis in idem* n'était pas violé, faute d'une double peine. Ni le prélèvement de l'impôt anticipé, ni la déchéance du droit au remboursement de celui-ci ne constituaient une peine.

22) Le 29 août 2013, la recourante a maintenu sa position.

23) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Le présent litige porte sur le bien-fondé des amendes IFD et ICC prononcées par l'AFC-GE au motif que A_____ n'a pas perçu de rémunération, pendant les années 2006 à 2008, de la part de J_____ et I_____, sociétés sœurs appartenant au même groupe qu'elle, pour les services qu'elle leur avait rendus.

L'absence de rémunération pour lesdits services a été chiffrée par l'AFC-CH, lors d'un contrôle lié à l'impôt anticipé, et acceptée par A_____. L'AFC-GE a repris ces mêmes montants dans les taxations IFD et ICC de A_____ relatives aux périodes fiscales 2006 à 2009, l'année 2009 étant concernée en raison d'une perte reportée de l'année 2008. A_____ ne conteste, dans le cadre de la présente procédure, ni ces montants, ni les rappels d'impôt IFD et ICC relatifs à ces années. Les arguments liés à l'existence d'une prestation appréciable en argent sont donc irrecevables.

3) La recourante remet en cause le principe des amendes IFD et ICC sur trois points. D'abord, elle conteste avoir commis une soustraction d'impôt, dans la mesure où elle n'a pas eu l'intention de se soustraire à son obligation de payer des impôts. L'absence litigieuse de rémunération des services rendus à ses deux sociétés sœurs résultait d'une erreur d'appréciation quant à leur étendue, et non d'une volonté de ne pas les rémunérer. Elle estime ensuite ne pas avoir violé l'obligation de déclarer les éléments imposables, faute d'avoir eu connaissance desdites rémunérations au moment de remplir ses déclarations fiscales. Enfin, en ce qui concerne la faute, elle conteste avoir agi de manière intentionnelle. Elle reproche au TAPI de ne pas avoir correctement apprécié les faits tendant à démontrer l'absence d'intention.

4) 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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 69 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 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, 57 al. 1 phr. 1 LHID et 74 al. 1 LPFisc). Malgré le texte de l'art. 181 al. 1 LIFD, dont le contenu est similaire aux

art. 57 al. 1 phr. 1 LHID et 74 al. 1 LPFisc, la jurisprudence considère que la responsabilité pénale de la personne morale dépend d'une faute de ses organes, imputable à la personne morale (ATF 135 II 86 consid. 4 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4).

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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN / Yves NOËL (éd.), *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 175 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, p. 586 ss n. 15 ss).

- 5) Tout d'abord, il convient d'examiner si la condition de la soustraction d'un montant d'impôt est réalisée.

Le bien juridiquement protégé par l'art. 175 LIFD est le patrimoine de la collectivité publique, qui est lésé dès lors que les ressources financières n'augmentent pas conformément à ce que prévoit la loi fiscale. L'art. 175 LIFD protège la créance fiscale en tant que fortune de la collectivité publique (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.3). La soustraction fiscale suppose tout d'abord objectivement une insuffisance, totale ou partielle, dans le montant de l'impôt qui résulte d'une taxation. Le dommage porté aux intérêts pécuniaires de la collectivité correspond à la différence entre le montant de l'impôt fixé dans la décision définitive de taxation et le montant qui aurait été dû si le contribuable n'avait pas violé ses obligations (Pietro SANSONETTI, op. cit., ad art. 175 n. 12). Dans ce contexte, le principe de périodicité prend une importance déterminante en raison du besoin de l'Etat d'assurer une source régulière de rentrées fiscales afin de financer les tâches qui lui sont dévolues (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.3.1).

En l'espèce, la différence entre le montant d'impôt des taxations définitives et celui qui aurait dû l'être a fait l'objet de rappels d'impôt qui n'ont pas été contestés par la recourante. Celle-ci admet ainsi avoir causé un dommage financier au détriment de la collectivité publique. La condition de la soustraction d'un montant d'impôt est dès lors remplie, l'appréciation subjective de la situation à l'époque par l'intéressée n'étant pas pertinente pour l'examen objectif de cette première exigence.

- 6) Il s'agit ensuite d'examiner si la recourante a violé une obligation légale lui incombant.

a. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD, 42 al. 1 LHID et 31 al. 1 LPFisc). En particulier, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète ; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). La déclaration d'impôt doit refléter la situation des revenus et charges du contribuable de manière aussi exacte que possible. Le comportement fautif du contribuable peut consister en une omission, par exemple d'annoncer à l'autorité certains éléments de revenu dont il a connaissance, et l'intention de soustraire l'impôt est réputée donnée lorsque le contribuable pouvait se rendre compte immédiatement, ou avec l'attention commandée par les circonstances, de l'insuffisance des indications qu'il a données (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Danielle YERSIN / Yves NOËL (éd.), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, ad art. 124 n. 4).

S'agissant des éléments à déclarer, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD et 24 al. 1 LHID ; art. 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD et 12 let. a LIPM). Il comprend aussi les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD). Au niveau genevois, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable (art. 12 LIPM) les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (let. h) ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (let. j).

b. L'obligation susmentionnée 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. Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens ou rend des services à une entreprise associée (Jean-Frédéric MARAIA, *Prix de transfert des biens incorporels*, thèse, 2008, n. 46 ss). La particularité de ce domaine porte sur la détermination des prix de transfert. En effet, lorsque des entreprises associées entre elles exercent des activités dans différents Etats et dépendent d'une direction centrale unique, elles peuvent 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 (Xavier OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 3^{ème} éd., 2009, n. 748 ; Charles CONSTANTIN, *Prix de transfert. L'OCDE remet ça...*, in RDAF 1996 p. 1 ss). Ce risque est pallié par l'application du principe de pleine concurrence, également dénommé *arm's length principle* et *Drittvergleich*. Ce principe trouve, au niveau international, son fondement

juridique à l'art. 9 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE (Xavier OBERSON, 2009, op. cit., n. 749 ss ; Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., n. 62 ; Charles CONSTANTIN, op. cit., n. 2.1). Bien qu'il ne soit pas ancré dans une base légale expresse, ce principe est également reconnu, en droit suisse, par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de prestations appréciables en argent. Selon ce principe, les prestations effectuées entre des entreprises liées entre elles doivent correspondre à celles qui seraient fournies à des tiers indépendants. Il permet de mettre en évidence, en cas d'un prix de transfert inférieur au prix du marché fixé dans un environnement de libre concurrence, l'existence d'une prestation appréciable en argent entre entreprises apparentées (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_291/2013 du 26 novembre 2013, destiné à la publication, consid. 4 et 5 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.1 ; 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1 ; Xavier OBERSON, 2009, op. cit., n. 748 s. et n. 755 ss ; Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., n. 64 ; Robert DANON in Danielle YERSIN / Yves NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 57-58 n. 107).

c. En l'espèce, il ressort du courrier de l'AFC-CH du 11 janvier 2010 deux éléments. D'une part, A_____ reconnaissait ne pas avoir facturé un certain nombre de services rendus à ses deux sociétés sœurs, J_____ et I_____, entre 2006 et 2008. D'autre part, elle acceptait les montants des rémunérations fixés par l'AFC-CH pour ces services. L'absence de ces rémunérations a donné lieu aux rappels d'impôt pour l'IFD et l'ICC 2006, 2007 et 2009, avec la précision mentionnée dans le courrier du 8 avril 2011 de l'AFC-GE concernant le report de la perte de 2008, revue à la baisse, sur le bénéfice imposable de 2009 et justifiant le bordereau rectificatif de 2009. Ces rappels d'impôt n'ont pas été remis en cause par la recourante.

En ne les contestant pas, celle-ci admet que les montants de ces rémunérations n'ont pas été communiqués à l'AFC-GE à l'époque de la remise des déclarations fiscales. Elle reconnaît également que ces montants correspondent à la valeur des services rendus à ses deux sociétés sœurs. En n'annonçant pas ces rémunérations, alors qu'elle avait fourni les contre-prestations correspondantes, A_____ a violé son obligation de déclarer tous les éléments du bénéfice imposable.

L'argument selon lequel elle n'avait pas conscience, au moment de remplir les déclarations fiscales, de l'étendue des services qu'elle rendait à J_____ et à I_____, en raison de leur multitude et de l'importance des rémunérations qu'elle percevait pour d'autres services, ne change rien à l'existence objective de ces manquements. La conformité du comportement de la recourante à ses obligations légales s'examine de manière objective, et non suivant la représentation subjective que la recourante avait des événements à l'époque. Par conséquent, la recourante a violé l'obligation de remplir ses déclarations fiscales de manière complète et

conforme à la vérité entre 2006 et 2008. La seconde condition de la soustraction fiscale est donc réalisée.

- 7) Il y a lieu, à présent, d'examiner si la condition de la faute est réalisée.
- a. Selon la jurisprudence, en cas d'infraction 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_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 9.3).
- b. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0), applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (art. 12 al. 2 phr. 2 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.4.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Le dol éventuel suffit ; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2). La présomption susmentionnée ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (Bernard CORBOZ in Robert ROTH / Laurent MOREILLON [éd.], Commentaire romand – Code pénal I, Art. 1-110 CP, 2009, ad art. 12 n. 31 et 33). La preuve de l'intention est délicate, dans la mesure où l'intention relève du for intérieur. Il est extrêmement difficile pour le juge, en l'absence d'aveux sincères, de déterminer exactement ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que

l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente (Bernard CORBOZ, op. cit., *ad* art. 12 n. 76 ss). L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait. La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (Bernard CORBOZ, op. cit., *ad* art. 12 n. 85).

c. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 CP (dans sa version applicable depuis le 1^{er} janvier 2008) ainsi qu'à celle de l'art. 18 CP (dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2007, dont la portée est semblable à l'ancienne version : Arrêt du Tribunal fédéral 6B_227/2007 du 5 octobre 2007 consid. 5). Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/693/2009 précité ; Pietro SANSONETTI, op. cit., *ad* art. 175 n. 41 et ss).

d. En l'espèce, la recourante prétend ne pas avoir eu conscience de l'existence de services rendus, à ses deux sociétés sœurs, sans rémunération correspondante en échange. Elle se fonde sur la multitude des services rendus à celles-ci et sur l'importance des revenus perçus de celles-ci pour démontrer son impossibilité matérielle à identifier l'existence desdits services. De plus, elle invoque, pour démontrer son absence d'intention, la complexité du domaine des prix de transfert, en particulier en matière de services intra-groupe, le manque de connaissances des personnes responsables des questions comptables et fiscales au sein du groupe ainsi que le retard pris dans la mise en place d'outils de contrôle interne en raison de la forte croissance du groupe.

Cette lecture des faits ne saurait en l'espèce être suivie. Les arguments invoqués par la recourante mettent au contraire en lumière la conscience des organes dirigeants de cette dernière du risque encouru sur le plan fiscal. En effet, la complexité du domaine des prix de transfert, les lacunes des personnes

responsables au sein du groupe et le retard dans la mise en place des outils de contrôle interne sont des éléments factuels extérieurs. Ils tendent davantage à expliquer la gestion inadéquate de la recourante qu'à étayer l'absence de conscience des organes dirigeants de celle-ci quant au risque de voir une partie de ses revenus soustraite au fisc.

La justification que tente d'apporter la recourante ne peut, suivant l'expérience de la vie, se fonder que sur une conscience préalable, par ses organes dirigeants, du risque, envisagé et accepté, qu'une partie des revenus ne soit pas annoncée au fisc. Ce risque est d'autant plus important que la direction de l'entreprise connaît, ou du moins ne peut ignorer, l'inexistence, voire la défaillance, des procédures de contrôle interne. Cette conscience préalable dudit risque par les organes dirigeants de la recourante se trouve par ailleurs confirmée par d'autres circonstances extérieures objectives, à savoir la taille et la complexité du groupe B_____, la diversité des lieux des sièges des sociétés du groupe ainsi que le choix desdits lieux sur des territoires connus pour leurs avantages fiscaux. Par conséquent, les organes dirigeants de la recourante ne pouvaient, au moment des faits reprochés entre 2006 et 2008, ignorer le risque que des prestations soient fournies par la recourante aux sociétés sœurs sans rémunération correspondante conforme au prix du marché, ni celui qu'elles ne soient pas déclarées dans leur intégralité et à leur juste valeur aux autorités fiscales compétentes. Par ailleurs, dans le cas présent, M. S_____ se trouvait, au moment des faits litigieux, dans une situation hiérarchique et concrète lui permettant d'identifier et d'apprécier en toute connaissance de cause ledit risque. D'une part, il occupait des fonctions dirigeantes entre 2006 et 2009 tant au sein de la recourante que de la société-mère. D'autre part, il a signé les déclarations fiscales 2006 à 2009 de la recourante.

Quant aux arguments avancés par l'intéressée concernant la multitude des services qu'elle avait rendus à J_____ et aux entités qui lui étaient liées, ainsi que l'importance des revenus perçus de ces dernières, ils ne changent rien à l'analyse des circonstances extérieures susmentionnées et ne permettent pas de démontrer l'absence de conscience de ses organes dirigeants. En effet, ces données sont des conséquences induites par ce type de structure et de cas de figure, en particulier lors d'une gestion déficiente de l'entreprise.

L'ensemble de ces éléments permet donc d'établir avec une sécurité suffisante la conscience des organes dirigeants de la recourante, et en particulier de M. S_____, quant au risque, envisagé et accepté, qu'une soustraction fiscale se réalise, notamment en raison de l'absence de mesures appropriées pour s'assurer que toutes les prestations de la société soient rémunérées, respectivement rémunérées au prix du marché, et que les déclarations fiscales soient complètes et conformes à la vérité. Cette conscience étant établie, la volonté de la recourante de chercher à induire les autorités en erreur afin d'obtenir une taxation moins élevée

doit être admise conformément à la jurisprudence, à tout le moins par dol éventuel.

Par conséquent, la soustraction fiscale reprochée à la recourante a été commise de manière intentionnelle. Le grief de la recourante doit donc être écarté et les amendes ICC et IFD litigieuses ainsi que le jugement du TAPI confirmés sur le principe des amendes.

8) En ce qui concerne la quotité des amendes, elle n'est pas remise en cause par la recourante, celle-ci se limitant à contester l'existence de circonstances aggravantes telles que retenues par la juridiction inférieure.

a. En règle générale, 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, 56 al. 2 LHID et 69 al. 2 LPFisc).

b. 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 (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 p. 31 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2).

En l'espèce, au vu des circonstances et du pouvoir d'appréciation dont dispose l'autorité fiscale en la matière, la quotité de 0,75 fois le montant des impôts soustraits est appropriée. En effet, d'une part, elle prend en compte la collaboration de la recourante dans le cadre des procédures de rappel d'impôt, tant au niveau fédéral que cantonal, et l'adoption d'un arrangement fiscal tendant à clarifier sa politique des prix de transfert entre les différentes entreprises du groupe. D'autre part, elle tient compte de la faute intentionnelle commise par les organes de la recourante, qui lui est imputable. Par conséquent, les amendes sont confirmées sous l'angle de la quotité.

9) La recourante conteste enfin le principe des amendes IFD et ICC au motif qu'elles violeraient le principe *ne bis in idem*. Le prélèvement de l'impôt anticipé d'un montant de CHF 2'383'882.- constituerait déjà une sanction de nature pénale

en relation avec les prestations octroyées à J_____ et à I_____. Bien que cet impôt ait été mis à la charge de J_____ et de I_____, il avait appauvri le groupe auquel elle appartenait.

Le principe *ne bis in idem* appartient, selon la jurisprudence constante, au droit pénal fédéral. Il découle implicitement de la Constitution fédérale (art. 8 al. 1 Cst. ; Gérard PIQUEREZ / Alain MACALUSO, Procédure pénale suisse, 3^{ème} éd., 2011, n. 581 ss ; Michel HOTTELIER, in André KUHN / Yvan JEANNERET (éd.), Code de procédure pénale suisse, 2011, ad art. 11 n. 1). Il est ancré à l'art. 4 al. 1 du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (RS 0.101.07) et à l'art. 14 al. 7 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2). Il figure également, depuis le 1^{er} janvier 2011, à l'art. 11 al. 1 du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP - RS 312.0).

Ce principe, qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, interdit qu'une personne soit pénalement poursuivie deux fois pour les mêmes faits. Le premier jugement exclut ainsi que la personne soit poursuivie une seconde fois par une juridiction pénale, même sous une qualification juridique différente. Il s'agit en effet d'adopter une approche fondée strictement sur l'identité des faits matériels et de ne pas retenir la qualification juridique de ces faits comme critère pertinent (Arrêt CEDH Zolotoukhine du 10 février 2009, requête n° 14939/03, § 79 ss). Outre l'identité des faits, l'autorité de chose jugée et le principe *ne bis in idem* supposent également qu'il y ait identité de l'objet de la procédure et de la personne visée (ATF 137 I 363 consid. 2.1 et les références citées ; ATF 119 Ib 311 consid. 3c ; Arrêt du Tribunal fédéral 6B_1029/2010 du 18 avril 2011 consid. 1.1 et les références citées ; Gérard PIQUEREZ / Alain MACALUSO, op. cit., n. 585 ss). Plus particulièrement, le Tribunal fédéral a jugé que le principe *ne bis in idem* ne s'opposait pas à une punition pour soustraction de l'IFD, bien que le contribuable ait déjà été puni pour soustraction des impôts cantonaux. En effet, il s'agissait de deux impôts distincts, prélevés par deux collectivités publiques différentes – soit la Confédération et le canton –, relevant de deux souverainetés fiscales différentes et protégeant des biens juridiques différents (ATF 119 Ib 311 consid. 3d, traduit in RDAF 1995 p. 118).

En l'espèce, la recourante considère que la coexistence de la perception de l'impôt anticipé par l'AFC-CH, d'une part, et du prononcé des amendes ICC et IFD infligées par l'AFC-GE, d'autre part, conduit à une double peine pénale et viole ainsi le principe *ne bis in idem*. La question de la nature pénale du prélèvement de l'impôt anticipé peut en l'espèce rester ouverte pour les motifs suivants. Le principe *ne bis in idem* suppose la réalisation de trois conditions cumulatives, à savoir l'identité de la personne visée, de l'objet de la procédure et des faits matériels. La deuxième condition susmentionnée n'est pas remplie, dans la mesure où la procédure conduisant à la perception de l'impôt anticipé, fondée

sur la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA – RS 642.21) et relevant de la compétence de l'AFC-CH, n'a pas le même objet que la procédure ayant abouti au prononcé des amendes ICC et IFD par l'AFC-GE. Non seulement ces deux procédures portent sur des impôts différents, mais l'une vise le prélèvement d'un impôt et l'autre la sanction d'un comportement illicite. Par conséquent, l'AFC-GE n'a pas violé le principe *ne bis in idem* en prononçant les amendes ICC et IFD litigieuses, en sus du prélèvement de l'impôt anticipé réclamé par l'AFC-CH. Le grief de la recourante doit donc être écarté.

- 10) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Le jugement du TAPI ainsi que les amendes litigieuses seront confirmés.

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 mai 2013 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de A_____ SA ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Mes Daniel Schafer et Arnaud Martin, avocats de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :