RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3132/2019-ICCIFD **ATA/1287/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 novembre 2021

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ SA
représentée par Mes Alexandre Faltin et Lysandre Papadopoulos, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 décembre 2020 (JTAPI/1079/2020)

EN FAIT

1) A_____ SA (ci-après : A_____) est une société anonyme suisse inscrite depuis 2001 au registre du commerce de Genève, où elle a son siège. Elle a pour but statutaire de fournir des capacités de transport en Suisse principalement, notamment pour le transport maritime de marchandises, et offrir d'autres services à partir de la Suisse dans le domaine du transport, agir comme propriétaire, affréteur, opérateur ou agent de navires ou d'autres moyens de transport, ainsi que la prise de participations dans toutes les entreprises. En 2008, ses administrateurs étaient MM. B_____, C_____ et D_____ et son directeur M. E_____.

   A_____ est en particulier active dans le domaine du fret maritime international, dans le cadre duquel elle agit comme commissionnaire, tirant ses revenus des commissions facturées aux affréteurs. Son principal client est une société sœur, F_____ Ltd (ci-après : F_____), incorporée aux Bermudes.

2) Le 28 février 2003, A_____ a sollicité de la part de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) l'application du statut fiscal de société auxiliaire au sens de l'art. 23 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

3) Par courrier du 10 mars 2003, l'AFC-GE a demandé à A_____ des renseignements complémentaires au sujet de sa demande.

4) Le 17 avril 2003, A_____ a répondu à l'AFC-GE qu'elle effectuait, pour le compte de F_____, du courtage de fret maritime sur le marché européen, tandis qu'une société tierce, G_____ (ci-après : G_____), exerçait la même activité pour le marché asiatique, également pour le compte de F_____, laquelle possédait une substance économique propre aux Bermudes mais aucun établissement stable en Suisse. F_____ supportait en outre tous les risques commerciaux inhérents à l'activité de la société suisse, déterminait les critères essentiels des contrats conclus avec les clients tiers et s'occupait de l'analyse stratégique du marché du transport maritime.

5) Le 14 octobre 2003, l'AFC-GE a octroyé le statut fiscal de société auxiliaire à A_____ pour une durée de cinq ans.

6) Le 1er décembre 2006, A_____ a sollicité le renouvellement de son statut fiscal.

7) Le 20 juillet 2007, l'AFC-GE a demandé des précisions à A_____ au sujet de sa demande.

8) Les 29 août et 23 octobre 2007, A_____ a expliqué à l'AFC-GE qu'à compter du 1er avril 2006, le taux de la commission perçue pour ses activités en faveur de F_____ avait été augmenté de 0,5 % à 1,25 % afin de lui permettre de faire face à ses charges dans un contexte d'augmentation des prix du fret maritime et de forte croissance des sociétés concurrentes. Dans ce domaine d'activité, la rémunération sur une base de commission était usuelle, l'intervalle de pleine concurrence se situant entre 0,5 % et 1,25 %. Ainsi, G_____, qui était une société tierce, était rémunérée de la même manière, mais à un taux de 0,5 %, dès lors que, contrairement à la société suisse, elle ne déployait aucune activité opérationnelle.

Dans le cadre de ses activités, F_____, par le biais de ses agents, cherchait d'abord à déterminer la situation sur le marché du fret maritime, puis les besoins en fonction de la localisation des navires et des demandes de ses clients et, enfin, initiait l'achat de « capacités de transport ». Parallèlement, F_____ instruisait également ses agents de rechercher de potentiels clients. Les agents négociaient les termes principaux du contrat au nom de F_____, laquelle prenait la décision finale s'agissant de sa conclusion.

À Genève, pour mener à bien lesdites activités, la société suisse employait dix-sept personnes, à savoir neuf dans le département des opérations (suivi des bateaux et information des clients), quatre « traders », un analyste, deux comptables et une secrétaire. F_____ employait actuellement trois personnes résidant aux Bermudes, à savoir un directeur exécutif, un responsable « finance & trade » et une assistante administrative et juridique.

9) Le 26 novembre 2007, l'AFC-GE a accordé à A_____ le statut de société auxiliaire sur la base de l'art. 23 LIPM (ci-après : le « ruling »), la soumettant, dans les strictes limites de son but statutaire, au régime fiscal décrit, pour une durée de cinq ans dès la période fiscale 2007.

Le chapitre I « impôt sur le bénéfice » du « ruling » prévoyait une imposition privilégiée des revenus de source étrangère (ch. 2). Les produits de l'activité commerciale, de l'exploitation de droits immatériels (brevets, licences, etc.) et de la fourniture de prestations de services (assistance technique et administrative, gestion fiduciaire, etc.) étaient taxés à hauteur de 20 % lorsqu'ils provenaient de l'étranger. Étaient réputés de source étrangère : le produit de l'activité commerciale portant sur des marchandises ou des biens achetés et vendus à l'étranger ; le produit de l'exploitation de droits immatériels à l'étranger ; la rémunération pour les prestations de services accomplies à l'étranger en faveur de tiers ; les commissions pour l'exercice d'une activité fiduciaire admise par le fisc au profit d'un résident étranger pour un résultat atteint avec une contrepartie étrangère ; les commissions usuelles résultant d'opérations portant sur des immeubles à l'étranger ; les honoraires, commissions et autres produits perçus par la société lorsque le mandant, client ou contrepartie à qui ils

étaient débités, était domicilié hors de Suisse, à condition que l'activité génératrice de recettes soit déployée depuis l'étranger.

Le chapitre III du « ruling », intitulé « divers » rappelait, au ch. 4 soit « activités de services en faveur de sociétés du groupe auquel se rattache la société genevoise », que les prestations de service fournies à des sociétés du groupe auquel se rattachait l'établissement genevois devaient générer une marge bénéficiaire au moins égale à 5 % de leur coût.

10) En juillet 2009, A_____ a déposé sa déclaration fiscale pour l'année 2008, faisant état d'un bénéfice net total de CHF 1'433'595.- et indiquant dans la rubrique « observations » qu'elle était « au bénéfice d'un statut fiscal accordé […] en date du 26 novembre 2007 ».

Elle a annexé ses comptes commerciaux pour l'exercice 2008, qui faisaient état de revenus de CH 17'099'072.- (comprenant des « service fees » par CHF 16'267'093.- et des « commissions » par CHF 831'979.-) pour des charges d'exploitation de CHF 15'564'741.-. Le bénéfice net était de CHF 1'433'595.-.

11) Par bordereaux du 26 novembre 2009, l'AFC-GE a établi la taxation de A_____ sur la base d'un bénéfice net de CHF 1'433'595.-, la fixant à CHF 113'202.45 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à CHF 121'847.50 pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

Ces taxations n'ont pas été contestées.

12) Par courriers des 25 mai et 16 octobre 2012, A_____ a sollicité de l'AFC-GE la reconduction de son statut de société auxiliaire. Elle reprenait ses précédentes explications au sujet de son activité et expliquait qu'en fin d'année 2008, F_____ avait dû recourir à un financement extraordinaire de la part de ses actionnaires pour faire face à d'importantes difficultés de trésorerie provoquées par un effondrement du marché. Le groupe avait néanmoins réussi à poursuivre son développement et F_____ avait octroyé une prime à la société genevoise destinée à être redistribuée à ses employés, ce qui expliquait les rémunérations élevées comptabilisées en 2009 par rapport aux années précédentes et à l'année 2010.

13) Le 16 août 2013, l'AFC-GE a mis A_____ au bénéfice du statut fiscal de société auxiliaire pour une durée de cinq ans.

14) Le 18 novembre 2013, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a procédé à la révision des comptes de A_____, ce dont cette dernière a informé l'AFC-GE par courrier du 29 juillet 2014.

15) Par décision du 11 septembre 2014, l'AFC-CH a informé A_____ de la clôture de la procédure en rappel d'impôt et fixé à CHF 5'255'166.70 le montant

de l'impôt anticipé pour l'année 2008. La révision de ses comptes avait mis en évidence l'existence d'un rabais exceptionnel de USD 14'000'000.-, soit CHF 14'901'404.-, accordé en 2008 à F_____, dont la justification économique n'était pas probante. Ce rabais était assimilé à une distribution dissimulée de bénéfice soumise à l'impôt anticipé.

A_____ n'a pas contesté cette reprise.

16) Le 25 septembre 2014, A_____ a transmis la décision de l'AFC-CH à l'AFC-GE, précisant qu'une reprise analogue ne pouvait être effectuée sur les impôts sur le bénéfice, dès lors que le « ruling » valable pour la période fiscale 2008 prévoyait que les prestations de service fournies à des sociétés du groupe devaient générer une marge bénéficiaire au moins égale à 5 % de leur coût, ce qui était bien le cas de la rétrocession litigieuse, qui ne sortait pas de ce cadre.

17) Le 26 octobre 2015, l'AFC-GE a informé A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'année 2008, l'AFC-CH l'ayant avisée qu'elle avait accordé à F_____ une prestation appréciable en argent sous la forme d'une rétrocession excessive de CHF 14'901'404.-. Un délai lui était accordé pour se déterminer.

18) a. Les 11 décembre 2015 et 17 octobre 2016, A_____ s'est référée à ses explications du 25 septembre 2014 et a précisé que la diminution contestée des commissions encaissées (« service fees ») n'avait pas eu pour effet de réduire le bénéfice imposable au-dessous du minimum exigé par le « ruling », qui avait été respecté.

b. Elle a notamment versé au dossier :

- son grand-livre, faisant état, dans le compte « produits », sous la rubrique « Agency fees - F_____ », d'un débit de USD 14'000'000.- sous l'entrée « agency fees rabate 08 ». Le solde du compte s'établissait à CHF 16'267'092.- (pour des crédits de CHF 34'797'092.- et des débits de CHF 18'530'000.-) ;

- une lettre de l'un des administrateurs de F_____ adressée le 30 janvier 2009 à M. D_____, contresignée par ce dernier avec la mention « we agree to the above », selon laquelle ladite société était disposée à payer à A_____ des commissions de USD 15'543'056.- pour 2008, montant conforme à celui de l'année précédente mais représentant une réduction de USD 14'000'000.- facturés actuellement par A_____.

19) Le 30 septembre 2016, A_____ a sollicité de l'AFC-GE le renouvellement de son statut de société auxiliaire, ce qui lui a été accordé par l'AFC-GE le 14 septembre 2017 pour une durée de cinq ans.

20) Le 17 mars 2017, l'AFC-GE a informé A_____ de la clôture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'année 2008.

21) Le même jour, l'AFC-GE a notifié à A_____ les bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2008, arrêtant les suppléments d'impôt respectivement à CHF 611'067.40 et CHF 1'123'683.-, sur la base d'un bénéfice net total de CHF 14'653'391.-.

Selon les avis de taxation annexés, un montant de CHF 14'901'404 avait été ajouté au bénéfice net à titre de distribution dissimulée de bénéfice et/ou d'avantages procurés à des tiers non justifiés par l'usage commercial.

22) Toujours le 17 mars 2017, l'AFC-GE a notifié à A_____, pour l'année 2008, des bordereaux d'amende de CHF 458'300.- pour l'ICC et de CHF 842'762.- pour l'IFD.

La société avait accordé des prestations appréciables en argent à F_____ sous forme d'une rétrocession non justifiée, qui entrait en compte pour la détermination du bénéfice imposable, de sorte qu'elle n'avait pas été imposée selon sa réelle capacité contributive. La faute avait été commise par négligence, si bien que l'amende était fixée aux trois quarts des impôts soustraits.

23) Le 5 avril 2017, A_____ a élevé réclamation contre les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD 2008, concluant à leur annulation.

La reprise portait sur une rétrocession de USD 14'000'000.- faite à F_____ en fin d'année 2008, en raison de la chute, dès le deuxième trimestre 2008, des prix du fret sur le marché maritime. F_____ avait alors subi une perte de USD 100'000'000.-, à laquelle s'étaient ajoutées des pertes sur produits dérivés de plus de USD 250'000'000.-. Sa faillite n'avait pu être évitée que par l'injection d'un prêt subordonné par ses actionnaires et la rétrocession de USD 14'000'000.-.

Les reprises ne se justifiaient pas, dès lors que le rabais litigieux respectait la marge imposable minimum de 5 % des charges, conformément au « ruling », puisque le bénéfice statutaire s'était élevé à CHF 1'433'595.-, soit 9,21 % des charges comptabilisées.

Par ailleurs, dans la mesure où les reprises ne se justifiaient pas, les amendes n'avaient pas lieu d'être, étant précisé qu'au vu du « ruling » accordé, elle avait été confortée dans ses décisions par le fait que la condition du bénéfice minimum était toujours remplie.

24) a. Le 26 juin 2018, A_____ a repris ses précédents arguments, indiquant que la rémunération pour l'activité de commissionnaire, comme celle qu'elle exerçait pour F_____, se situait entre 0,5 % et 1,25 % sur le montant des contrats d'affrètement. Au cours du premier semestre de l'année 2008, le prix de

l'affrètement des bateaux avait atteint un sommet historique pour ensuite brusquement s'effondrer au cours du deuxième semestre de la même année. Cette situation avait généré une crise majeure dans ce secteur et entraîné la disparition de nombreuses sociétés, certaines d'entre elles ayant procédé à la renégociation des contrats avec les commissionnaires. Ces derniers avaient alors accordé d'importants rabais, au terme de négociations ayant duré plusieurs années.

b. Elle a produit :

- des documents qui indiquaient qu'en date du 9 mars 2012, H_____ (ci-après : H_____) avait accepté un paiement de USD 60'000.- pour solde de tout compte sur des factures de USD 400'000.- ; le 6 mai 2011, H_____ avait consenti un autre rabais de USD 391'387.- sur un montant dû de USD 841'387.- ; en 2008, I_____ A/S (ci-après : I_____) avait également réduit sa commission habituelle de 1,25 % à 0,62 %, soit accordé un rabais de 50 % ;

- un courriel de M. J_____ adressé le 19 février 2018 à M. D_____ ayant pour objet « K_____ cp 25 april 2008 » et confirmant qu'il avait conclu, pour I_____, le contrat d'affrètement correspondant pour une commission de 0,625 % alors qu'elle était usuellement de 1,25 %.

25) Par décision du 29 juillet 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de A_____.

Le constat, par l'AFC-CH, de la rétrocession excessive lors du contrôle relatif à l'impôt anticipé constituait un fait nouveau permettant l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, ladite rétrocession n'ayant pas figuré dans les comptes remis lors du dépôt de la déclaration fiscale 2008.

Si la situation du marché en 2008 pouvait certes être qualifiée d'exceptionnelle, les documents remis ne permettaient pas de démontrer que le rabais consenti à F_____ aurait été accordé à des tiers. Il s'agissait ainsi d'une prestation appréciable en argent, tant pour l'ICC que pour l'IFD. Par ailleurs, le « ruling » accordé le 26 novembre 2007 faisait une distinction entre les activités commerciales et les activités de services, la marge bénéficiaire au moins égale à 5 % ne s'appliquant qu'à ces dernières, soit des services à faible valeur ajoutée, et non pas aux commissions de courtage, lesquelles étaient d'ailleurs basées sur un pourcentage du chiffre d'affaires.

Les conditions de la soustraction fiscale étaient également réalisées, puisque la comptabilisation d'un rabais exceptionnel avait réduit le bénéfice imposable et généré une taxation insuffisante. La faute était imputable à M. E_____, qui avait agi par négligence. La quotité de l'amende était également maintenue, puisqu'elle respectait le principe de proportionnalité, compte tenu des circonstances.

26) Par acte du 28 août 2019, complété par réplique du 14 mai 2020 et duplique du 24 août 2020, A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant principalement à son annulation ainsi qu'à celle de toutes les reprises et, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision au sens des considérants.

Elle n'avait pas contesté la reprise effectuée par l'AFC-CH, dès lors qu'aucun « ruling » n'avait été accordé pour l'impôt anticipé et que ce dernier n'était pas à sa charge, mais à celle du bénéficiaire de la prestation.

La question litigieuse consistait en l'interprétation du « ruling », qui ne faisait pas mention de services à faible valeur ajoutée et avait été accordé après la production du descriptif détaillé de ses activités. Celles-ci consistaient à effectuer du courtage de fret maritime, ce qui générait l'essentiel de son revenu en vertu du contrat d'agence la liant à F_____ et c'était précisément le chiffre d'affaires résultant des commissions perçues qui avait fait l'objet de ses échanges avec l'AFC-GE pour la conclusion du « ruling ». Il n'était du reste pas contesté que malgré ce rabais, le bénéfice statutaire représentait plus de 9,21 % des charges comptabilisées, si bien que le cadre prévu par le « ruling » avait été respecté.

Dès lors que la fixation forfaitaire du bénéfice était un cas d'application de la méthode du prix de revient majoré, qui correspondait au prix de pleine concurrence, un examen critique des conditions concédées à ses clients n'avait pas lieu d'être, sous peine de priver le « ruling » de tout effet. En toute hypothèse, le rabais était conforme au principe de pleine concurrence, puisqu'à la suite de la crise de 2008, de nombreux contrats avaient été renégociés, notamment avec les commissionnaires, étant précisé que les informations ne pouvaient être récoltées qu'avec difficultés au regard du secret d'affaires. Elle avait néanmoins réussi à produire des exemples attestant ses dires et qui montraient que des rabais similaires avaient été accordés entre des sociétés non liées. De plus, le montant de USD 14'000'000.- avait dans une large mesure été remboursé par le versement de USD 11'000'000.- en 2009 de la part de F_____.

Même si l'AFC-GE devait avoir raison dans son approche relative à l'existence d'une prestation appréciable en argent, le principe de la bonne foi faisait obstacle à toute reprise fiscale et lui accordait un droit à se voir appliquer la méthode du coût majoré.

Puisque la taxation avait été effectuée conformément aux règles applicables, aucune infraction ne pouvait être retenue à son encontre. En tout état de cause, les amendes devaient être annulées, en l'absence d'appauvrissement de la collectivité à la suite du remboursement du prêt effectué en 2009 par F_____. L'AFC-GE n'indiquait pas non plus en quoi une faute était imputable à M. E_____ ni pourquoi il aurait agi par négligence, étant précisé qu'il n'était pas, en 2008, un

organe de la société mais son seul directeur. Même à admettre le principe d'une amende, sa quotité devait être réduite, au regard de la commission de l'infraction par négligence ainsi que de l'écoulement du temps.

27) Les 6 janvier et 10 juillet 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

A_____ n'avait pas contesté la reprise effectuée par l'AFC-CH, qui avait constaté l'existence d'une prestation appréciable en argent, le « ruling » n'ayant aucune influence sur celle-ci. Le rabais exceptionnel de CHF 14'901'404.- accordé par A_____ à F_____ était une charge non admise par l'usage commercial, puisqu'il n'aurait pas été accordé à une société tierce. Il correspondait à presque 50 % du chiffre d'affaires réalisé en 2008 par A_____, laquelle n'avait pas démontré qu'il correspondait à ce qui était pratiqué avec un tiers dans un environnement de libre concurrence, les documents produits faisant état de rabais non comparables. Par ailleurs, le « ruling » faisait une distinction entre les activités commerciales sous forme de services et celles de services rendus au groupe au sens fiscal du terme, de type « back office » comme la comptabilité ou les ressources humaines, qui seules étaient concernées par l'application de la méthode du coût majoré, à l'exclusion des commissions du courtage, lesquelles entraient dans le cadre des activités commerciales de A_____. Le taux de la commission de 1,25 % n'avait ainsi pas à être analysé, seul le fait de savoir si l'activité de A_____ était exercée de manière prépondérante à l'étranger étant déterminant.

S'agissant de l'amende, les éléments constitutifs de l'infraction de soustraction fiscale étaient réalisés, en particulier d'un point de vue subjectif, puisque les organes de A_____ ne pouvaient ignorer que la collectivité se trouverait prétéritée en raison du rabais accordé à F_____. La société ayant commis une faute à tout le moins sous la forme d'une négligence, la fixation de l'amende à 0,75 fois les impôts éludés ne pouvait être qualifiée d'excessive au regard du montant soustrait.

28) Par jugement du 7 décembre 2020, le TAPI a admis le recours de A_____ au sens des considérants.

La distinction opérée par l'AFC-GE découlait de son interprétation restrictive du « ruling ». Il n'apparaissait toutefois pas concevable que l'activité commerciale ne soit considérée comme telle que lorsqu'elle visait l'achat ou la vente de marchandises ou de biens ou encore l'exploitation de droits immatériels, si bien qu'il fallait considérer que la prestation de services constituait également une activité commerciale. Il en découlait que la règle posée par le « ruling » n'avait pas vocation à introduire une acception plus restreinte de la notion de prestations de services, mais uniquement à introduire la méthode du coût majoré en tant que moyen de s'accorder à l'avance sur ce qui constituait le prix de pleine concurrence d'une prestation fournie à une société du groupe auquel se rattachait

A_____. De surcroît, l'interprétation de l'AFC-GE sur la portée des prestations de services, lesquelles ne pourraient concerner que le « back office », excluait l'application de la méthode du coût majoré aux autres prestations de services à l'intérieur du groupe, soit au sens purement commercial du terme. L'on peinait toutefois à voir pourquoi le « ruling » n'aurait pas traité une telle question, qui forçait l'AFC-GE, afin de prouver l'existence de prestations appréciables en argent, à définir au cas par cas le prix de pleine concurrence des autres prestations fournies à des sociétés du même groupe.

La méthode du coût majoré s'appliquait dès lors pour l'ICC, puisque le « ruling » le prévoyait. Elle devait également être utilisée pour l'IFD, dans la mesure où il s'agissait d'un procédé adéquat pour déterminer le prix de pleine concurrence à défaut de transactions comparables.

À teneur des comptes de A_____, la méthode du « cost plus » devait être appliquée aux « agency fees », reçues de F_____. En application de ladite méthode, les frais supportés par la société devaient être refacturés avec une marge d'au moins 5 %, ce plancher étant dépassé pour les « agency fees ». Ainsi, même en tenant compte de la rétrocession litigieuse, les prestations accordées par A_____ à F_____ avaient généré une marge d'au moins 5 %, dans le respect du « ruling », si bien qu'il y avait lieu de présumer que les transactions s'étaient déroulées dans un environnement de libre concurrence. C'était donc à tort que l'AFC-GE avait considéré que le rabais litigieux n'aurait pas été accordé à un tiers indépendant dans les mêmes circonstances. La reprise se révélait par conséquent injustifiée et devait être annulée.

29) Par acte du 7 janvier 2021, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de la décision du 29 juillet 2019.

L'un des juges assesseurs du TAPI avait travaillé pour le mandataire de A_____ qui avait participé à l'élaboration du « ruling », si bien qu'un risque ténu de prévention existait, dont le sort était toutefois laissé à l'appréciation de la chambre administrative.

Le TAPI avait procédé à une interprétation erronée du « ruling ». L'activité de A_____ ne se limitait pas à fournir des services aux sociétés du groupe, raison pour laquelle elle ne bénéficiait pas du statut de société de services, mais d'un statut de société auxiliaire. Le fait que le « ruling » prévoyait une réglementation particulière pour les activités de services fournies aux autres sociétés du groupe n'y changeait rien et ne permettait pas de conclure que les activités commerciales de A_____ englobaient ce type de prestations. Le statut de société auxiliaire n'avait en particulier pas pour but de régler les relations entre sociétés du même

groupe et leurs relations commerciales, puisque, dans ce cadre seul, était applicable le principe de pleine concurrence.

La méthode du coût majoré ne pouvait s'appliquer à l'IFD, qui ne connaissait pas le statut de société auxiliaire, la LIFD ne contenant du reste aucune base légale autorisant le fisc à conclure des arrangements avec un contribuable.

Par conséquent, en l'absence d'application du « ruling », la question de savoir si en accordant, en 2008, un rabais de CHF 14'901'404.- à sa société sœur, A_____ avait procédé à une prestation appréciable en argent sous la forme de rétrocessions excessives devait être examinée. Tel était bien le cas, le rabais en cause étant une charge non admise par l'usage commercial. A_____ ne l'aurait pas accordé à une société tierce dans un environnement de libre concurrence, dès lors qu'il se montait à près de la moitié de son chiffre d'affaires et qu'elle n'avait pas démontré que ce type de rabais était accordé dans les relations entre sociétés non liées.

30) Le 2 février 2021, l'AFC-CH a conclu à l'admission du recours, se ralliant aux conclusions de l'AFC-GE.

31) Le 5 mars 2021, A_____ a conclu préalablement à différentes mesures d'instruction, principalement au rejet du recours et à l'octroi d'une indemnité de procédure, subsidiairement au renvoi de la cause au TAPI pour nouveau jugement au sens des considérants.

L'AFC-GE ne s'en prenait au jugement entrepris qu'en tant qu'il annulait les rappels d'impôts pour l'ICC et l'IFD 2008 et ne contestait pas l'annulation des amendes pour soustraction d'impôt, lesquelles étaient dès lors exorbitantes au litige.

Bien que le « ruling » lui accordât le statut de société auxiliaire, il n'en réglait pas moins certaines questions indépendantes, comme la marge bénéficiaire d'au moins 5 % pour les prestations de services fournies à des sociétés du groupe, si bien qu'il s'appliquait également aux relations internes. Le sens spécifique que voulait donner l'AFC-GE à cet accord était d'autant moins fondé que cette autorité connaissait ses activités, en particulier dans le domaine du courtage du fret maritime. C'était précisément le chiffre d'affaires résultant des commissions liées à l'activité d'agent qui avait fait l'objet des échanges avec l'AFC-GE, laquelle avait donné son accord en pleine connaissance de cause. Par ailleurs, l'approche consistant à dire que les prestations de services n'étaient pas toujours des activités commerciales était contradictoire, dès lors que le statut de société de services ne constituait pas un régime fiscal particulier mais correspondait à un mode de détermination du bénéfice imposable dans le cas de sociétés dont le rôle se limitait à fournir des prestations au profit d'autres entités d'un même groupe.

Dès lors qu'elle effectuait ses prestations en faveur d'une société du groupe, l'AFC-GE ne pouvait s'éloigner de la méthode du coût majoré à laquelle se référaient ses propres circulaires, reconnue tant au plan international qu'en Suisse et expressément prévue par le « ruling ».

Aucune base légale ne faisait obstacle à ce que le « ruling » s'applique également à l'IFD, ce d'autant plus qu'il réglait la question du prix de pleine concurrence.

Par ailleurs, la marge de bénéfice minimum de 5 % des coûts était également respectée puisque, malgré le rabais accordé, le bénéfice statutaire de CHF 1'433'595.- représentait plus de 9,21 % des charges comptabilisées.

L'AFC-GE ne pouvait déduire l'existence d'une prestation appréciable en argent du seul fait qu'elle n'avait pas contesté la reprise en matière d'impôt anticipé, dont l'impact devait toutefois être limité à ce seul impôt. Elle avait en outre démontré que, malgré la difficulté de récolter des informations, de nombreuses sociétés avaient accordé de substantiels rabais dans le domaine du fret, dont les proportions étaient semblables à celui qu'elle avait consenti à F_____. À cela s'ajoutait que le montant de USD 14'000'000.- avait dans une large mesure été remboursé par le versement de USD 11'000'000.- effectué en 2009 par F_____.

32) Le 10 mai 2021, l'AFC-GE a répliqué, persistant dans les conclusions et termes de son recours.

Le TAPI était arrivé à la conclusion que la reprise était injustifiée, si bien qu'il avait annulé l'ensemble des bordereaux, sans examiner spécifiquement les amendes. Dès lors que ce jugement était contesté, le recours, qui concluait au maintien des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende, portait également sur l'infraction de soustraction d'impôt.

La reprise avait été effectuée non pas parce que le « ruling » n'avait pas été respecté, mais parce que le rabais accordé constituait une prestation appréciable en argent accordée à une société du groupe à des conditions plus favorables qu'à un tiers.

33) La chambre administrative a convoqué les parties à une audience de comparution personnelle et d'audition de témoins, qui s'est tenue le 23 septembre 2021.

a. M. E_____ a expliqué que A_____ et F_____ avaient été fondées en même temps, en 2001. F_____ était la société principale qui recevait le financement des actionnaires et décidait des stratégies à adopter ; elle supportait la totalité des risques et agissait soit directement, soit indirectement par le biais de ses agents, dont A_____ et G_____, sociétés qui avaient également pour

fonction de contrôler et rapporter les activités des actionnaires. Ces sociétés géraient en outre toute la partie financière, concluaient des contrats de location et trouvaient des cargaisons, A_____ gérant aussi le côté opérationnel, notamment les instructions données aux capitaines des navires. En 2008, A_____ offrait en sus des services à L_____ (ci-après : L_____), une société néerlandaise, et avait une activité de commissionnaire en lien avec des navires détenus en « joint-venture ». À la même époque, les actionnaires de F_____ étaient L_____, M_____ ainsi que MM. B_____ et D_____. Toujours en 2008, après que le marché eut connu un « boom » économique avec des prix jamais atteints, il s'était effondré en raison de la crise économique, ce qui avait nécessité des injections de liquidités de la part des actionnaires de F_____. En 2010, lorsque la situation s'était stabilisée, F_____ avait versé une prime importante à A_____ pour l'exercice 2009, qu'elle avait reversée à ses employés et qui avait été comptabilisée comme un revenu extraordinaire.

b. M. J_____, employé de I_____ et entendu en qualité de témoin, a confirmé la teneur de son courriel du 19 février 2018 adressé à M. D_____, qui lui avait demandé s'il connaissait des cas dans lesquels des rabais sur des commissions avaient été accordés en 2008. Il avait effectué des recherches et trouvé l'exemple du navire « K_____ », pour lequel la commission avait été renégociée à 0,625 %, alors qu'elle se situait usuellement à 1,25 %, sans quoi les parties n'auraient pas trouvé d'accord. Ledit contrat avait ainsi été conclu le 25 avril 2008. Il pouvait arriver que sa société baisse une commission pour garder un client, ce qui constituait toutefois une exception.

Les commissions avaient fréquemment été revues à la baisse en 2008, année qui s'était révélée dramatique pour le marché maritime, qui avait chuté après la tenue des jeux olympiques de Beijing, ce qui avait provoqué beaucoup de faillites. Dans de nombreux cas, les commissions avaient été réduites, même après la conclusion du contrat, en particulier lorsque des clients avaient dû être relancés pour payer leur dû, entre fin 2008 et 2010. Encore aujourd'hui, certaines parties tentaient de faire baisser les commissions, qui se situaient en moyenne à 1,25 %. Il n'était du reste pas facile d'obtenir des informations à ce sujet, dès lors qu'aucun des acteurs ne voulait admettre s'être laissé imposer des rabais sur les commissions. En 2009, lorsque la situation s'était améliorée, les sociétés n'avaient pas réalisé de gros profits, le marché n'étant alors pas encore revenu à la normale. D'importants bénéfices ne pouvaient ainsi pas avoir été faits à cette époque.

34) Le 12 octobre 2021, la chambre administrative a accordé aux parties un délai au 2 novembre 2021 pour formuler leurs observations finales après enquête.

35) Le 2 novembre 2021, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions et termes de son recours.

A_____ avait argué du remboursement du rabais par F_____ à hauteur de USD 11'000'000.- alors que, par définition, une réduction commerciale n'avait pas, contrairement à un prêt, à être remboursée. Par ailleurs, A_____ avait à ce sujet indiqué qu'il s'était agi d'un bonus qui avait été décidé en 2010, ce qui démontrait également que les deux opérations étaient distinctes. S'agissant des exemples de baisses des commissions mentionnés par A_____, ils ne permettaient pas d'étayer ses affirmations. D'une part, M. J_____ avait confirmé que, dans le cas du « K_____ », la commission avait été discutée à la baisse avant l'effondrement du prix du fret. D'autre part, les autres cas mentionnés avaient fait l'objet d'âpres négociations entre les parties, qui avaient duré plusieurs années, contrairement à F_____, qui s'était vu accorder un rabais sur les commissions facturées par A_____ quelques semaines seulement après la survenue de la crise financière ayant touché le secteur maritime.

36) Le même jour, A_____ a également persisté dans les conclusions et termes de ses précédentes écritures, précisant que les enquêtes avaient confirmé qu'il était exclu de retenir une prestation appréciable en argent, au regard de la situation extrême du secteur maritime en 2008. À cela s'ajoutait que le rabais exceptionnel accordé à F_____ ne ramenait pas les commissions à un pourcentage inférieur à 0,5 %, à savoir le bas de la fourchette du marché.

37) L'AFC-CH ne s'est pas manifestée.

38) Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées le 2 novembre 2021.

39) Par courrier du 9 novembre 2021, A_____ a persisté dans ses conclusions.

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

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

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

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

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

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

c. En outre, le droit de procéder au rappel d'impôt n'est pas prescrit (art. 152 al. 3 LIFD ; art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc), pas plus que la poursuite pénale de l'infraction de soustraction d'impôt consommée, et ce tant en application de l'ancien (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 aLIFD, art. 58 al. 2 aLHID et art. 81 LPFisc, dans leur teneur avant le 1er janvier 2017) que du nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD, art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID et art. 77 al. 1 let. b et al. 2 LPFisc, dans leur teneur au 1er janvier 2017).

4) a. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

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

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

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

Selon l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. Cette règle est concrétisée en droit genevois par l'art. 12 let. a et h LIPM dans sa teneur en vigueur en 2008 et qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD.

6) a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies ; la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5).

b. Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« *dealing at arm's length* » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2).

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

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

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

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

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

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

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

7) a. Conformément à son intitulé, l'art. 28 LHID règle le calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales dans certains cas particuliers, notamment en réglementant, à ses al. 3 et 4 (abrogés à compter du 1er janvier 2020 [RO 2019 2395 ; RO 2019 2413]), le statut des sociétés de domicile, d'administration ou de

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

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

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

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

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

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

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

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

de préjudice, et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références citées).

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

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

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

c. Dans le domaine des prestations appréciables en argent, telles que des distributions dissimulées de bénéfice, le fardeau de la preuve se répartit comme suit : les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante ; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées), étant précisé que, selon la jurisprudence, le devoir de collaboration du contribuable est particulièrement qualifié dans les relations internationales (arrêt

du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.4 et les références citées). Ainsi, lorsqu'une disproportion est avérée, on peut fiscalement présumer de l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou de l'un de ses proches et il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires. S'il n'y parvient pas, il doit supporter les conséquences de l'absence de preuve, qui consistent en l'imposition (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1).

10) En l'espèce, il n'est pas contesté que l'intimée, à sa demande, s'est vu accorder le statut fiscal de société auxiliaire par la recourante, dès lors que son activité ne se limite pas à fournir des prestations aux sociétés du groupe, mais qu'elle déploie une activité économique produisant ses effets à l'étranger, son principal client étant F_____, une société sœur.

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

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

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

faveur de tiers, sous peine précisément de faire une entorse au principe de libre concurrence auquel elles sont soumises.

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

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

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

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

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

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

La reprise litigieuse, telle que résultant des bordereaux de rappel d'impôt du 17 mars 2017 pour l'ICC et l'IFD 2008, étant justifiée, le jugement entrepris sera annulé.

11) Le TAPI, dont le jugement a été contesté par l'AFC-GE, laquelle a conclu à son annulation et au rétablissement de la décision du 29 juillet 2019, a non seulement annulé les bordereaux de rappel d'impôt mais également les bordereaux d'amende, sans examiner le litige sous l'angle de l'infraction pour soustraction d'impôt, ce qu'il n'avait pas à faire étant donné qu'il a considéré que le rabais litigieux se justifiait. Contrairement à ce que soutient l'intimée, le litige n'est ainsi pas clos s'agissant des amendes, au regard des conclusions de l'autorité recourante. Ce point peut du reste être examiné par la chambre de céans, même s'il ne l'a pas été pour la raison susmentionnée par le TAPI, puisqu'elle dispose du même pouvoir d'examen complet, en fait et en droit, que les premiers juges (art. 61 LPA, art. 54 LPFisc), étant rappelé que l'intimée a été en mesure de s'exprimer à ce sujet, tant oralement que par écrit, durant la procédure de recours.

12) Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 57 al. 1 LHID ; art. 74 al. 1 LPFisc).

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

termes de celles-ci, est puni d'une amende le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. Pour qu'il y ait soustraction, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier, ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 précité consid. 8.1).

Selon la jurisprudence, pour les personnes morales dont le bénéfice résulte des comptes établis de manière conforme au droit commercial, une soustraction est commise, pour autant que les autres conditions soient remplies, dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité (ATF 135 II 86 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_343/2019 précité consid. 4.1). La violation du droit commercial entraîne donc la réalisation de la condition objective de la soustraction. Dans le cas de prestations effectuées par une société en faveur de deux sociétés sœurs et qui n'avaient pas été facturées, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que cette absence de comptabilisation violait les principes de sincérité et d'intégralité du bilan et que ladite violation du droit commercial constituait la violation d'une obligation légale au sens de l'art. 175 al. 1 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3). Dans un tel cas, il ne saurait être question d'une simple mauvaise appréciation des prix de transfert. En cas non pas d'absence, mais d'insuffisance de rémunération, la question de savoir si on se trouve seulement dans une situation d'entorse au principe de pleine concurrence (non constitutive d'une violation du droit commercial) ou si cette insuffisance est constitutive d'une telle violation (impliquant la réalisation d'une soustraction d'impôt) doit être appréciée de cas en cas (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 précité consid. 17.21 et les références citées).

Lorsque la soustraction d'impôt est commise par une personne morale, la faute ne peut être qu'un attribut de la personne physique, en l'espèce d'un organe de la personne morale, dont le comportement doit être imputé à celle-ci (ATF 135 II 86 consid. 4.2 et les références citées). La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. Agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (ATF 135 II 86 consid. 4.3).

13) En l'espèce, les éléments constitutifs objectifs de la soustraction sont donnés pour l'année fiscale 2008. En effet, la déclaration fiscale déposée par l'intimée pour l'année en cause était inexacte, de même que les comptes annexés, dans la mesure où ces documents ne mentionnaient pas l'intégralité des revenus réalisés

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

Les éléments constitutifs subjectifs de l'infraction sont également réalisés. Ainsi, les organes de l'intimée, en particulier M. D_____, l'un de ses administrateurs mais également l'un des actionnaires de F_____, comme d'ailleurs M. B_____, ne pouvaient ignorer le caractère commercialement injustifié du rabais accordé à F_____, au regard du courrier adressé par cette dernière le 30 janvier 2009 et contresigné par l'intéressé, ni les avantages fiscaux qu'un tel rabais pouvait représenter pour la société suisse, laquelle est une société distincte de sa société sœur et doit veiller à respecter les règles fiscales de l'État de son siège. Le fait que F_____ ait, pour l'année 2009, effectué un remboursement n'apparaît pas déterminant au regard du principe de périodicité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.2), que les administrateurs de l'intimée ne pouvaient ignorer, étant précisé que les organes de A_____ n'ont pas non plus cherché à se renseigner auprès de la recourante pour connaître le sort réservé du point de vue fiscal à une telle transaction à l'intérieur du groupe. L'autorité recourante pouvait ainsi considérer que les organes de A_____ avaient à tout le moins fait preuve de négligence en n'usant pas des précautions commandées par les circonstances.

En outre, le fait que l'intimée ait informé l'AFC-GE de la reprise effectuée par l'AFC-CH en relation avec l'impôt anticipé ne permet pas de renoncer à la poursuite pénale (art. 181a LIFD ; art. 56 al. 1bis LHID ; art. 74A LPFisc), puisque la procédure était déjà engagée au plan fédéral pour le même complexe de faits que celui ayant donné lieu à la présente procédure en rappel et soustraction d'impôt.

14) a. L'intimée conteste la quotité de l'amende infligée, considérant qu'elle devait être réduite en raison du peu de gravité de la faute commise.

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

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

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

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

d. En l'espèce, en fixant le montant de l'amende à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, tant pour l'ICC que pour l'IFD, l'autorité recourante n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, au regard de l'important montant soustrait. L'intimée, même si elle a collaboré, n'a toutefois fait état du rabais exceptionnel accordé à sa société sœur à l'AFC-GE, et malgré plusieurs échanges de correspondance dans l'intervalle, qu'après l'ouverture de la procédure fédérale en rappel d'impôt en lien avec l'impôt anticipé, intervenue en 2013, ce qui explique du reste que la procédure relative à l'ICC et à l'IFD n'ait pu être ouverte qu'en 2014. L'écoulement du temps ne saurait jouer que dans une faible mesure en faveur de l'intimée, étant précisé que la prescription n'est pas encore atteinte. Au regard de ces circonstances, la quotité des amendes ne saurait être qualifiée de disproportionnée, si bien qu'elle sera également confirmée.

15) Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours de l'AFC-GE sera admis et le jugement entrepris annulé, ce qui entraîne le rétablissement de la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 29 juillet 2019 et des bordereaux du 17 mars 2017 de rappel et de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2008 de l'intimée.

16) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 janvier 2021 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 décembre 2020 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 décembre 2020 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 29 juillet 2019 ainsi que les bordereaux établis par l'administration fiscale cantonale le 17 mars 2017 de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD 2008 ;

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

dit qu'il n'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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Mes Alexandre Faltin et Lysandre Papadopoulos, avocats de l'intimée, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :