

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3781/2013-ICCIFD

ATA/433/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 24 mai 2016**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**A\_\_\_\_\_HOLDINGS SA,**  
se substituant à **B\_\_\_\_\_SA, en liquidation**  
représentées par Me Étienne von Streng, avocat

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
23 janvier 2015 (JTAPI/101/2015)**

---

## EN FAIT

1. B\_\_\_\_\_SA (ci-après : B\_\_\_\_\_ ) était une société anonyme sise à C\_\_\_\_\_ ; elle a été inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) du canton de Genève le 23 juillet 2003. De cette dernière date au 29 septembre 2009, elle s'est appelée D\_\_\_\_\_SA.

Son but social était : « conception, développement et commercialisation, principalement à l'étranger, d'équipements informatiques, de logiciels et de systèmes de transmission et gestion intégrées pour l'industrie internationale de télévision numérique, notamment pour les réseaux hertzien, câble, satellite et internet, sur toutes plates-formes et standards, dans le monde entier ; fourniture de services commerciaux, techniques, administratifs et financiers à des sociétés affiliées ; agir en tant que centre de coordination technologique, marketing et financier au sein du groupe de sociétés auquel elle appartient ».

B\_\_\_\_\_a été dissoute par décision de l'assemblée générale du 20 juin 2014. Elle a été radiée du RC le 11 novembre 2015 après avoir été liquidée.

2. A\_\_\_\_\_Holdings SA (ci-après : A\_\_\_\_\_Holdings) est une société anonyme elle aussi sise à C\_\_\_\_\_. Elle détient quatre sociétés-filles, à savoir E\_\_\_\_\_SA (ci-après : E\_\_\_\_\_ ) et B\_\_\_\_\_en Suisse, F\_\_\_\_\_ Ltd (ci-après : F\_\_\_\_\_ Ltd) et B\_\_\_\_\_Inc. à l'étranger.

Ces différentes sociétés font partie du groupe international A\_\_\_\_\_ Group (ci-après : le groupe).

3. Monsieur G\_\_\_\_\_ est « chief financial officer », soit directeur financier, d'A\_\_\_\_\_Holdings, et a été administrateur-président, puis liquidateur, de B\_\_\_\_\_.

4. Le 3 juillet 2008, B\_\_\_\_\_a envoyé sa déclaration fiscale 2007, signée par M. G\_\_\_\_\_.

Le bénéfice net total de B\_\_\_\_\_s'élevait à CHF 24'932.- (imposable en totalité en Suisse et à raison de CHF 4'993.- dans le canton de Genève), tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), le capital propre total s'élevant quant à lui à CHF 1'185'851.-.

5. Le 24 juin 2009, B\_\_\_\_\_a envoyé sa déclaration fiscale 2008, signée par M. G\_\_\_\_\_ – ce dernier ayant également signé les déclarations des autres sociétés genevoises du groupe, soit E\_\_\_\_\_et A\_\_\_\_\_Holdings.

Le bénéfice net total de B\_\_\_\_\_s'élevait à CHF 330'243.- (imposable en totalité en Suisse et à raison de CHF 66'561.- dans le canton de Genève), tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), le capital propre total s'élevant quant à lui à CHF 1'538'312.-.

6. Le 5 juin 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait parvenir à E\_\_\_\_\_sa taxation 2007. Les chiffres figurant dans la déclaration étaient retenus dans l'avis de taxation.

L'ICC s'élevait à CHF 5'664.95, et l'IFD à CHF 2'116.50.

7. Le 6 août 2009, l'AFC-GE a fait parvenir à E\_\_\_\_\_sa taxation 2008. Les chiffres figurant dans la déclaration étaient retenus.

L'ICC s'élevait à CHF 20'816.95, et l'IFD à CHF 28'067.-.

8. Les 10 décembre 2010 et 28 mars 2012, A\_\_\_\_\_Holdings a répondu à des demandes de renseignements de l'AFC-GE, dans le cadre du renouvellement de la reconnaissance de son statut de holding.

Dans le premier courrier, elle fournissait « l'allocation objective » entre elle-même et ses filiales des travaux de service et de gestion (« Service and Management Fees ») refacturés à ces dernières en 2009. Sur ce montant refacturé, il apparaissait effectivement qu'une partie concernait des charges de fonctionnement de la société holding elle-même, qui ne devait dès lors pas faire l'objet d'une refacturation aux filiales.

Dans le second, elle indiquait notamment avoir effectué des prestations, refacturées à E\_\_\_\_\_et à B\_\_\_\_\_sous forme de frais de gestion (management fees), pour des montants de : CHF 2'511'519.- en 2005, CHF 10'092'493.- en 2006, CHF 10'763'147.- en 2007, et CHF 14'613'871.- en 2008.

9. Le 26 avril 2012, l'AFC-GE a écrit à B\_\_\_\_\_, en l'informant de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction à son encontre pour l'année 2008.

Les charges de fonctionnement d'A\_\_\_\_\_Holdings comptabilisées par B\_\_\_\_\_n'étaient pas admises fiscalement.

En cas de déclaration inexacte, les sommes suivantes seraient reprises : CHF 18'643.- pour 2006, CHF 23'189.- pour 2007, et CHF 38'228.- pour 2008. Il n'y aurait aucune influence fiscale pour 2006 et 2007, les reprises ne faisant que diminuer les pertes reportées.

B\_\_\_\_\_ avait dix jours pour se manifester, faute de quoi des bordereaux de rappel comprenant des intérêts de retard, ainsi que des bordereaux d'amende, fixée selon le montant soustrait, seraient édités.

10. Le 6 juillet 2012, l'AFC-GE a écrit à B\_\_\_\_\_ en rectifiant son précédent courrier : une procédure en rappel d'impôt et soustraction était aussi ouverte pour l'année 2007. La reprise de CHF 23'189.- en 2007 engendrait en effet un bénéfice, contrairement à ce qui avait été annoncé précédemment. B\_\_\_\_\_ avait dix jours pour se manifester.

11. Le 15 mars 2013, l'AFC-GE a envoyé à B\_\_\_\_\_ des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2007 et 2008 d'un montant respectif de CHF 1'874.05 et CHF 1'715.95 pour l'ICC et CHF 3'553.- et CHF 3'247.- pour l'IFD fondés sur les reprises annoncées les 26 avril et 6 juillet 2012, ainsi que des bordereaux d'amende correspondant chacun au tiers du montant du rappel.

Les déclarations fiscales et les comptes déposés à l'administration étaient inexacts, dans la mesure où B\_\_\_\_\_ avait comptabilisé les charges de fonctionnement d'A\_\_\_\_\_ Holdings, qui avaient conduit à une insuffisance de taxation au titre de prestations appréciables en argent. Il en résultait une soustraction d'impôt. Compte tenu des circonstances retenues, en particulier la bonne collaboration et les montants en jeu, la quotité de l'amende avait été fixée au tiers du montant de l'impôt soustrait.

12. Le 17 avril 2013, B\_\_\_\_\_ a formé réclamation auprès de l'AFC-GE contre les bordereaux précités, concluant à titre principal à leur annulation.

Les conditions d'une soustraction d'impôt n'étaient pas données.

La méthode et la quotité des services refacturés étaient commercialement défendables. Le fait que B\_\_\_\_\_ ait accepté de revoir ses prix de transfert à partir de l'année 2009 devait être compris comme le résultat d'une bonne collaboration dans l'optique du maintien du statut de holding, et non comme la reconnaissance d'une erreur manifeste dans le calcul des prix intragroupe. Les corrections étaient très faibles.

Dans un rapport joint en annexe à la réclamation, leur réviseur avait conclu que les écritures comptables relatives aux frais de gestion ne violaient aucune règle du droit comptable suisse. En l'absence de violation d'une disposition impérative de droit comptable, il n'était pas possible de conclure à l'existence d'une soustraction fiscale.

L'écart était minime entre les prestations facturées entre sociétés et celles jugées correctes par l'AFC-GE. En l'absence de manœuvre trompeuse manifeste, une disproportion entre prestation et contreprestation ne permettait pas de

conclure à une soustraction. En l'espèce, la disproportion n'était pas décelable, et encore moins voulue.

Il ne devait dès lors pas être prononcé d'amende.

13. Par deux décisions du 3 septembre 2013, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu les amendes.

La réclamation ne portant que sur la question de l'amende, les bordereaux de rappel d'impôt devaient être considérés comme non contestés et donc entrés en force.

En comptabilisant des charges concernant sa société-mère actionnaire, E\_\_\_\_\_s'était appauvrie et avait accordé, par là même, une prestation appréciable en argent. Il avait ainsi été présenté à l'autorité fiscale une déclaration incomplète non conforme à la vérité. Dès lors, l'argumentation tendant à examiner si la distribution dissimulée de bénéfice – admise par la contribuable – s'accompagnait d'une violation du droit comptable, se révélait vaine. Un comportement illicite, soit la violation de l'obligation procédurale découlant de l'art. 26 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), avait manifestement été adopté.

Du point de vue subjectif, M. G\_\_\_\_\_, en tant que directeur financier du groupe et signataire des comptes, des déclarations fiscales ainsi que de diverses réponses à l'AFC-GE sur des points techniques, disposait de suffisamment d'expérience pour savoir que les charges de fonctionnement de la société holding actionnaire n'étaient pas admises en déduction pour la société-fille. Il avait donc agi à tout le moins par négligence.

Enfin, la quotité de l'amende, fixée au tiers du montant de l'impôt soustrait, apparaissait modérée et justifiée ; il avait été retenu la négligence ainsi qu'une bonne collaboration et la faible importance des montants soustraits, mais aussi le caractère répétitif des manquements, qui s'étaient reproduits sur trois ans entre 2006 et 2008.

14. Le 4 octobre 2013, B\_\_\_\_\_a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées, concluant à titre principal à l'annulation des bordereaux d'amende IFD et ICC 2007 et 2008, subsidiairement à leur annulation en application du principe (sic) *ex aequo et bono* ; d'autres conclusions subsidiaires étaient formées qui ne concernaient pas B\_\_\_\_\_.

L'argumentation reprenait très largement celle contenue dans la réclamation.

15. Par jugement du 23 janvier 2015, le TAPI a admis le recours et annulé les bordereaux d'amende du 15 mars 2013.

Il était patent que B\_\_\_\_\_ avait transmis à l'AFC-GE une déclaration fiscale incorrecte, en ce sens qu'elle avait comptabilisé des charges concernant uniquement A\_\_\_\_\_ Holdings, soit des charges non justifiées commercialement, engendrant ainsi une irrégularité dans sa comptabilité. E\_\_\_\_\_ avait accordé à A\_\_\_\_\_ Holdings une prestation appréciable en argent, sous forme de charges non justifiées commercialement.

En revanche, sur le plan subjectif, elle n'avait pas fauté en comptabilisant les factures qu'A\_\_\_\_\_ Holdings lui avait adressées ; son réviseur avait d'ailleurs agréé cette comptabilité. Elle ne pouvait pas non plus savoir qu'A\_\_\_\_\_ Holdings lui avait refacturé l'entier de ses frais de gestion, sauf à demander à cette dernière de lui détailler, poste par poste, les factures envoyées. Elle ne disposait toutefois d'aucune raison de croire que lesdites factures étaient incorrectes, ce d'autant plus que les reprises effectuées étaient proportionnellement de peu d'importance.

Si l'on pouvait admettre que M. G\_\_\_\_\_ savait, devait savoir ou ne pouvait ignorer, dans l'abstrait du fait de sa fonction et de ses compétences, qu'une holding ne devait pas refacturer l'entier de ses charges à ses sociétés-filles si celles-ci ne bénéficiaient d'aucune prestation y relative, rien n'indiquait qu'il savait, devait savoir ou ne pouvait ignorer, dans le cas concret, que tel était le cas et qu'A\_\_\_\_\_ Holdings avait effectivement refacturé à la recourante des charges de fonctionnement qui lui étaient propres. Compte tenu des circonstances, en particulier du faible écart entre les factures émises par A\_\_\_\_\_ Holdings et celles qui auraient dû l'être, on ne pouvait même pas lui reprocher une imprévoyance coupable.

16. Par acte posté le 27 février 2015, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et au rétablissement de ses propres décisions sur réclamation du 3 septembre 2013.

Pour contester les amendes qui lui avaient été infligées, B\_\_\_\_\_ s'était efforcée de faire porter le débat sur la problématique des « prix de transfert », pour conclure qu'une simple différence d'appréciation sur la fixation du juste prix des services rendus par A\_\_\_\_\_ Holdings ne pouvait conduire à une soustraction fiscale. Or la procédure de soustraction fiscale ne portait pas sur cette problématique d'estimation ou d'appréciation des prix de transfert ; elle découlait de la refacturation par la holding à sa société-fille de ses propres frais de fonctionnement, qu'elle avait intégrés voire noyés dans les frais de gestion refacturés à ses filiales.

La soustraction en cause relevait d'une disposition impérative du droit comptable, qui consistait à avoir comptabilisé une charge étrangère à son activité.

En reconnaissant que B\_\_\_\_\_ avait consenti une prestation appréciable en argent, le TAPI avait nécessairement admis, en tant que condition préalable, que l'organe de la société avait reconnu le caractère insolite de la prestation. Il était donc contradictoire de retenir qu'elle n'avait aucune raison de croire les factures incorrectes, ou encore que la prestation appréciable en argent était indétectable en raison de son peu d'importance.

C'était en outre à tort que le TAPI avait retenu que l'AFC-GE ne faisait que supposer la connaissance par M. G\_\_\_\_\_ du fait que les frais de gestion refacturés étaient trop importants. Les faits démontraient que vu ses fonctions et son implication dans les échanges avec l'AFC-GE, M. G\_\_\_\_\_ disposait bien de la qualité d'organe de fait (sic) de B\_\_\_\_\_. Il avait du reste signé les déclarations fiscales 2008 tant d'E\_\_\_\_\_ que de B\_\_\_\_\_ et d'A\_\_\_\_\_ Holdings. En sa qualité de directeur financier (Chief financial officer) du groupe, M. G\_\_\_\_\_, doté d'une parfaite connaissance de la comptabilité des sociétés qui composaient ce dernier, savait, devait savoir ou ne pouvait ignorer la facturation à B\_\_\_\_\_ de charges propres à A\_\_\_\_\_ Holdings. Il avait donc à tout le moins fait preuve de négligence en admettant une telle comptabilisation.

17. Le 11 mars 2015, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
18. Le 29 mai 2015, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à l'admission du recours.

Elle rejoignait entièrement l'AFC-GE et faisait sienne son argumentation.

Le cas d'espèce pouvait être réduit à la question de savoir si B\_\_\_\_\_ était en droit de se laisser facturer des services par sa société-mère, soit A\_\_\_\_\_ Holdings alors qu'ils n'étaient pas justifiés, contraires aux dispositions sur les prix de transfert et sans aucun fondement économique valable.

En l'absence de législation topique en matière de prix de transfert en Suisse, il y avait lieu de se tourner vers le modèle de l'organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, ainsi que vers les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (ci-après : Principes OCDE).

Il convenait de tenir compte du fait que certains services intra-groupes rendus n'étaient – comme en l'espèce – pas nécessaires. Dans de tels cas, il n'y avait pas de raison que les sociétés aient à payer ce genre d'activités, qui concernaient notamment les activités d'actionnaire.

Pour le surplus, même en prenant l'optique d'un examen des prix de transfert, qui n'avait en l'occurrence pas lieu d'être, on ne pouvait admettre que

B\_\_\_\_\_ se fût comportée en adéquation avec le principe de la libre concurrence en se laissant facturer dans les frais de gestion les frais de fonctionnement de la holding.

19. Le 29 mai 2015, B\_\_\_\_\_ a conclu au rejet du recours.

La base de la problématique était bel et bien une question d'évaluation des prix de transfert. Il était du reste contesté que B\_\_\_\_\_ ait produit une déclaration fiscale incorrecte en comptabilisant des charges concernant un tiers, et donc non justifiées par l'usage commercial. En effet, c'était à tort que l'AFC-GE estimait qu'aucune entreprise indépendante n'aurait accepté de payer des factures dont les montants comprendraient des éléments relatifs aux frais de fonctionnement propres à la société « facturante ». C'était au contraire le cas de chaque entreprise qui devait calculer ces prix pour parvenir à couvrir tous ses coûts, c'est-à-dire ses frais propres, afin de dégager une marge.

Le raisonnement du TAPI était en revanche exact s'agissant de l'aspect subjectif.

Par ailleurs, la comptabilisation d'une charge fictive ou étrangère à l'activité de la société était bien constitutive d'une soustraction d'impôt, mais ni elle ni E\_\_\_\_\_ ne se trouvaient dans ce cas.

20. Le 8 juin 2015, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 10 juillet 2015 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

21. Le 10 juillet 2015, B\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions.

En lien avec l'argumentation de l'AFC-CH, les Principes OCDE distinguaient les activités d'actionnaire, qui ne pouvaient être refacturés aux filiales dès lors qu'elles n'en tiraient aucune utilité directe, et les activités de tutelle, qui couvraient divers services rendus aux filiales et pouvant être refacturés à celles-ci. Les frais de gestion en cause dans la présente procédure concernaient le personnel, les frais d'expatriés, les frais de bureau et de communication, ceux d'audit statutaire et ceux d'honoraires de services externes, et relevaient tous de la catégorie des frais de tutelle. Pour ces différents postes, l'AFC-GE avait accepté le principe d'une refacturation, mais avait simplement baissé le pourcentage admissible de celle-ci.

22. L'AFC-GE et l'AFC-CH ne se sont pas manifestées.

23. Le 16 mars 2016, le juge délégué a fixé aux parties un délai pour se déterminer sur la suite de la procédure et indiquer si et dans quelle mesure la cause avait encore un objet.

Il apparaissait en effet que B\_\_\_\_\_était déjà en liquidation au moment du jugement du TAPI, et qu'elle avait entretemps été liquidée et radiée, sans qu'aucune des parties en ait jamais informé la chambre administrative.

24. Le 23 mars 2016, l'AFC-GE a indiqué que selon l'art. 164 al. 1 let. b de l'ordonnance sur le registre du commerce du 17 octobre 2007 (ORC - RS 221.411), le tribunal compétent pouvait sur demande ordonner la réinscription d'une entité radiée, lorsqu'il était établi que ladite entité était partie à une procédure judiciaire.

En l'espèce, les amendes avaient été payées par la contribuable, mais aucune décision n'était entrée en force qui reconnaisse leur bien-fondé, si bien qu'il existait un intérêt manifeste à ce que le recours soit tranché.

Elle allait procéder dans les meilleurs délais à une demande auprès du Tribunal de première instance sur la base de l'art. 164 ORC.

25. Le 8 avril 2016, B\_\_\_\_\_a indiqué que ses droits et obligations ayant été repris par A\_\_\_\_\_ Holdings, cette dernière était prête à reprendre le procès en lieu et place de B\_\_\_\_\_, étant précisé qu'une telle substitution de parties était admise par la chambre administrative.
26. Le 14 avril 2016, l'AFC-CH a déclaré se rallier à la position de l'AFC-GE, tout en n'étant pas opposée à la substitution de parties proposée par le mandataire de B\_\_\_\_\_.
27. Sur ce, la cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ces points de vue (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. a. Bien qu'elle ne soit pas expressément prévue par la LPA, la substitution de parties est pratiquée en procédure administrative (ATA/743/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2 ; SJ 1994 p. 535 et les références citées). Lorsque la succession dans les droits et obligations d'une partie a lieu à titre universel, elle entraîne de plein droit, en vertu du droit fédéral, un changement de parties sans l'accord des autres parties à la procédure (succession à cause de mort, faillite, reprise des actifs et passifs ou fusion d'entreprises). Encore faut-il que la procédure ne porte pas sur des droits intransmissibles (ATA/743/2014 précité consid. 2 ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>e</sup> éd., 2015, p. 182 s.).

b. En l'espèce, le mandataire tant de la recourante que d'A\_\_\_\_\_Holdings a indiqué que celle-ci avait repris l'entier des droits et obligations de celle-là, et il n'y a pas lieu de douter de cette affirmation. Au surplus, la procédure porte sur des droits pécuniaires transmissibles s'agissant de personnes morales.

Partant, une substitution de parties sera opérée entre B\_\_\_\_\_SA et A\_\_\_\_\_Holdings SA.

3. Dans cette mesure, et dès lors que, comme l'explique l'AFC-GE, les amendes en cause ont été payées mais qu'il n'a pas encore été statué sur leur bien-fondé, il y a lieu de considérer que le litige garde son objet et que le recours est ainsi recevable.

4. a. Le litige fiscal concernant une période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010, se pose la question du droit applicable, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne contenant aucune disposition spécifique relative à cette question. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 consid. 2a ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 précité consid. 4 ; 2C\_416/2013 précité consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1019/2015 précité consid. 2a ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2012, qui concerne les périodes fiscales 2007 et 2008. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi cantonale 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.

c. Les dispositions concernant l'IFD et l'ICC étant identiques, le raisonnement qui suit sera applicable tant pour la taxation IFD que ICC des années 2007 et 2008.

5. La recourante, appuyée par l'AFC-CH, conteste l'annulation de ses bordereaux d'amende du 15 mars 2013 par le TAPI, qui a estimé que la condition objective d'une soustraction fiscale était remplie, mais pas la condition subjective, à savoir l'existence d'une faute.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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 (al. 1). 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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Les 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) et 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire. 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. 74 al. 1 LPFisc).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence, comme le prévoient expressément les art. 175 LIFD, 56 LHID et 69 LPFisc. En particulier, agit par négligence, au sens de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), 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 utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi 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/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009). La négligence implique 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 qu'il avait à l'esprit (ATA/1019/2015 précité consid. 10b ; ATA/724/2015 précité).

c. Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 ; 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et 2.5). À l'instar de toute peine, l'amende prononcée en cas de soustraction d'impôt est de nature strictement personnelle (ATF 134 III 59 consid. 2.3.1 ; 119 Ib 311 consid. 2e ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_491/2013 du 6 février 2014 consid. 2.2). En effet, la jurisprudence admet que les amendes fiscales constituent de véritables peines, de sorte que l'exigence d'une faute personnelle leur est également applicable (ATF 134 III 59 consid. 2.3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_491/2013 précité).

consid. 2.4.2 ; ATA/280/2015 du 17 mars 2015). Il en découle que la faute ne peut être qu'un attribut de la personne physique, à savoir, en cas d'infraction commise par une personne morale, l'organe de celle-ci, dont le comportement doit lui être imputé (ATF 135 II 86 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 9.1 ; ATA/765/2015 du 28 juillet 2015).

d. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2), l'autorité de recours ne censurant que son abus (ATA/765/2015 précité ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/693/2009 précité).

6. En l'espèce, la condition objective de la soustraction étant disputée, il convient d'examiner préalablement ce point en revenant en tant que de besoin sur la question juridique située en amont, soit celle de la distribution dissimulée de bénéfice.
7. a. 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 ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b, 5<sup>ème</sup> tiret).

En matière d'ICC, la LHID dispose que 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 (art. 24 al. 1 let. a LHID). L'art. 12 let. h LIPM prévoit quant à lui que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société sont considérées comme bénéfice net imposable. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice, soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. Ainsi, même s'il est rédigé différemment de l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'art. 12 let. h LIPM est conforme à cette disposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1 et les références citées).

b. En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultats, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance, selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial

lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/95/2016 du 2 février 2016 consid. 4 ; Robert DANON, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence. Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), comme celui prévalant dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96-97).

8. a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) 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 et les références citées). 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 138 II 545 consid. 3.2 ; ATF 138 II 57 consid. 2.2 et les références citées, traduit in RDAF 2012 II p. 299 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).
- b. 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 précité consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 ; ATA/474/2014 du 24 juin 2014 consid. 6b).

c. 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 (ATF 140 II 88 précité consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1108/2014 du 10 août 2015 consid. 2.3). En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 précité consid. 4.1 et les arrêts cités ; ATA/474/2014 précité consid. 4). À cet égard, il est évident qu'un groupe a, du point de vue fiscal, intérêt à reporter autant que possible les charges de la holding qui le chapeaute (celle-ci ne payant pas d'impôt sur le bénéfice) sur les sociétés-filles, dont l'augmentation des charges aura un effet réflexe de diminution du bénéfice imposable.

9. Aucune norme ne consacre expressément l'obligation pour une société anonyme de ne comptabiliser comme charges, dans son compte de résultats, que celles qui concernent ladite société elle-même, et non une entité tierce. Une telle obligation tombe néanmoins sous le sens, et résulte de diverses règles, notamment comptables (principes de la sincérité du bilan et du compte de résultats, art. 959 al. 1 et 959b al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220).

Le Tribunal fédéral a ainsi jugé qu'une soustraction fiscale est commise dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité, et qu'il y a violation des règles de droit commercial prévues aux art. 957 ss CO (ainsi qu'aux art. 662 ss CO pour les sociétés anonymes), notamment du principe de sincérité de l'art. 959 CO, lorsque la société comptabilise une charge étrangère à son activité (art. 135 II 86 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.4).

10. En l'espèce, A\_\_\_\_\_Holdings a facturé à plusieurs de ses sociétés-filles des prestations de service et de gestion, et en particulier à ce titre un montant de CHF 14'613'871.- à E\_\_\_\_\_pour l'année 2008.

L'AFC-GE a par la suite découvert qu'une partie de ces prestations ne concernaient en fait pas E\_\_\_\_\_, mais uniquement l'administration d'A\_\_\_\_\_Holdings. Celle-ci a du reste reconnu, dans son courrier du 10 décembre 2010 à l'AFC-GE, que sur ce montant refacturé, il apparaissait effectivement qu'une partie concernait des charges de fonctionnement de la société holding elle-même, qui ne devait dès lors pas faire l'objet d'une refacturation aux filiales.

Dès lors, quand bien même cette partie a été déterminée de manière forfaitaire et sous forme de pourcentage de chaque catégorie de frais, il ne s'agit pas d'une question d'évaluation des prix de transfert – soit celle de savoir si les prix des prestations en soi justifiées sont ou non trop élevés au regard de la

prestation fournie – mais de comptabilisation de charges étrangères à l'activité de l'entreprise, les prestations délivrées ne correspondant pas – contrairement à ce qu'allègue B\_\_\_\_\_ dans sa dernière écriture – à des activités de tutelle.

Conformément à la jurisprudence citée au considérant qui précède, il y a bien eu violation des règles de droit commercial impératif et donc, d'un point de vue objectif, soustraction fiscale en ce qui concerne les montants repris – les deux sociétés, bien qu'appartenant au même groupe, restant indépendantes l'une de l'autre en droit fiscal suisse.

11. S'agissant de la condition subjective, le TAPI a retenu qu'aucune faute ne pouvait être imputée à E\_\_\_\_\_ ni à M. G\_\_\_\_\_, la première ne pouvant pas savoir qu'A\_\_\_\_\_Holdings lui avait refacturé l'entier de ses frais de gestion, et que rien n'indiquait que M. G\_\_\_\_\_ savait, devait savoir ou ne pouvait ignorer, dans le cas concret, que tel était le cas et qu'A\_\_\_\_\_Holdings avait effectivement refacturé à la recourante des charges de fonctionnement qui lui étaient propres.

12. Ce raisonnement ne peut être suivi.

Comme le relève la recourante, M. G\_\_\_\_\_, qui était directeur financier du groupe et a signé la déclaration fiscale tant d'E\_\_\_\_\_ que d'A\_\_\_\_\_Holdings, était organe de droit de B\_\_\_\_\_ en sa qualité d'administrateur-président de celle-ci (et par ailleurs organe de fait d'E\_\_\_\_\_ et d'A\_\_\_\_\_Holdings, ATA/291/2016 du 5 avril 2016 consid. 10), et en maîtrisait, vu sa fonction, les processus financiers et les comptes. Il connaissait également les règles comptables applicables. En l'espèce, la disproportion entre la prestation et la contre-prestation, condition nécessaire à l'existence d'une prestation appréciable en argent au sens de la jurisprudence, était d'autant plus évidente que pour une part des frais refacturés à E\_\_\_\_\_, il n'y avait tout simplement pas de contre-prestation, cette part des frais ne la concernant pas et ne devant pas lui être facturée. M. G\_\_\_\_\_ ne pouvait ainsi ignorer quels frais d'A\_\_\_\_\_Holdings étaient refacturés à B\_\_\_\_\_. Dans ces conditions, c'est bien au minimum par négligence que les déclarations fiscales 2007 et 2008 de B\_\_\_\_\_ font état de charges trop élevées, et étaient donc non conformes à la réalité.

13. Quant à la quotité de l'amende, l'AFC-GE a retenu la négligence – sans préciser si elle considérait que celle-ci était ou non consciente – et a ainsi réduit l'amende au tiers du montant d'impôt soustrait, soit le montant minimum prévu par la loi. La conclusion soumise au TAPI concernant la réduction de la quotité de l'amende au minimum légal était dès lors sans objet concernant B\_\_\_\_\_, et cette question n'a ainsi pas à être abordée plus avant dans le présent arrêt.

14. Il découle de ce qui précède que le recours, bien fondé, sera admis, le jugement du TAPI annulé et les bordereaux d'amende rétablis.

15. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'A\_\_\_\_\_Holdings en tant que partie se substituant à B\_\_\_\_\_, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA), l'AFC-GE et l'AFC-CH étant des administrations disposant chacune de leur propre service juridique.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**préalablement :**

met hors de cause B\_\_\_\_\_SA, en liquidation, et lui substitue en tant que partie à la procédure A\_\_\_\_\_Holdings SA ;

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 27 février 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 janvier 2015 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 janvier 2015 ;

rétablit les bordereaux d'amende du 15 mars 2013 ;

met à la charge d'A\_\_\_\_\_Holdings SA un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Me Étienne von Streng, avocat d'A\_\_\_\_\_Holdings SA, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :