

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2204/2015-ICCIFD

ATA/1487/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 14 novembre 2017

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____

représentée par Mes Fouad Sayegh et Emily Meller, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 septembre 2016 (JTAPI/966/2016)**

EN FAIT

1) Le litige concerne l'imposition pour les années fiscales 2003 et 2005 à 2010 de la société A_____ (ci-après : la contribuable ou A_____), dont le siège se trouve à Plan-les-Ouates, mais se situait à Genève durant les années en cause.

2) La contribuable fait partie du groupe pharmaceutique multinational B_____, dont la holding mère est C_____, à Rotterdam, cette société détenant une dizaine de filiales, dont A_____, à Genève et D_____, à Lyon.

Selon les annexes aux comptes, C_____ n'employait aucun collaborateur en 2006, ni en 2007, sur la base d'un contrat de travail à temps plein. En 2010 et 2011, un nombre moyen de trois employés travaillait pour cette société.

3) D_____ s'occupe de la recherche et du développement galénique dans le domaine des médicaments, notamment en collaboration avec l'université de Marseille. Dans cette ville, elle emploie trois personnes spécialisées dans la recherche.

À teneur du registre du commerce durant les périodes fiscales considérées et jusqu'à ce jour, A_____ a pour but la « réalisation d'opérations concernant la vente, la fabrication ou la transformation de produits pharmaceutiques, naturels synthétiques ou chimiques ».

4) Le 17 novembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a octroyé à A_____ le statut de société auxiliaire pour cinq ans à compter de la période fiscale 2005, reconduit pour une période de cinq ans, le 27 janvier 2010.

Ce statut prévoyait en particulier que 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.

S'agissant des charges, des comptes distincts devaient être tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle devaient être imputés les frais d'acquisition qui lui étaient directement liés.

5) Par convention du 5 juillet 2006, D_____ s'est engagée à réaliser tous les travaux et études demandés par C_____ moyennant une redevance calculée sur la base de leur coût réel, majorée d'une marge de 15 % pour couvrir les frais fixes. D_____ devait communiquer à C_____ toutes découvertes ou tous résultats relatifs aux travaux qui lui étaient confiés. Elle devait également tenir informée

C_____ du déroulement des opérations, directement ou par l'intermédiaire de A_____. Les résultats de toutes études devenaient la propriété de C_____ .

- 6) Par convention du 19 février 2008, C_____ a permis à A_____ d'accéder aux activités de recherche et de développement menées par D_____ , en échange du versement à C_____ d'une redevance de 2.5 % de tous les revenus générés sur les produits ou enregistrés par C_____ à travers D_____ .

- 7) Les bordereaux 2003 à 2011 notifiés par l'AFC-GE à A_____ sont entrés en force, n'ayant pas fait l'objet de réclamation.

A_____ bénéficiant du statut de société auxiliaire, seule une partie de son bénéfice était imposable dans le canton.

- 8) Par pli recommandé du 15 avril 2013, l'AFC-GE a informé A_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôts et soustraction pour les années 2008 à 2010, ainsi que d'une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour l'année 2011.

La division principale de la taxe sur la valeur ajoutée de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) lui avait communiqué l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial durant les années en question. De plus, l'AFC-GE souhaitait contrôler si les redevances versées par A_____ étaient justifiées par l'usage commercial.

L'AFC-GE a en outre demandé à A_____ des informations relatives à ses redevances sur ventes (charges et produits) et au transfert de technologie.

- 9) Par courrier du 10 décembre 2013, A_____ a fourni des explications et des documents à l'AFC-GE.

Conformément à la convention du 5 juillet 2006, D_____ exerçait une activité de recherche et de développement pour le compte de C_____ . Pour permettre à A_____ d'exercer son activité, C_____ lui mettait à disposition les résultats effectués en France, en échange du paiement d'une redevance. C_____ finançait l'intégralité de la recherche et du développement menée par la société française, même la recherche qui n'aboutissait pas à un résultat exploitable. En revanche, A_____ ne versait de redevance que si un chiffre d'affaires était réalisé. En d'autres termes, seule une partie de la recherche et du développement était refacturée à A_____. C_____ était la propriétaire exclusive de la propriété intellectuelle. Cette dernière société était soumise à une imposition oscillant entre 20 % et 25 % des rémunérations reçues.

La structure du groupe B_____ était tout à fait usuelle. C_____ exerçait une activité typique de holding, réunissant sous un même toit plusieurs filiales et centralisant plusieurs fonctions organisationnelles et de soutien, dont la gestion

passive de la propriété intellectuelle. Le fait qu'elle soit une société holding n'employant pas de personnel pouvant procéder à une activité de recherche et de développement, ne se révélait nullement incompatible avec une gestion passive de la propriété intellectuelle, ni à la mise à disposition de ces données à ses filiales.

- 10) Par courrier du 19 décembre 2013, l'AFC-GE a informé A_____ qu'elle étendait les procédures en rappel et en soustractions d'impôt aux années 2003 à 2007.

Elle a contesté le paiement des redevances par cette société, étant donné que les conditions contractuelles entre les différentes parties ne correspondaient pas à la réalité économique. C_____ ne disposait pas de personnel qualifié pour piloter une activité de recherche et de développement dans le domaine pharmaceutique. Cette activité était dirigée directement par A_____, qui employait le responsable du groupe B_____ et qui était en mesure de donner des instructions à D_____ pour qu'elle puisse développer son activité. L'activité de recherche et de développement ne pouvait être considérée comme une activité de gestion passive de la propriété intellectuelle. L'AFC-GE a contesté la déductibilité des redevances versées par A_____ à C_____, à tout le moins pour la partie de ces redevances qui dépassait les coûts supportés par C_____.

Les reprises envisagées équivalaient au poste « redevances sur ventes » figurant dans la partie « prix de revient » des comptes d'exploitation de A_____ pour les années 2004 à 2011, étant précisé que cette société était invitée à communiquer le montant des redevances versées en 2003.

- 11) Par courrier du 15 janvier 2014, A_____ a contesté la position de l'AFC-GE et sollicité une entrevue.

Le montant des redevances versées en 2003 s'élevait à CHF 241'752.-.

- 12) Par courrier du 5 mars 2014, A_____ a produit un document analysant les principes des prix de transfert à l'intérieur du groupe B_____.

- 13) Par courriel du 28 avril 2014, A_____ a notamment transmis à l'AFC-GE des factures adressées par C France_____ à C_____.

- 14) Par courrier du 16 septembre 2014, A_____ a contesté le droit de l'AFC-GE d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt.

Elle avait rempli toutes ses déclarations fiscales de manière complète et conforme à la vérité. Même s'il existait un motif de rappel d'impôt, aucune amende ne pouvait lui être infligée, dès lors que le litige concernait un problème d'interprétation du droit. L'on ne pouvait dès lors lui reprocher un comportement intentionnel ou négligent. Elle avait simplement une interprétation juridique différente de l'AFC-GE. Enfin, la structure choisie par le groupe B_____ ne

générait aucune économie d'impôt sur le plan consolidé. Les redevances versées par A_____ à C_____ étaient soumises à une charge fiscale élevée aux Pays-Bas.

- 15) Par lettre recommandée du 6 novembre 2014, l'AFC-GE a informé A_____ de la clôture des procédures de rappel et de soustraction d'impôt portant sur les années 2003 à 2010, lesquelles s'étaient terminées sans supplément d'impôt ni amende pour la période 2004.

L'AFC-GE a notifié à A_____ quatorze bordereaux de rappel d'impôt. Ce faisant, elle a procédé à des reprises dans son bénéfice imposable correspondant aux redevances qui n'étaient pas justifiées commercialement. L'AFC-GE a également remis à A_____ quatorze bordereaux d'amende.

A_____ avait versé des redevances à C_____ pour l'utilisation de la recherche et le développement de certaines molécules. Or, cette dernière société n'avait pas de substance ni ne disposait de compétences techniques pour réaliser cette activité. En pratique, la recherche et le développement du groupe B_____ étaient pilotés par A_____, qui sous-traitait une partie des tâches à D_____. Le montant des redevances versées par A_____ à C_____, sous déduction des frais effectivement supportés par A_____ pour la sous-traitance, constituait des charges non justifiées commercialement. L'AFC-GE a retenu que les soustractions avaient été commises intentionnellement et, compte tenu de la bonne collaboration de la contribuable durant la procédure, a fixé la quotité des amendes à 0.75 fois l'impôt soustrait.

- 16) Le 4 décembre 2014, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux du 6 novembre 2014 en se référant à ses précédentes écritures.

Les amendes étaient infondées tant dans leur principe que dans leur quotité.

- 17) Par décisions sur réclamation du 26 mai 2015, l'AFC-GE a maintenu ses bordereaux du 6 novembre 2014.

L'AFC-GE avait ouvert la procédure de rappel d'impôt suite à une communication émanant de l'AFC-CH mentionnant notamment que le bénéficiaire des redevances figurant dans les charges de A_____ serait une société du groupe B_____ ne disposant d'aucun personnel, tandis que la structure dirigeante du groupe se trouvait en Suisse. Les déclarations fiscales 2008 et suivantes de A_____ étaient incomplètes ou inexactes, puisqu'elles faisaient état de charges non justifiées par l'usage commercial. Ces problèmes n'étaient pas visibles à la lecture des comptes, ni des rapports statutaires. Il s'agissait d'un fait nouveau justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt.

Le groupe B_____ avait mis en place les contrats du 5 juillet 2006 et du 19 février 2008. En pratique, A_____ et D_____ effectuaient des activités de

recherche et de développement. A_____ prenait les décisions stratégiques liées à l'activité de recherche et de développement du groupe ; elle employait la direction générale du groupe dont le directeur de la recherche et du développement. La seconde entité effectuait les travaux et études demandées sur la base de cahiers des charges techniques élaborés au départ de chaque programme de recherche et remettait un rapport écrit avec le résultat des expériences réalisées, les observations et les conclusions y relatives. Elle avait donc un pur rôle d'exécutant, agissant sur ordre de A_____. C_____ n'intervenait pas dans l'activité de recherche et de développement et ne pouvait pas établir de cahier des charges. Son personnel administratif et financier ne disposait pas des compétences techniques en la matière.

Le paiement d'une redevance pour la mise à disposition des résultats d'une activité de recherche et de développement supposait que le bénéficiaire de la redevance soit le propriétaire juridique et/ou économique de cette recherche. C_____ n'était pas le propriétaire des résultats de cette activité, puisqu'elle n'assumait aucune fonction en relation avec elle, ne supportait aucun risque y relatif et ne détenait aucun actif, son bilan n'étant composé que d'actifs circulants et de participations. Le versement de ces redevances s'expliquait uniquement par l'appartenance au même groupe de A_____ et la holding mère. Dans une relation entre tiers, A_____ sous-traiterait directement une partie de son activité à D_____ et rembourserait ses coûts avec une marge de 15 %, mais ne serait pas d'accord de payer une redevance pour un savoir-faire développé par ses soins et lui appartenant économiquement.

A_____ avait effectué une distribution dissimulée de bénéfices à son actionnaire à hauteur de la différence entre les coûts de D_____ augmentés de la marge de 15 % et la redevance versée par A_____ à C_____ .

A_____ n'avait pas déclaré des prestations appréciables en argent alors qu'elle en avait l'obligation, de sorte qu'il en avait résulté une perte fiscale pour la collectivité. Les redevances importantes versées à une société non impliquée dans la recherche et le développement faisaient ressortir une disproportion manifeste – et donc reconnaissable par les organes – entre la prestation et la contre-prestation. La faute devait être attribuée à Monsieur E_____, administrateur de C_____ et employé de A_____, qui disposait d'une vision d'ensemble des transactions du groupe.

- 18) Par acte du 25 juin 2015, A_____ a interjeté recours contre ces décisions sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à l'annulation de celles-ci et des bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes du 6 novembre 2014 ainsi qu'au paiement d'une indemnité de procédure.

Les conditions pour un rappel d'impôt n'étaient pas remplies, A_____ ayant rempli ses déclarations fiscales de manière complète et conforme à la vérité. Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, celle-ci connaissait la structure du groupe B_____, librement disponible sur son site internet. L'AFC-GE ne pouvait ignorer que les redevances étaient payées à l'intérieur du groupe, au vu de la structure et de l'usage dans le domaine pharmaceutique.

A_____ a contesté avoir accordé une prestation appréciable en argent à C_____ . Le groupe B_____ ne cherchait nullement à répartir son bénéfice entre les sociétés du groupe par le biais de prix de transfert pour réduire sa charge fiscale, étant donné que le taux d'imposition de C_____ (qui oscillait entre 20 % et 25 %) excédait celui de A_____, imposé à 11.6 %. La contribuable avait fourni des exemples, faisant état de marges oscillant généralement entre 8 % et 12 %. Il était dès lors choquant d'affirmer que les redevances de 2.5 % étaient élevées. En tant que holding mère du groupe B_____, C_____ finançait la recherche et le développement effectués par D_____ , activité risquée, qui méritait rémunération. Il n'était pas contesté que C_____ n'effectuait aucune activité de recherche et de développement. Elle exerçait une pure activité de gestion passive de la propriété intellectuelle, structure usuelle dans le domaine pharmaceutique. C'était à tort que l'AFC-GE soutenait que A_____, dans une relation entre tiers, ne serait pas d'accord de payer une redevance pour du savoir-faire qu'elle déployait elle-même et qui lui appartenait économiquement. En effet, C_____ détenait des liquidités conséquentes lui permettant de financer l'activité de recherches et de développement.

La détention de la propriété intellectuelle relevait de motifs commerciaux et de la stratégie du groupe B_____, qui visait à regrouper la détention de la propriété intellectuelle dans une holding mère qui finançait la recherche et le développement. Si par impossible il s'agissait d'une prestation appréciable en argent, la disproportion n'aurait pas été reconnaissable par les organes, car la structure de détention de propriété intellectuelle ne bénéficiait d'aucune économie d'impôt sur le plan consolidé.

A_____ a contesté les amendes infligées. Même si les reprises devaient se révéler justifiées, aucune faute ne pouvait lui être reprochée. La problématique relevait de l'interprétation du droit, ce qui ne pouvait générer un comportement illicite. De plus, le prononcé d'une amende serait choquant, le groupe B_____ devant dans cette hypothèse assumer une double imposition effective. En effet, les Pays-Bas n'autoriseraient pas une correction auprès de C_____ . Enfin, M. E_____ n'était membre du conseil d'administration de cette dernière société que depuis 2009, mais n'était qu'un employé – et non un organe – de la contribuable, depuis 2005, soit après la mise en place de la structure de financement en cause.

Pour le surplus, elle reprenait, les arguments exposés dans ses précédentes écritures.

- 19) Dans sa réponse du 3 novembre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en se référant aux décisions sur réclamation entreprises.

Il ne pouvait pas être reproché à l'AFC-GE de ne pas avoir consulté le site Internet de A_____ pour mieux s'informer de la structure du groupe auquel elle appartenait. De surcroît, ni ledit site, ni les déclarations fiscales ne mentionnaient la teneur des prestations échangées entre les différentes sociétés.

S'agissant de la justification des reprises, le paiement d'une redevance par A_____ à C_____ se révélait insolite, puisque cette société n'était propriétaire d'aucun brevet ni d'un droit immatériel. Il ressortait de la convention du 15 juillet 2006 que D_____ n'assumait qu'un rôle d'exécutant. Il eût été surprenant qu'une entreprise s'engage auprès d'une société tierce à assumer tous ses frais plus une marge, sans l'instruire au préalable sur les activités à mener et évaluer ensuite la bonne exécution de ces tâches. C_____ ne disposait pas de personnel qualifié pour instruire et surveiller l'activité de recherche et de développement exécutée par D_____.

Elle reprenait au surplus son argumentation développée dans ses précédentes écritures.

- 20) Par réplique du 15 décembre 2015, A_____ a persisté dans ses conclusions.

Elle a précisé qu'en matière de recherche et de développement, A_____ se concentrait sur les produits dits injectables, à l'exception des produits dits galéniques, dont s'occupait D_____. Les compétences de ces deux sociétés étaient nettement distinctes. De 2003 à 2012, la contribuable avait développé quatre fois plus de produits que D_____.

Elle n'avait jamais eu la conscience, ni la volonté de se soustraire à ses obligations fiscales, dès lors que les redevances versées aux Pays-Bas étaient fiscalisées plus lourdement qu'en Suisse.

- 21) Par duplique du 26 janvier 2016, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

La contribuable n'avait pas démontré que C_____ employait des collaborateurs qualifiés à même de contrôler des activités de recherche et de développement. Elle n'indiquait pas si le taux d'imposition frappant les redevances s'appliquait à la totalité de l'assiette fiscale ou seulement à une partie de celle-ci. Or, la fiscalité néerlandaise prévoyait des abattements sur les redevances allant jusqu'à 80 %, ce qui ramènerait le taux à 5 % et 6.9 %.

- 22) Par écritures des 15 février et 17 mars 2016, A_____ a produit copie des bordereaux d'impôts néerlandais de C_____ pour les années litigieuses, accompagnés de leur traduction.

23) Par pli du 20 avril 2016, le TAPI a invité la contribuable à lui transmettre tout justificatif démontrant comment les redevances versées par A_____ à C_____ avaient été imposées (taux, assiette fiscale) aux Pays-Bas durant les années 2003 à 2010.

24) Le même jour, le TAPI a prié l'AFC-GE de lui indiquer comment elle avait calculé le montant des reprises ressortant des bordereaux de rappel d'impôts notifiés à A_____, le 6 novembre 2014.

25) Suite à cette demande de renseignements du TAPI, l'AFC-GE a formulé des observations, par courrier du 11 mai 2016, auxquelles étaient notamment jointes diverses factures de D_____ à C_____.

L'AFC-GE avait calculé les reprises en déduisant des redevances payées par A_____ à C_____, les frais facturés par D_____ à C_____.

26) Par courrier du 13 juin 2016, la contribuable a transmis au TAPI copie des déclarations fiscales néerlandaises de C_____ remplies en langue anglaise, précisant qu'elle transmettrait une traduction libre de ces documents ultérieurement.

Ces pièces démontraient ses allégués relatifs à la situation fiscale néerlandaise de C_____, tant s'agissant de l'absence de privilège fiscal que de l'absence de la détermination de l'assiette et du calcul du taux. Ainsi, cette société ne bénéficiait ni de revenu exonéré, ni d'un traitement privilégié des redevances, figurant respectivement aux ch. 2 et 11. L'assiette se calculait sur l'entier du bénéfice net, sous défalcation de la déduction pour participation. Le bénéfice net se composait en majeure partie de redevances reçues de A_____. Le bénéfice imposable de C_____ était entièrement soumis à l'impôt. En 2010, l'impôt se chiffrait à EUR 65'424.- et avait été calculé sur la base d'un bénéfice de EUR 299'705.-, ce qui représentait un taux de 21.8 %.

27) Par courrier du 14 juillet 2016, la contribuable a transmis au TAPI une traduction libre des déclarations fiscales susmentionnées, selon laquelle les bénéfices déclarés correspondaient à ceux retenus par le fisc néerlandais dans ses avis de taxation.

28) Par courrier du 15 juillet 2016, l'AFC-GE s'est déterminée sur le courrier du 13 juin 2016 de A_____.

Les déclarations fiscales néerlandaises ne permettaient pas de démontrer les faits allégués par A_____. L'absence d'avantage fiscal dans le chef de C_____ n'était pas déterminante. En effet, la perte de substance en Suisse était clairement avérée, compte tenu des éléments présentés dans ses précédentes écritures.

29) Par jugement du 23 septembre 2016, le TAPI a admis le recours de A_____ du 25 juin 2015 et annulé les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 6 novembre 2014.

a. L'AFC-GE était en droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt à l'encontre de la contribuable pour les raisons suivantes :

- Ni les déclarations fiscales, ni les comptes de la société pour les années en cause, ne laissaient supposer que le poste « redevances sur ventes » figurant dans la partie « prix de revient » des comptes d'exploitation de la contribuable se composait de redevances versées à B_____, les déclarations fiscales n'étant ainsi pas complètes et conformes à la vérité.
- L'AFC-GE n'était pas tenue de consulter le site internet de la contribuable, sans raison particulière, le fisc n'ayant pas l'obligation de procéder à des investigations particulières, sous réserve d'inexactitudes flagrantes, le fisc étant en droit de faire confiance au contribuable. Au surplus, la contribuable n'avait pas démontré que l'on pouvait inférer des informations figurant sur son site internet durant les années en cause, l'existence de versements opérés en faveur de la holding mère et ce d'autant moins que l'on ignorait quand ledit site avait été mis en ligne.

b. S'agissant des reprises effectuées au titre de prestations appréciables en argent accordées à la holding mère, le TAPI a rejeté les arguments de l'AFC-GE.

Rien ne démontrait que D_____ n'occupait qu'une fonction d'exécutant et que le résultat des recherches qu'elle conduisait appartenait économiquement à A_____. Il n'était dès lors pas insolite que la contribuable rémunère C_____ pour accéder au savoir-faire développé par D_____ pour le compte de la holding, cette dernière ayant financé les travaux de D_____. Il en irait de même dans une relation entre tiers indépendants. Il découlait de la convention du 5 juillet 2006 que la holding mère était propriétaire des résultats de la recherche menée par D_____, celle-ci prévoyant que les résultats de toutes études réalisées par D_____ devenaient la propriété de C_____. Enfin, il était usuel qu'une holding mère ne détienne pas de personnel.

La structure du groupe B_____ n'avait pas été mise en place aux fins de réaliser une économie d'impôt en Suisse. Il ressortait en effet des avis de taxation néerlandais pour les années litigieuses que l'impôt payé aux Pays-Bas par cette société était calculé sur l'entier du bénéfice réalisé par celle-ci, sans qu'il ne soit procédé à des abattements. Or, en Suisse, la contribuable bénéficiant du statut de société auxiliaire, les produits provenant de l'exploitation de droits immatériels n'étaient taxés qu'à concurrence de 20 %, après imputation des frais d'acquisition de ces revenus.

- 30) Par acte du 27 octobre 2016, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre ce jugement en concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 26 mai 2015.

Sous l'angle du principe du fardeau de la preuve, il existait des indices clairs que les transactions effectuées entre l'intimée et la holding mère ne respectaient pas les principes de 1995 de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) relatifs aux prix de transfert et les dispositions du droit fiscal suisse relatives aux prestations appréciables en argent. Les redevances payées par A_____ à la holding mère correspondaient à des charges diminuant le bénéfice imposable si bien que A_____ devait prouver leur justification commerciale, d'autant plus que l'AFC-GE ne pouvait pas accéder aux informations financières des sociétés étrangères dans l'analyse des transactions à caractère international. Malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, A_____ n'avait en particulier pas fourni les états financiers de C_____, concernant les années litigieuses, ni les comptes de perte et profit de cette entité et les états financiers de D_____ qui eussent été très utiles. L'intimée n'avait pas non plus démontré les activités de recherche et développement de la holding mère ni la raison d'être commerciale des redevances importantes payées à celle-ci, remise en doute par l'AFC-GE sur la base d'indices sérieux, si bien que le fardeau de la preuve devait être renversé dans le cas d'espèce, contrairement aux considérations du TAPI.

Le cas d'espèce consacrait une violation du droit s'agissant des prix de transfert.

À défaut de preuve concernant la justification commerciale des redevances payées par A_____ à la holding mère, l'AFC-GE s'était fondée sur différents indices démontrant la problématique du prix de transfert. Les dispositions contractuelles mises en place par le groupe B_____ n'étaient pas conformes à la réalité économique, C_____ n'intervenant pas dans l'activité de recherche et développement du groupe, celle-ci ne disposant pas de personnel qualifié dans ce domaine, le chef de projet travaillant de façon autonome. Aucun élément au dossier ne permettait d'étayer la thèse de A_____, selon laquelle la holding mère aurait une vision stratégique du groupe, la holding ne détenant aucun brevet, ceux-ci étant enregistrés au nom de l'intimée. L'intimée était la seule société à même de prendre les décisions stratégiques, A_____ assumant les fonctions clés de l'activité pharmaceutique et correspondant à l'entité principale du groupe B_____, conformément à son analyse fonctionnelle du 5 mars 2014. Le rôle prépondérant de l'intimée dépassait le simple financement de D_____, contrairement aux considérants du TAPI. Ce dernier avait ainsi à tort considéré que la holding mère serait la propriétaire économique des résultats de recherche et développement de D_____ en se basant sur la convention de prestation de

services du 5 juillet 2006. L'activité de financement de la holding mère n'était pas non plus étayée, la contribuable ayant refusé de soumettre les états financiers de celle-ci. Le comportement des parties ne coïncidait pas avec les documents contractuels notamment en ce qui concernait l'importance de l'activité de A_____.

Elle reprenait au surplus l'argumentation développée dans ses précédentes écritures.

- 31) Par courrier du 31 octobre 2016, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 32) Par courrier du 29 novembre 2016, l'AFC-CH a formulé des observations et conclu à l'admission du recours de l'AFC-GE du 27 octobre 2016 et à l'annulation du jugement du TAPI du 23 septembre 2016.

S'agissant du fardeau de la preuve en matière d'obligation de documentation en matière de prix de transfert, il existait une asymétrie de l'information qui tendait à biaiser l'égalité des armes entre les parties et à privilégier le contribuable au détriment de l'administration fiscale. C'était à juste titre que la recourante se basait sur les principes de 1995 de l'OCDE, le droit positif suisse ne disposant pas de dispositions topiques en matière de documentations des prix de transfert. Ces principes permettaient la mise en œuvre d'une documentation appropriée en matière de prix de transfert, grâce à la communication d'informations suffisantes, par les contribuables en vue de l'application correcte du principe de pleine concurrence. Dans le cas d'espèce, la documentation ne répondait pas aux exigences des principes de l'OCDE ni aux besoins de l'administration pour la bonne application du droit. Le défaut de transmission des documents sollicités par l'administration à répétition n'entraînait pas un renversement du fardeau de la preuve en défaveur de l'AFC-GE, contrairement aux considérations du TAPI.

- 33) Par réponse du 30 novembre 2016, l'intimée a conclu au rejet du recours, confirmant l'argumentation du TAPI.

Elle avait démontré la justification commerciale des redevances.

L'analyse des prix de transfert s'inscrivait dans le cadre de la théorie des prestations appréciables en argent, qualifiées lorsque quatre conditions cumulatives étaient remplies, ce qui n'était pas le cas en l'espèce, les prestations échangées étant équivalentes.

S'agissant de la question spécifique des prix de transfert dans le domaine de la recherche et du développement, les coûts et les risques se rapportant à la recherche étaient supportés par la société principale correspondant en conséquence à l'unique titulaire du bien incorporel résultant de la recherche et du

développement effectués par la société associée. Les entreprises devaient être en mesure de démontrer que la transaction reflétait une situation conforme au prix du marché, en prévoyant les éléments essentiels du contrat, notamment.

S'agissant de la titularité des biens incorporels, il existait deux manières d'aborder la question, soit sous l'angle de la propriété juridique ou économique, cette dernière étant liée à celui qui supporte les coûts et les risques relatifs à une activité. Les avis divergeaient quant à savoir si l'OCDE entendait donner plus de poids à la propriété économique ou juridique. La propriété juridique était primordiale, le critère de propriété économique voulait corriger une situation non-conforme au principe de pleine concurrence résultant de l'application du critère de la propriété juridique. L'administration fiscale n'était pas autorisée à requalifier une transaction si elle répondait à un motif économique légitime.

La holding mère exerçait une activité de gestion passive de la propriété intellectuelle dont elle était l'unique propriétaire, la propriété juridique étant déterminante sauf cas exceptionnel. À noter que la gestion de propriété intellectuelle par une holding suisse devait être strictement passive, faute de quoi ce statut lui serait retiré. Cette structure était usuelle dans le domaine pharmaceutique et répondant à des motifs légitimes. Une requalification d'une transaction était possible uniquement, à titre exceptionnel, en cas de discordance entre la forme de la transaction et sa nature économique sur le fond.

L'intégralité du risque financier incombait à la holding mère, dans la mesure où la rémunération payée par A_____ était déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé. A_____ ne supportait aucun risque relatif au financement de la recherche et développement.

Il n'y avait aucune volonté de déplacer des profits, la structure de paiement de redevances n'étant pas fiscalement efficiente, le groupe B_____ ne cherchant pas à répartir son bénéfice entre les sociétés du groupe par le biais de prix de transferts pour réduire sa charge fiscale. Au contraire, le taux d'imposition de la holding mère de 20 % - 25 % était plus élevé que celui de A_____, de 11.6 %.

La recourante ne pouvait invoquer selon ses intérêts tantôt la réalité juridique, tantôt l'appartenance juridique.

A_____ n'avait pas commis de soustraction fiscale, la preuve de l'intention incombait à l'AFC-GE, celle-ci ne pouvant être retenue puisque la structure litigieuse entraînait une charge fiscale globale supérieure pour le groupe B_____. Sans le versement de redevances, l'intimée aurait reçu un apport dissimulé de la holding mère pour la mise à disposition des résultats de recherche et développement, sans payer de contre-prestation. Une amende entraînerait une double imposition effective, les Pays-Bas n'autorisant pas une correction auprès de la holding mère. L'intimée contestait toute faute de ses administrateurs.

- 34) Par réplique du 16 janvier 2017, l'AFC-GE a maintenu ses conclusions, reprenant son argumentation.

L'intimée admettait l'importance particulière des commentaires et des rapports de l'OCDE sur les prix de transfert.

A_____ n'avait pas démontré notamment les activités de recherche et développement de la holding ni la fonction de financement de la holding mère, la convention de prestations de services ne pouvant constituer qu'un point de départ de l'analyse fonctionnelle. A_____ ne soumettait pas d'analyse de comparabilité conforme aux exigences de l'OCDE, notamment des explications sur le choix des parties testées et la comparabilité des transactions contrôlées. Les objets des prestations comparées décrits très brièvement ne paraissaient pas comparables avec la relation entre A_____ et sa holding. Conformément au contrat de licence et à l'analyse des fonctions de A_____, la grande majorité des risques, notamment commerciaux était assumée par A_____.

La structure complète du groupe B_____ restant inconnue, l'intimée n'ayant jamais divulgué l'actionariat de ce groupe, il n'était pas possible d'analyser l'éventuelle économie d'impôt. A_____ n'avait jamais fourni les déclarations fiscales complètes de la holding mère, avec justificatifs et états financiers, empêchant de déterminer la charge fiscale néerlandaise, les différentes sources de revenu de la holding et leur imposition exacte. Quoi qu'il en soit, le litige portait sur l'insuffisance de la charge fiscale suisse, indépendamment de l'imposition des sociétés du groupe à l'étranger.

- 35) Par duplique du 31 janvier 2017, l'intimée a maintenu ses conclusions et joint l'analyse fonctionnelle transmise à la recourante par courrier du 4 mars 2015.
- 36) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) Le litige concerne les périodes fiscales 2003 et 2005 à 2010 tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.
- a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 ; ATA/1017/2015, ATA/1018/2015 et ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015). Le rappel d'impôts relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/1017/2015, ATA/1018/2015 et ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).
- b. 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 cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016).
- c. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôts ouverte en 2013 concernant les périodes fiscales 2003 et 2005 à 2010. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi 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 (ATA/1270/2017 précité).
- 3) L'objet du litige est la légitimité des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années fiscales 2003 et 2005 à 2010, dans le cadre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2013. Il s'agit en d'autres termes de déterminer l'existence ou non de prestations appréciables en argent résultant du prix de transfert, soit de redevances versées par A_____ à C_____ de 2.5 % de son chiffre d'affaires pour l'utilisation des résultats de l'activité de recherche et développement de la holding mère.
- 4) a. Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial tels que notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage

commercial ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. b et c LIFD).

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

c. Dans le canton de Genève, en matière d'ICC, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 LIPM, adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil.

La LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de son art. 12 aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leurs teneurs immédiatement antérieures aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016).

5) Selon l'art. 12 let. a aLIPM, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i aLIPM, ainsi que des produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation ou de liquidation, ainsi que les montants des réserves et provisions transférées à l'étranger qui avaient été constituées en franchises d'impôt (art. 12 let. j aLIPM). L'art. 12 aLIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/1270/2017 précité ; ATA/869/2015 du 25 août 2015 ; ATA/337/2013 du 28 mai 2013 et les arrêts cités).

6) a. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 let. h aLIPM), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/56/2017 du 24 janvier 2017 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016).

De jurisprudence constante, il y a un avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers, que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte

que les organes de la société savaient ou aurait pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6).

L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6). En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2015 et 2C_899/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.3 et les références citées).

b. Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; ATA/1417/2017 du 17 octobre 2017 et la référence citée).

c. 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/1270/2017 précité ; ATA/433/2016 du 24 mai 2016 ; ATA/291/2016 du 5 avril 2016).

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 138 II 57 consid. 2.2 et les références citées in RDAF 2012 II p. 299 ; ATA/1417/2017 précité).

d. 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 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/433/2016 précité). 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 citées ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/433/2016 précité). 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 (ATA/1270/2017 précité ; ATA/433/2016 précité ; ATA/291/2016 précité).

e. L'obligation susmentionnée de déclarer tous les éléments de bénéfice et de capital couvre également les prix de transfert concernant les transactions effectuées entre des entreprises appartenant au même groupe. Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens ou rend des services à une entreprise associée (ATA/1270/2017 précité ; Jean-Frédéric MARAIA, Prix de transfert des biens incorporels, thèse, 2008, n. 46 ss). La particularité de ce domaine porte sur la détermination des prix de transfert. En effet, lorsque des entreprises associées entre elles exercent des activités dans différents États et dépendent d'une direction centrale unique, elles peuvent adopter, pour les transactions effectuées à l'intérieur du groupe, des prix de transfert qui s'écartent des prix du marché, dans le but de réduire leur charge fiscale (ATA/1270/2017 précité et les références citées). Ce risque est pallié par l'application du principe de pleine concurrence, également dénommé arm's length principle ou Drittvergleich. Ce principe trouve, au niveau international, son fondement juridique à l'art. 9 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE (ATA/1270/2017 précité et les références citées). Bien qu'il ne soit pas ancré dans une base légale expresse, ce principe est également reconnu, en droit suisse, par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de prestations appréciables en argent. Selon ce principe, les prestations effectuées entre des entreprises liées entre elles doivent correspondre à celles qui seraient fournies à des tiers indépendants. Il permet de mettre en évidence, en cas d'un prix de transfert inférieur au prix du marché fixé dans un environnement de libre concurrence, l'existence d'une prestation appréciable en argent entre entreprises apparentées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_291/2013 du 26 novembre 2013, destiné à la publication, consid. 4 et 5 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.1 ; 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1 ; ATA/1270/2017 précité et les références citées).

- 7) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/652/2016 du 26 juillet 2016).

b. De même, en ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (ATA/1270/2017 précité et la référence citée).

c. Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation en cause (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; ATA/995/2014 du 16 décembre 2014).

Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/562/2015 du 2 juin 2015 ; ATA/201/2014 du 1^{er} avril 2014).

- 8) a. En l'espèce, il s'agit de déterminer si les conditions permettant de retenir que les redevances litigieuses constituent une distribution dissimulée de bénéfice sont réalisées.

La première condition consiste à établir que A_____ aurait effectué une prestation sans obtenir de prestation correspondante de la part de la société mère. Pour les années 2003 et 2005 à 2010, la recourante a fixé les reprises fiscales dues par C_____ en raison des versements de redevances litigieuses à la holding mère respectivement de CHF 73'228.-, CHF 71'983.-, CHF 413'694.-, CHF 840'254.-, CHF 401'433.-, CHF 278'927.-, CHF 365'681.-.

Selon l'AFC-GE ces prestations sont manifestement disproportionnées, soulignant l'asymétrie de l'information en matière de prix de transfert qui impose au contribuable de transmettre toutes les informations permettant aux autorités fiscales de vérifier la conformité aux dispositions légales. Le refus de l'intimée de transmettre ces documents demandés ne sauraient, selon elle, entraîner un renversement du fardeau de la preuve.

Elle reproche en particulier à l'intimée de ne pas avoir soumis une analyse de comparabilité conforme aux normes de l'OCDE, de ne pas avoir transmis de justificatifs à l'appui de son tableau de comparable succinct figurant dans la réponse, ni d'explication sur le choix des parties testées et la comparabilité des transactions contrôlées, les objets des prestations comparées décrits brièvement ne paraissant pas comparables avec la relation entre l'intimée et sa holding.

L'intimée invoque que ces redevances proportionnées de 2.5 % du chiffre d'affaires ont été versées en échange de la mise à disposition par la holding mère, du résultat des travaux de recherche et développement ainsi que du dépôt des brevets, considérant les risques et fonctions qu'assumeraient C_____. Elle a produit à l'appui de ses allégués différentes pièces, notamment les déclarations fiscales néerlandaises et avis de taxation avec traduction libre et partielle de celles-ci, les différentes conventions conclues au sein du groupe, une fiche expliquant l'analyse fonctionnelle du groupe, rédigée par l'intimée, des factures liées aux frais de développement de C_____ à la holding mère, selon un accord du 7 mai 2005 et une convention de décembre 2001.

b. En l'occurrence, à la lecture du dossier et en particulier des pièces versées par l'intimée, il n'est pas possible d'estimer si les redevances versées sont manifestement disproportionnées aux prestations que fournirait la holding mère, A_____ n'ayant versé aucune pièce ni explication quant au travail de comparabilité effectué, notamment quant au choix des parties testées et la comparabilité des transactions contrôlées ; A_____ n'a pas non plus transmis une description détaillée des éléments de propriété intellectuelle concernés par les redevances, documents pourtant demandés par l'AFC-GE. Il est ainsi impossible pour l'AFC-GE de déterminer si les redevances versées par l'intimée sont justifiées par l'usage commercial et non par des intérêts économiques entre les sociétés du groupe.

Il appartenait dès lors à A_____ d'établir que ces charges étaient justifiées par l'usage commercial. L'AFC-GE a sollicité dans ce but différentes pièces que l'intimée n'a pas produites, nonobstant son obligation de collaborer.

À cet égard, les pièces versées au dossier, en particulier les déclarations fiscales néerlandaises et ses traductions libres partielles ne permettent pas, à elles seules, de déterminer l'imposition globale de la holding mère. En particulier, l'intimée n'a pas transmis de documents relatifs à la structure complète de cette dernière ni les états financiers de celle-ci, malgré la demande de l'AFC-GE. L'argument selon lequel les redevances versées n'entraîneraient pas une économie fiscale du groupe ne saurait dès lors être retenu puisqu'invérifiable.

c. L'AFC-GE invoque que la réalité économique diverge des dispositions contractuelles du groupe, A_____ dirigeant directement l'activité de recherche et développement.

L'intimée n'a pas transmis de documents relatifs à l'activité de recherche et développement de la holding mère ni les comptes de cette dernière société, ni ceux de D_____ .

La holding mère a pour but la gestion de participations et le financement du groupe. L'activité de recherche et de développement est dirigée directement par A_____ qui emploie plus de soixante employés dont le responsable en recherche et développement du groupe, si bien que l'intimée est en mesure de donner des instructions à D_____ pour qu'elle puisse déployer son activité. La recherche et développement est un élément crucial pour l'industrie du groupe, ne correspondant pas à une simple activité passive de la propriété intellectuelle tel que soulevé par l'intimée. Selon l'art. 2 al. 2 de la convention de prestations de services, A_____ informait la holding mère du déroulement des opérations de D_____. L'intimée reconnaît être l'entité principale du groupe. Enfin, les brevets sont enregistrés à son nom.

Il découle de ces éléments que A_____ est la détentrice économique des résultats de D_____, si bien que les redevances versées à C_____, en ce qu'elles dépassent les coûts supportés par D_____, ne sont pas justifiées commercialement mais s'expliquent uniquement par leur appartenance au même groupe. Dans une relation entre tiers, A_____ aurait conclu les transactions en question directement avec D_____, sans payer de redevance à une société tierce.

L'argumentation de l'intimée contestant un dualisme des méthodes tombe à faux, la jurisprudence de la chambre de céans considérant que l'approche économique prévaut, les conventions conclues au sein du groupe ne constituant qu'une indication.

Vu ce qui précède, c'est à bon droit que l'AFC-GE a effectué le rappel d'impôt litigieux correspondant au montant des redevances dépassant les coûts supportés par D_____ pour effectuer les activités de recherche et développement.

9) L'intimée conteste le principe de l'amende infligée par l'AFC-GE.

a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). À teneur de l'art. 175 al. 2 LIFD et des art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 2 LPFisc, l'amende est en règle générale équivalente au montant soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave.

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2012 consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 175 LIFD, p. 1986 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 586 ss n. 15 ss).

b. Sur le plan subjectif, il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Tel est le cas lorsque le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622, p. 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18). Agit par négligence, au sens de l'art. 12 CP, quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Le fait que le contribuable ait obtenu de faux renseignements de la part d'une fiduciaire mandatée par lui ne joue pas de rôle dans la détermination de la négligence (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD, p. 1993 n. 38). 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/907/2016 du 25 octobre 2016). 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/1417/2017 précité ; ATA/907/2016 précité).

c. Lorsqu'une soustraction fiscale est commise par une personne morale, celle-ci est elle-même punissable d'une amende en matière d'IFD et d'ICC (art. 181 al. 1 LIFD et 74 al. 1 LPFisc) et le comportement de ses organes lui est imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATA/1417/2017 précité ; ATF 135 II 86 consid. 4.2).

d. En l'espèce, l'intimée a transmis à l'AFC-GE des déclarations fiscales incorrectes : elle a contrevenu à ses obligations en ne comptabilisant pas une partie de son bénéfice, engendrant ainsi une irrégularité dans sa comptabilité, si bien qu'une soustraction a été commise. Si ses organes avaient usé des précautions commandées par les circonstances, ils auraient comptabilisé et déclaré le montant des redevances dépassant les coûts supportés par D_____. MM. E_____ et F_____ ne pouvaient ignorer le versement contestable desdites redevances en leur qualité d'administrateur de C_____ et employé respectivement administrateur de l'intimée, étant précisé que M. F_____ a co-signé les conventions précitées des 5 juillet 2006 et 19 février 2008. Le comportement de cette dernière a engendré un dommage pour la collectivité équivalant au montant des reprises, de sorte que la condition de la soustraction d'impôt est remplie.

- 10) a. S'agissant de la quotité de l'amende, qui n'est pas traitée par l'intimée dans ses écritures de deuxième instance, en règle générale, la quotité de l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID et art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/955/2014 du 2 décembre 2014 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a). Ces autorités doivent, dans le

respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/765/2015 précité ; ATA/955/2014 précité ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013).

b. En l'espèce, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende aux trois quarts de l'impôt soustrait, l'intimée, par ses organes, ayant intentionnellement par un mécanisme internationale opaque, dissimulé une partie de son bénéfice.

11) Le recours sera par conséquent admis.

Le jugement du TAPI du 23 septembre 2016 sera annulé. Les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 6 novembre 2014 seront rétablis.

12) Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de A_____, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 octobre 2016 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 septembre 2016 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 septembre 2016 ;

rétablit les deux décisions sur réclamation ICC et IFD de l'administration fiscale cantonale du 27 mai 2015 et les quatorze bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 6 novembre 2014 ;

met à la charge de A_____ 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Mes Fouad Sayegh et Emily Meller, avocats de A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, MM. Thélin, 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 :