

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3224/2013-ICCIFD

ATA/291/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 avril 2016

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A _____ SA

représentée 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/100/2015)**

EN FAIT

1. A_____ SA est une société anonyme sise à B_____, et inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) du canton de Genève depuis le 8 mai 2001.

Elle a pour but social : « conception, développement, fabrication et commercialisation, principalement à l'étranger, d'équipements informatiques, de logiciels et de systèmes de transmission intégrés pour l'industrie internationale de la télévision numérique ; fourniture de services commerciaux, techniques, administratifs et financiers à des sociétés affiliées, en tant que centre de coordination technologique, marketing et financier au sein du groupe de sociétés auquel elle appartient ».

2. A_____ Holdings SA (ci-après : A_____ Holdings) est une société anonyme elle aussi sise à B_____. Elle détient quatre sociétés-filles, à savoir A_____ et C_____ SA (ci-après : C_____ ; sise à B_____, mais entretemps liquidée et radiée du RC) en Suisse, A_____ Ltd (ci-après : A_____ Ltd) et C_____ Inc. à l'étranger.

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

3. Monsieur D_____ est « chief financial officer », soit directeur financier, de A_____ Holdings, et a été administrateur-président, puis liquidateur, de C_____.

4. Le 24 juin 2009, A_____ a envoyé sa déclaration fiscale 2008, signée par M. D_____ – ce dernier ayant également signé les déclarations des autres sociétés genevoises du groupe, soit C_____ et A_____ holdings.

Le bénéfice net total de A_____ s'élevait à CHF 12'888'019.- (imposable en totalité en Suisse et à raison de CHF 2'577'629.- 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 22'184'527.-.

5. Le 6 août 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait parvenir à A_____ sa taxation 2008. Les chiffres ci-dessus étaient retenus, à l'exception du bénéfice net imposable dans le canton, qui augmentait très légèrement et passait à CHF 2'578'102.-.

L'ICC s'élevait à CHF 662'848.-, et l'IFD à CHF 1'095'480.-.

6. 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 A_____ 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.

7. Le 26 avril 2012, l'AFC-GE a écrit à A_____, en l'informant de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction à son encontre pour les années 2008 et 2009.

Les charges de fonctionnement de A_____ Holdings comptabilisées par A_____ n'étaient pas admises fiscalement.

En cas de déclaration inexacte, les sommes suivantes seraient reprises : CHF 1'028'922.- pour 2006, CHF 1'008'717.- pour 2007, CHF 1'434'975.- pour 2008, et CHF 1'225'697.- pour 2009. Il n'y aurait aucune influence fiscale pour 2006 et 2007, les reprises ne faisant que diminuer les pertes reportées.

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

8. Par courrier du 9 novembre 2012, A_____ s'est déterminée. En l'absence de violation d'une disposition impérative du droit comptable ou d'une obligation de procédure, il était impossible de conclure à une soustraction fiscale ; en outre, l'existence d'une prestation appréciable en argent ne permettait pas de conclure de façon générale à une soustraction fiscale, et aucune norme légale ne codifiait les prix de transferts entre sociétés d'un même groupe.

9. Le 15 mars 2013, l'AFC-GE a envoyé à A_____ des bordereaux de rappel d'impôt pour l'année 2008 d'un montant de CHF 175'152.75 pour l'ICC et CHF 295'171.- pour l'IFD fondés sur les reprises annoncées le 26 avril 2012, ainsi que des bordereaux d'amende correspondant chacun à la moitié du montant du rappel.

Les déclarations fiscales et les comptes déposés à l'administration étaient inexacts, dans la mesure où A_____ avait comptabilisé les charges de fonctionnement de 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, la quotité de l'amende avait été fixée à la moitié du montant de l'impôt soustrait.

10. Le 17 avril 2013, A_____ 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 A_____ 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 en moyenne de 10 % des frais refacturés.

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, soit de l'ordre de 10 %, 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, et même si tel devait être le cas, la quotité ne devait pas en dépasser la quotité minimale, c'est-à-dire un tiers des montants rappelés, car la négligence revêtait en l'espèce la forme de l'ignorance.

11. 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, A_____ 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. D_____, en tant que directeur financier du groupe et signataire des comptes, de la déclaration fiscale 2008 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 à ½ fois le montant de l'impôt soustrait, apparaissait modérée et justifiée ; il avait été retenu la négligence ainsi qu'une bonne collaboration, mais aussi le caractère répétitif des manquements, qui s'étaient reproduits sur trois ans entre 2006 et 2008, et l'importance du montant soustrait.

12. Le 4 octobre 2013, A_____ 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 2008, subsidiairement à leur annulation en application du principe (sic) *ex aequo et bono*, plus subsidiairement encore à la réduction de l'amende, au calcul de celle-ci exclusivement sur le montant correspondant à la distribution dissimulée de CHF 1'434'975.-, cumulativement ou alternativement avec la réduction de l'amende au minimum légal d'un tiers du montant de l'impôt soustrait, le tout « avec suite de dépens ».

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

13. 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 A_____ 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. A_____ avait accordé à A_____ Holdings une prestation appréciable en argent d'un montant de CHF 1'434'975.-, sous forme de charges non justifiées commercialement.

En revanche, sur le plan subjectif, elle n'avait pas fauté en comptabilisant les factures que A_____ Holdings lui avait adressées ; son réviseur avait d'ailleurs

agréé cette comptabilité. Elle ne pouvait pas non plus savoir que 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. D_____ 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 que 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.

14. 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, A_____ 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 A_____ 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. D_____ 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. D_____ disposait bien de la qualité d'organe de fait de A_____. Il avait du reste signé les déclarations fiscales 2008 tant de A_____ que C_____ et de A_____ Holdings. En sa qualité de directeur financier (Chief financial officer) du groupe, M. D_____, doté d'une parfaite connaissance de la comptabilité des sociétés qui composaient ce dernier, savait, devait savoir ou ne pouvait ignorer la facturation à A_____ de charges propres à A_____ Holdings. Il avait donc à tout le moins fait preuve de négligence en admettant une telle comptabilisation.

15. Le 11 mars 2015, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
16. 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 A_____ était en droit de se laisser facturer des services par sa société-mère, soit A_____ Holdings alors qu'ils n'étaient pas justifiés, contrairement 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 qu'A_____ 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.

17. Le 29 mai 2015, A_____ 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 A_____ 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 C_____ ne se trouvaient dans ce cas.

18. 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.
19. Le 10 juillet 2015, A_____ 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.

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

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. Le litige fiscal concernant une période antérieure au 1^{er} 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 la période fiscale 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 de l'année 2008.

3. 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, respectivement applicable par les renvois 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).

4. 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.

5. 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^{ème} 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).

6. 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.

7. 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).

8. 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 A_____ pour l'année 2008.

L'AFC-GE a par la suite découvert qu'une partie de ces prestations ne concernaient en fait pas A_____, mais uniquement l'administration de 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 A_____ 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.

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

10. Ce raisonnement ne peut être suivi.

Comme le relève la recourante, M. D_____, qui était directeur financier du groupe et a signé la déclaration fiscale tant de A_____ que de A_____ Holdings, était – point qui n'est pas en soi-même contesté par A_____ – organe de fait de ces deux sociétés (et par ailleurs organe de droit de C_____ en sa qualité d'administrateur-président de celle-ci), 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 A_____, 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. D_____ ne pouvait ainsi ignorer quels frais de A_____ Holdings étaient refacturés à A_____. Dans ces conditions, c'est bien au minimum par négligence que la déclaration fiscale 2008 de A_____ fait état de charges trop élevées, et était donc non conforme à la réalité.

11. 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 à la moitié du montant d'impôt soustrait, soit une quotité voisine du montant minimum qui est, comme déjà précisé, d'un tiers de l'impôt soustrait. Elle a également tenu compte d'autres facteurs : à décharge, la bonne collaboration de la société contribuable, et à charge l'aspect répétitif (sur plusieurs années) de la soustraction et le montant important d'impôt soustrait.

Ces différents éléments ne consacrent aucun abus du pouvoir d'appréciation. Non seulement la négligence en cause doit plutôt être, au vu de ce qui précède, qualifiée de consciente, mais il n'existe aucun principe voulant qu'une négligence inconsciente ait nécessairement pour conséquence une réduction de l'amende à son minimum ; bien plutôt, c'est l'ensemble des aspects du cas qui doit être pris en compte. En l'occurrence, la répétition de la soustraction sur plusieurs années et l'importance des montants en jeu sont des éléments aggravants qui ne permettent pas de ramener la quotité de l'amende au minimum légal. Le montant de cette dernière ne saurait dès lors être qualifié de disproportionné.

12. Il découle de ce qui précède que le recours, bien fondé, sera admis, le jugement du TAPI annulé et les bordereaux d'amende rétablis.
13. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de A_____, 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 de leur propre service juridique.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

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 de A_____ SA un émolument de CHF 1'500.- ;

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 de A_____ SA, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :