

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1251/2010-ICCIFD

ATA/337/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 mai 2013

2^{ème} section

dans la cause

X_____ S.A.
représentée par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE
et
ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

X_____ S.A.
représentée par Me Antoine Berthoud, avocat
et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 février 2012 (JTAPI/219/2012)**

EN FAIT

- 1) X_____ S.A. (ci-après : la contribuable) est une société anonyme constituée en 2001, ayant son siège_____, impasse A_____ au Grand-Saconnex, soit à Genève. Elle a pour but social « la commercialisation, l'importation, l'exportation, la représentation et la distribution de produits manufacturés et matières premières, les marchandises et équipements, les opérations financières, les conseils et prise de participations, l'exploitation de brevets et dépôt de marques ».

Dès la date de sa constitution à 2008, la contribuable a eu pour administrateurs Monsieur Z_____, Madame M_____ Z_____, épouse du précédent, et Monsieur Y_____.

M. Z_____ était également son actionnaire unique.

- 2) U_____ S.A. est une société anonyme qui, entre 2000 et 2006, avait le même siège et la même adresse que la contribuable. Pendant cette période, son conseil d'administration était formé de Monsieur M_____, père de l'épouse de M. Z_____, ainsi que de Messieurs D_____ et E_____.
- 3) Jusqu'en 2002, U_____ S.A. était titulaire des droits de distribution des produits de la ligne F_____, selon contrat du 5 juillet 2000 (ci-après : le contrat de distribution) avec F_____, société allemande (ci-après : F_____). Le contrat avait été conclu pour une durée de huit ans et prenait fin le 30 septembre 2008.
- 4) Par convention du 18 mars 2002, U_____ S.A. a cédé à la contribuable les droits de distribution précités. La cession était accordée à titre gratuit. La cédante restait caution solidaire de la contribuable (la cessionnaire) pour un montant de CHF 4'616'000.-, inscrit au passif du bilan de cette dernière.
- 5) Dès 2003, F_____ a été intégrée au groupe américain O_____.
- 6) Le 23 janvier 2004, la direction des affaires fiscales et juridiques de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a accordé à la contribuable le statut de société auxiliaire exerçant ses activités à l'étranger dans une mesure prépondérante. Les produits de son activité commerciale, et la fourniture de prestations de service provenant de l'étranger notamment, bénéficiaient dès lors d'un taux d'imposition privilégié de 20 %.
- 7) En 2005, M. Z_____ était également administrateur et actionnaire unique de H_____ S.A. (ci-après : H_____), société sise à Genève.

8) Le 14 mars 2005, Monsieur K_____, représentant le groupe O_____, a donné l'accord de ce dernier sur le principe d'une reprise par H_____ du contrat de distribution exclusive du 5 juillet 2000 cédé à la contribuable.

9) Courant 2005, MM. Z_____ et Y_____ ont mené des discussions avec M. K_____ représentant le groupe O_____. Celui-ci était intéressé à reprendre de manière anticipée le contrôle de la distribution des produits F_____.

Selon des courriels de M. K_____ à M. Z_____ des 24 août et 2 septembre 2005, aucun accord n'avait été trouvé à cette dernière date à propos d'une résiliation anticipée du contrat de distribution exclusive moyennant indemnisation.

10) Le 26 septembre 2005, M. K_____ a adressé un courriel à M. Y_____, que celui-ci a transmis à M. Z_____, dont la teneur était la suivante :

« Pour faire suite à notre dernier entretien et à ma visite aux USA, je vous confirme qu'en première analyse un scénario tel que celui que nous avons envisagé est possible pour autant que la société qui serait cédée à notre filiale suisse ne soit pas liquidée mais fusionnée. Pour cela, nous aimerions que X_____ S.A. forme une nouvelle entité juridique à laquelle elle apporterait le contrat de distribution la liant à [F_____], les éventuels accords commerciaux entre X_____ S.A. et les grandes surfaces russes et ukrainiennes après la notification de leur transfert au bénéficiaire ainsi que tout autre accord à préciser dont O_____ souhaiterait assumer la succession.

Notre société dénonçant formellement le contrat de distribution avant la fin de ce mois et ne souhaitant pas importer dans l'avenir à travers les clients directs de X_____ S.A., il devrait être possible d'éviter le problème fiscal de la valeur du fonds de commerce et par conséquent de prétendre que la valeur de rachat par O_____ correspondant au simple intérêt pour O_____ de pouvoir agir rapidement sur le marché russe.

Comme déjà indiqué à [Z_____] nous reprendrions les stocks de produits finis de qualité marchande existante en Belgique à la date du rachat et envisagerions de recruter certaines personnes spécifiquement assignées à l'exécution du contrat.

Ce montage est-il possible et pourriez-vous être prêts pour une cession au 31-12-2005 ? Il est clair que la valeur du business repose pour nous sur l'hypothèse de pouvoir l'exploiter pendant trois années et par conséquent de clôturer notre accord avant la fin de cette année.

Meilleures salutations

(signature)

P.S. : Pourriez-vous informer Z_____ qu'il recevra une dénonciation formelle (mais confidentielle) du contrat avant la fin du mois ce qui correspond à la fin de notre année fiscale et est nécessaire pour envisager une transaction telle que décrite ci-dessus ».

- 11) F_____ a formellement informé la contribuable, par pli recommandé du 26 septembre 2005, de sa volonté de ne pas renouveler le contrat de distribution à son échéance.
- 12) Le 27 septembre 2005, la contribuable a cédé à H_____ les droits découlant du contrat de distribution. La convention signée à cette occasion était intitulée « convention de transfert ». Par celle-ci, la contribuable, H_____ et F_____ « acceptaient » que le contrat de distribution soit transféré à H_____ et qu'il reste applicable dans tous ses droits et obligations, à partir du 1^{er} octobre 2005, H_____ déclarant assumer toutes les obligations envers F_____ qui incombait à la contribuable en vertu du contrat du 18 mars 2002.
- 13) Le 13 décembre 2005, la raison sociale de H_____ a été modifiée : de H_____ S.A. elle est devenue H_____ Trade S.A.
- 14) Le 3 février 2006, M. Z_____ a cédé le capital-actions de H_____ à F_____ pour un prix de CHF 2'600'000.-, montant dont le 80 % lui serait payé à la signature du contrat et le solde consigné sur un compte durant douze mois.
- 15) Le 3 mars 2006, ainsi que cela ressort de l'annexe aux comptes 2006 de cette société, H_____ a cédé à F_____ les droits découlant du contrat de distribution.
- 16) Dans sa déclaration fiscale 2005, remplie et signée le 17 octobre 2006, la contribuable a déclaré un bénéfice imposable net de CHF 254'981.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de CHF 1'268'056.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

Elle a annexé à sa déclaration ses états financiers au 31 décembre 2005.

Dans le compte de pertes et profits, un montant de CHF 2'400'000.- était enregistré comme produit extraordinaire.

A l'actif du bilan de la contribuable, H_____ était inscrite comme étant sa débitrice pour un montant de CHF 2'582'400.-, alors qu'au 31 décembre 2004 elle ne devait lui aucun montant.

- 17) Par courrier du 6 juin 2007, l'AFC-GE a informé la contribuable qu'elle procéderait, tant pour l'IFD que pour l'ICC, à un contrôle sur place portant sur divers documents comptables relatifs à l'exercice 2005.

Elle désirait en particulier avoir accès aux justificatifs du produit exceptionnel de CHF 2'400'000.- comptabilisé dans les livres de celle-ci.

18) Le 28 août 2007, suite à ce contrôle, l'AFC-GE a demandé à la contribuable de lui transmettre divers renseignements sur les points suivants :

- le détail et les bases de calcul du prix auquel elle avait cédé les droits de distribution des produits F_____ à H_____ pour CHF 2'400'000.- ;
- la raison pour laquelle U_____ S.A. lui avait précédemment cédé gratuitement les droits de distribution des produits F_____ en 2002 ;
- tous les justificatifs de la vente.

19) La contribuable a répondu le 5 novembre 2007.

a. Elle a transmis une copie de la convention du 18 mars 2002 par laquelle U_____ S.A. lui avait cédé tous ses droits découlant du contrat de distribution.

Elle n'avait pas acquis gratuitement lesdits droits. A teneur de la convention de cession précitée, elle s'était portée caution solidaire pour toutes les dettes de U_____ S.A. envers F_____. Au 31 décembre 2001, U_____ S.A. avait des factures fournisseurs ouvertes pour un montant de CHF 4'616'000.- envers F_____. La caution solidaire impliquait donc un risque portant sur un montant élevé. Ce risque était réel puisque U_____ S.A. avait mis un terme à ses activités en Russie, en Ukraine et en Biélorussie et ne disposait plus de structure lui permettant de réaliser le chiffre d'affaires qu'elle s'était engagée à réaliser. U_____ S.A., rencontrait en outre des problèmes de cash-flow. F_____ n'était plus satisfaite des prestations de celle-ci mais ne voulait pas dénoncer le contrat de distribution étant donné l'ancienneté des relations qui dataient de 1970. Elle avait ainsi suggéré à M. Z_____ de reprendre le contrat de distribution. U_____ S.A. avait alors été « forcée de transmettre » ledit contrat à la contribuable, mais elle avait obtenu en contrepartie la caution solidaire de celle-ci pour garantir une partie de ses dettes.

b. La contribuable a joint également la convention de transfert du contrat de distribution du 27 septembre 2005.

Celui-ci venait à échéance le 30 septembre 2008. Le prix avait été calculé à partir de la base du chiffre d'affaires annuel moyen des trois années pendant lesquelles le contrat de distribution était encore en vigueur, arrêté à CHF 8'000'000.- en fonction des exercices précédents. La marge convenue contractuellement sur ce chiffre d'affaires était de 20 %, soit CHF 1'600'000.- par an, soit CHF 4'800'000.- pour la période résiduelle de trois ans. Il était d'usage, lors de la vente de droits de distribution, de ne prendre que les 50 % de la marge

contractuelle pour laisser à la cessionnaire une marge nécessaire à la couverture de ses frais. Sans cela, celle-ci réaliserait des pertes durant la période de trois ans.

c. Concernant le taux d'imposition à appliquer au produit de la vente des droits de distribution exclusive, il convenait d'appliquer le taux privilégié de 20 % qui découlait du régime spécial de société auxiliaire accordé le 23 janvier 2004. Le contrat transféré portait sur des activités à l'étranger et la valorisation des droits de distribution avait été calculée sur la cession de la marge commerciale future.

- 20) Le 26 novembre 2007, l'AFC-GE a communiqué à la contribuable ses bordereaux d'impôt ICC et IFD 2005. Le premier se montait à CHF 306'308.- calculé sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 1'278'426.- et d'un capital imposable de CHF 1'880'019.-. Le second était fixé à CHF 108'664.- sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 1'278'400.-.
- 21) Le 20 décembre 2007, la contribuable a formé une réclamation à l'encontre des deux bordereaux précités, concluant à leur annulation. A titre principal, elle contestait l'imposition à 100 % du produit exceptionnel de CHF 2'400'000.-. Il s'agissait d'un produit lié à une activité à l'étranger qui devait faire l'objet d'une imposition au taux de 20 % pour les raisons indiquées.

Par le contrat de distribution exclusive repris de U_____ S.A., elle avait disposé d'une exclusivité pour la distribution de produits en Russie, en Biélorussie et en Ukraine, étendue à d'autres pays d'Europe de l'Est et d'Asie. Tous les produits vendus par le groupe F_____ étaient fabriqués en Allemagne et en Chine. Il était dès lors manifeste que toutes les recettes qu'elle avait réalisées dans le cadre de l'exécution du contrat de distribution provenaient d'opérations « effectuées de l'étranger vers l'étranger », qui bénéficiaient d'une imposition privilégiée.

Lorsqu'elle avait cédé ses droits découlant du contrat de distribution exclusive à H_____, elle avait obtenu une indemnité calculée sur la base du bénéfice qu'elle aurait pu réaliser pendant la durée résiduelle de ce contrat. Au regard du statut fiscal qui lui avait été accordé le 23 janvier 2004, il s'agissait d'un produit de l'exploitation de droits immatériels à l'étranger.

Si par impossible la qualification retenue par l'AFC-GE de gains extraordinaires devait être confirmée, il y aurait lieu de recalculer le montant de la provision pour impôt.

- 22) Le 24 avril 2008, le mandataire de la contribuable a complété spontanément sa réclamation à la suite d'un entretien qu'il avait eu avec une collaboratrice du service des personnes morales de l'AFC-GE. Il persistait dans les termes de sa réclamation.

H_____ avait « recédé » en Allemagne « au groupe O_____ » qui la détenait, les droits qu'elle avait acquis par la reprise du contrat de distribution. Il en résultait que F_____ avait repris la maîtrise de la distribution de ses produits dans l'ensemble des pays visés par le contrat de distribution.

H_____ était devenue inactive et n'avait de ce fait pas sollicité de statut de société auxiliaire auprès de l'AFC-GE. Si une compensation financière lui avait été versée par le groupe O_____ pour « recéder ou abandonner ses droits » découlant du contrat de distribution, ce montant avait été versé de l'étranger et il était de source étrangère.

Le prix d'acquisition payé par H_____ à la contribuable n'avait permis aucune déduction sur des gains réalisés en Suisse. Par conséquent, ce prix ne diminuait pas le bénéfice taxable selon le régime ordinaire. Le produit tiré de la cession du contrat de distribution devait être qualifié comme provenant de source étrangère. Il représentait en effet le produit de l'exploitation d'un droit immatériel à l'étranger et le montant payé à la contribuable avait *in fine* été versé à l'étranger.

- 23) Le 2 mars 2009, le contrôleur fiscal de l'AFC-GE a convoqué la contribuable le 2 avril 2009 pour un entretien au sujet de la vente des droits de distribution des produits F_____. Aucune note relative au contenu de cet entretien n'a été établie.
- 24) Par courriel du 1^{er} mai 2009, le mandataire de la contribuable a requis de l'AFC-GE un délai supplémentaire pour fournir des explications au sujet des opérations successives conclues avec le groupe O_____, conformément à ce dont les parties étaient convenues lors de l'entretien précité. Ce délai lui a été accordé.
- 25) Le 23 juin 2009, constatant qu'il n'avait pas reçu les observations demandées, le contrôleur fiscal a accordé un dernier délai au 30 juin 2009 à la contribuable à défaut de quoi, l'AFC-GE entamerait les procédures de notification, conformément aux reprises annoncées qui concernaient la société et l'actionnaire.
- 26) Le 26 juin 2009, le mandataire de la contribuable a écrit à l'AFC-GE. Lors de l'entretien du 2 avril 2009, elle l'avait informée de sa volonté d'effectuer une *reformatio in pejus* de la taxation 2005 en ajoutant au bénéfice imposable un montant de CHF 2'600'000.-. L'AFC-GE serait parvenue à cette conclusion après avoir analysé les transactions conclues avec le groupe O_____. Le droit d'être entendu de la contribuable devait être respecté. Si la taxation de celle-ci était retardée, ce n'était pas le fait de procédés dilatoires de sa part mais d'un retard de l'autorité fiscale.
- 27) Le 31 juillet 2009, la contribuable a transmis ses observations à l'AFC-GE. Elle contestait « vigoureusement » l'analyse de l'autorité fiscale selon laquelle,

indépendamment du montant de CHF 2'400'000.- lié à la reprise du contrat de distribution exclusive, un montant de CHF 2'600'000.- devait également être repris dans son bénéfice imposable, constituant la différence entre le montant précité et celui de CHF 5'000'000.- versé globalement par le groupe O_____. Les deux opérations, soit la cession par la contribuable à H_____ du contrat de distribution exclusive pour CHF 2'400'000.- et la cession par M. Z_____ des actions de H_____ pour un montant global de CHF 2'600'000.-, étaient des opérations indépendantes l'une de l'autre.

Au moment où la cession du contrat de distribution était intervenue, il n'était absolument pas acquis que le groupe O_____ allait effectivement acquérir les actions de H_____. Ledit groupe aurait pu jouer sur un « pourrissement » de la situation en laissant le contrat aller à son terme, sans le renouveler, ce qui aurait conduit à la perte de toute valeur supplémentaire. Cela démontrait l'absence de lien entre les deux opérations.

En outre, en se portant acquéreur de la société, le groupe O_____ se trouvait délié de toute obligation vis-à-vis des partenaires contractuels, de la contribuable et de M. Z_____ pour la distribution des produits en Russie et en Ukraine. Le groupe O_____ aurait pu choisir de nouveaux partenaires contractuels sans se sentir lié par les accords conclus. M. Z_____, en tant que vendeur des titres et personne physique directement en relation avec les revendeurs en Russie et en Ukraine, avait assumé en réalité la totalité du risque, et non pas la contribuable. Dès lors, seule la valeur des droits que celle-ci avait cédés à H_____ devait être taxée dans son giron.

Elle transmettait à l'appui de ses explications une note établie par M. Y_____. Ce dernier confirmait la chronologie des faits précités. En particulier, ne connaissant pas les engagements de la contribuable, le groupe O_____ hésitait à reprendre cette société. La contribuable avait donc décidé de transférer le contrat à H_____ en accord avec le groupe O_____. Les parties s'étaient entendues pour arrêter le prix du transfert de contrat à CHF 2'400'000.-, montant proche du prix offert par O_____ qui avait estimé celui-ci à US\$ 3'000'000.-. Le 26 août 2005, les négociations avaient été rompues. Nonobstant cela, l'assemblée générale de la contribuable avait décidé de la cession du contrat à H_____ pour « faciliter le deal » et répondre à la demande d'O_____. Les négociations avec le groupe O_____ avaient repris avec l'arrivée de Monsieur J_____, le nouvel interlocuteur désigné par le groupe. Par la suite, les pourparlers avaient débouché sur la vente de H_____ à F_____ pour 2'600'000.-.

- 28) Le 16 novembre 2009, l'AFC-GE a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2005. Le prix de vente des droits de distribution avait été intentionnellement fixé « à un prix de faveur » en accordant de ce fait une prestation appréciable en argent

à l'actionnaire d'un montant de CHF 2'600'000.-. La contribuable avait volontairement réduit son assiette fiscale. L'amende pour tentative de soustraction d'impôt serait infligée une fois que la procédure de taxation pendante serait terminée et entrée en force. La contribuable disposait d'un délai au 18 décembre 2009 pour se déterminer.

- 29) Le 23 novembre 2009, la contribuable a contesté l'existence d'une prestation appréciable en argent à son actionnaire d'un montant de CHF 2'600'000.-. Aucune soustraction intentionnelle ne pouvait lui être reprochée dès lors que la cession des droits de distribution était intervenue à un moment où les négociations avec le groupe O_____ étaient au point mort. Le contrat précité et le contrat de cession des titres de la société avaient été conclus au cours de deux phases distinctes. Si par impossible l'AFC-GE devait persister à effectuer une reprise sur le bénéfice imposable de la contribuable, dite reprise devait se voir appliquer le barème d'imposition conforme au statut dont elle bénéficiait, soit 20 %.
- 30) Le 4 mars 2010, la contribuable a écrit au directeur de l'AFC-GE, pour solliciter son intervention afin de trouver une solution globale à son dossier.
- 31) Le 9 mars 2010, par deux décisions distinctes, mais de même teneur, l'une concernant l'ICC et l'autre l'IFD 2005, l'AFC-GE a rejeté les réclamations et a modifié la taxation en défaveur de la contribuable. Elle avait accordé à son actionnaire une prestation appréciable en argent de CHF 2'523'370.- par la vente des droits de distribution à un prix de faveur.

Tout d'abord la contribuable avait vendu à H_____ les droits de distribution des produits F_____ pour un prix de CHF 2'400'000.- le 27 septembre 2005, et ensuite, le 3 février 2006, M. Z_____ avait vendu sa participation dans H_____ à F_____.

Le contrat de vente du capital-actions de H_____ se référait au bilan et au compte de résultat au 31 décembre 2005 de la société cédée. Le prix de vente des actions avait été fixé à CHF 2'600'000.- alors que la valeur comptable des fonds propres de celle-ci se montait à CHF 76'630.-. Cela révélait la présence d'une réserve latente de CHF 2'523'370.-. A la lecture des postes du bilan de H_____ et en l'absence d'activités autres que celles pouvant être générées par les droits de distribution des produits F_____, cette réserve latente était à mettre en relation avec la cession du contrat de distribution. Elle aurait dû être prise en considération dans la fixation du prix de ladite cession. Selon les critères de prix du marché, le contrat de distribution aurait dû être vendu entre CHF 4'900'000.- et 5'000'000.- et cela correspondait au montant de CHF 5'000'000.- que F_____ avait payé. Sur le plan fiscal, le prix à prendre en considération s'établissait à CHF 4'923'370.- compte tenu des fonds propres de H_____ (CHF 76'630.-). La prestation

appréciable en argent en faveur de l'actionnaire s'élevait à CHF 2'523'370.- qu'il y avait lieu de réintégrer dans le bénéfice de la contribuable.

Le produit total de la vente des droits de distribution des produits F_____ devait être imposé auprès de la contribuable conformément au régime du droit commun. Même si la contribuable bénéficiait du statut fiscal de société auxiliaire pour l'ICC, ce n'était pas le cas de H_____. Celle-ci était une société suisse, si bien que l'opération ne pouvait être considérée comme ayant été menée par la contribuable avec une contrepartie étrangère.

32) Avec ces décisions, l'AFC-GE a communiqué à la contribuable deux bordereaux d'impôt arrêtant la taxation rectifiée, les procès-verbaux de taxation et, pour l'ICC, la répartition du résultat fiscal d'après les sources de produits et charges. Le bénéfice imposable s'élevait à CHF 3'813'737.- pour l'ICC et pour l'IFD. Le supplément d'impôt s'élevait à CHF 801'679.- pour l'ICC et à CHF 216'380.- pour l'IFD.

33) Le 9 mars 2010, le service du contrôle de l'AFC-GE a avisé la contribuable de la clôture de la procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt relative à l'ICC et à l'IFD 2005. La contribuable avait vendu intentionnellement à un prix de faveur les droits de distribution F_____ pour permettre à son actionnaire de réaliser un gain en capital au lieu de lui verser un dividende. Elle lui notifiait un bordereau d'amende de CHF 267'226.- pour l'ICC et de CHF 72'127.- pour l'IFD.

La contribuable était passible d'une amende correspondant aux 2/3 du montant soustrait puisqu'il s'agissait d'une tentative. La quotité de l'amende avait été fixée à la moitié de ce montant.

34) Par acte du 6 avril 2010, la contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les quatre décisions de l'AFC-GE du 9 mars 2010 rejetant ses réclamations en matière d'ICC et d'IFD et prononçant des amendes, en concluant à leur annulation.

L'AFC-GE avait repris à tort le montant de CHF 2'600'000.- au titre de prestation appréciable en argent à son actionnaire. Le prix de la cession du contrat de distribution exclusive à H_____ n'était pas insuffisant, quelles qu'aient été les conditions de la cession ultérieure du capital-actions de cette société à F_____. L'AFC-GE aurait dû tenir compte de la chronologie des faits. Lors de la cession litigieuse, le 27 septembre 2005, les négociations engagées avec le groupe O_____ étaient complètement interrompues. Bien plus, le contrat de distribution exclusive avait été résilié et rien ne laissait prévoir que sa durée pourrait être prolongée (au-delà de ce qui avait été conclu contractuellement). Les négociations

avaient échoué lorsqu'elles s'étaient déroulées avec un premier interlocuteur représentant O_____, en novembre 2005. Elles avaient pu reprendre et avaient abouti à la conclusion d'un contrat le 3 février 2006 pour déboucher sur un accord au sujet « du montant de CHF 2'400'000.- [recte : CHF 2'600'000.-] ». Au demeurant, l'AFC-GE avait admis dans un premier temps les explications données par M. Y_____ et émis un bordereau fiscal sans avoir procédé à une reprise.

Le taux appliqué en matière d'ICC sur le produit de la cession des droits liés au contrat de distribution exclusive était incorrect. En effet, la contribuable disposait du statut de société auxiliaire, et bénéficiait d'un taux réduit en matière d'opérations « étranger-étranger », selon la lettre d'information de la direction générale de l'AFC-GE n° 4 du 12 décembre 1994 relative à l'imposition des sociétés holding et des sociétés auxiliaires (ci-après : la lettre d'information n° 4). Les produits distribués dans le cadre du contrat de distribution entraient dans la catégorie visée des produits soumis à cette taxe réduite. Le prix de la cession de septembre 2007, soit CHF 2'400'000.-, avait été calculé en fonction d'une « anticipation des produits à réaliser sur trois ans » et le taux réduit accordé aux sociétés auxiliaires devait être appliqué pour sa taxation.

- 35) Le 23 décembre 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. L'état de fait du contentieux relatif à cette taxation illustre parfaitement la situation prévalant lorsqu'une personne physique détenait des participations dans plusieurs sociétés constituant un groupe et s'accordant des prestations contractuelles qui ne correspondaient pas aux conditions du marché. Cela avait pour conséquence qu'une des sociétés bénéficiait d'un avantage lié à l'existence d'un actionnaire unique (théorie dite du triangle).

Dans une telle situation, les autorités fiscales fédérales et le Tribunal fédéral considéraient que l'actionnaire était enrichi de l'avantage consenti par l'une de ses sociétés, avantage qui était ensuite apporté de manière dissimulée auprès de l'autre société. La société appauvrie n'avait pas le droit de déduire l'avantage consenti à l'actionnaire puisqu'il n'était pas justifié par l'usage commercial.

En l'espèce, M. Z_____ était actionnaire de la contribuable et de H_____. La première avait cédé à la seconde le 27 septembre 2005 les droits découlant du contrat de distribution pour un montant de CHF 2'400'000.-. Le montant précité n'avait pas été encaissé mais simplement enregistré comme créance à l'encontre H_____. Celle-ci, qui n'avait pas de réelle activité, et ne disposant d'aucuns fonds propres, était manifestement dans l'impossibilité de régler ce montant, mais la situation était sous le contrôle de M. Z_____ en tant qu'actionnaire des deux sociétés. Le 3 février 2006, ce dernier avait vendu le capital-actions de H_____ à O_____ pour un montant de CHF 2'600'000.-, dont il avait encaissé immédiatement le 80 %. La valeur des fonds propres de H_____ se chiffrait au 31 décembre 2005 à CHF 76'630.-. Dès lors, le prix de vente des

actions avait inclus une réserve latente de CHF 2'523'370.-. Comme H_____ n'avait aucune activité autre que celle liée aux droits de distribution des produits F_____, la réserve latente ne pouvait concerner que lesdits droits. Le 3 mars 2006, le contrat de distribution avait été revendu par H_____ à F_____.

L'avantage consenti par la contribuable à son actionnaire par la cession des droits de distribution pour CHF 2'400'000.- à H_____ n'avait été possible que parce que cet actionnaire détenait ces deux sociétés et qu'il les avait conduites à conclure un accord s'écartant des conditions du marché. Fiscalement, il fallait considérer que l'avantage obtenu avait transité par M. Z_____ avec pour conséquence que, sur le plan de l'impôt sur le revenu, ce n'était pas la société enrichie qui voyait son bénéfice imposable augmenter mais celui-ci. Cela impliquait une reprise fiscale non seulement des revenus de l'actionnaire bénéficiaire, mais également du bénéfice de la contribuable - qui s'était appauvrie d'une manière non justifiée par l'usage commercial.

Dans ses premières explications à l'AFC-GE, M. Y_____ avait assez précisément évalué la valeur réelle des droits de distribution. Il était parvenu à un montant de CHF 4'800'000.- par la prise en compte du chiffre d'affaires moyen basé sur les années précédentes de CHF 8'000'000.- et de la marge (20 %). Il s'agissait d'un montant assez proche de celui de CHF 4'923'270.-. Les arguments fournis pour expliquer la raison pour laquelle la valeur des droits de distribution avait été ramenée à CHF 2'400'000.- au moment de la cession à une société du même groupe étaient vagues et insuffisants. Ils n'empêchaient pas de retenir l'existence d'une prestation appréciable en argent à l'actionnaire.

La chronologie des événements ne résistait pas à l'examen des pièces. La contribuable prétendait qu'au moment de la cession des droits de distribution exclusive à H_____, les négociations avec le groupe O_____ étaient au point mort. Cette affirmation était démentie par la convention de transfert du contrat de distribution signée le 27 septembre 2005, qui avait été contresignée par F_____. En outre, selon les propres dires de M. Y_____, ce serait le groupe O_____ qui aurait incité la contribuable à céder le contrat à une autre entité. Or, la contribuable n'avait pas d'intérêt à céder ses droits à une société qui n'avait pas la structure nécessaire pour exploiter ceux-ci.

Il n'y avait pas lieu d'appliquer au produit de la vente du contrat de distribution le taux d'imposition privilégié pour les produits de l'exploitation de droits immatériels réalisés à l'étranger. En vendant les droits de distribution F_____ à H_____, société sise en Suisse, laquelle n'était d'ailleurs pas au bénéfice d'un statut fiscal de société auxiliaire, la contribuable n'avait pas réalisé cette opération avec une contrepartie étrangère. Elle devait donc être taxée selon le régime du droit commun.

Finalement, les bordereaux d'amende devaient être confirmés, les faits précités étant constitutifs d'une tentative de soustraction fiscale.

36) Le 31 mars 2011, la contribuable a répliqué, persistant intégralement dans ses conclusions.

a. En considérant que la valeur réelle du contrat était de CHF 4'800'000.- pour la période résiduelle d'exploitation de trois ans, l'AFC-GE confondait chiffre d'affaires et bénéfice. Il n'était pas possible d'espérer réaliser un chiffre d'affaires sans engager aucun frais, notamment de distribution et de publicité. Il était dès lors pondéré de ne prendre en considération que les 50 % du chiffre d'affaires dans l'évaluation et la valeur résiduelle du contrat de distribution exclusive, soit CHF 2'400'000.-, comme convenu entre les parties à la convention passée le 3 février 2006 entre M. Z_____ et F_____.

L'exploitation des droits découlant du contrat de distribution exclusive nécessitait de recourir à la collaboration de plusieurs dizaines de personnes travaillant à Genève, Moscou et Kiev. Si la cession litigieuse avait été effectuée entre sociétés proches pour un montant surévalué conformément à ce qui pouvait être retenu au moment où celle-ci avait été conclue, le repreneur aurait subi des pertes considérables du fait du cumul entre amortissement comptable du prix d'acquisition sur la durée résiduelle d'exploitation et frais nécessaires d'exploitation.

M. J_____, qui avait été le signataire, pour le compte du groupe O_____, de la convention de vente des actions H_____ à F_____ avait indiqué à M. Z_____ que H_____ avait, après sa reprise par son groupe, revendu les droits de distribution exclusive à « une société allemande » pour le prix initial de CHF 2'400'000.-. Dès lors, le prix convenu était conforme au marché.

En outre, la reprise des droits par une société à l'étranger démontrait que pour la contribuable, il s'agissait d'un produit « étranger – étranger » bénéficiant du taux réservé aux sociétés ayant le statut de société auxiliaire.

b. Les raisons pour lesquelles O_____ avait finalement proposé en février 2006 un montant supérieur relevait de sa propre stratégie, probablement pour reprendre la maîtrise totale du marché, quitte à payer pour l'obtenir un montant plus élevé que celui correspondant à la substance réelle des droits d'exclusivité. Il ne s'agissait cependant pas d'éléments qui lui étaient opposables et elle ne pouvait pas imaginer cette chronologie en septembre 2005 au moment où la cession litigieuse avait eu lieu.

C'était au début de février 2006 que la décision d'acquérir H_____ avait été prise par le groupe O_____ sur proposition de M. Y_____. La contribuable produisait à ce propos une réponse de M. J_____ à un courriel que M. Z_____

lui avait adressé le 15 février 2011. Celui-ci lui avait transmis une copie de la note de M. Y_____ du 3 juin 2009 et demandé s'il confirmait que, du point de vue du groupe O_____, cette chronologie correspondait à la réalité. Il voulait savoir à quelle date il avait reçu l'accord du groupe O_____ à la reprise du capital de H_____. Il lui demandait de confirmer que le prix proposé prenait essentiellement en considération le fait que le groupe O_____ souhaitait racheter sa liberté et conserver la maîtrise totale de la distribution de ses produits. Dans sa réponse, M. J_____ a confirmé la chronologie contenue dans la note et indiqué que le groupe avait donné son accord à « cette opération » début février 2006. Contrairement à ce qu'affirmait M. Y_____ dans sa note, la proposition de procéder à la cession du contrat de distribution exclusive à une nouvelle entité avait émané de ce dernier et non d'O_____. Il ne s'est pas exprimé au sujet du but poursuivi par le groupe O_____.

c. Selon la contribuable, l'accord donné par F_____ au transfert du contrat de distribution en septembre 2005 dont se prévalait l'AFC-GE, ne constituait qu'un « simple visa » requis par les termes du contrat de distribution lui-même. Il ne pouvait être interprété comme l'indice de négociations en cours avec le groupe O_____ car celles-ci avaient été rompues. La seule méthode d'évaluation valable des droits de distribution cédés était celle qui prenait en considération le gain net escompté pendant la durée résiduelle du contrat. La position de l'AFC-GE n'était pas soutenable. Elle se fondait sur une décision d'acquiescer H_____ prise par une entité tierce, à l'insu de la contribuable et plusieurs mois après la cession du contrat. Cette position l'était d'autant moins que l'AFC-GE avait retenu une infraction fiscale sanctionnée d'une lourde amende alors que les organes de la contribuable avaient calculé en toute bonne foi le prix du transfert en se fondant sur les critères usuels du marché.

- 37) Le 5 mai 2011, l'AFC-GE a dupliqué. Les pièces nouvelles produites par la recourante confortaient sa thèse selon laquelle l'opération de vente en deux temps des droits de distribution des produits avait été planifiée de façon à dissimuler l'acquisition d'un dividende par M. Z_____ sous la forme d'un gain en capital.

L'échange de courriels entre MM. Z_____ et J_____ confirmait que M. Y_____ avait souhaité la cession du contrat de distribution au groupe O_____ via H_____. Ces documents établissaient également qu'au moment où la contribuable avait cédé les droits de distribution à cette autre société, le groupe O_____ souhaitait racheter sa liberté et reprendre la maîtrise totale de la distribution de ses produits, ceci sans délai et à tout prix. Si tel n'avait pas été le cas, il aurait suffi à audit groupe d'attendre le 30 septembre 2008, date d'échéance du contrat de distribution, pour reprendre sa liberté de commercialiser les produits F_____ sans bourse délier. M. Z_____ avait parfaitement conscience de cela et avait su tirer parti de cette situation. Ainsi que le confirmait M. J_____, le groupe O_____ avait accepté que l'opération passe par une nouvelle entité

H_____ en s'adaptant aux souhaits de son co-contractant alors qu'il n'avait aucun intérêt et/ou avantage financier à faire intervenir une société tierce pour cela, d'autant plus que cette société ne disposait pas des structures pour l'exploiter.

La succession des événements constituait un faisceau d'indices permettant de conclure à l'existence d'une opération triangulaire.

Le prix pouvant être convenu pour la cession à H_____ du contrat de distribution dans ces circonstances dépassait donc largement la valeur hypothétique de la poursuite de l'exploitation du droit pendant la durée résiduelle du contrat. Il y avait eu planification d'une opération triangulaire destinée à soustraire à l'impôt une partie du bénéfice imposable auprès de la contribuable, puis aux revenus de l'actionnaire lors de la distribution de dividendes à celui-ci.

La contribuable considérait à tort que le prix qu'elle avait convenu avec H_____ était conforme au marché en se fondant sur le fait que l'AFC-GE n'avait pas critiqué le fait que H_____ avait ultérieurement revendu pour CHF 2'400'000.- les droits de distribution à « une société allemande ». Cet argument tombait à faux. Après reprise auprès de la contribuable du prix de vente insuffisant (CHF 2'253'373.-), l'actif de H_____ allait devoir être augmenté à concurrence de ce montant si bien que cette opération serait fiscalement neutre. Au demeurant, la taxation fiscale 2005 de H_____ avait été opérée par bordereau du 28 novembre 2006 alors que les investigations qui avaient mis en évidence les présents faits avaient été menées à partir d'avril 2009.

Les amendes qui avaient été prononcées étaient conformes au droit.

- 38) Le 8 février 2012, le TAPI a partiellement admis le recours, en annulant « le bordereau d'amende du 9 mars 2010 » et « les décisions sur réclamation ICC et IFD du 9 mars 2010 ». La valeur réelle des droits de distribution compte tenu de la réserve latente était en réalité de CHF 4'923'370.- (CHF 2'400'000.- + CHF 2'523'370.-). Le prix de vente de CHF 2'400'000.- convenu le 27 septembre 2005 n'avait pas respecté le prix du marché. La contribuable avait consenti à M. Z_____ un avantage de CHF 2'523'370.-, rendu possible par la présence de celui-là à la tête de H_____ et de la contribuable. L'AFC-GE avait réintégré à juste titre le montant de CHF 2'523'370.- dans le bénéfice imposable de la recourante au titre de prestation appréciable en argent.

Le gain de CHF 2'400'000.- devait être imposé à 100 % car le contrat concernait la distribution de produits industriels non liés à l'exploitation de marques, brevets, modèles, etc. Peu importait si H_____ pouvait se voir octroyer le statut de société auxiliaire car même si c'était le cas, le revenu en cause n'entraînait pas dans la catégorie de ceux obtenus par une opération étranger-étranger.

En revanche, le revenu de CHF 2'523'370.- était lié pour partie à des prestations de service accomplies à l'étranger, à savoir les activités déployées au profit de F_____ pour introduire celle-ci auprès des réseaux de clientèle russes et ukrainiens et pour continuer à développer ces réseaux durant un certain temps. La source de cette rémunération entrait par conséquent dans la catégorie des revenus liés à la rémunération de services, soumise au taux d'imposition de 20 %, selon la lettre d'information n° 4.

Le montant de l'amende pour soustraction fiscale devait être confirmé. Il y avait eu tentative de soustraction fiscale, sans circonstances atténuantes.

- 39) Par acte posté le 27 mars 2012, la contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI précité, reçu le 27 février 2012, concluant à son annulation en tant qu'il avait confirmé la reprise d'un montant de CHF 2'523'370.- dans la détermination du bénéfice imposable, à l'annulation de ladite reprise ainsi que des amendes prononcées.

Le prix de cession des droits découlant du contrat de distribution exclusive conclu le 27 septembre 2005 avait été déterminé d'une manière conforme au prix du marché. Il n'y avait pas lieu de le rectifier à la lumière d'une transaction ultérieure conclue dans des conditions très différentes. Son mode de calcul avait été expliqué à l'AFC-GE par un courrier de M. Y_____ du 5 novembre 2007 mais n'avait jamais fait l'objet d'un examen de la part du TAPI. Quand l'AFC-GE s'était livrée à cet exercice, elle avait confondu les notions de « chiffre d'affaires » et de « bénéfice ». C'était en raison d'un mode de calcul différent du bénéfice potentiel que le groupe O_____ avait, plusieurs semaines après la conclusion du contrat, repris les discussions et fait une offre a priori exorbitante au regard du marché. Le groupe O_____ voulait utiliser les circuits de distribution mis en place par F_____ pour d'autres produits du groupe (batteries et piles) et il avait donc voulu accélérer le processus de contrôle de la totalité de la chaîne de distribution. Ces raisons l'avaient conduit à formuler cette offre supplémentaire.

Au lieu de considérer que la rupture des négociations n'avait pas été établie, le TAPI aurait dû instruire ces questions, inviter les parties à produire des pièces, voire les entendre.

La contribuable versait à la procédure deux courriels que M. K_____ lui avait adressés les 24 août et 2 septembre 2005 annonçant, au nom du groupe O_____, la rupture des négociations en vue du rachat anticipé du contrat de distribution exclusive. Elle produisait également le courrier que F_____ avait adressé à la contribuable le 26 septembre 2005, pour l'informer de son intention de ne pas renouveler le contrat de distribution venant à échéance le 30 septembre 2008. Si des négociations avaient été reprises avec le groupe O_____ par

l'intermédiaire de M. J_____ qui avait remplacé M. K_____, il s'agissait de nouvelles négociations non envisagées en septembre 2005.

La cession du contrat de distribution à H_____ le 27 septembre 2005 poursuivait un double objectif : d'une part, en cas d'exploitation jusqu'à son terme du contrat de distribution exclusive, permettre à la recourante de ne plus devoir assumer de responsabilités vis-à-vis de ses partenaires contractuels qui auraient dans l'intervalle travaillé avec une autre société, et d'autre part, faciliter une discussion avec le groupe O_____ si celui-ci revenait à la table des négociations. Il était probable que le groupe O_____ ait compris tardivement que la cession du contrat de distribution à une nouvelle entité (H_____) présentait le risque d'une cession de cette dernière et donc du transfert à un tiers des droits attachés à ce contrat sans contrôle de sa part.

La cession du 27 septembre 2005 était intervenue au prix du marché. Elle n'avait pas donné lieu à une prestation appréciable en argent devant être reprise et le montant de CHF 2'523'370.- n'avait pas à être réintégré au bénéfice de la contribuable. De même, il n'y avait aucun comportement intentionnel qui justifiait le prononcé d'une amende.

- 40) Par acte déposé auprès du greffe de la chambre administrative le 26 mars 2012, l'AFC-GE a recouru contre le jugement du TAPI. Elle contestait le taux d'imposition de 20 % retenu par le TAPI pour l'imposition du revenu de CHF 2'523'370.- et concluait à l'annulation du jugement sur ce point.

Le TAPI n'avait pas le droit de décréter que les recettes que H_____ réaliserait à l'étranger en vertu des droits de distribution qu'elle avait acquis de la contribuable devaient être considérées comme un revenu de source étrangère. Il avait par-là procédé de manière anticipée à une qualification de celles-ci d'autant plus inappropriée que H_____ était une société inactive qui ne disposait d'aucune infrastructure lui permettant d'exploiter ces droits. En outre, le TAPI ne pouvait pas d'un côté considérer que la part du bénéfice soustraite par la contribuable était susceptible de bénéficier d'un taux privilégié tout en imposant comme revenu de source suisse au taux usuel l'autre part du bénéfice que la contribuable avait régulièrement déclarée.

Le TAPI avait fait une fausse application des critères contenus dans la lettre d'information n° 4 et du statut de société auxiliaire. Le bénéfice réalisé par la contribuable sur la vente des droits de distribution ne découlait ni de marchandises ou de biens achetés et vendus à l'étranger, ni de prestations de service à l'étranger puisqu'il s'agissait du produit de la vente de droits de distribution à une société suisse. Il n'y avait aucune composante étrangère dans cette transaction qui portait sur la cession de droits et n'avait aucun rapport avec des recettes qu'aurait généré à l'étranger la vente des produits en question.

Le droit de vente des produits possédait une valeur commerciale qui lui était propre et dont la détermination avait été décrite par la contribuable dans le courrier du 5 novembre 2007 qu'elle lui avait adressé. Le TAPI avait procédé à tort à l'amalgame de deux éléments distincts : la méthode de fixation du prix de vente des droits de distribution exclusive d'une part et les produits futurs résultants des ventes de produits F_____ et/ou de prestations à l'étranger d'autre part.

- 41) Le 10 avril 2012, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observation.
- 42) Le 11 mai 2012, la contribuable a conclu au rejet du recours de l'AFC-GE. Cette dernière interprétait le jugement comme limitant l'application du taux privilégié de 20 % à la seule reprise de CHF 2'523'370.- et non pas à la globalité du produit taxé, lequel comprenait le montant de CHF 2'400'000.- selon la convention du 27 septembre 2005. Elle était d'accord avec l'AFC-GE lorsque celle-ci relevait qu'une telle interprétation du jugement querellé aboutirait à une contradiction. Toutefois, le jugement attaqué n'en recelait pas sur ce point. De l'avis de la contribuable, le jugement du TAPI devait être lu comme enjoignant l'AFC-GE d'appliquer le taux d'imposition privilégié de 20 % à la totalité des deux montants.

L'AFC-GE ne respectait pas son changement de pratique dès mai 2008, selon lequel, sous certaines conditions, les produits encaissés de sociétés suisses bénéficiaient néanmoins de la qualification d'opérations conclues à l'étranger en fonction notamment du sous-jacent. En particulier, la valeur d'un contrat de distribution exclusive ne pouvait pas être évaluée autrement qu'en fonction des produits futurs qui pourraient être réalisés. La contribuable se référait à une présentation de l'AFC-GE qui s'était déroulée le 3 mars 2004, lors de laquelle elle avait présenté l'évolution de sa pratique en matière de société auxiliaire et précisé que le taux privilégié était applicable à des activités de service « dont le sous-jacent principal était une activité tangible étranger-étranger ». Tel était le cas en l'espèce et le TAPI avait retenu à juste titre que les produits litigieux devaient bénéficier d'un tel taux.

La chambre administrative devrait préciser que le renvoi pour nouvelle taxation ICC impliquait l'obligation de réexaminer la part des revenus réalisés à l'étranger pour la totalité des produits découlant de la cession du contrat de distribution exclusive, y compris le montant de CHF 2'400'000.-.

- 43) Le 11 mai 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours de la contribuable. Dans son rappel des faits, cette dernière avait omis de rappeler les aspects essentiels permettant d'apprécier juridiquement ces derniers. Le 27 septembre 2005, la contribuable avait cédé à une société sœur ses droits de distribution exclusive pour CHF 2'400'000.- et, le 3 février 2006, soit cent vingt-neuf jours

après la date précitée, M. Z_____ avait cédé le capital de H_____ au groupe O_____. Si H_____, dont les fonds propres s'élevaient à CHF 76'630.- avait été rachetée pour CHF 2'600'000.-, c'était qu'une réserve latente de CHF 2'523'370.- existait sur l'un des éléments détenus par cette société. Or, l'actif de celle-ci susceptible de receler une réserve latente de cet ordre était constitué par les droits de distribution que la société avait acquis. Cela signifiait que la vente des droits de distribution exclusive s'était faite à un prix qui ne correspondait pas au prix du marché et que, suite à cette opération, l'actionnaire s'était trouvé enrichi d'une prestation appréciable en argent du montant de la réserve latente.

La contribuable n'avait jamais été en mesure d'expliquer les raisons qui justifiaient son choix de vendre les droits de distribution à H_____, société inactive sans base opérationnelle et incapable de réaliser un chiffre d'affaires de près de CHF 2'000'000.-. L'AFC-GE ne pouvait retenir que la double opération résultait du hasard. Il s'agissait d'une planification fiscale en triangle, connue par la jurisprudence et la doctrine. Les pièces nouvelles produites par la contribuable avec son recours, censées annoncer clairement la rupture des négociations en vue du rachat anticipé du contrat de distribution exclusive, ne le mentionnaient pas. Au contraire, il en ressortait que la seule renonciation était de poursuivre les discussions sur la base des prétentions de M. Z_____. Il en résultait que les parties cherchaient à développer leurs affaires dans leur intérêt mutuel et voulaient continuer les négociations.

44) Le 16 mai 2012, l'administration fédérale des contributions (ci-après AFC-CH) a renoncé à se déterminer.

45) Le 18 juin 2012, le juge délégué a entendu les parties en audience de comparution personnelle. La contribuable était représentée par M. Z_____ et l'AFC-GE par une juriste et par le contrôleur. L'AFC-CH s'est fait excuser.

a. En 2005/2006, M. Z_____ a déclaré qu'il était administrateur et actionnaire unique de la contribuable. M. Y_____ en était également administrateur et conseiller fiscal. M. Z_____ était également l'administrateur et actionnaire unique de H_____. Il avait vendu cette société le 3 février 2006 et avait cessé d'être administrateur de celle-ci le 10 mai 2006. Il ignorait que le contrat de distribution avait été cédé le 3 mars 2006 à F_____. La contribuable avait reçu en mai ou juin 2006 le montant de CHF 2'400'000.-, contrepartie de la convention de cession du contrat de distribution du 27 septembre 2005. De son côté, il avait perçu CHF 2'600'000.- pour la cession du capital-actions de H_____ à F_____, à raison des 80 % du montant au moment de la signature du contrat et des 20 % de celui-ci une année après.

En septembre 2005, le recours à la société H_____ pour reprendre le contrat de distribution procédait de trois raisons. Tout d'abord, la réorganisation

des opérations de la contribuable selon le type de produits. Deuxièmement, le fait que O_____ ne voulait pas racheter la contribuable mais une autre société ayant repris le contrat, ainsi que cela ressortait d'une réunion entre MM. Y_____ et K_____. Troisièmement, il s'agissait, en septembre 2005 de « faire avancer les choses », soit de permettre malgré tout la conclusion du contrat avec le groupe O_____, soit de permettre la vente à un tiers.

Si la contribuable avait voulu céder uniquement le contrat de distribution, cela aurait nécessité l'accord de F_____. En revanche, la revente d'une société détenant les droits sur le contrat n'impliquait pas un tel accord. De fait, l'accord de F_____ avait été obtenu pour le transfert du contrat à H_____.

La contribuable avait « formellement » arrêté ses activités de distribution dès la cession du contrat de distribution à H_____. Toutefois, elle avait continué ses activités de distribution dans les pays de l'Est jusqu'en février ou mars 2006 car F_____ lui avait demandé de réduire le stock.

H_____ n'avait jamais exploité elle-même le contrat de distribution jusqu'à sa vente à F_____. Il n'y en avait pas la nécessité puisque la contribuable avait continué à comptabiliser dans ses livres les opérations de commercialisation desdits produits, même après la cession du contrat. Il n'y avait pas eu d'accord écrit formalisant cela.

Pour s'acquitter du prix d'acquisition de CHF 2'400'000.-, la contribuable avait trois possibilités, soit la vente à F_____ se faisait malgré tout, soit H_____ était vendue à une tierce personne, soit la contribuable pouvait prêter des fonds à H_____, moyennant un prêt postposé.

Au cours de l'audience, M. Z_____ a versé trois pièces supplémentaires à la procédure, soit :

- le courrier du 14 mars 2005 de la contribuable à O_____, à l'attention de M. K_____, l'informant de sa volonté de transférer le contrat de distribution à H_____, contresigné par ce dernier ;

- un procès-verbal d'assemblée générale des actionnaires de la contribuable du 6 octobre 2005, autorisant la cession du contrat de distribution pour un montant de CHF 2'400'000.- ;

- une copie de la troisième annexe à la note établie le 3 juin 2009 transmise le 31 juillet 2009 à l'AFC-GE par M. Y_____, qu'il avait omis de produire. Selon ce document, la valeur du capital-actions valait US\$ 3'000'000.-, constitué pour la moitié par la valeur de clientèle (« customer ») et pour moitié par la valeur rattachée à une diminution de la durée du contrat (« early termination »).

Interrogé à propos de ce dernier document, M Z_____ a contesté que le contrat de distribution ait pu être estimé par O_____ en 2005 à une valeur d'US\$ 3'000'000.-. Il ne voyait de ce fait pas l'origine de la pièce transmise par M. Y_____.

b. Selon le contrôleur de l'AFC-GE, à la suite de la réception du courrier d'explication du 5 novembre 2007 de M. Y_____, l'AFC-GE n'avait pas d'élément permettant de mettre en doute ce qui était expliqué au regard du dossier existant. Sa perception de la situation fiscale avait été différente lorsqu'elle avait constaté ultérieurement que les actions de H_____ avaient été revendues pour CHF 2'600'000.-, alors que cette société n'avait pas de fonds propres supérieurs à CHF 76'000.-. C'était cet élément qui avait modifié son approche du dossier et non pas les explications données dans le courrier en question sur la méthode d'évaluation.

Selon la juriste de l'AFC-GE, la question d'une évolution de la pratique concernant les sociétés auxiliaires n'était pas pertinente dans le cas d'espèce car on ne se trouvait pas dans une situation permettant d'assimiler à des opérations « étranger-étranger » toutes celles qui concernaient la marchandise fabriquée et vendue à l'étranger. En effet, les deux sociétés concernées étaient des sociétés suisses.

46) Le 25 juin 2012, l'AFC-GE a transmis à la chambre administrative ses observations après audience. Elle commentait les trois pièces produites à l'audience de comparution personnelle du 18 juin 2012 par la contribuable. Elle observait que :

- la lettre du 14 mars 2005 valait accord d'O_____ au transfert à une société appartenant à M. Z_____. A cette date, elle souhaitait donc déjà le rachat des droits de distribution et elle était indifférente à la personne ou l'entité à laquelle elle rachèterait celui-ci. Elle savait donc à ce moment-là qu'elle rachèterait H_____, détenue par M. Z_____. Le contraire était inimaginable car elle n'aurait pas accepté de céder ce droit à une société véritablement indépendante. En d'autres termes, M. Z_____ souhaitait, pour des raisons fiscales, ne pas vendre les droits de distribution directement à O_____ mais préférait le faire par le biais de l'une de ses autres sociétés et O_____ s'était adaptée à ce souhait. Le courriel du 26 septembre 2005 signé de M. K_____ allait également dans le même sens.

- l'évaluation des droits de distribution pour CHF 3'000'000.- résultant de la deuxième pièce produite était parfaitement crédible. Elle confirmait que, le 6 octobre 2005, lors de l'assemblée générale extraordinaire de la contribuable, qui traitait de la vente du contrat de distribution, le conseil d'administration avait connaissance de ce que la fixation du prix de vente de ce droit pour

CHF 2'400'000.- était insuffisante et qu'il y avait constitution d'une réserve latente.

H_____ n'avait jamais exploité les droits de distribution et la contribuable avait continué ses activités dans les pays de l'Est jusqu'en février voire mars 2006. Un tel fait n'avait de sens que dans la mesure où il y avait entente entre les parties sur la revente future de H_____ à O_____. Sur ce point, la cession des droits de distribution à H_____ n'était pas nécessaire à la contribuable puisqu'elle avait continué ses activités.

- 47) Le 25 juin 2012, la contribuable a fait parvenir à la chambre administrative une copie des deux premières annexes à la note établie par M. Y_____ qu'il avait omis de produire, soit le courriel de M. K_____ à M. Y_____ du 26 septembre 2005 et la lettre de F_____ à la contribuable de la même date (dont le contenu a déjà été détaillé).
- 48) Le 27 juin 2012, l'AFC-GE a écrit au juge délégué pour demander la possibilité de se prononcer sur les conclusions de la contribuable puisque les siennes propres lui avaient déjà été communiquées alors que des pièces nouvelles avaient été produites.
- 49) Le 2 juillet 2012, le juge délégué a accordé un délai au 16 juillet 2012 aux parties pour présenter des observations.
- 50) Le 16 juillet 2012, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. Les pièces produites le 25 juin 2012, et notamment le courriel du 26 septembre 2005 de M. K_____, étaient tout à fait intéressantes. Elles venaient confirmer la planification de la vente litigieuse en deux temps des droits de distribution. Ce document confirmait les liens mis à jour par l'AFC-GE entre ces deux opérations, qui l'avait amenée à opérer les reprises contestées. Elles discréditaient totalement la théorie de la contribuable au sujet de la prétendue indépendance entre les opérations. En effet, M. K_____ se référait à un scénario des opérations déjà élaboré dont il discutait les différents aspects que. Dans son recours à la chambre administrative, la contribuable avait prétendu que c'était vraisemblablement en raison d'un mode de calcul différent du bénéfice potentiel que le groupe O_____ avait, plusieurs semaines après la conclusion du contrat litigieux du 27 septembre 2005, repris des discussions et fait un offre a priori exorbitante au regard du marché, ce qui était mis à néant par ce mail.
- 51) Le 16 juillet 2012, la contribuable a également transmis ses observations. Elle était convaincue d'avoir communiqué à l'AFC-GE le courriel du 26 septembre 2005 précité. Les nouvelles pièces produites confirmaient l'absence de lien entre l'opération de cession du contrat de distribution et celle de cession des actions. La somme de US\$ 3'000'000.- ressortant de la pièce 3 jointe à la note de M. B_____ du 3 juin 2009 n'avait été connue qu'après la fin des

négociations avec le groupe O_____. Il s'agissait manifestement d'un document interne et M. Z_____ ignorait comment M. Y_____ avait pu en obtenir la communication. La problématique de l'écoulement du stock après la cession des droits de distribution à H_____ n'avait rien d'insolite. Cet écoulement devait être réalisé au mieux par l'ancien exploitant du contrat de distribution avant la reprise effective de l'exploitation par le nouveau détenteur du droit.

Il y avait lieu de préciser un point supplémentaire : sitôt H_____ vendue à O_____, M. Z_____ avait cessé immédiatement de s'occuper de cette gestion même s'il était resté administrateur de cette société jusqu'au 10 mai 2006. Il y avait eu un enregistrement tardif de sa démission. Pour le surplus, il persistait à considérer qu'il y avait eu un changement de pratique, que l'AFC-GE n'avait d'ailleurs pas contesté.

- 52) Le 24 août 2012, la contribuable a répliqué, contestant formellement l'interprétation que faisait l'AFC-GE des pièces produites. Elle demandait l'audition de M. J_____, qui se rendait « régulièrement » à Genève, et éventuellement celle de M. K_____.
- 53) Le 28 août 2012, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours de la contribuable et de l'AFC-GE sont tous deux recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige concerne l'année fiscale 2005 porte sur deux objets distincts : d'une part, la conformité au droit de la décision de l'AFC-GE de réintégrer, pour calculer l'ICC et l'IFD, au titre de prestation appréciable en argent, un produit de CHF 2'600'000.- dans le bénéfice réalisé par la contribuable en 2005 ; d'autre part, la question du taux d'imposition applicable à ce produit.
- 3) La contribuable demande l'audition de MM. K_____ et de M. J_____, dont elle ne communique pas l'adresse.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012

consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2D_51/2011 du 8 novembre 2011 ; 2C_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b).

- 4) En l'espèce, les faits que la chambre de céans doit prendre en considération sont de nature commerciale et comptable. La contribuable, qui est une société anonyme de droit suisse, était soumise à l'obligation de tenir une comptabilité et de conserver ses livres, ses pièces comptables et de la correspondance (art. 957 al. 1 et 2 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 dans sa teneur en vigueur en 2005 - Livre cinquième : Droit des obligations - aCO - RS 220) qui devrait permettre de retracer sa situation financière et l'état de ses dettes et créances se rattachant à l'exploitation, de même que le résultat des exercices annuels. De plus, elle a une obligation de collaborer, qui la contraint à produire toutes pièces justificatives, ceci pendant dix ans (art. 31 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; 126 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

La contribuable a pu produire toutes les pièces en sa possession qu'elle considère être utiles à éclaircir sa situation sur le plan fiscal et la chambre de céans dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et de se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause. Dans ces circonstances, elle ne donnera pas suite à la demande d'audition.

- 5) a. Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Le bénéfice net imposable comprend - outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultat, 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD), selon la typologie d'opérations comptables énoncées dans cette dernière disposition légale.

Il comprend également les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat, inclus, sous certaines conditions, les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et ceux de liquidation (art. 58 al. 1 let. c LIFD).

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultat (art. 24 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). Dans le canton de Genève, en matière d'ICC, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits (art. 12 let. a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15) augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i LIPM 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 LIPM). L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

6) a. Bien qu'ils ne le mentionnent pas expressément, les art. 58 LIFD et 12 LIPM visent à soumettre à l'impôt sur le bénéfice les distributions dissimulées de bénéfice aux actionnaires, soit des prestations appréciables en argent en faveur de ces derniers, qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrées dans le bénéfice imposable pour en permettre une double imposition économique, tout d'abord au sein de la société, puis auprès de son bénéficiaire (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, § 10, p. 234 n. 39 et 43 ; D. BERDOZ *in* D. YERSIN / Y. NOËL, *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, *ad* art. 70 LIFD, p. 930, n. 24 ; S. KUHN / P. BRÜLISAUER *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2^{ème} éd., n. 74 *ad* art. 24 p. 406).

b. Lors de l'imposition de la société qui accorde la prestation, si la distribution dissimulée prend la forme d'une cession occulte de bénéfice par la comptabilisation d'une charge non justifiée commercialement ou celle de la prise en charge par la société au débit d'un compte de passif, d'un actif à un prix surfait, la reprise sur bénéfice aura pour base légale les art. 58 al. 1 let. b LIFD et 12 let. b LIPM. Si elle découle de la renonciation à une source de revenu lorsqu'elle accorde à son actionnaire, au débit d'un compte de produits, une prestation à un prix inférieur au prix du marché ou si elle prend celle, au débit d'un compte d'actifs, d'une cession d'actifs à un prix de faveur, elle sera fondée sur les art. 58 al. 1 let. c LIFD et 12 let. j LIPM (P.-M. GLAUSER, *Apports et*

impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genève 2005, p. 116 ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 233, n. 31 et p. 236).

7) a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 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 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 le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1; 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; ATA/633/2011 précité ; ATA/152/2011 précité ; X. OBERSON, *op. cit.*, et les références citées).

b. Le fisc doit prouver les éléments qui fondent ou augmentent la charge fiscale alors qu'il appartient à la société de prouver que les prestations en question sont justifiées 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 l'octroi de la prestation insolite (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 ; 2A.355/2004 du 20 juin 2005 ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 238 n. 47).

8) Lorsque le bénéficiaire d'une prestation appréciable en argent n'est pas l'actionnaire de la société, mais un proche de celle-ci, les autorités fiscales appliquent la théorie du triangle selon laquelle la prestation appréciable en argent est considérée passer dans un premier temps à l'actionnaire, le proche la recevant ensuite par le truchement de ce dernier (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 191-192).

9) La théorie du triangle est applicable en IFD, notamment en ce qui concerne les prestations effectuées entre deux sociétés sœurs. Dans une telle situation, l'actionnaire commun aux deux sociétés - qu'il s'agisse d'un actionnaire personne physique ou de la société mère - est avantagé non seulement lorsque des versements obtenus par la société ne sont pas comptabilisés par celle-ci comme rendement, mais distribués directement à l'actionnaire ou à des personnes le touchant de près, mais aussi lorsque la société renonce, au profit de son actionnaire ou d'une personne le touchant de près, à des prestations auxquelles elle aurait droit juridiquement ou selon l'usage commercial (ATF 119 Ib 116 consid. 2).

Lorsqu'une société accorde à une autre société détenue par le même actionnaire une prestation qu'elle n'aurait pas accordée à un tiers, il s'agit, selon le Tribunal fédéral, de reconstituer les relations existant entre ces sociétés comme s'il s'agissait de sociétés indépendantes. En conséquence, la libéralité faite par la

première à la seconde doit être décomposée en deux étapes. Dans un premier temps, la libéralité représente une prestation appréciable en argent de cette société à son actionnaire (société mère ou actionnaire-personne physique). Dans un second temps, pour la société sœur bénéficiaire de la prestation, cette libéralité constituera de la part de cet actionnaire soit un financement (souvent occulte), soit un apport (X. OBERSON, *op. cit.*, § 10 n. 51 et 54) qui prend la forme d'une réserve latente jusqu'à ce que celle-ci soit réalisée par la vente de l'actif qui l'incorpore (D. BERDOZ in D. YERSIN / Y. NOËL, *op. cit.*, ad art. 70 LIFD, p. 930 n. 25).

- 10) L'identification d'une prestation appréciable en argent dans un tel contexte de relation triangulaire a des conséquences fiscales pour les trois contribuables impliqués. Pour la société prestataire, celle-ci devra réintégrer le montant de la prestation appréciable en argent dans son bénéfice imposable (ATA/538/2011 du 30 août 2011 consid. 19), les art. 58 al. 1 let. c et 12 let. j LIPM constituant une base légale autorisant l'autorité fiscale à s'écarter du résultat comptable auquel elle est en principe liée (P.-M. GLAUSER, *op. cit.*, p. 125 n. 3.2.3.2.1).

Tel est également le cas lorsqu'il y a évasion fiscale ; l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable mais sur la situation qui aurait été appropriée aux buts économiques poursuivis par celui-ci (P.-M. GLAUSER, *op. cit.*, p. 130 n. 3.2.3.2.3). Selon le Tribunal fédéral (ATF 131 II 627 635 consid. 5.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 précité et la jurisprudence citée), il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ;

b) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée ;

c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale.

- 11) En l'occurrence, deux transactions ont eu lieu successivement en 2005 et 2006, qui impliquaient la contribuable et une autre société, toutes deux détenues par le même actionnaire unique. Ces transactions sont intervenues à un moment où la contribuable, par l'intermédiaire de M. Z_____, son actionnaire unique, était en négociation avec F_____, son fournisseur – entretemps intégrée au groupe O_____. Ce dernier s'intéressait à reprendre les droits de distribution exclusive des produits F_____ dont la contribuable était titulaire depuis le 18 mars 2002, selon un contrat déployant ses effets jusqu'à fin septembre 2008. Par une première convention, la contribuable, avec l'accord de F_____, a cédé le

27 septembre 2005 pour un montant de CHF 2'400'000.- à H_____, société également détenue par M. Z_____, les droits découlant du contrat de distribution exclusive, tandis qu'aux termes de la deuxième, M. Z_____ a cédé à F_____, le 3 février 2006, le capital-actions de H_____ pour un prix de CHF 2'600'000.-.

Ces deux opérations successives ont conduit M. Z_____ à titre personnel et la contribuable qu'il contrôlait à percevoir un montant total de CHF 5'000'000.-. Dès lors que seul le produit de CHF 2'400'000.- avait été enregistré dans les comptes de résultat de la contribuable, l'AFC-GE était légitimée à examiner, en appliquant la théorie du triangle, si cette succession d'opérations ne recelait pas une prestation appréciable en argent accordée à M. Z_____, qui devait être réintégrée dans le bénéfice de la contribuable en vertu des art. 58 al. 1 let. c LIFD et 12 let. j LIPM.

- 12) En l'occurrence, après la conclusion de la convention du 27 septembre 2005, H_____ ne s'est pas acquittée du prix de la cession convenu. Si la contribuable avait comptabilisé le montant de CHF 2'400'000.- comme produit extraordinaire dans son compte de pertes et profits 2005 au 31 décembre 2005, elle n'avait pas encaissé ce montant. Selon son bilan 2005, H_____ lui était redevable à la date précitée d'un montant de CHF 3'013'625.-, qui incluait le prix du rachat des droits de distribution exclusive. Entendu à ce sujet, M. Z_____ a précisé que H_____ ne s'était acquittée qu'en mai ou juin 2006 du montant de CHF 2'400'000.- auprès de la contribuable, soit après que lui-même eût vendu le capital-actions de H_____ à F_____ pour un prix de CHF 2'600'000.-, ce montant lui ayant été directement réglé par cette dernière.

Selon le compte de pertes et profits de H_____ au 31 décembre 2005, annexé au contrat de vente des actions du 2 février 2006, cette société n'avait que peu d'activités propres : son chiffre d'affaires brut s'était élevé en 2005 à CHF 68'415.- et cet exercice s'était soldé par une perte. De fait, comme l'a indiqué M. Z_____, H_____ n'avait jamais repris effectivement, après le 27 septembre 2005, l'activité de distribution des produits F_____, la contribuable ayant continué à s'en charger pour, selon l'explication donnée, terminer d'écouler ses stocks.

Si, dans ces circonstances, M. Z_____ a pu faire admettre à F_____ un prix de vente des actions de H_____ de CHF 2'600'000.-, ce ne peut s'expliquer que par le prix insuffisant, au regard du marché, retenu dans la convention du 27 septembre 2005 pour la cession du contrat de distribution exclusive à H_____. Cette opération a en effet permis le transfert à cette société d'un actif dont la valeur incluait encore une réserve latente du montant précité que M. Z_____ a pu réaliser en février 2006 au travers de la cession du capital-actions de cette société au groupe O_____.

En convenant avec une société proche de son actionnaire de la cession pour CHF 2'400'000.- du contrat de distribution exclusive, la contribuable a cédé des droits patrimoniaux pour un prix inférieur à celui qu'elle aurait pu obtenir d'un tiers intéressé, soit en l'espèce F_____ ou une autre entité du groupe O_____, si elle avait conclu immédiatement la cession du contrat de distribution exclusive directement avec l'une de celles-ci, en permettant au groupe de reprendre le contrôle sur les droits de distribution sans attendre trois ans l'échéance de la convention du 27 septembre 2005. La fixation d'un tel prix ne s'explique que par la proximité existant, via leur actionnaire commun, entre la contribuable et la cessionnaire.

Les explications que la contribuable a fournies sur la façon dont le montant de CHF 2'400'000.- avait été calculé en fonction des marges réalisables pendant encore trois ans n'empêchent pas de retenir qu'en arrêtant le prix de la cession des droits à ce montant, la contribuable s'était écartée des règles du marché. En arrêtant le prix à ce montant et en renonçant à son paiement immédiat par H_____ - qui n'avait d'ailleurs pas les moyens de le payer au regard de ses états financiers au 31 décembre 2005 - elle a permis à son actionnaire de bénéficier de sa part d'une prestation de CHF 2'600'000.- quelques mois plus tard sans que cette opération ne passe par une distribution de dividende qu'aucune circonstance extérieure ne le justifie. Ledit actionnaire qui administrait les deux sociétés ne pouvait ignorer le caractère insolite de ces deux transactions successives puisqu'il en contrôlait tous les aspects. Dès lors, la somme de CHF 2'600'000.- qu'il a encaissée après la vente des actions de H_____ en 2006 constituait une distribution dissimulée de bénéfice de la part de la contribuable.

- 13) La contribuable allègue que la convention du 27 septembre 2005 n'a aucun lien avec celle que son actionnaire unique a conclue le 3 février 2006. L'instruction a permis de retenir au contraire que la chronologie des opérations était planifiée. En effet, la cession du contrat de distribution à H_____ n'obéissait à aucune finalité propre puisque cette dernière n'a jamais repris réellement les activités de distribution des produits F_____ cédées. La contribuable avait obtenu l'aval du groupe O_____ dès le 14 mars 2005, mais cet accord de principe, qui n'a pas immédiatement été concrétisé, ne prouve aucunement l'absence de lien entre les deux conventions précitées. Ainsi, si le 27 septembre 2005 F_____ a expressément donné son accord à la reprise du contrat de distribution exclusive par H_____, c'était parce que cette convention entraînait dans le cadre du montage de l'opération triangulaire envisagée par M. Z_____ en rapport avec la reprise du contrôle de la distribution des produits F_____ par le groupe O_____.
- 14) La contribuable soutient que le 27 septembre 2005, les négociations avec le groupe O_____, soit avec M. K_____, avaient été interrompues et qu'il n'y

avait aucune garantie qu'elles reprennent. Elle en déduit que la convention conclue ce jour-là n'avait aucun rapport avec celle du 3 février 2006.

S'il ressort de deux courriels des 24 août et 2 septembre 2005 de M. K_____ à M. Z_____ qu'à cette dernière date, le groupe O_____ refusait d'envisager une fin anticipée des relations contractuelles avec la contribuable moyennant une compensation financière, ces documents ne constituent aucunement la preuve de la fin de toute négociation. Bien au contraire, le courriel adressé le 26 septembre 2005 par M. K_____ à M. Y_____, dont une copie a été transmise à M. Z_____ et qui a été produite tardivement par la contribuable, l'atteste. Il en ressort qu'à la veille de la conclusion de la convention de cession, les discussions perduraient. Dans ce courriel, M. K_____ réaffirmait l'aval du groupe au transfert du contrat de distribution exclusive à une entité tierce - ce qui sera fait dès le lendemain -- et précisait le scénario envisagé ultérieurement, y compris sur le plan fiscal, dans le cadre duquel ce contrat s'inscrivait, soit une reprise par ladite entité de tous les accords en lien avec le contrat de distribution exclusive des produits F_____ dans le but final que le groupe O_____, par l'une de ses entités, se substitue à la contribuable dans l'activité de distribution. Il y envisageait d'autres échéances que celle du 27 septembre 2005 puisqu'il le termine en demandant à son interlocuteur si la « cession » est envisageable « pour le 31 décembre 2005 ».

La cession des actions H_____ par M. Z_____ se fera finalement le 3 février 2006 avec pour référence les états financiers de la société au 31 décembre 2005. Il n'en demeure pas moins que le scénario de cette convention était déjà envisagé le 27 septembre 2005, ce qui démontre bien le lien existant entre les deux transactions.

La mise en perspective des conventions des 27 septembre 2005 et 3 février 2006 avec les échanges des courriels précités, voire avec la convention conclue ultérieurement entre H_____ et F_____ pour la reprise définitive par cette dernière du contrat de distribution exclusive, contredit la thèse de l'indépendance de ces deux contrats. Elle permet surtout de retenir que la distribution du montant de CHF 2'600'000.- par le biais de la cession du capital-actions de H_____ était le résultat d'une volonté délibérée de soustraire à l'imposition auprès de la contribuable d'une partie du produit de CHF 5'000'000.- que l'opération devait rapporter, ce qui constitue un cas d'évasion fiscale selon la définition rappelée plus haut.

- 15) Dans ces circonstances, l'AFC-GE était fondée à prendre en considération le montant de CHF 2'600'000.- au titre de prestation appréciable en argent dans le calcul du bénéfice imposable en 2005, en vertu du principe de réalisation systématique selon lequel une réserve latente doit être imposée en fonction de la date de réalisation effective de l'actif incluant ladite réserve, soit le 27 septembre

2005 (X. OBERSON, *op. cit.*, § 7 p. 119 n. 74 et 75). Le recours de la contribuable sur ce point ne peut qu'être rejeté.

- 16) L'AFC-GE conteste le taux d'imposition privilégié de 20 %, applicable en matière d'ICC aux opérations commerciales à l'étranger des sociétés auxiliaires, admis par le TAPI pour l'imposition de la reprise sur bénéfice de CHF 2'523'370.-.
- 17) a. Selon l'art. 23 al. 1 LIPM, sont des sociétés auxiliaires les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative mais pas d'activité commerciale, de même que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire.

Les sociétés auxiliaires sont exonérées de l'impôt sur le rendement des participations, sur les bénéfices en capital et sur les bénéfices provenant des réévaluations des participations (art. 21 al. 1 let. a LIPM).

Elles paient l'impôt sur les autres recettes de source suisse selon le barème ordinaire (art. 23 al. 1 let. b LIPM) et l'impôt sur les bénéfices provenant de recettes réalisées à l'étranger selon le barème ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative, respectivement commerciale, exercée en Suisse (art. 23 al. 1 let. c LIPM).

b. L'imposition des bénéfices ainsi réalisés a fait l'objet de la lettre d'information n° 4. A teneur de celle-ci, peut bénéficier du statut de société auxiliaire toute société, au sens de l'art. 23 al. 1 LIPM, qui en fait la demande écrite auprès de l'AFC-GE et qui remplit les conditions légales.

c. Selon la lettre d'information n° 4, « les produits de l'activité commerciale, de l'exploitation de droits immatériels (brevets, licences, etc.) et de la fourniture de prestations de service (assistance technique et administrative, gestion fiduciaire, etc.) sont taxés à hauteur de 20 % lorsqu'ils proviennent de l'étranger.

Sont réputés de source étrangère :

- le produit de l'activité commerciale portant sur des marchandises et des biens achetés et vendus à l'étranger ;
- le produit de l'exploitation de droits immatériels à l'étranger ;
- la rémunération pour les prestations de service accomplies à l'étranger ;

- les commissions pour l'exercice d'une activité fiduciaire admise par le fisc au profit d'un résident étranger pour un résultat atteint avec une contrepartie étrangère ;

- les commissions usuelles résultant d'opérations portant sur des immeubles à l'étranger. »

- 18) En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives - ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives - n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux. Elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. A défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence. Toutefois, du moment qu'elles tendent à une application uniforme et égale du droit, les tribunaux ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 et les références citées).

La lettre d'information n° 4 est une directive qui a pour but d'interpréter les notions juridiques indéterminées contenues dans la loi fiscale genevoise en matière de sociétés auxiliaires. Elle sert effectivement le but de celle-ci et peut donc être prise en considération dans son application par la chambre de céans (ATA/127/2012 du 6 mars 2012, consid. 5 ; ATA/359/2008 du 1^{er} juillet 2008).

- 19) En l'espèce, la contribuable bénéficie du statut de société auxiliaire au sens de l'art. 23 LIPM. Toutefois, le produit de CHF 2'523'370.- que l'AFC-GE a ajouté au bénéfice qu'elle a réalisé en 2005 n'entre dans aucune des catégories de revenus provenant de recettes réalisées à l'étranger, qui sont soit exemptés de taxation en vertu de l'art. 23 al. 1 let. a LIPM, soit soumis à une imposition au taux réduit de 20 %.

Même si le montant précité a un lien avec les activités de commercialisation des produits F_____ que la contribuable a pu mener à l'étranger, ou même si de telles activités ont été prises en considération dans le calcul du prix de la cession du contrat de distribution, ce lien n'est qu'indirect. Ce montant fait partie du produit extraordinaire réalisé par la contribuable, généré en Suisse par la cession de droits commerciaux lui appartenant à une société suisse, sur la base d'un contrat conclu en Suisse. Or, les revenus provenant d'une telle opération ne peuvent pas être qualifiés de revenus réalisés à l'étranger imposés à un taux préférentiel. Il ne s'agit pas d'un produit d'une activité commerciale résultant de l'achat de marchandises ou de biens achetés ou vendus à l'étranger, ou provenant de l'exploitation de droits immatériels à l'étranger, soit de brevets, marques, dessins modèles, ni d'une rémunération pour des prestations de service ou de commissions en lien avec des activités à l'étranger.

L'AFC-GE pouvait ainsi imposer ce montant au barème ordinaire, comme elle l'avait fait pour celui de CHF 2'400'000.-.

20) a. La contribuable conteste les amendes qui lui ont été infligées pour tentative de soustraction fiscale.

b. L'art. 175 al. 1 1^{ère} phrase LIFD prévoit que 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 de l'amende. En règle générale, l'amende est égale 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).

La tentative de soustraction fiscale est réprimée d'une amende correspondant aux deux tiers de l'amende qui aurait été infligée si une soustraction intentionnelle avait été réalisée (art. 176 al. 1 LIFD). Elle n'est punissable que si elle a été commise intentionnellement, mais le dol éventuel suffit (RDAF 1999 II 535 ; X. OBERSON, *op. cit.*, § 26, p. 589 n. 26).

Les règles précitées s'appliquent lorsque le contribuable est une personne morale (art. 181 al. 1 LIFD).

c. La soustraction fiscale ou la tentative sont réprimées de manière similaire en matière d'ICC (art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 et 70 LPFisc pour la tentative), y compris lorsque le contribuable est une personne morale (art. 74 al. 1 LPFisc). Il y a tentative de soustraction fiscale aussi longtemps que la décision de taxation n'est pas entrée en force (Circulaire de l'administration fédérale des contributions sur le droit de rappel d'impôts et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct du 7 avril 1995 ; Archiv. 72, 213 ; P. SANSONNETTI *in* D. YERSIN / Y. NOËL, *ad* art. 176 LIFD, p. 1505 n. 3).

21) A teneur des art. 59 al. 3 LHID, 82 LPFisc et 333 al. 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), les dispositions générales du CP sont applicables, sauf dispositions spéciales de la législation fiscale.

En particulier, les notions d'intention et de négligence auxquelles se réfèrent les dispositions pénales de la LIFD et de la LPFisc sont identiques à celles de l'art. 12 CP (ATA/565/2010 du 31 août 2010).

22) Agit par négligence ou par une imprévoyance coupable, le contribuable qui ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, *op. cit.*, § 26 n. 19). Un contribuable agit de manière intentionnelle dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante qu'il était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou

du moins le dol éventuel (X. OBERSON, *op. cit.*, § 26 n. 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 1b 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637 et la jurisprudence citée).

- 23) La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence du contribuable mais de l'intensité de sa faute (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agit intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende.
- 24) De jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Dans ce cadre, l'AFC-GE jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011).
- 25) En l'espèce, les faits ont été découverts au stade de la réclamation, soit avant que la taxation 2005 de la contribuable ne soit définitive. Ils ne peuvent, s'ils sont avérés, que prendre la forme d'une tentative de soustraction fiscale, conformément à ce qu'a décidé l'AFC-GE.

La tentative de soustraction fiscale est avérée au sens des art. 176 al. 1 LIFD et 70 al. 1 LPFisc. Les faits sont constitutifs d'évasion fiscale et résultent d'une volonté délibérée de la contribuable, via son administrateur et actionnaire unique, de soustraire à la taxation sur le bénéfice CHF 2'523'370.-. Cela lui permettait d'éviter de payer CHF 801'679.- pour l'ICC et CHF 216'380.- pour l'IFD. En sanctionnant ce comportement par deux amendes arrêtées toutes deux à la moitié des deux tiers de l'impôt soustrait soit CHF 267'226.- pour l'ICC et CHF 72'126.- pour l'IFD, l'AFC-GE a respecté le cadre légal des art. 70 LPFisc et 176 al. 1 LIFD et a apprécié correctement la culpabilité de la contribuable.

- 26) Le recours de la contribuable sera rejeté. Celui de l'AFC-GE sera admis et le jugement du TAPI du 8 février 2012 sera annulé partiellement en rapport avec le taux d'imposition qu'il avait appliqué à la reprise sur bénéfice de CHF 2'523'370.-. Il en résulte que les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 9 mars 2010 et l'ensemble des bordereaux de taxation et d'amende émis le même jour seront confirmés.
- 27) Un émoulement de CHF 3'000.- sera mis à la charge de la contribuable, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mars 2012 par X_____ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 février 2012 ;

déclare recevable le recours interjeté le 26 mars 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 février 2012 ;

au fond :

rejette le recours X_____ S.A. ;

admet le recours de l'administration fiscale cantonale ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 février 2012 en tant qu'il déclare applicable, en matière d'impôt cantonal et communal, un taux d'imposition de 20 % à la reprise sur bénéfice de CHF 2'573'370.- effectuée le 9 mars 2010 ;

le confirme pour le surplus ;

rétablit les décisions sur réclamation en matière d'impôt cantonal et communal et d'impôt fédéral direct 2005 prises par l'administration fiscale cantonale le 9 mars 2010 et les bordereaux rectificatifs en matière d'impôt cantonal et communal et d'impôt fédéral direct 2005 du 9 mars 2010 ;

rétablit les bordereaux-amende en matière d'impôt cantonal et communal et d'impôt fédéral direct 2005 de l'administration fiscale cantonale du 9 mars 2010 ;

met à la charge de X_____ S.A. un émolument de CHF 3'000.- ;

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

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

communiqué le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat de X_____ S.A., à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :