

GE_GERICHTE ATA/1019/2015 vom 29. September 2015

GE Cour de justice, 2015-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1019_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/1019/2015 del 29 settembre 2015

Regeste

Résumé: Réalisation des conditions du rappel d'impôt dans le cas d'une société anonyme suisse qui n'a, durant un exercice, pas déclaré le bénéfice tiré d'un partenariat constitué à Chypre, duquel elle était associée, et, pendant le suivant, qui l'a mentionné comme non imposable en Suisse, donnant au demeurant des indications incomplètes à l'autorité fiscale, malgré plusieurs demandes en lien avec cette structure, laquelle ne pouvait être qualifiée d'établissement stable, à défaut de substance suffisante. Reprises in casu justifiées, de même que les amendes pour soustraction d'impôt prononcées.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Le litige fiscal concernant une période antérieure au 1er janvier 2010, se pose la question du droit applicable, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne contenant aucune disposition spécifique relative à cette question. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_416/2013 précité consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2012, qui concerne les périodes fiscales 2004 et 2005. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi cantonale sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique.

- 18/33 - A/252/2014

c. Les dispositions concernant l'IFD et l'ICC étant identiques, le raisonnement qui suit sera applicable tant pour la taxation IFD que ICC des années 2004 et 2005. 3)

La recourante conteste la réalisation des conditions permettant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt à son encontre.

a. Les conditions régissant le rappel d'impôt sont réglementées de manière similaire aux plans fédéral et cantonal. Ainsi, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 59 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD ; art. 53 al. 1 in fine LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc).

b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

c. Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 ; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3).

d. Pour sa part, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), soit en particulier, pour les personnes morales, les extraits de comptes signés de la période concernée (art. 125 al. 2 LIFD ; art. 29 al. 2 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, à la demande de l'autorité de taxation, notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD ; art. 31 al. 1 et 2 LPFisc). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit

- 19/33 - A/252/2014 décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 non publié in

ATF 140 I 68 ; 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2014 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/517/2014 du 1er juillet 2014).

La découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait toutefois donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables, pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

e. La casuistique en matière de rappel d'impôt est abondante.

Un motif de rappel d'impôt a été considéré comme réalisé dans le cas de contribuables pour lesquels de nombreux frais à caractère privé ont été passés en charge de l'activité commerciale, réduisant de la sorte le revenu imposable

- 20/33 - A/252/2014 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 10 février 2010 confirmant l'ATA/657/2009 du 15 décembre 2009), de même que dans celui dans lequel un appartement a été comptabilisé comme servant à l'activité professionnelle alors qu'il était utilisé comme logement et qu'un contrôle fiscal opéré dans la comptabilité d'une société, dont le contribuable était l'administrateur et l'actionnaire, a mis en évidence une différence entre le total des sommes perçues et les montants comptabilisés (ATA/360/2011 du 7 juin 2011). Un motif de rappel d'impôt a également été admis dans le cas d'un contribuable ayant déclaré le bénéfice de liquidation d'une société dont il était actionnaire dans ses éléments de fortune, omettant de mentionner ce bénéfice comme revenu, sans en informer l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 du 25 avril 2003). Il en est allé de même des contribuables qui ont porté des intérêts hypothécaires en déduction à titre privé et à titre commercial, mais apporté des explications manuscrites en dehors des cases réservées à la saisie des données. La saisie informatique n'ayant pas permis au taxateur de prendre connaissance de ces éléments, ils ont été considérés comme inconnus de l'autorité, leur découverte ayant justifié un rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_26/2007 précité). Le cas d'un prêt simulé, situation ne découlant pas de manière évidente de l'état des participations et des prêts déposés par la contribuable, justifiait également le rappel d'impôt, même si l'autorité fiscale pouvait soupçonner l'existence d'une telle simulation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_533/2008 du 7 août 2009).

À l'inverse, l'existence d'un motif de rappel d'impôt a été niée dans le cas du contribuable qui a déclaré sa participation déterminante assortie d'un revenu inexistant dans une société dont la valeur fiscale a été considérée comme nulle par l'autorité de taxation. Bien qu'ayant procédé à la réévaluation de la valeur fiscale de la société, cette dernière n'a entrepris aucune investigation complémentaire en relation avec le revenu de l'intéressé, situation à laquelle elle ne pouvait remédier au moyen du rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2A.706/2006 du 1er mars 2007). Il en est allé de même du contribuable ayant appliqué pendant des années une méthode erronée d'estimation pour la location de biens immobiliers avec l'aval, à tout le moins implicite, de l'autorité fiscale (ATA/307/2014 précité). Une affaire dans laquelle la contribuable retraitée a, durant plusieurs années, ajouté les intérêts d'un prêt à son montant initial en omettant de les déclarer comme revenu a connu le même sort, malgré les déclarations manifestement erronées de l'intéressée, dès lors que les autorités fiscales étaient en mesure, en faisant preuve de diligence, d'effectuer les recherches nécessaires dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_557/2007 du 21 décembre 2007). Il en est allé de même du cas dans lequel un contribuable a bénéficié, sans les déclarer, d'avis de crédit importants sur un investissement et, après avoir déclaré celui-ci sans indiquer de rendement, a déclaré l'année suivante le même investissement pour un montant symbolique en ajoutant qu'il était probablement perdu, l'administrateur de fortune étant en détention préventive. Dans ces circonstances, l'autorité fiscale ne pouvait se fonder sur les seules indications du

- 21/33 - A/252/2014 contribuable sans procéder à des recherches complémentaires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_94/2010 du 10 février 2011). 4) a. Les personnes morales sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse (art. 50 LIFD ; art. 2 LIPM). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité, mais ne s'étend pas aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 52 al. 1 LIFD ; art. 4 al. 1 LIPM). Cette exemption est inconditionnelle et existe indépendamment de l'imposition effective ou non de l'entreprise, de l'établissement ou de l'immeuble à l'étranger (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4ème éd., 2014, p. 97 n. 310).

b. L'art. 4 al. 2 LIFD, également applicable aux établissements à l'étranger (ATF 139 II 78 consid. 2), définit l'établissement stable comme toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise, tant d'un point de vue qualitatif que quantitatif (ATF 134 I 303 consid. 2.2). L'art. 3 al. 3 LIPM contient une définition similaire.

L'entreprise doit exercer son activité au travers d'installations permanentes, ce qui implique qu'elles soient à sa disposition de façon durable, de manière à pouvoir en disposer économiquement. Pour être qualitativement importante, l'activité doit entrer dans le cercle de celle, principale, de l'entreprise. L'exigence d'une activité quantitativement importante s'analyse, quant à elle, différemment suivant chaque type d'entreprise et signifie que l'installation en cause doit exercer une activité qui n'est pas accessoire ou d'importance secondaire. En outre, l'établissement doit effectuer une partie de l'activité de l'entreprise, ce qui exclut en principe qu'une filiale puisse être considérée comme un établissement stable de sa mère (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 486 s n. 40). Il est admis que des exigences plus élevées soient posées lorsqu'il s'agit de reconnaître l'existence d'un établissement stable à l'étranger plutôt qu'en Suisse, pays dans lequel les activités exercées à l'étranger seront toutefois imposées en cas de doute en raison de

l'assujettissement illimité (ATF 139 II 78 consid. 3.1.2). Par ailleurs, dans le cadre d'un « ruling », l'autorité fiscale peut exiger des associés une présence régulière sur les lieux de l'établissement étranger en vue de gérer ses activités afin de lui reconnaître la stabilité nécessaire pour ne pas imposer ses revenus en Suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.3 ; ATA/798/2013 du 10 décembre 2013 ; ATA/381/2013 du

E. 18

septembre 2007 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 329). 6) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/573/2015 du 2 juin 2015 ; ATA/99/2014 du 18 février 2014).

Plus précisément, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du

E. 21

avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/234/2015 précité ; ATA/112/2015 précité ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011).

b. La constatation des faits, en procédure administrative, est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves, qui signifie que le juge forme librement sa conviction, en analysant la force probante des preuves administrées, dont ni le genre, ni le nombre n'est déterminant, mais leur force de persuasion (art. 20 al. 1, 2^{ème} phr., LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3 ;

- 23/33 - A/252/2014 ATA/769/2015 précité ; ATA/573/2015 précité ; ATA/716/2013 du 29 octobre 2013 ; ATA/538/2013 du 27 août 2013 ; ATA/426/2012 du 3 juillet 2012).

En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/875/2015 du

E. 25

août 2015 ; ATA/481/2003 du 10 juin 2003 ; ATA/272/2003 du 6 mai 2003). 7) a. En l'espèce, la recourante conteste l'existence d'un motif de rappel d'impôt en l'absence de

tout fait ou élément de preuve nouveau, ses déclarations fiscales pour les années 2004 et 2005 ayant comporté les informations nécessaires en vue d'établir sa taxation.

b. S'agissant de la période fiscale 2004, la déclaration y relative de la recourante ne contient aucune mention du partenariat, alors même qu'elle figurait au nombre des associés depuis 2004, ce qui n'est pas contesté. Elle n'indique en particulier pas sa part du bénéfice, de CHF 345'000.- pour l'exercice 2004, tel que ressortant des comptes du partenariat.

À cet égard, la recourante conteste toute obligation de déclarer ce montant, se prévalant de l'établissement de sa comptabilité selon la méthode de l'encaissement, raison pour laquelle elle ne l'a indiqué qu'en 2005, en sus du bénéfice de cet exercice. Elle ne saurait toutefois être suivie sur ce point. Outre le fait qu'elle n'allègue cet élément, au demeurant non étayé, que devant la chambre de céans, il ne ressort pas de son bilan pour les exercices litigieux qu'elle utiliserait cette méthode. Au contraire, c'est bien la méthode de la facturation qu'elle met en œuvre, au vu de la comptabilisation des postes « débiteurs » et « travaux en cours » dans son bilan et son compte de résultat au titre des charges d'exploitation, l'application d'un système hybride étant prohibée. Il ne résulte en tout état pas des comptes du partenariat que celui-ci n'aurait pas distribué à la recourante la part du bénéfice la concernant, à l'instar de ce qu'elle a fait pour les autres associés, personnes physiques, lesquelles ont mentionné le montant correspondants dans leurs déclarations d'impôt respectives. La recourante se devait ainsi d'en faire de même et indiquer, dans sa déclaration 2004, les revenus tirés du partenariat, afin que l'autorité intimée puisse se prononcer à ce sujet et déterminer s'ils étaient imposables en Suisse. Que ce montant ait finalement figuré dans la déclaration fiscale suivante de la recourante n'y change rien, puisque cette situation ne remplace pas une déclaration complète du bénéfice pour l'année en cause.

Encore convient-il d'examiner si l'AFC-GE pouvait se rendre compte de l'absence de ce montant dans la déclaration fiscale litigieuse. Si cette autorité a certes procédé à la taxation de M. B _____ pour l'année 2004, lequel a annexé à sa déclaration les comptes commerciaux du partenariat de l'exercice

- 24/33 - A/252/2014 correspondant, dans lequel était indiquée la répartition du bénéfice tiré de l'activité de celui-ci entre les associés, dont la recourante, il ne pouvait être exigé de l'AFC-GE qu'elle procède par recoupement, en confrontant les déclarations reçues par ses différents services, à savoir l'un chargé de l'imposition des personnes physiques et l'autre de celle des personnes morales, conformément à la jurisprudence susmentionnée. Elle n'a ainsi eu connaissance de cet élément qu'une fois la taxation litigieuse entrée en force.

Par conséquent, en ne mentionnant pas sa part au bénéfice résultant de l'activité du partenariat durant l'exercice 2004, la recourante a contrevenu à son obligation de remplir sa déclaration d'impôt de manière complète et conforme à la vérité, réalisant un motif de rappel d'impôt.

c. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2005, la recourante a indiqué, au titre de participation au bénéfice du partenariat, dans les rubriques « bénéfice net non imposable en Suisse/dans le canton », un montant de CHF 1'176'726.- correspondant à la part lui revenant en qualité d'associée et n'étant pas imposable en Suisse, ayant été réalisé à l'étranger. Ce montant figurait également dans son compte de profits et pertes de l'exercice 2005 dans la rubrique « revenus de participation » et dans le tableau intitulé « répartition internationale du bénéfice au 31.12.2005 », sous la rubrique « revenus établissement stable ». Outre le fait

que la déclaration fiscale en cause additionnait le bénéfice résultant de l'activité du partenariat pour les exercices 2004 et 2005 de manière erroné, comme précédemment mentionné, la recourante est partie du principe que ce montant provenait d'un établissement stable à l'étranger, non imposable à titre de bénéfice en Suisse, assertion qu'il appartenait à l'autorité de taxation de vérifier au moyen d'investigations supplémentaires.

Il ressort toutefois des pièces du dossier que l'AFC-GE a requis des renseignements complémentaires de la part de la recourante à ce sujet, lui demandant, d'abord par courrier du 8 janvier 2007, de lui fournir « le détail et tous renseignements utiles concernant le poste "revenus des participations" de CHF 1'176'726.- attribué à la catégorie "étranger" dans la répartition internationale du bénéfice au 31 décembre 2005 », puis, par courrier du 14 mars 2007, de lui transmettre une attestation d'assujettissement du partenariat à l'impôt à Chypre ainsi que les justificatifs des impôts payés dans ce pays pour l'année 2005.

La société allègue avoir satisfait à son obligation de renseigner, ayant répondu aux interrogations de l'autorité dans le cadre de plusieurs courriers. D'un point de vue formel, il n'est pas contesté que la recourante a fait suite aux courriers de l'AFC-GE en lui écrivant à deux reprises, les 28 février et 29 juin 2007, annexant à cette dernière lettre une attestation d'imposition à Chypre, sa déclaration d'impôt dans ce pays pour l'année 2005 et un ordre de paiement portant la mention « Cyprus tax ». Les explications fournies par la recourante

- 25/33 - A/252/2014 étaient toutefois pour le moins laconiques, dès lors que, dans la première de ces lettres, elle s'est contentée d'indiquer que le montant de CHF 1'176'726.- correspondait à sa rémunération « en tant que Limited Partner dans le partnership chypriote B _____ », renvoyant pour le surplus aux états financiers du partenariat, et que la deuxième ne comprenait aucune explication supplémentaire à ce sujet.

La recourante ne saurait, dans ce cadre, arguer que la demande de renseignements de l'AFC-GE n'était pas suffisamment précise pour mériter une réponse plus prolix, alors que l'autorité intimée lui a expressément demandé de lui fournir le détail du montant litigieux, de même que tous les renseignements utiles à ce sujet, ce qui méritait une réponse circonstanciée. Elle ne saurait davantage alléguer que la demande de renseignements envoyée à M. B _____ dans le cadre de sa taxation personnelle était plus explicite, puisqu'elle ignorait jusqu'alors l'existence du partenariat dans le cadre de la présente cause, qui ne ressortait pas clairement de la déclaration d'impôt et ne figurait pas du tout dans celle de l'année précédente, étant précisé qu'il ne saurait être reproché à l'AFC-GE de ne pas avoir procédé au recoupement d'informations entre ses services, comme précédemment mentionné.

L'autorité intimée pouvait d'autant plus se fier aux renseignements fournis par la recourante, sans mener d'enquête supplémentaire, que les éléments lui ayant été transmis étaient de nature à l'induire en erreur au sujet de la structure mise en place à Chypre. Différents éléments pouvaient ainsi la laisser supposer que le partenariat remplissait les conditions d'un établissement stable, dont l'attestation du ministre des financiers du 29 juin 2007 selon laquelle cette entité disposait d'un établissement à Chypre, assujetti à l'impôt dans ce pays, de même que sa déclaration fiscale pour l'année 2005, d'un montant important, ainsi que l'ordre de paiement y relatif. Ces éléments étaient à même de contrebalancer les indications contraires en sa possession, notamment s'agissant de la structure mise en place, revêtant la forme d'un partenariat soumis au droit étranger, incorporée dans un État dit « offshore », active dans le domaine des services et n'ayant

qu'un employé, au salaire annuel de quelque CHF 25'000.-.

Cette situation se distingue ainsi de celle des autres associés du partenariat, à savoir MM. B_____ et C_____, pour lesquels un motif de rappel d'impôt n'est pas réalisé, en l'absence d'indications factuelles non objectives dans leurs déclarations d'impôt, l'autorité intimée n'ayant pas cherché à qualifier le partenariat chypriote, malgré la présence de divers éléments devant attirer son attention et qui requéraient des éclaircissements.

Ce n'est ainsi que dans le cadre de la réponse de M. B_____ du 20 mai 2010 que l'autorité fiscale a eu connaissance d'un élément nouveau, l'intéressé lui ayant en particulier indiqué que l'employée du partenariat se limitait à effectuer des tâches administratives, ce dont elle ne pouvait se douter au regard des

- 26/33 - A/252/2014 indications susmentionnées, malgré les enquêtes effectuées, et qui était en mesure de remettre en cause la nature de la structure chypriote.

Ces éléments sont par conséquent suffisants pour admettre l'existence d'un motif de rappel d'impôt, indépendamment du fait de savoir si les indications inexactes ayant trait au bénéfice réalisé par le partenariat en 2005 dans la déclaration fiscale correspondante de la recourante étaient facilement décelables dans les états financiers de la structure chypriote transmis à l'AFC-GE dans le cadre de la taxation ordinaire. En tout état de cause, la recourante s'est limitée à transmettre les comptes audités de l'année 2005, sans jamais remettre ceux de l'exercice 2004, visibles seulement à titre comparatif, et comportant le montant total des deux exercices, correspondant à celui déclaré, comme s'il résultait d'un seul exercice, la tâche de l'autorité fiscale n'étant du reste pas d'opérer des comparaisons avec les taxations antérieures en l'absence d'indice clair lui permettant de remettre en cause leur véracité.

d. Le bien-fondé du rappel d'impôt supposant une perte fiscale pour la collectivité, aussi convient-il de déterminer si les montants en cause devaient être imposés en Suisse ou, au contraire, comme le soutient la recourante, à l'étranger, au titre du bénéfice d'un établissement stable, examen se confondant en partie avec le bien fondé des reprises litigieuses.

Il n'est pas contesté que la recourante dispose d'un bureau et d'une employée, en la personne de Mme E_____, à Chypre. Ces seuls éléments ne sauraient toutefois suffire à reconnaître une stabilité suffisante au partenariat pour exempter d'imposition en Suisse son bénéfice. Il ressort ainsi de divers éléments du dossier que cette organisation apparaît avoir été choisie par les associés pour se conformer aux exigences de la CBC en vue d'être admis à exercer une activité économique, l'entité concernée devant disposer de ses propres locaux et employés, étant précisé qu'elle ne fait l'objet d'aucun acte constitutif ni d'incorporation. Le fait que le partenariat dispose d'un bureau au loyer modeste et emploie une personne à un niveau de salaire relativement bas au regard de ses fonctions supposées, de quelque CHF 25'000.- par an, permet déjà de douter de l'effectivité des activités menées à Chypre, la sobriété de cette structure contrastant clairement avec les résultats mentionnés dans ses états financiers, à savoir respectivement un chiffre d'affaires de CHF 1'147'275.- en 2004 et de CHF 1'408'680.- en 2005.

À cela s'ajoute que la nature des activités effectuées par l'unique employée du partenariat, seule personne se trouvant à Chypre, les associés ne s'y étant rendus qu'occasionnellement, apparaît comme secondaire par rapport à celle de la société. C'est ainsi en ces termes qu'à

la demande de renseignements formée par l'AFC-GE s'agissant de la taxation de M. B_____, que ce dernier a indiqué, par courrier du 20 mai 2010, que le bureau du partenariat était dirigé par Mme E_____, qui « sous-trait[ait] des tâches d'assistance administrative ». Que

- 27/33 - A/252/2014 la recourante ait, par la suite, tempéré et corrigé ces affirmations, en expliquant que l'activité menée à Chypre était bien plus importante qualitativement que la simple délivrance de services et en mettant l'accent sur l'activité de trustee de Mme E_____, tout en insistant sur le fait que l'institution du trust n'était pas reconnue en Suisse, n'y change rien, dès lors que ces éléments n'ont été allégués qu'une fois l'intéressée confrontée à la décision de l'AFC-GE d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt à son encontre, notamment pour ce motif.

D'ailleurs, la description constante des activités du partenariat livrée par la recourante, consistant à mettre en œuvre les conseils des associés aux clients de la société précisément au moyen de la création de diverses structures, conforte la teneur du courrier précité, puisque celles-ci se limitent à l'exécution de ces décisions, sans réelle marge opérationnelle. Il en va de même de la perception de dividendes des filiales du partenariat, qui ne peut être considérée comme une activité économique réelle et effective. De plus, la description figurant dans l'annexe aux comptes 2005 et 2004 mentionne, pour le partenariat, « activités fiduciaires », à savoir la même que celle de la société. Cette situation explique également la présence seulement sporadique des associés à Chypre, puisque de telles tâches ne requéraient pas qu'ils se rendent plus souvent dans les bureaux du partenariat.

En outre, la délocalisation à l'étranger de fonctions au caractère purement secondaire, le fait que les associés se trouvaient à Genève, ne s'étant qu'occasionnellement rendus à Chypre, et aient rencontré leurs clients dans des pays tiers, de même que, pour le partenariat, la détention de sociétés se trouvant toutes à l'étranger, sont des éléments faisant douter de la justification économique d'une telle structure, en particulier de sa constitution à Chypre, qui apparaît pour le moins insolite.

e. Il en découle que c'est à juste titre que l'AFC-GE, dont la décision a été confirmée par le TAPI, a considéré que le partenariat ne pouvait être considéré comme un établissement stable à l'étranger, dont les bénéfices devaient ainsi être imposés à Genève. Tel n'ayant pas été le cas, la collectivité a subi une perte fiscale, de sorte que les conditions en vue de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt étaient réalisées. Le jugement entrepris sera dès lors confirmé sur ce point. 8)

Encore convient-il d'examiner si les reprises effectuées sont justifiées, étant précisé qu'en l'absence d'établissement stable à l'étranger, l'AFC-GE pouvait intégrer le bénéfice réalisé par le partenariat à Chypre à celui déclaré à Genève, en procédant à une imposition globale, la recourante étant assujettie de manière illimitée à l'impôt en Suisse (art. 50 et 52 al. 1 LIFD ; art. 2 et 4 al. 1 LIPM), ce qui n'est, dans son principe, pas contesté. Il en va de même de l'application de la méthode du « cost plus » 20 %, qui n'était litigieuse que s'agissant de l'imposition

- 28/33 - A/252/2014 des associés, personnes physiques, du partenariat et qui n'a du reste pas été examinée par le TAPI, sans que la recourante ne s'en plaigne. 9)

La recourante conteste toutefois les reprises d'impôt sous l'angle des réductions pour participation, arguant qu'elles devaient lui être accordées.

a. Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins CHF 2'000'000.-, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total (art. 69 aLIFD et 21 al. 1 aLIPM, dans leur teneur au 31 décembre 2004 et 2005). Ces dispositions ont pour but d'éliminer l'imposition multiple des bénéfices que des sociétés de capitaux suisses et étrangères versent à des sociétés intermédiaires contribuables en Suisse (ATA/486/2007 du 2 octobre 2007).

Les participations dont le produit donne droit à une réduction sont les participations au capital-social, c'est-à-dire en droit suisse les actions de sociétés anonymes et en commandite par actions, les bons de participation des sociétés anonymes, les parts sociales des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés coopératives (ATA/486/2007 précité ; AFC-CH, Circulaire n. 9, conséquences de la loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés relative à la réduction de l'impôt sur les rendements des participations des sociétés de capitaux et des coopératives du 9 juillet 1998, ch. 2.3.2). La qualification des participations étrangères est définie en appliquant, par analogie, l'art. 49 al. 3 LIFD, selon lequel les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales et les communautés étrangères de personnes imposables selon l'art. 11 LIFD sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leur structure effective, l'art. 11 LIFD prévoyant que les sociétés commerciales étrangères et autres communautés étrangères de personnes sans personnalité juridique qui sont assujetties à l'impôt en raison d'un rattachement économique sont imposables conformément aux dispositions applicables aux personnes morales. Ainsi, les droits du fondateur d'une « anstalt » du Lichtenstein dont le capital n'est pas divisé en parts ne peuvent, en raison des liens de dépendance de ce type d'établissement à l'égard du fondateur ou de ses ayants droits, être reconnus comme participation au sens des dispositions précitées (ATF 107 Ib 309 consi. 3). En revanche, les parts au capital social d'une « limited liability company » sont, quant à elles, considérées comme des participations, les structures de ce type étant, en Suisse, assimilées à des sociétés à responsabilité limitée (AFC-CH, op. cit., ch. 2.3.2 ; Xavier OBERSON, Précis, op. cit., n. 248 p. 83). L'AFC-CH a récemment précisé que les communautés étrangères de personnes sans personnalité juridique ne peuvent pas faire valoir la réduction pour participation (AFC-CH, Circulaire n° 27, réduction d'impôt sur les

- 29/33 - A/252/2014 rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives du 17 décembre 2009, ch. 2.2).

b. Suivant leur type, les partenariats sont considérés, en droit privé suisse, comme des sociétés simples, des sociétés en nom collectif ou des sociétés en commandite et n'ont pas la personnalité juridique. N'étant pas des sujets fiscaux, ils sont traités comme fiscalement transparents, de sorte que leurs revenus sont attribués aux associés, pour autant qu'il s'agisse de personnes physiques (art. 10 al. 1 LIFD). Lorsque le partenariat est étranger, il convient d'examiner s'il possède ou non la personnalité juridique, de manière à déterminer la façon dont doivent être alloués les revenus et la fortune découlant de son activité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 précité consid. 5.1).

c. En l'espèce, pour l'exercice fiscal 2004, la recourante a déclaré des participations d'un rendement net de CHF 157'460.-. ce qu'a admis l'AFC-GE dans la taxation initiale, lui octroyant une réduction de 71.296 % à ce titre. Suite à la reprise effectuée, celui-ci a été

diminué à 29.321 % en raison de l'intégration, dans le bénéfice, du revenu réalisé à l'étranger, ce pourcentage ayant été obtenu mathématiquement, ce que la recourante ne saurait contester.

La société allègue toutefois que le bénéfice résultant de l'activité du partenariat doit, pour les années fiscales 2004 et 2005, faire l'objet d'une déduction pour participation, en application des dispositions légales susmentionnées. Elle perd cependant de vue que le partenariat ne saurait être considéré comme une personne morale au sein de laquelle une participation ouvrirait le droit à une réduction. En effet, cette structure, organisée sous la forme d'une communauté de personnes, n'apparaît pas disposer de la personnalité juridique, la recourante ayant expliqué qu'elle n'avait fait l'objet d'aucun acte d'incorporation ou de constitution et que sa seule existence officielle résultait de la délivrance, en sa faveur, de l'autorisation de pratiquer une activité économique à Chypre par la CBC, moyennant le respect de certaines conditions, à savoir le fait de disposer de ses locaux et personnel propres. Quant aux participations détenues par le partenariat lui-même, la société ne saurait s'en prévaloir, à défaut de les détenir elle-même directement.

Le jugement entrepris sera par conséquent également confirmé sur ce point. 10) La recourante conteste les amendes infligées en tant que les éléments constitutifs de l'infraction de soustraction fiscale ne seraient pas réalisés.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce

- 30/33 - A/252/2014 montant et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). L'art. 69 LPFisc prévoit une réglementation similaire. Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 74 al. 1 LPFisc).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/370/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014). En particulier, agit par négligence, au sens de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/724/2015 précité ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/724/2015 précité).

c. Selon l'art. 106 al. 3 CP, respectivement applicable par les renvois des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont

ainsi le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 ; 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et 2.5). À l'instar de toute peine, l'amende prononcée en cas de soustraction d'impôt est de nature strictement personnelle (ATF 134 III 59 consid. 2.3.1 ; 119 Ib 311 consid. 2e ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 du 6 février 2014 consid. 2.2). En effet, la jurisprudence admet que les amendes fiscales constituent de véritables peines, de sorte que l'exigence d'une faute personnelle leur est également applicable (ATF 134 III 59 consid. 2.3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 précité consid. 2.4.2 ; ATA/280/2015 du 17 mars 2015). Il en découle que la faute ne peut être qu'un attribut de la personne physique, à savoir, en cas d'infraction commise par une personne morale, l'organe de celle-ci, dont le comportement doit lui être imputé (ATF 135 II 86 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_724/2010 précité consid. 9.1 ; ATA/765/2015 du 28 juillet 2015).

- 31/33 - A/252/2014

d. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 précité consid. 6.2), l'autorité de recours ne censurant que son abus (ATA/765/2015 précité ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/693/2009 précité).

e. En l'espèce, il résulte des considérations qui précèdent qu'en ne déclarant pas du tout la part du bénéfice du partenariat lui revenant pour l'année fiscale 2004 et en mentionnant, pour l'année suivante, l'entier de ce bénéfice, la recourante a fait en sorte que sa taxation, pour les années correspondantes, soit incomplète, de sorte à ne pas avoir été imposée selon sa réelle capacité contributive.

Sur le plan subjectif, la recourante conteste avoir agi à tout le moins par négligence, comme l'a retenu l'AFC-GE puis le TAPI, au motif que la conception prévalant à l'époque des faits admettait plus largement l'existence d'un établissement stable à l'étranger qu'à l'heure actuelle. Ce faisant, elle perd de vue qu'elle ne pouvait se dispenser de déclarer les revenus tirés du partenariat en 2004 et d'indiquer ceux effectivement perçus en 2005. En effet, son administrateur était également associé du partenariat, duquel il avait perçu un bénéfice à titre personnel et qu'il avait indiqué dans sa propre déclaration fiscale pour l'année 2004, de sorte qu'il ne pouvait se dispenser d'en faire de même pour la société, dont il n'ignorait au demeurant pas les règles comptables applicables, tout en mentionnant pour l'année 2005 la part du bénéfice effectivement perçu. Il pouvait ainsi se douter qu'en ne déclarant pas le bénéfice réalisé à Chypre en 2004, l'imposition de la société serait réduite, tout comme en déclarant un montant supérieur en 2005 au titre de revenu provenant d'un établissement stable.

Il en résulte que les conditions de la soustraction fiscale sont réalisées et que c'est à juste titre que l'autorité intimée a prononcé à l'encontre de la recourante les amendes litigieuses, dont elle ne conteste pas la quotité, qui, en tout état de cause, correspond à la faute commise, de sorte qu'elle seront confirmées. 11) Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 12) Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 32/33 - A/252/2014

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.