

# GE\_GERICHTE ATA/1162/2018 vom 30. Oktober 2018

GE Cour de justice, 2018-10-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1162\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1162_2018)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1162/2018 du 30 octobre 2018

IT: GE\_GERICHTE ATA/1162/2018 del 30 ottobre 2018

## Regeste

Résumé: Reprises portant sur les services rendus par la société recourante à sa société fille constituée dans les îles Anglo-Normandes sans contreprestations adéquates, en violation du principe de libre concurrence. Rejet du recours de la société recourante et admission partielle du recours de l'AFC-GE.

## 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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2) a. L'AFC-GE demande à ce que l'ensemble des éléments mentionnés par la banque dans la réponse à son recours du 12 janvier 2018 au sujet du bien-fondé de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt soient écartés de la procédure.

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions de la partie recourante et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'elle invoque. En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_686/2017 du 31 août 2018 consid. 4.3 et les références citées).

- 31/55 - A/2005/2015

c. En l'espèce, le litige porte non seulement sur les reprises effectuées par l'autorité fiscale pour les années 2001 à 2010 ainsi que sur les infractions pour soustraction et tentative de soustraction fiscale pour les mêmes années, mais également sur les conditions d'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt, dont A\_\_\_\_\_ a contesté la réalisation tant devant le TAPI que devant la chambre de céans dans ses actes de recours. Elle pouvait dès lors également se prononcer sur ce point dans sa réponse au recours de l'AFC-GE, même si celle-ci n'a pas contesté le jugement de première instance sous cet angle. Il n'y a dès lors pas lieu de faire droit à la requête de l'autorité fiscale visant à ôter de la procédure les éléments ayant trait à cet aspect du litige figurant dans les écritures d'A\_\_\_\_\_ du 12 janvier 2018. 3) a. A\_\_\_\_\_ conclut à l'audition de ses représentants, soit MM. W\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_, ainsi qu'à la production, par l'AFC-CH, de son dossier.

b. Le droit d'être entendu, 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), comprend notamment le droit de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à des offres de preuves pertinentes, 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 140 I 285 consid. 6.3.1). L'art. 29 al. 2 Cst. n'exclut pas une appréciation anticipée des preuves. Le juge peut ainsi refuser une mesure probatoire lorsque celle-ci ne serait pas de nature à modifier le résultat des preuves déjà administrées, qu'il tient pour acquis (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_686/2017 précité consid. 3.1 et les références citées).

c. Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu, la possibilité, pour le justiciable, de faire valoir ses arguments dans une procédure supposant la connaissance préalable des éléments dont l'autorité dispose. Le justiciable ne peut toutefois exiger la consultation de documents internes à l'administration, comme les communications entre les fonctionnaires traitant le dossier, à moins que la loi ne le prévoie. Cette restriction du droit de consulter le dossier doit empêcher que la formation interne de l'opinion de l'administration sur les pièces déterminantes et sur les décisions à rendre ne soit finalement totalement ouverte au public. Il n'est en effet pas nécessaire à la défense des droits des administrés que ceux-ci aient accès à toutes les étapes de la réflexion interne de l'administration avant que celle-ci n'ait pris une décision ou manifesté à l'extérieur le résultat de cette réflexion. Encore faut-il ne pas qualifier de notes internes des pièces ou le résultat de preuves déterminantes pour la prise d'une décision (ATA/109/2018 du 6 février 2018 et les références citées).

d. En l'espèce, il n'y a pas lieu de procéder à l'audition des représentants de la banque. Outre le fait que l'un de ceux-ci est décédé durant la procédure et que l'autre a pris part à l'audience de plaidoiries devant la chambre de céans, durant

- 32/55 - A/2005/2015 laquelle il s'est exprimé, il ressort du dossier que tant MM. W\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_ ont été entendus par le TAPI, lors des audiences de comparution personnelle des parties s'étant tenues entre le 23 juin et le 16 novembre 2016, et ont ainsi pu s'exprimer sur la réunion ayant eu lieu avec l'AFC-GE le 14 juillet 2010. A\_\_\_\_\_ a au demeurant été en mesure de faire valoir de nombreuses fois ses arguments par écrit à ce sujet, tant devant le TAPI que devant la chambre de céans.

Il ne se justifie pas non plus d'ordonner la production du dossier de l'AFC-CH, puisque les documents dont elle dispose sont ceux qui lui ont été transmis par l'AFC-GE, comme l'indiquent ses courriers des 9 janvier, 15 et 20 février 2018, et que ses écritures n'apparaissent pas se fonder sur d'autres éléments que ceux en possession de toutes les parties. Les notes ou rapports internes et échanges avec l'autorité fiscale cantonale, pour autant qu'ils existent, n'apparaissent ainsi pas déterminants ni nécessaires à la défense des droits d'A\_\_\_\_\_, leur production ne se justifiant pas non plus.

Il s'ensuit que les requêtes d'A\_\_\_\_\_ seront écartées. 4)

Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce. 5) a. Le litige concerne les périodes fiscales 2001 à 2010, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses. Le rappel d'impôt relevant du droit

matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATA/859/2018 du 21 août 2018 et les références citées).

c. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2001 à 2007 ainsi qu'en taxation et tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2010. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la *lex mitior* s'applique (ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017).

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts,

- 33/55 - A/2005/2015 comme l'admet la jurisprudence (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées). 6) a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/859/2018 précité).

b. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

#### **E. 14**

janvier 2015 consid. 5.2 et les références citées).

c. À défaut de transaction comparable, la détermination du prix de pleine concurrence s'effectue alors selon d'autres méthodes, telles que la méthode du

- 39/55 - A/2005/2015 coût majoré (« cost plus ») ou celle du prix de revente (ATF 140 II 88 consid. 4.2).

d. Une distribution dissimulée de bénéfices suppose également que le caractère insolite de la prestation ait été reconnaissable par les organes de la société. Cette condition est présumée remplie si la disproportion était manifestement reconnaissable. À cet égard, il convient de se référer à la jurisprudence et la doctrine développées en droit privé concernant l'imputation de la connaissance des organes à la personne morale, qui retient que cette imputation ne s'applique pas de manière absolue, mais qu'elle doit intervenir seulement pour ce qui est connu de l'organe qui est au moins saisi de l'affaire, ou alors lorsque les informations acquises par un organe n'ont pas été transmises à un autre organe, en raison d'un défaut d'organisation de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1082/2013 précité consid. 6.1 et les références citées). 11) Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 140 II 248 consid. 3.5). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, l'autorité fiscale doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_342/2017

du 12 avril 2018 consid. 4.1).

Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_814/2017 précité consid. 8.1.3). Par ailleurs, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3). 12) a. En l'espèce, les reprises portent sur trois types de prestations appréciables en argent accordées par la banque à sa filiale, que l'autorité fiscale a identifiées, ce qui n'est, en tant que tel, pas contesté.

Ces prestations ont trait à l'absence de rétrocession des commissions de performance pour son activité de conseillère en investissement et de rémunération pour son activité de support pour la passation et la transmission d'ordres ainsi que pour son activité d'apport de la clientèle et de commercialisation des fonds.

b. Il ressort du dossier que, pour son activité de conseil en investissement des fonds de placement concernés, la banque a perçu, de sa filiale, durant les années en cause, des commissions de gestion mais aucune commission de performance,

- 40/55 - A/2005/2015 ce qu'elle ne conteste du reste pas. Pour sa part, M\_\_\_\_\_ s'est vu verser, dès 2003, tant des commissions de gestion que des commissions de performance en tant que direction de fonds, ce qui ressort de ses états financiers, recevant en particulier des commissions de performance des fonds ombrelle NG\_\_\_\_\_ Ltd de 2004 à 2007 et NI\_\_\_\_\_ Ltd de 2006 à 2010. Elle n'en a toutefois pas perçu du fonds ND\_\_\_\_\_ Ltd entre 2008 et 2010.

A\_\_\_\_\_ soutient que le fait que sa filiale ait perçu des commissions de gestion et de performance des fonds en cause ne l'obligeait pas pour autant à les lui rétrocéder en totalité ou en partie. Si les contrats conclus entre la banque et sa filiale pour l'activité de conseil en investissement ne prévoient certes qu'une rétrocession des commissions de gestion et ne traitent pas des commissions de performance, il n'en demeure pas moins que les états financiers annuels de M\_\_\_\_\_ de 2001 à 2010 indiquent tous expressément que celle-ci avait droit à des commissions de performance, qu'elle devait partiellement rétrocéder aux conseillers en investissement concernés, y compris à la banque, à défaut d'indication contraire.

L'examen des relations entretenues par M\_\_\_\_\_ avec les conseillers en investissement tiers montre également que celle-ci leur rétrocédait une partie des commissions de performance pour cette activité qu'elle percevait en tant que direction de fonds. Il en va ainsi s'agissant des fonds pour lesquels O\_\_\_\_\_ se voyait rétrocéder 70 % de la commission de performance, et du fonds NL\_\_\_\_\_, pour lequel P\_\_\_\_\_ percevait 50 % de la commission de performance, conformément aux contrats produits. Par ailleurs, lorsque Q\_\_\_\_\_ était en charge du conseil en investissement des deux sous-fonds du NG\_\_\_\_\_ Ltd, respectivement jusqu'en 2004 et 2005, cette société se voyait également rétrocéder 40 % de la commission de performance perçue par M\_\_\_\_\_, comme l'indiquent les contrats versés au dossier ainsi que les états financiers de la filiale. Une exception demeure toutefois pour AD\_\_\_\_\_, dont le contrat conclu avec M\_\_\_\_\_ ne prévoit pas de commission de performance en sa faveur. Il ressort toutefois des états financiers de

M\_\_\_\_\_ que celle-ci ne percevait pas, pour son activité de direction de fonds, de commission de performance à ce titre, de sorte qu'elle ne pouvait en rétrocéder une partie à cette société tierce.

A\_\_\_\_\_ ne saurait être suivie lorsqu'elle allègue que l'activité de conseillère en investissement pour les fonds de fonds ne justifiait pas l'octroi d'une commission de performance, puisque Q\_\_\_\_\_, avant la reprise de l'activité de conseil en investissement par la banque, se voyait rétrocéder par M\_\_\_\_\_ un pourcentage de la commission de performance perçue par cette dernière pour les fonds de fonds concernés. À cela s'ajoute que tous les fonds de fonds prévoyaient le versement de commissions de performance en faveur de M\_\_\_\_\_, comme l'ont d'ailleurs expliqué les représentants de la banque devant le TAPI.

- 41/55 - A/2005/2015

A\_\_\_\_\_ ne peut pas davantage se retrancher derrière son activité bancaire, puisqu'une telle situation ne modifie en rien son rôle de conseillère en investissement, circonscrit par les contrats conclus avec sa filiale, dont il ressort que sa mission n'est pas moins importante que celle des conseillers en investissement tiers ayant la même activité. Il résulte au demeurant du dossier que, s'agissant du fonds NA\_\_\_\_\_ Ltd pour lequel le conseil en investissement était assuré par AB\_\_\_\_\_, à savoir une banque, une partie de la commission de performance perçue par M\_\_\_\_\_ lui était rétrocédée, comme l'indiquent les états financiers de celle-ci, étant précisé qu'il s'agissait, pour la période en cause, du seul fonds dont M\_\_\_\_\_ assurait la direction. En outre, l'on ne voit pas en quoi la jurisprudence du Tribunal fédéral empêchait la banque de percevoir des rétrocessions, les arrêts cités concernant la relation entre la banque et ses clients, mais non pas entre la banque et sa filiale. Il en va de même de l'allégation d'un éventuel risque de conflit d'intérêts, qui n'a au demeurant pas empêché la banque de tolérer que M\_\_\_\_\_ reçoive et verse des commissions de performance à des conseillers en investissement tiers gérant les fonds de ses clients, étant précisé que les commissions de performance perçues par M\_\_\_\_\_ et non rétrocédées à la banque profitaient en tout état de cause à cette dernière sous la forme de dividendes.

Quant au rôle joué par M. S\_\_\_\_\_ dès 2005, lors de son engagement par M\_\_\_\_\_, il n'apparaît pas non plus déterminant pour justifier une absence d'activité de conseil en investissement à compter de cette date par la banque, laquelle a indiqué, durant la procédure, que son ancien employé n'était pas lui-même gestionnaire de fonds. Au demeurant, la banque n'a pas non plus perçu de M\_\_\_\_\_ de commission de performance avant le départ de M. S\_\_\_\_\_ en 2005, de sorte que de ce point de vue également, son raisonnement est infondé.

À ces éléments s'ajoute un manque évident de substance de M\_\_\_\_\_ durant les années en cause, situation qui ne pouvait justifier qu'elle conserve les commissions de performance des fonds pour lesquels la banque assurait le conseil en investissement. En effet, il ressort des éléments figurant au dossier que M\_\_\_\_\_ ne disposait d'aucun employé entre 2001 et 2004, en avait un en 2005, trois en 2006 et 2007, cinq en 2008, six en 2009 puis onze en 2010. Elle ne disposait pas non plus de locaux propres, A\_\_\_\_\_ s'étant limitée à alléguer, sans le démontrer, que le groupe V\_\_\_\_\_ avait mis à sa disposition des bureaux jusqu'à l'accroissement de ses effectifs, étant précisé que le contrat de sous-location avec V\_\_\_\_\_ du 17 juillet 2007 ne contient aucune indication probante quant à la location de bureaux.

A\_\_\_\_\_ justifie cette situation par le modèle d'affaires choisi, qui exigeait le recours à des prestataires externes, lesquels percevaient pour cette activité une rémunération élevée. Bien qu'une telle externalisation ne soit pas contestée, elle ne pouvait porter sur l'ensemble de l'activité de M\_\_\_\_\_, en particulier celles de direction, comme l'a, à juste titre, indiqué de manière circonstanciée l'AFC-GE, étant précisé que les membres du

- 42/55 - A/2005/2015 conseil d'administration de la filiale de la banque ne pouvaient, à raison d'une séance tous les trois mois, assurer l'entier de ces fonctions, ce d'autant en l'absence de rémunération spécifique pour leur activité, sauf s'agissant de M. T\_\_\_\_\_, rétribué à raison de GBP xxx par année, et d'une augmentation des affaires de M\_\_\_\_\_ au fil des ans. Une telle situation ne justifiait ainsi pas que M\_\_\_\_\_ conserve l'entier de la commission de performance versée par les fonds de placement, étant donné que ce travail était seul accompli par la banque lorsqu'elle officiait en qualité de conseillère en investissement.

C'est également en vain que A\_\_\_\_\_ soutient avoir été suffisamment rémunérée pour son activité de conseillère en investissement, pour laquelle elle a reçu près de CHF xxx, puisque ce montant n'englobait pas les commissions de performance, qu'elle n'a pas perçues. De plus, les conseillers en investissement tiers ont également perçu des commissions de gestion, ce qui n'a pas empêché M\_\_\_\_\_ de leur verser en sus des commissions de performance.

C'est dès lors à juste titre que le TAPI a considéré que les conditions d'une prestation appréciable en argent étaient réalisées pour l'activité de conseil en investissement concédée par la banque à sa filiale, pour laquelle elle n'a obtenu aucune contre-prestation sous la forme d'une rétrocession des commissions de performance, avantage qui n'aurait pas été accordé à des tiers dans les mêmes circonstances. Une telle disproportion était manifeste et ne pouvait passer inaperçue par les organes de la banque, en particulier MM. U\_\_\_\_\_, R\_\_\_\_\_ et S\_\_\_\_\_ ayant occupé des fonctions dirigeantes au sein de la banque et de sa filiale.

c. Encore reste-il à déterminer le montant des reprises, le TAPI ayant appliqué un taux de rémunération de 45 % sur la base des contrats conclus avec Q\_\_\_\_\_ et P\_\_\_\_\_ (ceux conclus avec AB\_\_\_\_\_ et O\_\_\_\_\_ ayant été exclus), tandis que l'AFC-GE avait admis un taux de 70 % en référence aux contrats conclus avec O\_\_\_\_\_.

S'il est vrai, comme l'indique le TAPI, que les taux peuvent résulter de négociations contractuelles entre les parties concernées et dépendre de divers facteurs difficiles à déterminer, il n'en demeure pas moins que les éléments figurant au dossier constituent des éléments de comparaison probants.

Ainsi, les contrats conclus avec O\_\_\_\_\_ pour les fonds simples concernés font état d'une rétrocession de 70 % de la commission de performance perçue par M\_\_\_\_\_ pour une activité de conseil en investissement moins importante que celle confiée à la banque pour des fonds de fonds, puisqu'O\_\_\_\_\_ ne pouvait émettre que des recommandations sur les fonds de fonds. Le contrat conclu avec P\_\_\_\_\_ prévoit, quant à lui, une rétrocession de 50 % de la commission de performance perçue par M\_\_\_\_\_ pour le fonds NL\_\_\_\_\_ pour une activité de conseil en investissement équivalente à celle menée par la banque, sauf s'agissant

- 43/55 - A/2005/2015 de la possibilité d'effectuer des transactions pour le compte de M\_\_\_\_\_ ou du fonds, uniquement offerte à A\_\_\_\_\_. Le contrat conclu avec Q\_\_\_\_\_ pour le fonds ombrelle NG\_\_\_\_\_ Ltd, dont l'activité a par la suite été reprise par A\_\_\_\_\_, prévoit pour sa part une rétrocession de 40 % de la commission de performance en faveur de cette société, dont la mission était de donner des conseils et de recommander des choix de placements.

Le contrat conclu avec AB\_\_\_\_\_ concernant le fonds NA\_\_\_\_\_ Ltd, qui ne prévoit formellement le versement d'aucune commission de performance en faveur de cette société, ne saurait servir de comparable, dès lors qu'il ressort des états financiers de M\_\_\_\_\_ que celle-ci a perçu des commissions de performance en tant que direction de fonds, dont elle a rétrocédé une partie à la société concernée, comme précédemment expliqué. À défaut de connaître le taux de rétrocession appliqué, ce contrat ne saurait être pris en compte. Il en va de même du contrat conclu avec AD\_\_\_\_\_ pour le fonds ND\_\_\_\_\_ Ltd, comme précédemment expliqué, en l'absence de commission de performance versée à M\_\_\_\_\_.

Dans ces circonstances, il ne se justifiait pas, comme l'a fait le TAPI, d'écarter le taux de 70 % (O\_\_\_\_\_) afin d'opérer une moyenne entre 40 % (Q\_\_\_\_\_) et 50 % (P\_\_\_\_\_) pour aboutir à un taux de 45 %. Au regard du contenu des différents contrats produits, dont il ressort que l'activité de conseil en investissement de la banque était plus étendue que celle des prestataires tiers, puisqu'elle pouvait agir de manière autonome dans le choix des investissements, sous réserve de directives de sa filiale, il se justifiait, au contraire, comme l'a fait l'AFC-GE, de retenir à tout le moins un taux de 70 %, à l'instar de ceux prévus pour O\_\_\_\_\_.

Il s'ensuit que, sur ce point, le recours de l'autorité fiscale sera partiellement admis et la prestation appréciable en argent concernant les commissions de performance arrêtée à un taux de 70 %.

d. L'activité de support de la banque consistait en la passation et la transmission d'ordres de fonds. Il ressort des documents versés au dossier que lorsque le conseil en investissement était délégué à un tiers, un contrat spécifique conclu entre M\_\_\_\_\_ et la banque prévoyait l'octroi d'une rémunération distincte en sa faveur, correspondant à un pourcentage des actifs gérés dans ces fonds. Toutefois, lorsque la banque était chargée du conseil en investissement, le contrat en question englobait l'activité de passation d'ordres, sans pour autant octroyer à la banque une rémunération à ce titre.

Le TAPI a considéré que, dans la mesure où l'activité de passation d'ordres exercée par la banque, sans conseil en investissement de sa part, portait exclusivement sur des fonds simples et non pas des fonds de fonds pour lesquels elle agissait en tant que conseillère en investissement, la différence de traitement

- 44/55 - A/2005/2015 entre ces deux fonds permettait de justifier une absence de rémunération pour les fonds de fonds, ce que l'AFC-GE conteste.

L'on ne voit toutefois pas en quoi, pour les fonds de fonds, aucune activité de passation d'ordre n'aurait été exercée par la banque, qui, au lieu d'instruire directement les courtiers, instruisait la banque dépositaire tierce, comme l'a indiqué l'AFC-GE, les tarifs produits devant le TAPI n'apportant au demeurant aucun élément probant, dès lors qu'il s'agit de frais facturés par V\_\_\_\_\_ aux fonds concernés. À cela s'ajoute que les contrats en cause prévoient expressément une telle activité à la charge de la banque qui, si elle était effectuée

hors conseil en investissement, aurait donné lieu à rémunération, étant précisé que dans une telle situation, les conseillers en investissement externes étaient, quant à eux, également rémunérés, non seulement au moyen d'un pourcentage de la commission de gestion perçue par M\_\_\_\_\_, mais également de la commission de performance, comme précédemment mentionné. Or, en tant que conseillère en investissement chargée en sus d'une activité de support, la banque ne percevait qu'un pourcentage de la commission de gestion encaissée par M\_\_\_\_\_, ce qui n'apparaît pas conforme au principe de pleine concurrence. Le fait que le contrat concernant le fonds ND\_\_\_\_\_ Ltd conclu entre M\_\_\_\_\_ et AD\_\_\_\_\_, qui a succédé à A\_\_\_\_\_ pour l'activité de conseillère en investissement et de passation des ordres, ne prévoyait pas non plus de rémunération spécifique pour l'activité de support n'y change rien. Outre le fait qu'il s'agit d'un cas isolé, il ne saurait justifier une absence de rémunération à ce titre, en présence d'activités distinctes, devant être rémunérées en tant que telles, comme lorsque le conseil en investissement est confié à une société tierce.

De ce point de vue également, une telle disproportion était manifeste et ne pouvait passer inaperçue par les organes de la banque, en particulier MM. U\_\_\_\_\_, R\_\_\_\_\_ et S\_\_\_\_\_ ayant occupé des fonctions dirigeantes au sein de la banque et de sa filiale.

Il s'ensuit que le jugement entrepris sera annulé sur ce point.

e. L'AFC-GE a procédé à des reprises pour tenir compte de l'activité de support de la banque, correspondant à 0,09 % de la valeur nette d'inventaire des fonds pour lesquels elle avait fourni un tel service sans obtenir de rémunération spécifique, établies sur la base des comparables internes, au regard du volume des actifs sous gestion. Le procédé suivi par l'autorité fiscale apparaît pertinent, au vu des comparables internes à disposition, et sera dès lors confirmé, de même que le taux appliqué. Sur la base de ces éléments, c'est donc un montant de CHF xxx qui sera repris au titre de l'activité de support de la banque, conformément aux conclusions de l'AFC-GE.

f. Pour l'activité de commercialisation et de distribution des fonds, le TAPI a identifié les prestations ayant trait à la transformation des PCI et l'apport de fonds

- 45/55 - A/2005/2015 provenant de la clientèle de la banque, le développement de la clientèle institutionnelle dès 2008 et l'utilisation de la réputation de la banque par sa filiale. Ces éléments formant toutefois un tout et une prestation devant être traitée globalement, comme l'a rappelé l'AFC-GE.

Contrairement à ce que soutient A\_\_\_\_\_ devant la chambre de céans, la clôture des PCI n'a pas entraîné la restitution de tous les avoirs à ses clients. En effet, il ressort non seulement des rapports relatifs à la révision des comptes annuels et d'audit prudentiel de son organe de révision pour les exercices 2005, 2006 et 2008 mais également des déclarations de ses représentants devant le TAPI que, malgré la liquidation des PCI, les actifs des clients de la banque ont été transférés dans divers fonds gérés par M\_\_\_\_\_, les motifs de fermeture des PCI, économiques et légaux, étant sans pertinence dans ce cadre. Il est également indéniable que M\_\_\_\_\_ a bénéficié, dans un premier temps du moins, de l'apport de fonds provenant de la clientèle de la banque, au regard de son absence de substance, comme précédemment expliqué, et de son manque de visibilité sur le marché en tant que société nouvellement constituée, ce qui ne lui permettait pas de développer sa propre clientèle.

Tel est également le cas de la réputation de la banque, dont sa filiale a pu tirer bénéfice, en tant qu'établissement suisse de renom. A\_\_\_\_\_ ne saurait être suivie lorsqu'elle explique que le nom « E\_\_\_\_\_ » avait mauvaise réputation, dès lors qu'il était lié à la faillite du groupe dans les années 1990 et qu'il lui portait ainsi préjudice. Outre le fait qu'elle ne l'a ôté de sa raison sociale qu'en 2016, la faillite du groupe n'a pas eu d'impact significatif sur sa clientèle, dont moins de 10 % a quitté la banque, A\_\_\_\_\_ ayant connu une croissance régulière en termes d'actifs et d'ouvertures de comptes. A\_\_\_\_\_ ne peut pas non plus soutenir qu'elle n'a pas fait usage de son renom au profit de sa filiale, au regard de l'extrait de son site internet renvoyant à celui de M\_\_\_\_\_, et du prospectus du fonds NB\_\_\_\_\_ Ltd du 27 novembre 2007 indiquant que M\_\_\_\_\_ était « a wholly-owned non-banking subsidiary of A\_\_\_\_\_ ». À cela s'ajoute qu'entre 2005 et 2006, la raison sociale de M\_\_\_\_\_, à savoir K\_\_\_\_\_ Ltd, utilisait le même acronyme que la banque.

Pour le développement de la clientèle institutionnelle d'A\_\_\_\_\_ dès 2008 et de la promotion des fonds gérés par M\_\_\_\_\_, la banque a indiqué avoir engagé deux personnes pour cette activité en août 2008, qu'elle a rémunérées, pour les cinq mois travaillés durant cette année, par un salaire de respectivement CHF xxx et CHF xxx, tout en indiquant avoir refacturé forfaitairement à sa filiale les montants de CHF xxx en 2008, CHF xxx en 2009 et CHF xxx en 2010. Si le TAPI a certes considéré que l'autorité fiscale n'avait pas expliqué en quoi ces forfaits étaient insuffisants, il n'en demeure pas moins que la facturation de forfaits, et non des frais effectifs, pour une telle activité n'apparaît pas conforme à la pratique

- 46/55 - A/2005/2015 du marché entre tiers indépendants. Ce point peut néanmoins rester indécis, au regard de ce qui suit.

g. Pour fonder la reprise au titre de l'activité de commercialisation et de distribution des fonds, l'AFC-GE s'est fondée sur une cinquantaine de fonds et sous-fonds tiers, soit des comparables externes, pour arriver à un taux de rémunération de 40 % de la commission de gestion perçue par M\_\_\_\_\_ des différents fonds.

Un tel procédé ne démontre toutefois pas encore que des commissions de distribution étaient effectivement dues à A\_\_\_\_\_, laquelle a indiqué qu'elle appliquait une politique de non-rétrocession de ces commissions, tant pour ses clients que pour les tiers, expliquant qu'au niveau de la plateforme de fonds, il pouvait y avoir des négociations avec des directions de fonds pour le versement d'une commission de distribution, auquel cas cette plateforme payait à la banque un montant trimestriel, imposé fiscalement.

À l'appui de ses allégués, A\_\_\_\_\_ a produit le détail, par année et dépositaire ou direction de fonds, des avoirs de ses clients auprès de tiers ainsi qu'auprès de M\_\_\_\_\_ mentionnant les montants de ces placements et des rétrocessions perçues par la banque, dont il ressort que sur un total de cent dix-neuf dépositaires ou directions de fonds tiers, vingt et un d'entre eux lui avaient versé des rétrocessions. Bien qu'il puisse paraître étonnant que la banque n'ait produit de tels documents que devant le TAPI, il n'en demeure pas moins qu'ils constituent des comparables internes pertinents, corroborés par les données figurant dans le questionnaire remis à la FINMA en lien avec les rétrocessions d'état, soit de distribution, qui tendent à démontrer que la perception de telles commissions constituaient une exception et n'était pas systématique.

Contrairement à ce que soutient l'AFC-GE, ces données ne sont pas moins pertinentes que la liste des cinquante comparables externes qu'elle a établie sur la base de divers prospectus

de fonds de placement trouvés sur internet entre 2013 et 2014. Outre le fait que ces comparables ne concernent pas les périodes en cause, ils ne sauraient être représentatifs des taux effectivement pratiqués, qui dépendent des négociations entre les parties et d'autres facteurs, ni d'une pratique bancaire généralisée. C'est dès lors à juste titre que le TAPI a considéré que l'AFC-GE n'avait pas démontré que la banque aurait dû être rémunérée par sa filiale pour la commercialisation et la distribution des fonds de placement, de sorte que le jugement entrepris sera confirmé sur ce point.

h. A\_\_\_\_\_ conteste, à titre subsidiaire, que les prestations faites à sa filiale soient qualifiées d'apports dissimulés, de sorte que le coût d'investissement de sa participation dans M\_\_\_\_\_ serait augmenté à concurrence du montant correspondant à la part non suffisamment rémunérée desdites prestations.

- 47/55 - A/2005/2015

Comme précédemment expliqué, tous les éléments caractéristiques d'une prestation appréciable en argent sont réunis s'agissant des activités de conseil en investissement et de passation des ordres effectuées par la banque en faveur de sa filiale. Il n'est ainsi pas nécessaire d'examiner plus avant s'il s'agit d'une distribution dissimulée de bénéfice ou d'un apport dissimulé, puisque dans l'un et l'autre cas, les montants y relatifs doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable de la banque, duquel il a été soustrait. C'est en tout état de cause à juste titre que le TAPI a considéré que la banque, en renonçant à percevoir de M\_\_\_\_\_ les montants litigieux pour son activité, avait augmenté le bénéfice de sa filiale, laquelle bénéficiait au demeurant d'une exonération fiscale dans les îles Anglo-Normandes, pour recevoir en retour des dividendes accrus soumis à une imposition réduite pour participations qualifiées, de sorte qu'il en résultait un déplacement de bénéfice hors de Suisse et, par conséquent, la concrétisation d'une situation de réduction du substrat fiscal imposable en Suisse.

i. Il résulte des développements qui précèdent que la reprise pour l'activité de conseil en investissement effectuée par la banque, calculée au taux de rémunération de 70 % comme retenu par l'AFC-GE, s'élève à CHF xxx, conformément au tableau établi dans sa décision du 5 juin 2013 et repris dans celle du 12 mai 2015. Elle concerne les bordereaux 2004 à 2007, 2009 et 2010.

Pour l'activité de support effectuée par la banque au profit de sa filiale, la reprise s'élève, quant à elle, à CHF xxx, conformément au tableau figurant dans l'acte de recours de l'AFC-GE du 13 novembre 2017, et concerne les bordereaux 2004 à 2010.

C'est ainsi à juste titre que le TAPI a annulé les bordereaux de taxation 2001 à 2003, mais non celui de 2008.

Le dossier sera dès lors renvoyé à l'autorité fiscale pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt 2004 à 2007 et de taxation 2008 à 2010. Dans ce cadre, il appartiendra à l'AFC-GE, conformément à la jurisprudence de la chambre de céans (ATA/859/2018 précité consid. 12) ainsi que celle du Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_258/2017 précité), de déduire les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôt. 13) a. A\_\_\_\_\_ conteste le principe des amendes dont elle a fait l'objet. Dans ce cadre, le TAPI a, à juste titre, constaté la prescription de l'infraction de soustraction d'impôt consommée pour les années 2001 et 2002 en application du nouveau droit, en vigueur dès le 1er janvier 2017, ce

qui n'est du reste pas litigieux, et considéré que la poursuite pénale n'était pas prescrite pour les infractions de tentative de soustraction fiscale, les taxations 2008 à 2010 n'étant pas entrées en force.

- 48/55 - A/2005/2015

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

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/859/2018 précité et la référence citée).

c. La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. En revanche, le contribuable agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 al. 3 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 ; ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017 et les références citées).

d. Lorsqu'une soustraction fiscale est commise par une personne morale, celle-ci est elle-même punissable d'une amende en matière d'IFD et d'ICC (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 74 al. 1 LPFisc) et le comportement de ses organes lui est imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATA/859/2018 précité et la référence citée). 14) Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction au sens de cette disposition se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée au sens de l'art. 175 LIFD, qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD, nécessitant la réunion des trois

- 49/55 - A/2005/2015 mêmes éléments, étant précisé que seul un comportement intentionnel peut être réprimé. Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les

renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 9.2 s ; ATA/481/2018 du

#### **E. 15**

mai 2018 et les références citées). Une législation équivalente prévaut en matière d'ICC (art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc). 15) a. L'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer (art. 183 al. 1 LIFD ; art. 76 al. 1 LPFisc). Les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'ont été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve, ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure (art. 183 al. 1bis LIFD ; art. 76 al. 2 LPFisc).

b. Si, au moment de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, aucune procédure pénale pour soustraction d'impôt n'est ouverte ni pendant ni ne peut être exclue d'emblée, le contribuable sera avisé qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourra ultérieurement être ouverte contre lui (art. 153 al. 1bis LIFD ; art. 60 al. 2 LPFisc). 16) En règle générale, la quotité de l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/859/2018 précité et la référence citée).

- 50/55 - A/2005/2015 17) a. En l'espèce, A\_\_\_\_\_ allègue préalablement une violation de ses droits procéduraux, en particulier le droit de ne pas s'auto-incriminer, en lien avec les demandes de renseignement de l'AFC-GE des 26 novembre 2009 et 8 mars 2010.

Il ressort toutefois du dossier que ces demandes de renseignement ont été effectuées dans le cadre de la taxation de la banque pour l'année 2008, laquelle était encore pendante et non entrée en force. Dans ces circonstances, en l'absence d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, l'AFC-GE n'avait pas à suivre la procédure mentionnée aux art. 183 LIFD et 76 LPFisc et informer A\_\_\_\_\_ de son droit de ne pas s'auto-incriminer.

A\_\_\_\_\_ ne peut pas davantage être suivie lorsqu'elle soutient que sous le couvert de cette procédure de taxation, l'AFC-GE aurait sollicité des renseignements sur les périodes fiscales précédentes, sans l'informer de ses droits procéduraux. De telles affirmations ne trouvent aucun fondement au dossier, l'AFC-GE ayant uniquement sollicité des renseignements sur la période fiscale en cause, soit 2008, et le fait qu'elle ait requis le « bail

à loyer de M\_\_\_\_\_ depuis sa constitution » ne saurait être déterminant de ce point de vue. Aucun élément ne permet en outre d'affirmer que les représentants de la banque auraient été interrogés sur les périodes fiscales antérieures lors de la réunion du 14 juillet 2010.

A\_\_\_\_\_ perd en particulier de vue qu'elle a spontanément transmis à l'AFC-GE des documents ayant trouvé leur origine dans les périodes fiscales antérieures, ce qu'elle ne peut a posteriori reprocher à l'autorité fiscale.

Lors de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, A\_\_\_\_\_ a simultanément été informée de l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt pour les années 2001 à 2007, le courrier de l'AFC-GE du 27 juillet 2010 l'ayant informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer. L'AFC-GE a ainsi correctement appliqué les dispositions régissant la procédure, ci-dessus énumérées.

L'autorité fiscale pouvait au demeurant exploiter les documents rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt dans la procédure pour soustraction d'impôt, dès lors qu'ils n'apparaissent avoir été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office, ni d'une amende.

Il s'ensuit que le grief d'A\_\_\_\_\_ sera écarté.

b. A\_\_\_\_\_ soutient que les éléments constitutifs des infractions de soustraction d'impôt consommée et de tentative de soustraction d'impôt ne seraient pas réalisés.

Il ressort toutefois des développements ci-dessus qu'A\_\_\_\_\_ ne s'est pas vu rétrocéder, même en partie, les commissions de performance perçues par sa filiale, alors même qu'elle était chargée du conseil en investissement des fonds

- 51/55 - A/2005/2015 dont M\_\_\_\_\_ assurait la direction, contrairement aux tiers dans la même situation. Elle n'a pas non plus obtenu de rémunération du fait de son activité de support lorsqu'elle était simultanément conseillère en investissement. Le fait que la banque ait perçu un montant de près de CHF xxx n'y change rien, dès lors qu'il s'agit d'une partie des commissions de gestion que lui a rétrocédée sa filiale, sans lien ni avec les commissions de performance, ni avec une rémunération pour son activité de support. En ne percevant pas les montants y relatifs alors qu'ils lui étaient dus, les déclarations fiscales transmises à l'AFC-GE étaient incorrectes, ce qui a engendré un dommage pour la collectivité, équivalant aux montants des impôts soustraits.

A\_\_\_\_\_ ne peut prétendre que, du fait de la perception d'une rémunération de près de CHF xxx, ses organes ne pouvaient pas s'apercevoir de la situation. Elle perd en particulier de vue que, de par leur position au sein de la banque et de sa filiale durant les années en cause, MM. U\_\_\_\_\_, R\_\_\_\_\_ et S\_\_\_\_\_ ne pouvaient ignorer la manière dont étaient organisés les rapports commerciaux entre ces deux entités, ni que les relations contractuelles entretenues avec les tiers différaient sensiblement de celles pratiquées au sein du groupe. Ils disposaient d'une vision d'ensemble leur permettant de s'apercevoir que les contrats conclus par M\_\_\_\_\_ avec les tiers différaient sensiblement de ceux conclus avec la banque s'agissant de la rémunération de cette dernière et qu'elle fournissait de la sorte des prestations à sa filiale sans contre-prestation équivalente.

Il ressort de ce qui précède que les éléments constitutifs des infractions de soustraction fiscale et de tentative de soustraction fiscale sont remplis. Par le biais de ses organes, A\_\_\_\_\_ a ainsi agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, en envisageant le résultat dommageable et s'en accommodant pour le cas où il se produirait.

c. En l'absence de faute légère, il n'y a pas non plus lieu de réduire la quotité des amendes, la banque n'apportant au demeurant aucun élément nouveau dans ce cadre. En fixant l'amende à 0,75 % du montant des impôts soustraits pour l'infraction consommée et à 0,5 % du montant de l'impôt soustrait pour la tentative de soustraction fiscale, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, A\_\_\_\_\_ ayant, par ses organes, agi de manière intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel, pendant une longue période et pour des montants importants. L'AFC-GE a toutefois également tenu compte de la bonne collaboration de la banque. La quotité de l'amende sera dès lors également confirmée.

Dans la mesure où les prestations appréciables en argent ne portent pas sur les années 2001 à 2003 mais seulement sur les années 2004 à 2007, 2009 et 2010 pour l'activité de conseil en investissement et sur les années 2004 à 2010 pour l'activité de support, les bordereaux d'amende ICC et IFD y relatifs devront être

- 52/55 - A/2005/2015 adaptés à ce titre et recalculés en fonction des reprises admises par la chambre de céans. 18) Les montants retenus pour les reprises et les amendes, largement inférieurs aux prétentions initiales de l'AFC-GE, ne sont du reste pas susceptibles de mettre un terme à l'activité bancaire d'A\_\_\_\_\_, laquelle dispose encore de suffisamment de fonds propres nécessaires à la poursuite de celle-ci. 19) a. A\_\_\_\_\_ sollicite une pleine indemnisation pour les frais supportés et le dommage économique subi dans le cadre des procédures initiées à son encontre par l'AFC-GE, le montant alloué par le TAPI n'étant à son sens pas suffisant de ce point de vue.

b. La juridiction administrative statue sur les frais de procédure, indemnités et émoluments dans les limites établies par règlement du Conseil d'État (art. 87 al. 1 et 3 LPA) et conformément au principe de la proportionnalité (ATA/988/2018 du 25 septembre 2018). Elle peut, sur requête, allouer à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours (art. 87 al. 2 LPA), qui ne s'étend en principe qu'à l'instance en cours (ATA/1156/2017 du 2 août 2017 consid. 7a).

L'art. 6 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), intitulé « indemnité », prévoit que la juridiction peut allouer à une partie, pour les frais indispensables occasionnés par la procédure, y compris les honoraires éventuels d'un mandataire, une indemnité de CHF 200.- à CHF 1'000.-.

La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation s'agissant de la quotité de l'indemnité allouée qui ne constitue, de jurisprudence constante, qu'une participation aux honoraires d'avocat (ATA/988/2018 précité et les références citées). Par ailleurs, la garantie de la propriété (art. 26 Cst.) n'impose nullement une pleine compensation du coût de la défense de la partie victorieuse (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2010 du 24 août 2010). L'art. 29 Cst. ne consacre pas davantage un droit à l'allocation de dépens. Quant à l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), qui garantit un procès équitable, les parties ne peuvent pas en tirer un droit à l'allocation d'une indemnité pour leurs frais de défense (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_152/2010 précité consid. 3.3 ; 1P.337/2001 du 9 juillet 2001 consid. 2a).

Pour déterminer le montant de l'indemnité, il convient de prendre en compte les différents actes d'instruction, le nombre d'échange d'écritures et d'audiences. Le montant retenu doit également intégrer l'importance et la pertinence des écritures produites et, de manière générale, la complexité de l'affaire (arrêt du Tribunal fédéral 2D\_35/2016 du 21 avril 2017

consid. 3).

- 53/55 - A/2005/2015

c. En l'espèce, c'est à juste titre que le TAPI n'a pas appliqué par analogie les dispositions issues de la procédure pénale fédérale, dès lors que l'indemnité est régie par le droit cantonal.

A\_\_\_\_\_ soutient qu'au vu du travail considérable fourni, de la durée de la procédure et de sa complexité, le TAPI ne pouvait faire application de l'art. 6 RFPA. Elle perd toutefois de vue que l'indemnité de procédure concerne uniquement les frais occasionnés par le recours, et non ceux encourus en procédure non contentieuse, et qu'elle ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocats, et non le remboursement de l'intégralité de ceux-ci. Il ne saurait ainsi être donné suite à la demande d'indemnisation pleine et entière formulée par la banque.

À cela s'ajoute que, s'agissant de la quotité de l'indemnité, le pouvoir d'appréciation des juridictions administratives, dont fait partie le TAPI, s'exerce dans la fourchette de CHF 200.- à CHF 10'000.- prévue par le RFPA, qui respecte l'égalité de traitement, le principe de la proportionnalité et l'interdiction de l'arbitraire puisqu'il permet d'adapter le montant de l'indemnité au cas par cas.

Au regard de la complexité de l'affaire, des différents actes d'instruction, du nombre d'échanges d'écritures et d'audiences, de l'importance et la pertinence des écritures produites ainsi que des conclusions admises, le TAPI a arrêté le montant de l'indemnité de procédure en faveur d'A\_\_\_\_\_ à CHF 8'000.-, n'excédant ni n'abusant de son pouvoir d'appréciation en la matière.

Le jugement entrepris sera également confirmé sur ce point. 20) Compte tenu de ce qui précède, le recours de la banque sera rejeté, étant précisé que la prescription intervenue pour l'année 2002 n'a aucune incidence sur les reprises retenues. Le recours de l'AFC-GE sera en revanche partiellement admis au sens des considérants qui précèdent, et le jugement entrepris annulé en conséquence, le dossier étant renvoyé à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux ICC et IFD pour les années en cause, comme indiqué. 21) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 4'000.- sera mis à la charge d'A\_\_\_\_\_, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), aucun émolument n'étant mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1, 2ème phrase, LPA). Un émolument de CHF 5'868.- sera toutefois mis à la charge de l'AFC-CH, correspondant aux frais de copie du dossier (art. 7 RFPA), comme elle l'a sollicité dans son courrier du 9 janvier 2018 avant de se rétracter, alors que lesdites copies avaient déjà été effectuées. Aucune indemnité de procédure ne sera en outre allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 54/55 - A/2005/2015

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