

GE_GERICHTE ATA/687/2013 vom 15. Oktober 2013

GE Cour de justice, 2013-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_687_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/687/2013 du 15 octobre 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/687/2013 del 15 ottobre 2013

Regeste

Résumé: Rappels d'impôts concernant des revenus non déclarés acquis à l'étranger. Détermination du caractère dépendant ou indépendant d'une activité de consultant à temps partiel, exercée par un contribuable domicilié en Suisse pour le compte d'une société sise au Nigéria, dont il est l'actionnaire majoritaire et dont il a précédemment été le directeur. Qualification d'activité lucrative indépendante retenue en l'espèce, en raison de l'absence de lien de subordination du contribuable vis-à-vis de la société. Admission également de ce que cette activité s'est exercée par le biais d'une entreprise sise à l'étranger, en raison de locaux propres et de personnel travaillant sur place pour le compte du contribuable. Exonération partielle des honoraires perçus par le biais de cette entreprise (avec réserve de progressivité) et reprise du solde imposé en tant que rendement de la fortune mobilière, s'agissant d'une prestation appréciable en argent, soit d'une rémunération excessive versée en raison de la seule qualité d'actionnaire du contribuable. Confirmation du principe et de la quotité des amendes infligées par l'AFC pour soustraction consommée d'impôts, une dénonciation spontanée du contribuable ne pouvant être retenue en l'espèce.

Erwägungen

E. 7

juillet 2006, puisque ceux-ci n'ont pas été annulés lors de la procédure de réclamation, mais uniquement corrigés sur certains points par les premiers bordereaux cités. Il s'étend également aux deux bordereaux « amende » qui ont été notifiés aux contribuables le 25 avril 2008 pour soustractions consommées d'impôts ICC et IFD durant les périodes fiscales en cause. 2)

S'agissant des circonstances à l'origine de l'ouverture des procédures de rappel et de soustraction d'impôts ICC et IFD en cause, les contribuables ont requis l'audition de leur mandataire de l'époque, M. T_____, ainsi que de représentants de l'AFC-GE, Mme E_____ et M. U_____.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197; 136 I 265 consid. 3.2; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des

preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; Arrêts du Tribunal fédéral

- 26/52 - A/1921/2008 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités; ATA/404/2012 du 26 juin 2012; ATA/275/2012 du

E. 8

mai 2012).

En l'espèce, la chambre de céans est en mesure de trancher le litige sans procéder aux auditions requises. Les circonstances ayant entouré l'ouverture des procédures de rappel et de soustraction d'impôt en cause ressortent déjà des déclarations des parties et des pièces figurant au dossier. Par souci d'économie de procédure, ces offres de preuve seront, en conséquence, rejetées. 3)

Concernant le droit applicable, les questions de droit matériel doivent être résolues à l'aune du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/124/2013 du 26 février 2013 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008).

a. En l'espèce, les rappels d'impôt IFD 2001-B à 2004 et l'amende y relative sont soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

b. Concernant l'ICC, les prétentions relatives à l'année 2000 sont réglées par la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05), dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP). Les dispositions fiscales entrées en vigueur le 1er janvier 2001 ont en effet abrogé la plupart des dispositions de la LCP. Toutefois, ces dernières demeurent applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001 (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et les références citées).

c. S'agissant de l'ICC dû pour les années 2001 à 2004, il est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV) et entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Trouve en particulier application la loi sur l'imposition des personnes physiques – Objet de l'impôt – Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I – D 3 11).

d. Quant aux règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002. La LPFisc s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). En application du principe de la lex mitior, la LPFisc prévoit toutefois la rétroactivité en matière de sanctions pénales. Elle dispose à son art. 84 que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant son entrée en vigueur sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la

- 27/52 - A/1921/2008 mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge par (art. 2 al. 2 LPFisc). 4)

L'éventuelle prescription des créances et amendes fiscales en cause doit être examinée. En droit public, de jurisprudence constante, cette question doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005). La prescription est une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; RDAF 2002 II 89, p. 94 et les arrêts cités ; ATA/164/2010 du 9 mars 2010). Elle est soumise au droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses.

a. Selon l'art. 152 al. 1 LIFD, 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 est incomplète. Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint en tout état de cause quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD). En l'espèce, la procédure relative aux rappels d'impôt IFD pour les années 2001-B à 2004 a été ouverte par courriers du

E. 13

octobre 2005 et 3 novembre 2005, soit dans les dix ans après la fin des périodes fiscales pour lesquelles des taxations entrées en force se sont avérées incomplètes. Les bordereaux y relatifs ayant été notifiés le 25 avril 2008, l'AFC- GE a en outre respecté le délai de prescription absolu prévu par l'art. 152 al. 3 LIFD. Quant aux créances fiscales issues de ces bordereaux, elles ne sont pas prescrites. Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas entrées en force, de sorte que les délais de prescription prévus par l'art. 121 LIFD n'ont pas encore commencé à courir.

Concernant l'amende IFD 2001-B à 2004 pour soustraction consommée d'impôt, la poursuite pénale y relative n'est pas prescrite dans la mesure où elle a été ouverte par courriers des 13 octobre et 3 novembre 2005, soit dans le délai de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation a été effectuée de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD). Quant à l'amende afférente à ces années fiscales, elle n'est pas non plus prescrite. Contestée dans le cadre de la présente procédure, elle n'est pas encore entrée en force, de sorte que les délais de prescription déterminants n'ont pas encore commencé à courir (art. 185 al. 2 LIFD cum art. 121 LIFD).

b. Concernant l'ICC 2000, la prescription du droit d'introduire la procédure de rappel d'impôt est régie par les art. 340 et 341A aLCP. Elle est soumise à un délai de cinq ans dès l'entrée en force de la décision de taxation initiale (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/374/2010 du 1er juin 2010 consid. 6b), l'aLCP ne contenant en outre pas de délai de prescription absolu (ATA/346/2006 du 20 juin

- 28/52 - A/1921/2008 2006 et les références citées). En l'espèce, le bordereau initial ICC 2000 a été notifié le 15 novembre 2001 et n'a pas été contesté par les contribuables. Il est entré en force en décembre 2001, tandis que l'AFC-GE a introduit la procédure de rappel d'impôt par courrier du 13 octobre 2005. Le délai de prescription de cinq ans a donc été respecté.

Concernant l'ICC 2001-B à 2004, 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 (art. 61 al. 1 LPFisc). Ce droit s'éteint en tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 61 al. 3 LPFisc). Ces délais ont en l'espèce été respectés, compte tenu de l'ouverture des procédures de rappel d'impôt par courriers des 13 octobre et 3 novembre 2005.

S'agissant de la prescription des amendes ICC 2000 à 2004, l'art. 341A aLCP prévoit un délai de prescription relatif de cinq ans, année courante non comprise. Ce délai court dès la commission de l'infraction, soit dès la remise de la déclaration et est interrompu par tout acte tendant à la poursuite de l'infraction (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/359/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006). Bien que l'aLCP ne renferme pas de délai de prescription absolu, l'amende pour soustraction d'impôt est soumise, en raison de son caractère pénal, à un délai de prescription absolu de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à l'époque (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées). Ce délai commence à courir dès la commission de l'infraction, soit dès l'établissement de la déclaration fiscale inexacte ou incomplète de la part du contribuable (ATA G. du 6 octobre 1992, résumé in SJ 1993 p. 569 ; ATA D. du 24 octobre 2000). Quant au nouveau droit, l'art. 77 al. 1 let. b LPFisc soumet la poursuite pénale en cas de soustraction consommée d'impôt à un délai de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète. Ladite prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable, un nouveau délai commençant à courir à chaque interruption. Elle ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 77 al. 2 LPFisc). L'AFC-GE ayant ouvert la procédure de soustraction d'impôt par courriers des 13 octobre et 3 novembre 2005, ces différents délais ont en l'espèce été respectés. A ce stade, il n'est donc pas nécessaire de trancher la question de savoir lequel, de l'ancien ou du nouveau droit, est plus favorable aux contribuables et doit ainsi s'appliquer à l'amende infligée pour soustraction d'ICC durant l'année 2000, étant précisé que les autres périodes fiscales litigieuses (ICC 2001-B à 2004) sont, en toute hypothèse, régies par la LPFisc.

- 29/52 - A/1921/2008 5)

L'AFC-GE reproche au TAPI d'avoir annulé purement et simplement l'ensemble des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende notifiés aux contribuables, alors que ces derniers n'avaient pas contesté deux des trois reprises contenues dans ces décisions, à savoir celle afférente à leurs immeubles au Nigéria et en Hongrie estimés à CHF 600'000.- chacun, ainsi que celle relative à leur fortune mobilière évaluée à CHF 4'000'000.-, éléments qui n'avaient pas été déclarés jusque-là. Ce faisant, la juridiction de première instance aurait statué au-delà des conclusions des contribuables, en violation de l'art. 69 al. 1 LPA.

Ce grief tombe à faux, puisqu'en vertu des art. 51 LPFisc et 143 al. 1 LIFD, le TAPI n'était pas lié par les conclusions des parties. En dérogation à la règle de l'art. 69 al. 1 LPA, il pouvait en effet déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu les contribuables, modifier leur taxation, cas échéant, à leur désavantage. Les art. 51 LPFisc et 143 al. 1 LIFD permettent en effet à la juridiction de première instance d'aller au-delà des conclusions des parties, au désavantage du contribuable notamment, indépendamment des motifs invoqués (ATA/99/2010 du 16 février 2010 ; ATA/682/2004 du 31 août 2004).

En l'espèce, le TAPI a considéré que l'une des reprises effectuées par l'AFC-GE dans la procédure de rappel d'impôt ICC et IFD était injustifiée. Selon son appréciation, les activités exercées par M. D_____ pour le compte d'X_____ Ltd et de W_____ Ltd étaient de nature indépendante et s'étaient déployées par le biais d'un établissement stable sis au Nigéria, de sorte que les revenus en résultant ne pouvaient être imposés en tant que produits d'une activité lucrative dépendante.

Cette conclusion, contraire à l'approche suivie par l'AFC-GE, imposait d'annuler les bordereaux de rappel d'impôt IFD et ICC du 25 avril 2008, ainsi que ceux du 7 juillet 2006. Chacune de ces décisions procédait en effet à la reprise de revenus que le TAPI jugeait illégale. L'annulation des bordereaux « amende » IFD et ICC du 25 avril 2008 s'imposait également, puisque le montant des pénalités dues dépendait de celui de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2 LIFD, art. 69 al. 2 LPFisc, art. 341 al. 1 aLCP). En statuant de la sorte, le TAPI n'a donc pas outrepassé l'objet du litige.

En revanche et dans la mesure où les bordereaux de rappel d'impôt IFD et ICC des 7 juillet 2006 et 25 avril 2008 procédaient à deux autres reprises qui n'étaient pas contestées par les contribuables, le TAPI aurait dû en prendre acte et renvoyer le dossier à l'AFC-GE pour établissement de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt dans le sens des considérants.

Dans son recours, l'AFC-GE persiste à vouloir effectuer ces reprises afférentes à la fortune mobilière et immobilière des contribuables, tandis que ces derniers ne s'y opposent pas plus qu'en première instance. Quelle que soit l'issue

- 30/52 - A/1921/2008 du présent litige, le droit de l'AFC-GE d'y procéder, dans la mesure prévue par les décisions sur réclamation du 25 avril 2008, sera, en conséquence, rétabli. 6)

Il reste à déterminer si les revenus perçus par M. D_____ durant les années 2000 à 2004 pour ses activités au Nigéria sont ou non imposables en Suisse.

Selon l'AFC-GE, les activités exercées par M. D_____ pour le compte d'X_____ Ltd, d'une part, et de W_____ Ltd Ltd d'autre part, étaient de nature dépendante. En l'absence de convention de double imposition (ci-après : CDI) conclue avec le Nigéria, les revenus en résultant (soit les montants de USD 360'000.- perçus chaque année de 2000 à 2004, ainsi que la somme de USD 75'000.- perçue en 2004) seraient donc imposables dans le canton de domicile du contribuable, déduction faite des impôts payés par le contribuable au pays précité.

Les contribuables soutiennent à l'inverse que les activités de M. D_____ au Nigéria étaient de nature indépendante et qu'elles ont été exercées par le biais d'un établissement stable, de sorte que les revenus en résultant ne devraient être pris en considération que pour la détermination de leur taux d'imposition.

IFD 2001-B à 2004 7) a. Selon l'art. 3 al. 1 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse.

b. L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; en vertu de l'art. 6 al. 1 LIFD, il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger. Cette disposition pose une règle unilatérale en vue d'éviter les doubles impositions, en excluant du champ de l'assujettissement les entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger. Elle applique la méthode de l'exemption avec réserve de progressivité, puisqu'à teneur de l'art. 7 al. 1 LIFD, les

personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. L'exemption est en principe inconditionnelle : elle n'est pas subordonnée à la condition d'une imposition à l'étranger des éléments de revenu exemptés (M. REICH, *Steuerrecht*, 2ème éd., 2012, p. 238, n. 25 et 26 ; D. DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – système, relations, comparaison et examen de la jurisprudence*, 2011, p. 110, n. 255 ss ; J.-B. PASCHOUD, *Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, ad. art. 6, p. 112, n. 5 ; X. OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 3ème éd., 2009, p. 85, n. 270 ss ; P. LOCHER, *Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 2001, ad. art. 6, p. 150, n. 7).

- 31/52 - A/1921/2008

c. De la réglementation qui précède, il résulte que les personnes physiques domiciliées en Suisse sont en principe imposables sur tous leurs revenus de source étrangère, dès l'instant où elles sont domiciliées ou en séjour en Suisse. En l'absence d'une CDI, les revenus d'une activité dépendante exercée à l'étranger sont, en effet, pleinement imposables en Suisse. Il en va de même des revenus d'une activité indépendante exercée à l'étranger, sauf à ce que celle-ci se déploie dans le cadre d'une entreprise ou d'un établissement stable dans l'autre pays (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 87, n. 274). La distinction entre les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante et ceux résultant d'une activité lucrative indépendante est donc essentielle pour déterminer le lieu d'imposition de ces revenus dans les rapports internationaux.

d. La LIFD ne définit pas les notions d'activité lucrative dépendante et indépendante. Ce sont la doctrine et la jurisprudence qui ont dégagé plusieurs critères permettant de les distinguer. L'élément décisif pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 100, n. 15 ; J.-B. ECKERT, *Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, ad. art. 17, p. 220, n. 6 ; P. LOCHER, *op. cit.*, ad. art. 17, p. 317, n. 16). Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur. Est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie – reconnaissable de l'extérieur – et à ses propres risques et profits. Si elles constituent des indices, la nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) et la qualification des revenus qui en découlent pour les assurances sociales ne sont pas décisives. La qualification d'une activité comme dépendante ou indépendante doit se faire dans chaque cas particulier en fonction de l'ensemble des circonstances. Le poids respectif des divers critères applicables en la matière peut varier selon les cas. Le fait que le contribuable fournisse ses prestations sur la base d'un mandat ou qu'il jouisse d'une grande liberté personnelle dans l'organisation de son travail n'exclut pas nécessairement que l'activité en question soit, du point de vue fiscal, qualifiée de dépendante, lorsque d'autres éléments – tels la réglementation légale et statutaire, la structure en principe collective de l'organe et l'absence de risque économique pour les administrateurs de société ou les restrictions imposées au médecin chef d'un hôpital en matière de fixation des honoraires qu'il facture à sa clientèle privée – militent en faveur d'une telle qualification (ATF 121 I

259 consid. 3c ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.400/2006 du 17 avril 2007 consid. 6.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002 du 28 juin 2002 consid. 4.1).

e. En substance, on admettra l'existence d'une activité lucrative dépendante si le contribuable est soumis à un rapport de subordination et s'il n'encourt aucun

- 32/52 - A/1921/2008 risque d'entrepreneur, ce qui sera notamment le cas s'il travaille exclusivement pour un employeur, s'il n'a procédé à aucun investissement ou à des investissements limités, s'il ne dispose pas de ses propres locaux et si ses prestations sont uniquement personnelles (J.-B. ECKERT, op. cit., p. 220, n. 6 et les références jurisprudentielle citées). Tel est également le cas d'un patron d'une entreprise en raison individuelle générant son chiffre d'affaires exclusivement par le biais de deux sociétés anonymes qu'il domine, dont il est à la fois membre du conseil d'administration et directeur, et dont il peut de plus utiliser l'infrastructure (Arrêt de la Commission cantonale pour l'impôt fédéral direct du canton de Schwyz du 14 avril 2003 in RF 2004 p. 17-21).

f. A l'inverse, l'activité lucrative indépendante se définit comme celle entreprise par une personne à ses propres risques, moyennant la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie, reconnaissable de l'extérieur et à des fins lucratives. Elle peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Les critères caractéristiques de cette activité ne doivent pas être considérés de manière isolée et peuvent apparaître avec des intensités variables (ATF 125 II 113 = RDAF 1999 II 385). La doctrine en identifie cinq (Y. NOËL, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad. art. 18, p. 238, n. 2 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 108, n. 40 ss ; J. VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2ème éd., 2011, p. 4 ss) :

- une organisation propre et librement choisie : critère qui met en exergue l'absence de rapport de subordination et la liberté de choix dans l'organisation qui caractérisent une activité indépendante. Une simple activité non dépendante ne devient pas indépendante si elle ne se développe pas à l'intérieur d'un cadre quelque peu structuré (locaux, horaires, etc.). L'organisation, qui ne doit pas être imposée par un tiers, peut toutefois être minimale ;

- reconnaissable de l'extérieur : le cocontractant de l'indépendant doit pouvoir reconnaître qu'il agit pour son propre compte et non pour celui d'un employeur. L'organisation n'a pas en revanche à être reconnaissable par tous, elle peut rester confidentielle pour toute personne autre que les clients ;

- mettant en œuvre du travail et du capital : le travailleur dépendant ne met à disposition que sa force de travail, tandis que son employeur lui fournit les moyens matériels et financiers permettant de transformer ce travail en produits ou en services. Dans l'activité indépendante, ces deux apports sont effectués par la même personne, à savoir l'indépendant lui-même. La force de travail peut toutefois provenir également de tierces personnes que l'indépendant engage à son service, tant que ce dernier continue de collaborer personnellement à la bonne marche de l'affaire. La part de capital peut être minime, en particulier dans les activités de conseil ;

- 33/52 - A/1921/2008

- aux compte et risques propres du contribuable : le salarié ne voit pas sa rémunération fluctuer en fonction de la bonne marche des affaires de l'entreprise (sauf pour la partie variable de sa rémunération), contrairement à l'indépendant, dont le revenu dépend

directement du nombre et de la qualité de ses cocontractants et qui supporte personnellement les pertes ;

- dans le but de réaliser un profit : en l'absence de cette volonté lucrative, l'activité exercée revêt les caractéristiques du hobby.

g. Les notions d'entreprise et d'établissement stable visées par l'art. 6 al. 1 LIFD sont en principes les mêmes que celles auxquelles recourt l'art. 4 LIFD (J.-B. PASCHOUD, op. cit., ad. art. 6, p. 112, n. 8 ; M. REICH, op. cit., p. 238, n. 26). Celle d'entreprise n'est toutefois pas définie par la LIFD. Selon la doctrine, l'on entend par entreprise une entité organisée de façon identifiable pour les tiers comme agent économique autonome, offrant ses prestations de façon systématique, en vue d'obtenir un résultat, soit de réaliser un bénéfice (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 79, n. 16). En général, il s'agit d'entreprises commerciales, artisanales, industrielles ou agricoles exploitées par le contribuable à titre individuel ou comme associé d'une société de personnes (société simple, société en nom collectif ou en commandite ou tout autre société similaire de droit étranger). Une entreprise à l'étranger suppose la présence d'installations fixes et permanentes situées hors de nos frontières, l'inscription d'un siège statutaire à l'étranger n'étant pas suffisante (D. DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 120, n. 279-280). Dans une affaire concernant un contribuable domicilié en Suisse, mais exerçant des activités de consultant indépendant en Malaisie, le Tribunal fédéral a en effet jugé qu'une adresse de domiciliation dans cet autre Etat ne suffisait pas pour bénéficier de l'exemption prévue par l'art. 6 al. 1 LIFD, en l'absence d'installations fixes et permanentes constitutives d'une entreprise au sens visé par cette disposition. Le recours à un « Office Center » pouvait devenir une installation commerciale fixe lorsque les bureaux étaient loués de manière durable et utilisés à des fins commerciales. Tel n'était toutefois pas le cas du contribuable en cause, lequel avait lui-même déclaré avoir eu la plupart de ses contacts commerciaux dans les bureaux de la société qu'il conseillait ou dans des hôtels. Les infrastructures de son « entreprise » ne constituaient qu'une pure « boîte aux lettres », couplée avec des prestations de service occasionnelles et des bureaux. Les revenus provenant de ses activités à l'étranger étaient donc imposables en Suisse (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.119/2007 et 2A.120/2007 du 13 août 2007, traduit in RDAF 2008 II p. 356). La notion d'entreprise ne se recoupe pas entièrement avec celle d'établissement stable : ce dernier fait partie d'une unité plus grande, dont il forme un élément tandis que l'entreprise est une entité autonome (D. DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 131, n.309).

- 34/52 - A/1921/2008

h. Selon l'art. 4 al. 2 LIFD, on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage ouverts pendant douze mois au moins. Selon la doctrine, trois conditions doivent être réunies pour être en présence d'un établissement stable : il doit s'agir d'installations de l'entreprise, ce qui signifie que la présence d'une entreprise doit se manifester physiquement en un point géographique donné (i), fixes et permanentes et non seulement provisoires ou temporaires (ii), dans lesquelles s'exerce une partie de l'activité de l'entreprise, des activités purement administratives étant suffisantes (iii) (D. DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 158, n.371 ss).

i. De jurisprudence constante et selon un principe généralement admis en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c/aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 consid. 4.3 ; 2A.543/2004 du 18 février 2005 ; ATA/124/2013 du 26 février 2013 ; ATA/742/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 et les références citées). Le Tribunal fédéral considère que la détermination d'un établissement stable à l'étranger est soumise à des exigences un peu plus élevées que celle d'un établissement stable sis en Suisse. En cas de doute, l'établissement stable sis à l'étranger est, dans le cadre d'un assujettissement illimité en Suisse, généralement imposé en Suisse (ATF 139 II 78 consid. 3.1.2). 8)

En l'espèce, il n'est pas contesté que M. D_____ a exercé une activité lucrative dépendante pour le compte d'X_____Ltd jusqu'en 1999. A cette époque, il travaillait en tant que directeur général de cette société dont il était, par ailleurs, l'un des administrateurs. Selon son contrat de travail du 1er janvier 1995, il remplissait ses tâches sous la surveillance du conseil d'administration d'X_____Ltd, auquel il devait rendre des comptes (art. 4). Il était soumis à une clause d'exclusivité (art. 8) et percevait un salaire mensuel de USD 20'000.-, en sus de diverses prestations en nature. En tant que salarié, il était soumis à un impôt sur ses revenus, perçu par les autorités nigérianes selon le système P.A.Y.E, soit directement prélevé par son employeur sur son salaire et s'élevant à 24 % de ce dernier.

- 35/52 - A/1921/2008

Le contribuable soutient que son statut se serait ensuite modifié et qu'il aurait exercé une activité lucrative indépendante de consultant durant les années 2000 à 2004, ce que l'AFC-GE conteste. L'analyse du contrat de conseils-services en management conclu par M. D_____ et X_____Ltd le 5 janvier 2000 ne permet pas de départager les parties. La durée de validité du contrat (cinq ans selon l'art. 4.1), le long délai de résiliation prévu (six mois selon la même disposition) et la clause de rémunération annuelle forfaitaire de USD 360'000.- (art. 3.1) sont plutôt propres à un contrat de travail, mais d'autres clauses s'opposent à une telle qualification. M. D_____ devait fournir ses conseils techniques et professionnels à la nouvelle équipe dirigeante de la société (art. 1.2), mais n'était pas autorisé à participer aux affaires courantes de celle-ci (art. 2.1), ni n'était habilité à la représenter dans ses relations avec les tiers (art. 2.3). Ses tâches correspondaient donc bien à celles d'un mandataire externe, plutôt qu'à celles d'un employé. Aucune clause ne lui imposait en outre de suivre les instructions d'X_____Ltd, laquelle s'engageait au contraire à suivre ses conseils (art. 2.2), ni de travailler dans un cadre organisationnel prédéfini. M. D_____ ne se trouvait donc plus dans un rapport de subordination vis-à-vis d'X_____Ltd et n'était notamment plus obligé de lui réserver ses services. Le contrat de conseils-services conclu le 15 janvier 2004 avec W_____Ltd réglait de manière similaire les rapports de cette société avec M. D_____. Celui-ci devait fournir des conseils techniques et professionnels, afin d'obtenir du Ministère fédéral de l'énergie et de l'acier la conclusion d'un contrat d'électrification de la zone rurale de Zaria Town devisé à UDS 5'500'000.- (art. 1.1 et 2.4), mais n'était pas habilité à représenter sa cliente (art. 2.3). Le contrat était conclu

pour une durée d'un an (art. 4.1) et prévoyait une rémunération de USD 75'000.-, respectivement proportionnelle aux sommes reçues par la société de son cocontractant dans le cadre de l'exécution du contrat d'électrification susmentionné. Cette rémunération devait couvrir tous les coûts et frais de M. D _____ pour la durée de ses activités (art. 3). Mise à part l'obligation de rendre compte (art. 2.1 et 2.6), le contribuable ne se trouvait pas dans un rapport de subordination vis-à-vis de la société qui requérait ses services.

Outre l'évolution des conditions de travail ressortant des contrats du 1er janvier 1995 et 5 janvier 2000, d'autres éléments tendent à confirmer le changement de statut du contribuable à compter de cette dernière date. M. D _____ a notamment fourni des explications crédibles sur les raisons qui l'ont conduit à quitter son poste de directeur pour celui de consultant externe d'X _____ Ltd. Il a fait valoir que les entreprises sises au Nigéria ne pouvaient pas employer des étrangers au-delà de dix ans et que sa société, fondée en 1989, avait dû se séparer de lui à l'échéance de ce délai, ce que confirme un courrier du Ministère fédéral des affaires intérieures du Nigéria du 23 novembre 2000 prenant acte du retrait de son directeur général. A la même période, soit le 18 février 1999, M. D _____ a en outre requis et obtenu du Ministère fédéral des industries du Nigéria un permis de travail (« Business Permit »), l'autorisant à exercer toutes

- 36/52 - A/1921/2008 sortes d'activités de conseil en matière d'ingénierie électrique, de gestion, de planification et d'élaboration de projets d'électrification rurale. En parallèle, il a pris domicile à Genève, où il a fondé et occupé le poste de directeur d'Y _____, partageant depuis lors son temps entre la Suisse et le Nigéria.

Par attestation du 23 août 2006, le Ministère du commerce et de l'industrie de l'État de Kaduna a confirmé qu'X _____ Ltd n'avait pas de quotas d'expatriés, soit de permis de travail pour l'engagement d'étrangers, pour des positions dirigeantes, raison pour laquelle elle n'avait pu employer M. D _____. En raison de ses connaissances spécifiques et de son expérience en ingénierie électrique, celui-ci avait néanmoins été autorisé à travailler en tant que consultant indépendant et ingénieur conseil. En cette qualité, il pouvait conclure, signer et agir sur la base de différents contrats de conseils, d'ingénierie et de management dans l'État de Kaduna et/ou dans tout autre lieu de la Fédération avec les ministères gouvernementaux de la Fédération ou d'un État, des organisations ou des sociétés (y compris X _____ Ltd) sur une base strictement professionnelle. Les rémunérations, honoraires de conseils ou de management et autres revenus découlant de telles activités de conseils étaient soumises à un impôt à la source. Le départ de M. D _____ d'X _____ Ltd a donc également eu des conséquences fiscales, celui-ci ayant depuis lors été soumis à un impôt à la source (« Withholding Tax ») à un taux fixe de 25%.

Confrontés aux cinq critères caractéristiques d'une activité lucrative indépendante, les explications et éléments de preuve fournis par le contribuable font définitivement pencher la balance en faveur de cette qualification : - durant les périodes litigieuses, M. D _____ a exercé ses activités de consultant selon une organisation propre et librement choisie. Il s'est aménagé un bureau dans sa résidence de Kaduna, s'est créé une adresse professionnelle et a organisé librement son travail, sans recevoir d'instructions particulières de ses clients ; - son indépendance était reconnaissable de l'extérieur. Il correspondait avec ses clients à l'aide d'un papier à en-tête qui mentionnait son nom, ses domaines d'activité et l'adresse de son bureau. Dans un premier temps, ses activités se sont exercées pour le compte d'un seul client (X _____ Ltd) et ont ainsi revêtu un caractère confidentiel. Mais elles n'en demeuraient pas moins connues des autorités nigérianes (qui lui ont délivré un permis de

travail pour ce faire) et de ses potentiels clients, puisque ceux-ci ont su faire appel à ses services au moment opportun. Outre ses deux cocontractants, deux autres sociétés (Z_____Ltd et A_____Ltd Limited) ont en effet sollicité ses services en 2004. M. D_____ a accepté le mandat proposé par la première d'entre elles et a orienté la seconde vers un confrère en raison d'une surcharge de travail.

- 37/52 - A/1921/2008 - Pour exercer son activité de consultant, le contribuable a non seulement mis en œuvre sa force de travail, mais également du capital, bien que dans une mesure limitée, compte tenu de la nature de ses tâches. Dans sa résidence au Nigéria, il a aménagé une pièce en bureau, l'équipant en mobilier et en matériel informatique. Il a engagé et rémunéré une secrétaire, un chauffeur et un contrôleur-qualité pour l'assister dans ses tâches. Par-devant un avocat nigérian et en présence de témoins, ces personnes ont en effet toutes confirmé avoir travaillé pour le compte propre de M. D_____ durant les périodes fiscales litigieuses. Le contribuable a ainsi mobilisé non seulement sa propre force de travail, mais également celle de plusieurs employés pour atteindre les buts recherchés par ses clients ; - Bien qu'X_____Ltd ait été son unique client durant plusieurs années et l'ait rémunéré au moyen d'une indemnité annuelle forfaitaire, M. D_____ n'en a pas moins exercé ses activités de consultant pour son compte et à ses propres risques. En effet, il a assumé seul ses charges en personnel, ses frais de bureau et ses frais de voyage et a donc supporté les coûts des moyens à mettre en œuvre pour l'exécution de ses mandats ; - Il a poursuivi ses activités de consultant dans le but de réaliser un profit, celles-ci s'étant effectivement révélées profitables.

La position de M. D_____ vis-à-vis d'X_____Ltd ne peut au surplus pas être assimilée à celle d'un administrateur, dont la liberté personnelle et économique est limitée. Certes, l'attestation établie par cette société le 14 novembre 2005 qualifie d'honoraires de gestion (« management fees ») les montants annuels de USD 360'000.-, perçus par le contribuable durant les années 2000 à 2004. Elle indique également que ces sommes lui ont été versées en sa qualité d'administrateur de la société. Plusieurs pièces du dossier contredisent toutefois cette thèse. Le contribuable a notamment démontré que son mandat d'administrateur avait été révoqué par X_____Ltd le 18 décembre 2000 et qu'il n'avait été réintégré dans cet organe qu'en juillet 2006, soit après que son mandat de consultant ait été résilié. Le contrat du 5 janvier 2000 prévoyait en outre les mêmes montants que ceux visés par l'attestation du 14 novembre 2005, à titre de rémunération des prestations de M. D_____ comme consultant externe. Force est ainsi d'admettre que les termes de « management fees » et d'« Executive Director » figurant dans cette attestation prêtent à confusion mais que prises dans le contexte, elles ne peuvent être retenues dans leur sens strict.

Enfin, bien que M. D_____ ait exclusivement fourni ses prestations pour le compte d'X_____Ltd durant les années 2000 à 2003, il ne se trouvait pas dans un rapport de subordination vis-à-vis de cette dernière, dans la mesure où il n'en était plus ni l'administrateur, ni le directeur, sa seule qualité d'actionnaire majoritaire ne lui permettant pas de s'immiscer dans les affaires courantes de la société.

- 38/52 - A/1921/2008

Sur le vu de toutes ces circonstances, les prestations de conseil en ingénierie et en management fournies par le contribuable en faveur d'X_____Ltd et de W_____Ltd durant les années 2000 à 2004 doivent, en conséquence, être qualifiées d'activité lucrative

indépendante. 9)

La question de savoir si cette activité lucrative indépendante s'est exercée par le biais d'une entreprise doit encore être tranchée pour que M. D_____ puisse bénéficier de l'exemption prévue par l'art. 6 al. 1 LIFD.

Les différents éléments de preuve fournis par l'intéressé conduisent à une réponse positive. Ils établissent de manière suffisante le fait que M. D_____ disposait à Kaduna d'une entité organisée de façon identifiable pour les tiers comme agent économique autonome, offrant ses prestations en vue de réaliser un bénéfice. L'existence d'un bureau aménagé dans sa résidence au Nigéria doit être admise, dans la mesure où le contribuable utilisait cette adresse dans sa correspondance commerciale et où sa secrétaire a confirmé qu'elle y travaillait. Compte tenu de la nature des prestations à fournir, il est également crédible que ce bureau ait été le lieu d'exécution d'une partie de ces dernières, M. D_____ ayant notamment déclaré y recevoir les représentants d'X_____Ltd à raison d'une fois par semaine. Il s'agissait donc bien d'une installation fixe et permanente et non d'une pure « boîte aux lettres », laquelle était reconnaissable pour les tiers, comme l'attestent les courriers envoyés à cette adresse non seulement par les mandants de l'intéressé, mais également par d'autres clients potentiels. Le fait que l'intéressé a résidé plusieurs mois par année au Nigéria, depuis la fin de son contrat de directeur d'X_____Ltd et après qu'il eut pris domicile en Suisse, n'apparaît de même pas douteux, au vu des tampons figurant sur son passeport hongrois et de sa naturalisation par les autorités nigérianes en 2008.

M. D_____ ayant exercé une activité lucrative indépendante au travers d'une entreprise sise au Nigéria, il bénéficie de l'exemption prévue par l'art. 6 al. 1 LIFD. Les revenus qu'il a perçus d'X_____Ltd et de W_____Ltd durant les périodes fiscales litigieuses ne sont donc pas imposables en Suisse en tant que produits de cette activité et ne peuvent a priori être pris en considération que pour la détermination de son taux d'imposition (art. 7 al. 1 LIFD). 10) A titre subsidiaire, l'AFC-GE soutient que la rémunération annuelle de USD 360'000 versée par X_____Ltd en faveur de M. D_____ a consisté dans une distribution dissimulée de dividendes, dans la mesure où le contribuable est actionnaire de cette société et n'aurait pas fourni de preuves suffisantes attestant l'exercice d'une quelconque activité pour le compte de celle-ci. Les contribuables contestent l'existence d'une prestation imposable en argent au motif que la rémunération perçue par M. D_____ ne serait pas excessive par rapport à l'activité indépendante qu'il a exercée, son âge, son expérience et sa connaissance du Nigéria. Le TAPI ne s'est, quant à lui, pas prononcé sur la question.

- 39/52 - A/1921/2008

a. Selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2008, les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables en tant que rendement de la fortune mobilière.

b. La fortune mobilière peut être constituée de participations du contribuable au capital de sociétés suisses ou étrangères (Y. NOËL, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad. art. 20, p. 299, n. 41). En l'absence de CDI, les rendements de la fortune mobilière placée à l'étranger sont imposables au domicile du contribuable (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2009, p. 87, n. 274).

c. Une société dispose de deux manières de gratifier son actionnaire de ses bénéfices commerciaux et la compétence décisionnelle est différente dans les deux cas. La première consiste à lui distribuer un dividende, décision qui échoit à l'assemblée générale ou à l'assemblée des associés. La seconde est de passer avec lui des transactions qui le favorisent, compétence qui relève de la direction ou d'échelons qui lui sont subordonnés, selon l'organisation propre de la société, plus rarement du conseil d'administration. Le titulaire d'une participation peut donc tirer économiquement profit de sa participation par d'autres moyens que le dividende. Il peut profiter de sa qualité d'actionnaire pour obtenir de sa société des avantages, financiers ou en nature, que celle-ci ne consentirait pas à des tiers. Le législateur a prévu que ces avantages seraient également traités comme des dividendes et imposés en conséquence, au titre de revenus de participation. L'art. 20 al. 1 let. c LIFD parle d'« avantages appréciables en argent », adoptant à leur égard une approche extensive. Contrairement à la notion de dividende ou d'excédent de liquidation, celle d'« avantage appréciable en argent » n'est pas juridique. Il s'agit d'une notion économique, plus précisément d'un concept non juridique que l'autorité d'application doit interpréter de façon économique, en se référant au contenu matériel et non pas formel de l'avantage en question (Y. NOËL, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad. art. 20, p. 308 ss, n. 78 à 80 et la jurisprudence citée).

d. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas fait dans les mêmes circonstances à des tiers non participants ; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (ATF 119 Ib 431 consid. 2b). L'existence d'une prestation appréciable en argent suppose ainsi la réalisation de quatre conditions cumulatives : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de

- 40/52 - A/1921/2008 près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; et ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 236 n. 41 et les références citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER / J. SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées).

e. L'avantage appréciable en argent peut prendre autant de formes qu'il y a de contrats possibles entre une société et son actionnaire. En raison de sa position, l'actionnaire-directeur d'une société peut par exemple être tenté de se faire verser par la société un salaire supérieur à celui auquel il pourrait prétendre dans une entreprise dont il ne serait pas propriétaire. Toute partie de salaire qui excède un salaire admissible compte tenu du secteur d'activité, de la marche des affaires et des responsabilités du directeur sera alors requalifié d'avantage appréciable en argent auprès de l'actionnaire (Y. NOËL, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad. art. 20, p. 311, n. 90).

f. Du point de vue de l'actionnaire, les conséquences fiscales de cette qualification consistent dans l'imposition au titre de l'impôt sur le revenu comme si un dividende (occulte) avait été distribué (ATA/538/2011 du 30 août 2011 consid. 19.d et les références citées).

g. Lorsqu'elle doit déterminer si la rémunération servie par la société à ses employés actionnaires est en rapport avec l'importance de leur prestation de travail, l'autorité fiscale n'a pas à substituer sa propre appréciation en matière de salaire à celle de la société mais la liberté de l'employeur n'est pas sans limite. En effet, la rémunération doit correspondre à celle qui aurait été octroyée à une tierce personne dans des circonstances identiques. L'élément pertinent est donc la rémunération conforme au marché. Pour savoir si la rémunération est excessive et constitue une distribution dissimulée de bénéfice, il convient de prendre en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 et 3.3 et les références citées ; E. MELLER / J. SALOM, op. cit., p. 111). Parmi les critères pertinents, figure notamment la rémunération des personnes de rang et de fonction identiques ou similaires, les salaires versés par d'autres entreprises opérant dans le même domaine, la taille de l'entreprise, sa situation financière, ainsi que la position du salarié dans l'entreprise, sa formation et son expérience (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2009 précité).

- 41/52 - A/1921/2008 11) En l'espèce, M. D_____ était actionnaire majoritaire d'X_____Ltd, mais ne disposait pas de participation dans W_____Ltd. La question d'une éventuelle requalification de ses honoraires de consultant externe ne peut ainsi se poser qu'à l'égard de ceux qui lui ont été versés par la première de ces sociétés durant les périodes fiscales litigieuses.

X_____Ltd a versé à son actionnaire majoritaire une rémunération annuelle brute de USD 360'000.- pour les prestations de conseils en ingénierie et en management que ce dernier lui a fournies de 2000 à 2004. Lorsque ce même actionnaire majoritaire était son directeur, elle lui versait, outre diverses prestations en nature (prise en charge des frais médicaux, des frais de scolarité des enfants, du financement de billets d'avion aller-retour pour la Hongrie à raison d'une fois par an, prise en charge des frais professionnels justifiés, mise à disposition d'une maison indépendante avec personnel de maison et d'un véhicule), un salaire mensuel brut de USD 20'000.- payé treize fois l'an, soit USD 260'000.- par an. La rémunération du contribuable en tant que consultant indépendant a donc augmenté de plus de 38 % par rapport à celle qu'il percevait en tant que directeur d'X_____Ltd (à une époque où il en était également l'administrateur).

L'âge, l'expérience, la connaissance du Nigéria du contribuable, de même que les risques encourus par les expatriés dans ce pays ne suffisent pas à expliquer une telle augmentation. Le changement de statut du contribuable auprès d'X_____Ltd aurait au contraire dû conduire à une diminution de sa rémunération. L'on comprend en effet mal comment un consultant indépendant, partageant son temps entre la Suisse (où l'intéressé était directeur d'Y_____) et le Nigéria (où il était chargé de conseiller les dirigeants d'une société, sans être responsable de sa gestion), ait pu percevoir des honoraires beaucoup plus élevés que le salaire versé par cette même société alors qu'il était directeur et devait consacrer tout son temps à la gestion de l'entreprise. La disproportion de la rémunération annuelle versée par X_____Ltd à son actionnaire majoritaire en tant que consultant indépendant est encore plus manifeste, si on la compare à celle offerte au contribuable en 2004 par W_____Ltd pour des services de même nature. Ce second mandataire a en effet versé au contribuable

une rémunération annuelle de USD 75'000.-, soit des honoraires près de cinq fois inférieurs à ceux versés par X_____Ltd pour des prestations équivalentes. La comparaison suffit à démontrer qu'X_____Ltd n'aurait pas versé USD 360'000.- d'honoraires annuels à son consultant externe, si celui-ci n'avait pas été son actionnaire majoritaire. En offrant cette rémunération très supérieure à celle valant sur le marché des consultants indépendants en ingénierie, X_____Ltd a en réalité gratifié son fondateur et actionnaire majoritaire de ses bénéfices commerciaux, en compensation de son éviction du poste de directeur due aux spécificités de la législation nigériane de droit du travail.

- 42/52 - A/1921/2008

Faute de plus amples éléments de comparaison, il n'est néanmoins pas possible de déterminer les honoraires moyens, perçus par les consultants en ingénierie et en management qui travaillent au Nigéria. C'est donc en fonction des circonstances propres au cas d'espèce qu'il convient de déterminer la part de la rémunération perçue par M. D_____ pouvant être considérée comme excessive et qui doit, partant, être requalifiée d'avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. Le contribuable a réellement exercé une activité de consultant indépendant pour le compte d'X_____Ltd, de sorte qu'une rémunération lui était incontestablement due à ce titre. Cette société, qui avait été contrainte de se séparer de l'intéressé en tant que directeur, avait vraisemblablement tout intérêt à pouvoir s'assurer les services de ce consultant, compte tenu de sa connaissance avancée de l'entreprise et de ses compétences en matière d'ingénierie et de management, à un moment où elle comptait de nouveaux dirigeants. Dans ces conditions particulières, l'on peut ainsi admettre qu'il se justifiait de verser à M. D_____ des honoraires équivalents à la rémunération qu'il avait perçue jusque-là en tant que directeur. Sur les USD 360'000.- annuellement versés par X_____Ltd durant les années 2000 à 2004, USD 260'000.- peuvent ainsi être considérés comme équivalant à des honoraires pour les prestations fournies par M. D_____ en tant que consultant indépendant exerçant ses activités à temps partiel, vu celles qu'il exerçait à la même époque comme salarié d'Y_____ S.A., et devant assumer ses propres frais et charges. Le solde (USD 100'000.-) représente en revanche des avantages appréciables en argent, perçus en raison de la seule qualité d'actionnaire de l'intéressé et imposables en Suisse en application de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. 12) En résumé, les revenus perçus par M. D_____ pour ses activités au Nigéria durant les périodes fiscales litigieuses sont imposables de la manière suivante : - Sur les USD 360'000.- annuellement versés par X_____Ltd, USD 260'000.- doivent être considérés comme les produits d'une activité lucrative indépendante exercée au travers d'une entreprise sise à l'étranger. En tant que tels, ils bénéficient de l'exemption prévue par l'art. 6 al. 1 LIFD et ne doivent être pris en considération que pour la détermination du taux d'imposition des contribuables (art. 7 al. 1 LIFD), déduction faite des 25 % d'impôt payé aux autorités nigérianes. Les USD 100'000.- restant sont en revanche imposables à titre de rendement de la fortune mobilière en application de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, après déduction des 25 % d'impôt nigérian que le contribuable a payés. - Les USD 75'000.- versés par W_____Ltd en 2004 sont des revenus résultant de l'exercice d'une activité indépendante, qui s'est déployée par le biais d'une entreprise, et ne sont, de ce fait, pas imposables en Suisse (art. 6 al. 1 LIFD). Ces revenus doivent en revanche être pris en compte dans la

- 43/52 - A/1921/2008 détermination du taux d'imposition des contribuables en vertu de l'art. 7 al. 1 LIFD.

Les bordereaux de rappel d'impôt rectificatifs IFD 2001-B à 2004 du 7 juillet 2006 et du 25 avril 2008 doivent donc être annulés et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens de ce qui précède.

ICC 2000 à 2004 13) Examinée sous l'angle du droit cantonal, la problématique tenant dans une éventuelle imposition des revenus perçus par M. D_____ pour ses activités au Nigéria nécessite une analyse différenciée, dans la mesure où le litige concerne cinq années fiscales durant lesquelles des changements de systèmes légaux sont intervenus. 14) Concernant l'ICC 2000, la situation doit s'apprécier à l'aune de l'aLCP.

a. Selon l'art. 2 al. 1 let. a aLCP, les personnes physiques domiciliées dans le canton étaient astreintes au paiement des impôts sur le revenu et sur leur fortune, dans les limites résultant de ladite loi.

b. L'impôt sur le revenu était perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, et qu'elle qu'en fût l'origine (art. 16 al. 1 aLCP). Le produit du travail, de l'exercice d'un métier ou d'une profession, d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise lucrative, les salaires, traitements, allocations, honoraires, gratifications, commissions, tantièmes et jetons de présence étaient notamment considérés comme des revenus (art. 16 al. 2 let. a aLCP).

c. Sous la note marginale « revenu provenant de l'étranger », l'art. 26 al. 2 aLCP précisait que les personnes domiciliées dans le canton, qui retiraient un revenu d'une entreprise lucrative exploitée à l'étranger, pouvaient, si elles étaient imposables à l'étranger sur cette entreprise, déduire de leur revenu total une part proportionnelle au revenu de cette entreprise par rapport à leur revenu total, mais seulement de telle manière que la moitié au moins de leur revenu total fût imposable dans le canton. Les revenus issus de l'exercice d'une activité lucrative indépendante se déployant dans le cadre d'une entreprise sise à l'étranger étaient donc partiellement exemptés, à condition qu'ils aient été imposés à l'étranger.

d. Pour les personnes qui n'étaient imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt devait toutefois être celui qui aurait été applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 14 al. 1 aLCP)

- 44/52 - A/1921/2008

e. Comme le droit fédéral, l'aLCP distinguait encore les intérêts de capitaux, créances, obligations et dépôts d'argent, les dividendes d'actions, les répartitions faites aux membres de sociétés à responsabilité limitée, les répartitions sur des parts d'intérêts, parts de fondateurs, bons ou actions de jouissance et autres avantages attachés à tous titres de sociétés anonymes, en commandite par actions, à responsabilité limitée et de sociétés coopératives (art. 16 al. 2 let. f aLCP), à savoir les rendements de la fortune mobilière. Ceux-ci étaient entièrement imposables en Suisse, indépendamment de l'origine suisse ou étrangère de la fortune qui les générait. Ils englobaient les prestations appréciables en argent, soit les distributions dissimulées de dividendes, visées par les termes « tous autres avantages attachés à tous titres de sociétés ».

En l'espèce, et pour les mêmes motifs que ceux déjà exposés en regard du droit fédéral, il convient de considérer que sur les USD 360'000.- versés à M. D_____ durant l'année 2000 par X_____Ltd, USD 100'000.- constituaient des avantages perçus par l'intéressé en raison

de son seul statut d'actionnaire majoritaire, lesquels sont donc entièrement imposables à Genève en vertu de l'art.

E. 16

al. 2 let. f aLCP, après déduction des 25% d'impôt payé sur cette somme au Nigéria.

Les USD 260'000.- restant doivent en revanche être qualifiés de revenus provenant d'une activité lucrative indépendante, exercée par le biais d'une entreprise sise à l'étranger. Dans la mesure où le contribuable a prouvé avoir payé 25% d'impôt nigérian sur ce montant, le solde en résultant doit donc être exempté de l'ICC dans la mesure prévue par l'art. 26 al. 2 aLCP, la moitié au moins de tous les revenus perçus par les contribuables durant l'année 2000 demeurant soumise à imposition. Ce montant de USD 260'000.- devra pour le surplus être pris en compte dans la détermination du taux d'imposition des contribuables (art. 14 al. 1 aLCP).

Les bordereaux de rappel d'impôt rectificatifs ICC 2000 du 7 juillet 2006 et 25 avril 2008 doivent, partant, être annulés et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation dans le sens du présent considérant. 15) Concernant l'ICC dû pour les années 2001-B à 2004, il est régi par l'aLIPP.

a. Selon l'art. 2 al. 1 aLIPP-I, les personnes physiques étaient assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles étaient domiciliées ou séjournaient dans le canton.

b. L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel était illimité ; il ne s'étendait toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton (art. 5 al. 1 aLIPP-I). Pour les personnes qui n'étaient imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur

- 45/52 - A/1921/2008 fortune, le taux de l'impôt devait être celui qui aurait été applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 6 aLIPP-I).

c. A teneur de l'art. 6 let. c aLIPP-IV dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2008, les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participation de tout genre étaient en revanche imposables en tant que rendement de la fortune mobilière.

Strictement identiques à celles qui prévalaient en droit fédéral, ces dispositions relatives à l'assujettissement illimité des personnes physiques à raison de leur domicile, à l'exemption inconditionnelle bénéficiant aux entreprises situées hors du canton (avec réserve de progressivité) et à l'imposition des distributions dissimulées de dividendes en tant que rendements de la fortune mobilière, doivent, par souci d'harmonisation fiscale verticale et horizontale, être interprétées de la même manière (D. DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 108 ss, n. 252 et 253).

Ainsi, s'agissant de la qualification des revenus perçus par le contribuable durant les années 2001 à 2004 pour ses activités en faveur d'X_____Ltd et de W_____Ltd et de leurs modes d'imposition, les solutions retenues en application de la LIFD valent mutatis mutandis pour l'impôt cantonal dû sur ces mêmes périodes (cf. supra consid. 12).

Les bordereaux de rappel d'impôt rectificatifs 2001-B à 2004 du 7 juillet 2006 et du 25 avril 2008 doivent, en conséquence, être annulés et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants.

Amendes 16) L'AFC-GE conclut au rétablissement de ses décisions du 25 avril 2008, dont les deux bordereaux « amendes » de CHF 566'650.- (ICC) et de CHF 156'000.- (IFD) notifiés à cette même date. Ces amendes ont été réduites au $\frac{3}{4}$ des impôts soustraits en raison de l'importance de ces derniers, du fait que la soustraction s'est poursuivie sur plusieurs années, des connaissances en fiscalité du mandataire et de la bonne collaboration des contribuables.

Ces derniers ne contestent pas le principe des amendes, mais uniquement leur quotité. Ils considèrent que cette dernière aurait dû être réduite au cinquième de l'impôt soustrait, dans la mesure où ils auraient toujours eu l'intention de respecter leurs obligations fiscales et auraient spontanément annoncé le caractère inexact et incomplet de leurs déclarations.

Le TAPI ne s'est prononcé ni sur le principe, ni sur la quotité des amendes qu'il a purement et simplement annulées. Le fait que ces amendes demeuraient

- 46/52 - A/1921/2008 pertinentes, quel que soit le traitement fiscal réservé aux revenus perçus par M. D_____ pour ses activités au Nigéria, dans la mesure où d'autres reprises sur la fortune mobilière et immobilière, non contestées par les contribuables, étaient notamment prévues, lui a manifestement échappé.

La chambre administrative ayant partiellement rétabli le droit pour l'AFC-GE d'imposer les revenus perçus par M. D_____ pour ses activités au Nigéria, comme de procéder aux reprises sur la fortune mobilière et immobilière non contestées par les contribuables, la question de la quotité des amendes infligées pour soustraction d'impôt IFD et ICC doit être tranchée. Cela fait, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle fixe à nouveau le montant exact desdites amendes, lequel dépendra du montant des impôts IFD et ICC soustraits, une fois recalculés conformément aux considérants qui précèdent. 17) a. Selon 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 de l'amende (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut être triplée (al. 2).

b. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée aux contribuables, mais de l'intensité de sa faute qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP - RS 311.0] ; ATF 135 II 86 consid. 4.4 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 8). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, § 26, p. 587, n. 18). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou tout du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26, p. 586, n. 17). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ;

2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637 et la jurisprudence citée ; ATA/18/2013 précité ; ATA/646/2012 du 25 septembre 2012 ; ATA/611/2012 du 11 septembre 2012).

- 47/52 - A/1921/2008

c. Selon l'art. 126 al. 1 LIFD, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). Le contribuable assume à cet effet la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de sa déclaration d'impôt. S'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. En tout état de cause, il lui incombe de présenter les faits de manière complète et correcte (RDAF 2003 II 622, 627). Le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (RDAF 2003 II 632, 639).

d. Jusqu'au 31 décembre 2009, la dénonciation spontanée entraînait une réduction de la peine au cinquième de l'impôt soustrait (art. 175 al. 3 aLIFD). Depuis le 1er janvier 2010, le législateur a prévu que le contribuable n'encourt pas d'amende pour sa première dénonciation spontanée, l'amende demeurant réduite d'un cinquième pour toute dénonciation spontanée ultérieure (art. 175 al. 3 et 4 LIFD). On peut ainsi se demander si, en vertu de la *lex mitior* applicable à la répression des infractions fiscales (art. 2 al. 2 et 333 al. 1 CP ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1), cette modification légale ne devrait pas être prise en compte. La question peut toutefois souffrir de demeurer indécise, dans la mesure où la définition de la notion de dénonciation spontanée n'a pas varié avec l'entrée en vigueur du nouveau droit.

e.

La notion même de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.1 et les références citées). Une telle dénonciation doit intervenir spontanément et comprendre tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés jusque-là. Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet des indications de tierces personnes. La spontanéité fait défaut lorsque le contribuable agit sous la menace de tiers ou alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur son dossier. En d'autres termes, le contribuable ne doit pas être amené à procéder à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par l'autorité fiscale (P. SANSONETTI, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad. art. 175, p. 1502, n. 49).

f. L'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour en

- 48/52 - A/1921/2008 fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/18/2013 précité ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 ;

ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). La chambre de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). L'amende doit en particulier respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

En l'espèce, il est établi que les contribuables ont omis d'indiquer dans leurs déclarations fiscales 2001B et 2002 non seulement les revenus perçus par M. D_____ pour ses activités au Nigéria, mais également les rendements de leurs immeubles à l'étranger, ainsi que ceux résultant de leur fortune mobilière. Ces omissions, dont les effets se sont reportés sur les taxations d'office pour l'IFD 2003 et 2004, réalisent, au plan objectif, les conditions d'une soustraction consommée d'impôts au sens de l'art. 175 al. 1 LIFD, point qui n'est pas contesté.

Au plan subjectif, les contribuables se prévalent de leur ignorance en matière fiscale, ainsi que d'erreurs et de négligences commises par leurs mandataires successifs. A l'époque des faits, M. D_____ exerçait toutefois la profession de directeur d'Y_____, de sorte qu'il disposait nécessairement d'une expérience du monde des affaires et d'une connaissance, même limitée, de la fiscalité. Eussent-elles été commises par ses seuls mandataires, les omissions en cause ne pouvaient ainsi pas lui échapper, compte notamment tenu de leur ampleur et de leur répétition. Le fait que ses revenus issus de ses activités au Nigéria étaient susceptibles d'être exemptés ne le dispensait en effet pas de les déclarer, ni de fournir toutes explications utiles sur leur mode d'acquisition, ce dont M. D_____ pouvait se rendre compte à la seule lecture des formules de déclaration. L'intéressé ne pouvait de même pas ignorer que les immeubles, dont il était propriétaire à l'étranger, devaient figurer dans ses déclarations. Il était parfaitement conscient de la pertinence fiscale de tous ces éléments que le formulaire du service de l'impôt à la source, auquel il avait répondu le 2 novembre 1999, avait déjà mis en exergue. Dans pareilles circonstances où tous ses revenus en provenance de l'étranger n'ont pas été déclarés, l'on peut suspecter que M. D_____ a volontairement transmis des informations incomplètes et inexactes à ses mandataires ou que ces derniers ont agi sur ses instructions, en vue de réduire son imposition. Si tel n'a pas été le cas, force est à tout le moins d'admettre que le contribuable avait les moyens de se rendre compte du caractère incomplet et inexact de ses déclarations fiscales à la signature de celles-ci et qu'il en a accepté les conséquences, soit qu'il a agi par dol éventuel pour obtenir une taxation moins élevée. C'est donc intentionnellement que M. D_____ a commis l'infraction de soustraction consommée prévue par l'art. 175 LIFD.

Il reste à déterminer si les contribuables se sont spontanément dénoncés à l'AFC-GE, circonstance qui entraînerait soit la suppression de toute amende (art. 175 al. 3 LIFD), soit une réduction de sa quotité au cinquième des impôts

- 49/52 - A/1921/2008 soustraits (art. 175 al. 3 aLIFD) suivant le droit applicable. La chronologie des événements, telle qu'elle résulte de différentes pièces figurant au dossier, infirme toutefois cette thèse. Le 22 novembre 2004, alors qu'elle enquêtait sur l'ICC et l'IFD 1999, l'AFC-GE a sollicité des contribuables des renseignements sur leurs biens immobiliers en Hongrie et au Nigéria. Elle leur a enjoint d'indiquer s'ils percevaient d'autres revenus de sources étrangères, respectivement de fournir les éventuels justificatifs d'imposition de ceux-ci. Le 10 décembre 2004, M. D_____ a mandaté M. T_____ afin qu'il le représente auprès de l'AFC-GE, mandataire qui a répondu à la demande de renseignements de l'AFC-GE par courrier du 17 décembre 2004. La procédure en rappel d'impôts IFD et ICC a été ouverte le 13 octobre 2005, tandis que MM. D_____ et

T_____ ont rencontré des représentants de l'AFC-GE le 31 octobre 2005 pour leur exposer la situation fiscale du premier cité. Ce n'est donc pas leur taxation d'office pour les années 2003 et 2004, lesquelles sont intervenues ultérieurement (soit les 21 janvier 2005 et 28 octobre 2005), mais bien le courrier de l'AFC-GE du 22 novembre 2004 qui a conduit les contribuables à collaborer et à fournir les renseignements nécessaires au complètement de leur taxation. L'allégué selon lequel M. T_____ aurait rencontré Mme N_____, avant que celle-ci n'adresse le courrier du 22 novembre 2004, n'est en outre pas crédible, dans la mesure où il n'y a pas trace d'une telle rencontre dans le dossier, contrairement aux entretiens des 13 octobre 2005 et 30 octobre 2007. Il est également contredit par le fait que M. D_____ n'avait, à cette époque, pas encore mandaté M. T_____ pour qu'il le représente auprès de l'AFC-GE. Enfin, l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts a bien eu lieu avant l'entretien du 31 octobre 2005, de sorte que la chronologie des faits proposée par les contribuables est entièrement tronquée. Force est ainsi de constater que les contribuables ne se sont pas dénoncés spontanément auprès de l'AFC-GE, dans la mesure où cette dernière enquêtait déjà sur leur dossier lorsqu'ils se sont résolus à collaborer. Ils ne peuvent par conséquent pas bénéficier d'une réduction ou d'une suppression de leur peine à ce titre, que ce soit en application de l'ancien ou du nouveau droit.

L'AFC-GE n'a donc pas excédé son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende due pour soustraction consommée d'IFD au $\frac{3}{4}$ de l'impôt soustrait. Cette quotité réduite tient dûment compte de la bonne collaboration dont les contribuables ont fait preuve ultérieurement, collaboration sans laquelle l'AFC-GE aurait sans doute pu s'en tenir à la règle générale prévue par l'art. 175 al. 2 LIFD, compte tenu de l'ampleur de la soustraction et de la faute commises par les intéressés.

Tant dans son principe que dans sa quotité ($\frac{3}{4}$ des impôts soustraits), l'amende due par les contribuables pour soustraction consommée d'IFD doit, en conséquence, être confirmée. Le bordereau « amende » IFD du 25 avril 2008, qui s'est substitué à celui du 4 août 2006, sera annulé sous cette réserve et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouveau calcul de la pénalité due.

- 50/52 - A/1921/2008 18) S'agissant de l'amende due par les contribuables pour soustraction consommée d'ICC, elle est régie par l'art. 69 LPFisc.

Bien que des soustractions afférentes à l'année 2000 aient été commises, cette disposition doit également leur être appliquée en vertu du principe de la *lex mitior*. L'ancien droit serait en effet moins favorable aux contribuables, puisqu'une soustraction d'impôt commise intentionnellement était alors passible d'une amende pouvant s'élever jusqu'à dix fois le montant de l'impôt éludé (art. 341 al. 1 aLCP ; ATA/306/2012 du 15 mai 2012, consid. 10a). Selon le nouveau droit, cette amende ne peut s'élever que jusqu'au triple de l'impôt soustrait, un montant équivalant à ce dernier étant en règle générale retenu (art. 69 al. 2 LPFisc).

L'art. 69 LPFisc étant par ailleurs strictement identique à l'art. 175 LIFD, les considérations qui précèdent quant au principe et à la quotité de l'amende due au titre du droit fédéral valent *mutatis mutandis* pour celle qui doit être infligée aux contribuables en application du droit cantonal.

Tout en confirmant le principe et la quotité fixée au $\frac{3}{4}$ des impôts soustraits, la chambre administrative annulera donc le bordereau « amende » ICC du 25 avril 2008, qui s'est substitué à celui du 4 août 2006, et renverra le dossier à l'AFC-GE pour nouveau calcul de

la pénalité due. 19) Le recours sera donc partiellement admis, le jugement du TAPI annulé, les décisions sur réclamation du 25 avril 2008 partiellement maintenues et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de rappel d'impôts et d'amende dans le sens des considérants.

Vu l'issue du litige, un émolument – réduit – de CHF 500.- sera mis à la charge de Monsieur et Madame D_____ qui succombent en partie (art. 87 al.1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- leur sera en revanche allouée, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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