

GE_GERICHTE ATA/758/2025 vom 8. Juli 2025

GE Cour de justice, 2025-07-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_758_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/758/2025 du 8 juillet 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/758/2025 del 8 luglio 2025

Regeste

Résumé: Admission partielle d'un recours déposé contre un jugement du TAPI, en raison de l'acquisition de la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour une année fiscale et confirmation des décisions de reprises d'impôts et des amendes. La contribuable, société de conseil en matière de gestion de fortune, a déclaré les bénéfices liés à une activité de conseil pour les sociétés de gestion successive offshore d'un fond de placement collectif de capitaux, enregistré aux Îles Cayman. Des éléments qui ressortaient de pièces figurant dans un dossier de tiers et soumises au secret fiscal, démontraient la mise en place d'un système permettant la redistribution à des proches des montants encaissés par les structures qui apparaissaient comme gestionnaires du fond, réalisant ainsi une évasion fiscale. Confirmation de l'analyse faite par l'AFC-GE menant à la reprise dans le bénéfice imposable de la contribuable des commissions de gestion et de performance réalisées par les entités offshore.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD - RS 642.11] ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du

E. 4

La recourante fait valoir une violation de son droit d'être entendue en lien avec des pièces couvertes par le secret fiscal, l'AFC-GE ayant fait une interprétation de ces pièces et non un résumé objectif.

E. 4.1

Le droit d'être entendu 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 pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_157/2018 du 28 mai 2018 consid. 3.1 et les références citées).

E. 4.2

Les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision (art. 44 al. 1 LPA). L'autorité peut

interdire la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne pouvant s'étendre toutefois qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (art. 45 al. 1 et 2 LPA). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (art. 45 al. 3 LPA).

- 19/30 - A/3793/2023

E. 4.3

En matière d'ICC, c'est l'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en matière de consultation des dossiers fiscaux est applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc qui reprend les principes décrits ci-dessus. Il prévoit ainsi que le contribuable peut prendre connaissance des autres pièces du dossier une fois les faits établis et à condition que la sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose pas. En matière d'IFD, les principes sont identiques (art. 114 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 3.1). Ainsi, le droit de consulter les pièces peut être supprimé ou limité dans la mesure où l'intérêt public ou l'intérêt prépondérant de tiers, voire du requérant lui-même exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets (ATF 126 I 7 consid. 2b ; 122 I 153 consid. 6a).

E. 4.4

Lorsque l'autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, il ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que s'il lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce ou qu'il lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2P.186/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4).

E. 4.5

Une décision entreprise pour violation du droit d'être entendu n'est en principe pas nulle mais annulable (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_31/2021 du 16 juillet 2021 consid. 2.1 ; ATA/547/2021 du 25 mai 2021 consid. 6a et les références). En effet, selon un principe général, la nullité d'un acte commis en violation de la loi doit résulter ou bien d'une disposition légale expresse, ou bien du sens et du but de la norme en question (ATF 122 I 97 consid. 3a ; 119 II 147 consid. 4a et les références). En d'autres termes, il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 138 III 49 consid. 4.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_160/2017 du 3 octobre 2017 consid. 5.1). Ainsi, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision ; en revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; 139 II 243 consid. 11.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_171/2020 du 6 avril 2021 consid. 1.4.2).

E. 4.6

La réparation d'un vice de procédure en instance de recours et, notamment, du droit d'être entendu, n'est possible que lorsque l'autorité dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_31/2021 du 16 juillet 2021 consid. 2.1 ; ATA/949/2021 du 14 septembre 2021 consid. 5b et les arrêts cités). Elle dépend toutefois de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 142 II 218

- 20/30 - A/3793/2023 consid. 2.8.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 3.2) ; elle peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_31/2021 du 16 juillet 2021 consid. 2.1 ; ATA/949/2021 du 14 septembre 2021 consid. 5b et les références). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/949/2021 du 14 septembre 2021 consid. 5b et les références).

E. 4.7

En l'espèce, la question de la consultation des pièces soumises au secret fiscal a déjà donné lieu à une procédure incidente, conclue par un jugement du TAPI du 23 janvier 2023 admettant partiellement le recours. Certaines pièces, soumises au secret fiscal, devaient être plus détaillées et le contenu essentiel des pièces 22 à 24, 28 à 32, 58 et 59 devait être communiqué. Donnant suite à ce jugement, l'AFC-GE a remis une version plus détaillée du contenu des pièces concernées à la recourante, le 10 mai 2023, dans le cadre de la procédure sur réclamation. Dans son recours au TAPI, la recourante a fait grief à l'AFC-GE de n'avoir pas respecté le jugement du 23 janvier 2023, critiquant les résumés remis. Le TAPI a procédé à l'examen des documents produits sous couvert du secret fiscal et constaté que la description des pièces communiquées à la recourante était correcte et résumée de manière suffisamment détaillée pour qu'il soit retenu que leur contenu essentiel avait bien été transmis et que la recourante était donc en mesure d'exercer son droit d'être entendue et les pièces, valablement versées à la procédure, pouvaient servir de moyen de preuve à l'appui des allégués de l'AFC-GE. À cela, la recourante oppose dans le présent recours que le résumé fait de la pièce 59 était un « interprétation » faite par l'AFC-GE et non un résumé objectif de documents. Or, à la lecture des documents et du résumé, il appert qu'aucune « interprétation » n'a été faite par l'AFC-GE, le résumé reflétant exactement le contenu des pièces soumises au secret fiscal. Tout élément supplémentaire du contenu des pièces concernées qui serait dévoilé violerait le secret fiscal et contrairement à ce qu'affirme la recourante, la crédibilité de ces pièces ne saurait ainsi être remise en question. C'est à juste titre que le TAPI a retenu que le droit d'être entendue de la recourante avait été pleinement respecté, au moins dans la procédure de recours. Finalement sur ce point, la recourante estime que la production du tableau explicatif détaillant le calcul des montants retenus dans les reprises devant le TAPI avait violé son droit d'être entendue. Or, elle a pu se déterminer sur le document en question à plusieurs reprises au cours de la procédure devant le TAPI. Elle a d'ailleurs contesté plusieurs des montants y figurant. En conséquence, le grief sera écarté.

- 21/30 - A/3793/2023

E. 5

mars 2004 consid. 5 ; ATA/119/2019 précité consid. 8 et les références citées). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, telles que des distributions dissimulées de bénéfice, le fardeau de la preuve se répartit comme suit : 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les références citées), étant précisé que, selon la jurisprudence, le devoir de collaboration du contribuable est particulièrement qualifié dans les relations internationales (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.4 et les références citées). Ainsi, lorsqu'une disproportion est avérée, on peut fiscalement présumer de l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou de l'un de ses proches et il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires. S'il n'y parvient pas, il doit supporter les conséquences de l'absence de preuve, qui consistent en l'imposition (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1).

E. 5.1

Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5e tiret).

E. 5.2

Selon l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. Cette règle est concrétisée en droit genevois par l'art. 12 let. a et h LIPM dans sa teneur en vigueur en 2008 et qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD.

E. 5.3

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies ; la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5).

E. 5.4

Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (dealing at arm's length ; ATF 140 II 88 consid. 4.1). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les

opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2).

E. 5.5

Une prestation appréciable en argent peut prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche,

- 22/30 - A/3793/2023 ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1 ; ATA/533/2021 du 18 mai 2021 consid. 5b).

E. 5.6

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4e éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2001, p. 421 n. 2 ad art. 130 ; Isabelle ALTHAUS- HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *Impôt fédéral direct*, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2e éd., 2017, p. 1637 ss n. 4 ss ad art. 123). En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd., 2016, p. 502 s. ; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées ; ATA/38/2023 du 17 janvier 2023 consid. 2h). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/685/2021 du 29 juin 2021 consid. 8b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *op. cit.*, p. 518 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôts et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui

demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_960/2016 du 15 juin 2017 consid. 5.1

- 23/30 - A/3793/2023 et les références citées ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (ATF 121 II 257 précité ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées ; ATA/119/2019 précité consid. 8). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 précité ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/119/2019 précité consid. 8). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1er avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.483/2003 du

E. 5.7

En l'espèce, l'activité de conseiller du fond C_____ déclarée par la recourante n'est pas litigieuse et les honoraires encaissés à ce titre ne le sont pas non plus et ont été régulièrement déclarés et taxés. Le litige concerne les honoraires de gestion et de performance qui font l'objet des reprises. Le TAPI a retenu que les indices invoqués par l'AFC-GE ne suffisaient pas à retenir de manière définitive l'absence de structure effective des gestionnaires successifs du fond et leur proximité avec la recourante. En revanche, les éléments qui ressortaient du dossier d'un autre contribuable, produits sous le couvert du secret fiscal, démontraient l'existence d'un système mis en place permettant la redistribution à des proches de la recourante des montants encaissés par les

- 24/30 - A/3793/2023 structures qui apparaissaient comme gestionnaires du fonds. Ces éléments permettaient ainsi à l'AFC-GE, en conformité avec la jurisprudence précitée, de réintégrer ces montants correspondant aux honoraires de gestion et de performance, dans le résultat imposable de la recourante. Cette conclusion était corroborée par le fait que dans le cadre de la relation contractuelle avec le troisième gestionnaire du fond (M_____), dont la qualité de tiers indépendant ne faisait pas de doute, des honoraires liés à la performance avaient été convenus. Face à ce raisonnement, la recourante indique que les contrats conclus en 2007 avec deux autres entités ne prévoyaient pas de commission de performance non plus. De plus, le contrat conclu avec M_____ était différent car la commission de conseil relative à la NAV n'était versée qu'à partir d'un certain seuil, ce qui lui était moins favorable et qui était en quelque sorte compensé par l'ajout d'une commission de performance. Cependant, les autres contrats conclus en 2007 avec d'autres entités ne sont pas remis en question dans ce litige et l'activité de conseil de la recourante non plus. Quant à la rémunération prévue par le troisième gestionnaire du fond, elle ne permet pas de contredire les éléments qui ressortent des pièces du dossier de tiers, soit la redistribution à des proches de la recourante des montants encaissés par les structures qui apparaissaient comme gestionnaires du fond. La recourante se prévaut encore du fait qu'elle aurait fourni les éléments nécessaires à prouver que les sociétés offshore avaient assuré leur fonction de

gérant du fond, ce que l'AFC-GE conteste. Or, les courriels produits, provenant de K_____ et L_____ (pièce 29 recourante), indiquent confirmer des transactions effectuées et mentionnent principalement « Admin Back Office » comme signature, ce qui permet de retenir que ces entités assuraient une activité de back office, soit une activité administrative de soutien ou d'exécution. Ils ne permettent pas encore, comme l'a retenu à juste titre le TAPI, d'arriver à la conclusion qu'elles effectuaient une activité de gestion du fond. La recourante a également produit le contrat de travail de AA_____, engagé par K_____ en qualité de manager pour le 1er février 2010, ainsi que son CV. Il avait été engagé pour gérer le fond, avec un salaire cohérent avec sa fonction et ses responsabilités. Toutefois, contrairement à ce que fait valoir la recourante, la relation d'emploi n'a duré qu'une dizaine de mois au plus, la gestion du fond ayant été reprise par L_____ dès le 1er décembre 2010, de sorte qu'elle ne peut en tirer de conclusions entrant en contradiction avec le fonctionnement retenu par l'AFC-GE sur la base des éléments probants figurants dans le dossier. En outre, l'ampleur de l'activité fournie par ces entités de gestion du fond peut avoir varié au cours du temps sans que ce seul élément soit de nature à établir l'activité alléguée par la recourante. La liste de ses employés produite par la recourante comporte trois à quatre postes à plein temps ainsi qu'un à deux à temps partiel (taux d'activité non précisé), actifs

- 25/30 - A/3793/2023 depuis 2010. Elle ne permet cependant pas de retenir que le nombre d'employés serait insuffisant pour déployer une activité de gestionnaire du fond, étant précisé que la recourante n'a nullement expliqué l'activité exercée par chacun de ses employés. De plus, comme elle le reconnaît, elle transmet les mêmes conseils au même moment pour les marchés similaires (pièce 65 p. 4) à ses clients. Elle échoue ainsi à démontrer qu'elle n'aurait pas pu assumer la fonction de gestionnaire du fond C_____ en plus de sa qualité de conseillère en investissement. S'agissant encore des indices, autre que les éléments qui ressortent du dossier de tiers, que le TAPI a jugé n'être pas suffisants à eux seuls pour prouver le fonctionnement de la recourante en lien avec le fond C_____, ils ne seront pas examinés plus avant par la chambre de céans, ceux-ci n'étant pas susceptibles d'infirmer les conclusions retenues par l'AFC-GE, ce que la recourante n'affirme d'ailleurs pas non plus. Il convient donc d'examiner si l'organisation mise en place par la recourante constitue un cas d'évasion fiscale.

E. 6

Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôts dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 147 II 338 consid. 3.1 ; 142 II 399 consid. 4.2). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 147 II 338 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 12).

E. 6.1

L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôts possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en œuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui - abstraction faite des aspects fiscaux - va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 147 II 338 consid. 3.1 et les références).

E. 6.2

En l'espèce, il ressort des faits que la recourante a organisé la gestion apparente de le fond C_____ et de ses sous-fonds par des entités offshore qui ne disposaient pas d'infrastructure opérationnelle démontrée, si ce n'est éventuellement une

- 26/30 - A/3793/2023 infrastructure d'appui de type back-office et d'avoir ainsi détourné des honoraires afférents à cette gestion qui auraient dû être taxés en Suisse. En conséquence, au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré que la recourante avait mis en place un système permettant la redistribution à des proches des montants encaissés par les structures qui apparaissaient comme gestionnaires du fond C_____. La contribuable remplit ainsi la première condition de l'évasion fiscale et, s'agissant de la seconde, la seule raison pouvant expliquer la constellation mise en place est celle de ne pas être taxée en Suisse sur les bénéfices engendrés par l'activité de gestion mais uniquement sur celle de conseil.

E. 7

La recourante conteste également le montant des reprises.

E. 7.1

Il faut tout d'abord constater que devant le TAPI, le recourante n'a contesté que deux montants minimes des calculs produits par l'AFC-GE qui, s'ils avaient été corrigés, auraient abouti à une augmentation du montant des reprises. Devant la chambre de céans, elle conteste les principes des modalités des reprises s'agissant par exemple du calcul de la commission de performance pour l'un des fonds, ou de clauses particulières de versement de cette commission, sans toutefois produire les chiffres y afférents. Elle se fonde notamment sur l'étude de X_____ qu'elle a produite, laquelle critique l'utilisation de la NAV de fin de trimestre par l'AFC-GE dans ses calculs, alors que le prospectus du fond prévoyait une valorisation hebdomadaire de la NAV. Cette argumentation a été soutenue par le témoin U_____, auteur du rapport de X_____, lors de son audition. Selon lui, le calcul de la NAV devait se faire quotidiennement par le gérant, même si le contrat entre la recourante et le gestionnaire le prévoyait différemment. La recourante demande la déduction des frais généraux des deux entités apparaissant comme gestionnaires du fond des montants repris par l'AFC-GE. À l'appui de cette conclusion, elle produit une taxation fiscale singapourienne, sans détail, d'une des deux entités pour une période fiscale, ce que le TAPI n'a pas jugé suffisant. Lors de l'audition de U_____, celui-ci a repris cette argumentation. La recourante demande également la déduction des rétrocessions usuelles – pendant les années concernées – payées par les entités gestionnaires, diminuant d'autant les

montants rapatriés dans son bénéfice. Sur ce point également, les conclusions de la recourante ne sont pas chiffrées ni documentées. Elle s'appuie sur l'étude réalisée par X_____, laquelle indique que pour les reprises constituant du chiffre d'affaires, il convenait d'appliquer les ratios habituels de coûts pour une société de services, soit 15% à 20% des revenus. Toutefois, aucun chiffre précis soutenant les allégations précitées de la recourante n'a été produit. Seules des généralités ont été énoncées par la recourante et les témoins. Or, la recourante s'est vu offrir la possibilité en cours de procédure devant l'AFC-GE de produire toute pièce utile à l'appui de ses dires. À défaut, la taxation a dû être faite par estimation sur la base des documents à disposition. Notamment,

- 27/30 - A/3793/2023 les documents produits concernant la taxation singapourienne d'un des gestionnaires apparents du fond ne permet pas de connaître le type de charges prises en compte, de sorte que cette déduction doit être écartée, la recourante supportant le fardeau de la preuve, s'agissant d'éléments à prouver tendant à la diminution de son imposition. En conséquence, les griefs de la recourante seront écartés.

E. 8

Dans ses conclusions, la recourante conteste le bien-fondé des amendes pour soustraction d'impôts, sans toutefois développer une argumentation spécifique à ce sujet.

E. 8.1

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). Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôts, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1 ; ATA/1183/2023 précité consid. 7.1 et l'arrêt cité). La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées).

E. 8.2

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées). La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications

fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral

- 28/30 - A/3793/2023 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1 et les arrêts cités).

E. 8.3

En l'espèce, les taxations initiales ont donné lieu à des rappels d'impôts, les éléments objectifs d'une soustraction fiscale existent donc. Quant à la faute de la recourante, la structure mise en place ne pouvait viser qu'une soustraction des impôts suisses.

E. 8.4

En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, 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. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait 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. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1).

E. 8.5

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s.).

E. 8.6

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/376/2024 du 12 mars 2024 consid. 6.3 et l'arrêt cité).

E. 8.7

En l'espèce, la quotité des amendes a été fixée à 1.25 fois le montant des impôts soustraits. Elle respecte ainsi les principes de la jurisprudence et la recourante n'a d'ailleurs pas développé d'argumentation spécifique cet égard. Pour le surplus, il peut être renvoyé aux considérants détaillés développés par le TAPI dans son jugement aux consid. 41 et suivants,

que la chambre de céans fait siens, pour confirmer les amendes fixées par l'AFC-GE.

- 29/30 - A/3793/2023 Le recours sera donc partiellement admis, compte tenu de l'acquisition de la prescription du droit de procéder au rappel d'impôts pour l'année 2009.

E. 9

Vu l'issue du litige un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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