

# **GE\_GERICHTE JTAPI/1194/2021 vom 29. November 2021**

GE Cour de justice, 2021-11-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_1194\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1194_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/1194/2021 du 29 novembre 2021

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/1194/2021 del 29 novembre 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

### **E. 3**

La recourante conclut en premier lieu à la nullité, subsidiairement à l'annulation, de la décision sur réclamation du 20 mai 2020, en invoquant l'effet dévolutif d'un recours pendant contre une décision incidente.

#### **E. 3.2**

; 136 I 229 consid. 5.2 ; cf. aussi ATA/967/2016 du 15 novembre 2016 consid. 2b). Une réparation devant l'instance du recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C\_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et les références citées ; 1C\_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1). A teneur des art. 50 al. 2 LPFisc et 142 al. 4 LIFD, dans la procédure de recours, le tribunal de céans a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation.

### **E. 4**

L'art. 67 al. 1 de la loi genevoise sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10) prévoit que dès le dépôt du recours, le pouvoir de traiter l'affaire qui en est l'objet passe à l'autorité de recours. La LPA et la jurisprudence y relative étant muettes sur la question de l'effet dévolutif d'un recours contre une décision incidente, il convient de se référer à la doctrine développée dans le cadre de l'art. 54 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA – RS 172.021), dont la teneur de celui-ci est identique à l'art. 67 al. 1 LPA. Selon les auteurs de doctrine cités par la recourante et selon une traduction libre en français, « si une décision préjudicielle ou incidente fait l'objet d'un recours, l'effet dévolutif ne s'étend qu'aux questions posées dans le cadre de cette contestation et de cet objet du litige. Dans de tels cas, l'effet dévolutif n'empêche pas l'instance précédente de rendre une décision finale (sur le fond) » (Regina KIENER, Kommentar VwVG, 2019, p. 803-804 n. 6 ad art. 54 PA). « L'effet dévolutif s'applique également aux recours contre des décisions incidentes, mais seulement en ce qui concerne

l'objet de la décision incidente attaquée. Dans la mesure où la procédure principale ne dépend pas de cette décision, l'instance inférieure demeure compétente. Si, par exemple, la décision attaquée ne porte que sur l'effet suspensif ou sur une mesure provisionnelle, l'autorité précédente continue à statuer sur le fond de l'affaire. En revanche, si le recours est interjeté contre une décision incidente d'une autorité acceptant sa compétence, cette même autorité n'est pas compétente pour statuer sur le fond, car cette compétence ne serait plus donnée au cas où le recours contre la décision incidente serait admis (Hansjörg SEILER, Praxiskommentar VwVG, 2016, p. 1118 n. 28 ad art. 54 PA).

- 26/38 - A/1806/2020

#### **E. 5**

En l'espèce, la recourante soutient que la décision litigieuse est nulle, subsidiairement annulable, dès lors que l'AFC-GE ne pouvait pas rendre une décision sur le fond de sa réclamation tant que la procédure de recours A/1\_\_\_\_\_, concernant la décision incidente lui refusant la consultation de quatre pièces découlant d'une procédure pénale, n'était pas terminée.

#### **E. 6**

Le tribunal considère à cet égard que l'effet dévolutif ne portait que sur la question du refus de consultation de ces pièces, dont le contenu essentiel avait été correctement communiqué à la recourante à plusieurs reprises notamment dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (cf. courriel du 7 décembre 2018) et lors de la procédure de réclamation (cf. résumé de ces pièces du 22 mars 2019). Par ailleurs, les reprises litigieuses et les amendes ne sauraient être basées sur ces seuls documents, mais sur de nombreux autres éléments ressortant du dossier dont la recourante a pu avoir connaissance. Dès lors, c'est à tort que la recourante fait valoir une violation de l'effet dévolutif du recours dans le cas présent. Partant, la décision sur réclamation litigieuse ne saurait être nulle ni annulable pour ce motif. Ce grief est écarté.

#### **E. 7**

Par voie de conséquence, à défaut d'accord entre les parties, il n'y avait pas lieu de suspendre l'instruction du présent recours dans l'attente de l'issue de la procédure A/1\_\_\_\_\_, comme l'a jugé le tribunal dans sa décision incidente du 22 septembre 2021 (DITAI/5\_\_\_\_\_) et contre laquelle la recourante a interjeté recours auprès de la chambre administrative en date du 4 octobre 2021.

#### **E. 8**

La recourante invoque également une violation de son droit d'être entendue dans la mesure où la décision sur réclamation attaquée ne contient aucune motivation.

#### **E. 9**

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 implique, pour l'autorité, l'obligation de motiver sa décision (cf. art. 46 al. 1 LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc). Selon la jurisprudence, il suffit que celle-ci mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que son destinataire puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par

les parties ; elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut pour le reste être implicite et résulter des différents considérants de la décision (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1C\_415/2019 du 27 mars 2020 consid. 2.1 et les arrêts cités). La motivation est ainsi suffisante lorsque le destinataire de la décision est en mesure de se rendre compte de la portée de cette dernière, d'en comprendre les raisons et de la déférer à l'instance supérieure en connaissance de

- 27/38 - A/1806/2020 cause. En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 139 IV 179 consid. 2.2 ; 138 I 232 consid. 5.1 ; 137 II 266 consid.

#### **E. 10**

En l'espèce, la décision sur réclamation querellée ne contient pas de motivation sur le fond de l'affaire, l'AFC-GE ayant toutefois relevé dans ladite décision que la recourante n'avait fourni aucune motivation « quant à la nature et aux montants des reprises ».

#### **E. 11**

Le tribunal observe en effet que, dans sa réclamation du 23 janvier 2019, la recourante s'est bornée à invoquer une violation de son droit d'être entendue consécutive au refus de l'AFC-GE de lui permettre de consulter les quatre pièces découlant de la procédure pénale susmentionnée. Ce faisant, la contribuable n'a fait valoir aucun grief relatif au fond de l'affaire. Par ailleurs, comme cela ressort d'ailleurs de son mémoire de réclamation, la contribuable a pu rencontrer l'AFC-GE à sept reprises, entre février 2015 et novembre 2018, dans le cadre des procédures de rappel et de soustraction d'impôt. Au cours de ces réunions notamment, elle a pu prendre connaissance du dossier et, bien qu'elle n'ait pas eu accès aux quatre pièces susmentionnées, elle a pu en connaître le contenu essentiel. En outre, comme le relève à juste titre l'AFC-GE, la recourante ne saurait de bonne foi soutenir que les reprises litigieuses ne reposaient que sur ces quatre pièces. Ces reprises se fondaient sur de nombreuses autres pièces connues de la recourante, puisque produites par cette dernière. Ainsi, si la décision entreprise n'était pas motivée sur le fond de l'affaire, c'est en raison de l'absence de griefs formulés sur ce point par la recourante.

#### **E. 12**

Au demeurant, comme rappelé ci-dessus, ce grief a pu être réparé au cours de la présente procédure de recours, par les nombreux échanges d'écritures. Par conséquent, ce grief est également écarté.

#### **E. 13**

La recourante sollicite l'audition de témoins, afin d'étayer ses allégations et « notamment pour donner des détails sur les relations entretenues par D\_\_\_\_\_

- 28/38 - A/1806/2020 avec les apporteurs tiers et leur prépondérance en termes d'AUM et de rémunération tout au long de ces années ».

#### **E. 14**

Le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour les parties de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres

de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Il ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (cf. not. art. 41 in fine de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 -, applicable en vertu de l'art. 2 al. 2 LPFisc ; ATF 140 I 68 consid. 9.6), ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_725/2019 du 12 septembre 2019 consid. 4.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas l'autorité (ou le juge) de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes, de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières ou de mettre un terme à l'instruction, lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_725/2019 du 12 septembre 2019 consid. 4.1 ; 2C\_1125/2018 du 7 janvier 2019 consid. 5.1).

#### **E. 15**

En l'espèce, le tribunal estime que le dossier contient les éléments suffisants et nécessaires à l'examen des griefs et arguments mis en avant par les parties, au vu notamment de la solution adoptée ci-après. Il n'y a dès lors pas lieu de donner suite à la requête tendant à l'audition des personnes citées par la recourante dans sa réplique du 9 novembre 2020.

#### **E. 16**

Par ailleurs, les arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives seront repris et discutés dans la mesure utile (cf. not. arrêts du Tribunal fédéral 1C\_72/2017 du 14 septembre 2017 consid. 4.1 ; 1D\_2/2017 du 22 mars 2017 consid. 5.1 ; 1C\_304/2016 du 5 décembre 2016 consid. 3.1 ; 1C\_592/2015 du 27 juillet 2016 consid. 4.1 ; 1C\_229/2016 du 25 juillet 2016 consid. 3.1 et les arrêts cités), étant rappelé que, saisi d'un recours, le tribunal applique le droit d'office et que s'il ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, il n'est lié ni par les motifs invoqués par celles-ci (art. 69 al. 1 LPA), ni par leur argumentation juridique (cf. not. cf. not. ATA/1024/2020 du 13 octobre 2020 consid. 1 et les références citées ; ATA/386/2018 du 24 avril 2018 consid. 1b ; cf. aussi ATF 140 III 86 consid. 2 ; 138 II 331 consid. 1.3 ; 137 II 313 consid. 1.4).

- 29/38 - A/1806/2020

#### **E. 17**

La prescription et la péremption sont des questions de droit matériel que le juge examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/1162/2018 du 30 octobre 2018).

#### **E. 18**

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

53 al. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) posent les mêmes principes.

#### **E. 19**

En l'espèce, ouverte le 13 décembre 2013, la procédure de rappel d'impôt des exercices fiscaux 2003 à 2008 respecte le délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la première période fiscale concernée. En revanche, le délai de péremption de quinze ans est échu pour l'année 2005 depuis le 1er janvier 2021. En conséquence, à la date du présent jugement, le rappel d'impôt ne peut plus porter que sur les années fiscales 2006 à 2008.

#### **E. 20**

La recourante conteste les reprises effectuées par l'AFC-GE lui attribuant la quasi-totalité du bénéfice net comptabilisé par D \_\_\_\_\_ durant les années en cause.

#### **E. 21**

Selon les art. 11 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15) et 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. À teneur de l'art. 12 al. 1 let. a, h et j LIPM, le bénéfice net imposable comprend notamment le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes (let. a), les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. h) et les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (let. j). Bien que rédigé différemment, l'art. 58 al. 1 let. a, b et c LIFD a la même portée que l'art. 12 let. a, h et j LIPM (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

#### **E. 22**

Les dispositions fédérales et cantonales susmentionnées étant d'une teneur similaire, la jurisprudence et la doctrine développées en matière d'IFD vaut également pour l'ICC.

#### **E. 23**

L'art. 58 al. 1 let. b LIFD mentionne que le bénéfice net imposable comprend aussi tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du

- 30/38 - A/1806/2020 solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial. Il s'agit d'une règle générale de réintégration de charges. Cette règle est explicitée par une énumération non exhaustive de cinq exemples « tels que » les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_985/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.1). Pour décider du caractère commercialement justifié d'une opération, il faut adopter le point de vue de la société en cause, celui du groupe de sociétés auquel elle appartient n'étant pas admissible. En effet, le droit civil suisse ne connaît pas - à l'exception de quelques dispositions - de véritable droit des sociétés de groupe et traite chaque société comme une entité juridiquement indépendante disposant de ses propres organes, lesquels doivent effectuer des opérations dans l'intérêt de la société concernée (art. 717 al. 1 CO) et non pas dans celui du groupe, d'autres sociétés ou de son détenteur majoritaire de parts (ATF 110 Ib 127 consid. 3bb). Dans ces limites, la société anonyme peut en principe conclure librement tous contrats civils ou commerciaux avec ses actionnaires, peu importe qu'il en résulte un bénéfice ou une perte (ATF 107 Ib 325 consid. 3c p. 331 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_985/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.3). Le droit fiscal suisse ne connaît pas non plus la notion de groupe. Les relations économiques entre

sociétés apparentées doivent être par conséquent analysées sous l'angle de l'adéquation des prix de transfert pratiqués. Par prix de transfert, l'on entend les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées (Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2020, p. 19 n. 11). Les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées entre tiers dans un environnement de libre concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4 et 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2.), y compris dans un contexte international, les prix de transfert ne pouvant être fixés de manière à déplacer un bénéfice d'un Etat dans un autre (cf. arrêts 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.1 ; 2C\_508/2014 du 20 février 2015). Cette règle trouve son point d'ancrage dans celle de la « justification commerciale » de l'art. 58 al. 1 LIFD qui veut qu'une société se comporte vis-à-vis de ses actionnaires ou de toute personne la ou les touchant de près, comme le ferait un commerçant prudent qui, dans ses relations d'affaires avec des tiers, adopte une position adéquate dans l'intérêt de la société. En d'autres termes, la société qui passe des actes juridiques avec ses actionnaires ou toute personne la ou les touchant de près doit le faire dans les mêmes conditions que celles auxquelles elle aurait accepté de traiter avec des tiers dans les mêmes circonstances, faute de quoi l'opération est contraire au principe du « dealing at arm's length » et ne

- 31/38 - A/1806/2020 s'explique que par les relations privilégiées entre les parties (cf. sur ce point : arrêt du Tribunal fédéral 2C\_291/2013 du 26 novembre 2013 consid. 4). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que revêtent ces actes que pour la fixation des montants objets des transactions (arrêts 2C\_985/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.3 ; 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011, consid. 7.1 in RDAF 2012 II 37).

#### **E. 24**

Lorsqu'une société de capitaux effectue une transaction à un prix de transfert trop favorable à une société apparentée, en violation du principe de pleine concurrence, l'opération sera qualifiée de prestation appréciable en argent (voir dans ce sens Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4ème éd., 2014, p. 271 n. 906), respectivement de renonciation à un produit (art. 58 al. 1 let. c LIFD et 12 al. 1 let. j LIPM). L'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le 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. Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles devaient la reconnaître (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2018 consid. 11).

#### **E. 25**

Un bénéfice, au sens des art. 58 al. 1 let. a, b et c LIFD et 12 al. 1 let. a, h et j LIPM, peut prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat auprès de 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, ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contreprestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du

Tribunal fédéral 2C\_377/2014, 2C\_378/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1 et les arrêts cités).

### **E. 26**

Dans un arrêt récent (2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 15.1 et 15.2), le Tribunal fédéral a jugé qu'il en allait de même lorsqu'une société mère ne se fait pas ou insuffisamment rémunérer pour des prestations qu'elle fournit à sa filiale. « Une reprise se justifie déjà en vertu de la norme correctrice fiscale de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Plusieurs auteurs sont aussi d'avis que, dans un tel cas, une reprise se révèle fondée (cf. les auteurs cités par Pierre-Marie GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, 2005, p. 298 en note 2153; cf. aussi Reto HEUBERGER, *Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts*, p. 307). Certes, d'autres auteurs pensent au contraire que l'actionnaire n'est pas imposable, notamment parce que l'administration ne peut pas exiger que la société mère réalise un profit avec sa propre filiale (cf. GLAUSER p. 298 et les références, notamment à Markus REICH, *Verdeckte*

- 32/38 - A/1806/2020 *Vorteils-zuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen*, in *Archives* 54 p. 626). Il se trouve que cette conception est difficilement compatible avec la jurisprudence constante du Tribunal fédéral selon laquelle les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. Cela étant, même ces auteurs réservent les cas d'abus de droit, en particulier quand la prestation faite par l'actionnaire favorise sa filiale à l'étranger et que cette dernière distribue ensuite ses bénéfices sous la forme de dividendes à l'actionnaire, qui bénéficie de la réduction pour participations » (cf. Pierre-Marie GLAUSER, *op. cit.*, p. 299 et les auteurs cités note 2158; Markus REICH, *op. cit.*, p. 630 s.).

### **E. 27**

En matière fiscale, les règles relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits augmentant la taxation et supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 7b ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012). Il appartient à l'autorité fiscale de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires ou à leurs proches. Le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). En revanche, en présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 ; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2). A titre d'exemple, lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite, le contribuable est tenu de prouver que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial, puisque les autorités doivent pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales - et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation - étaient déterminantes pour le choix de la prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 ;

ATA/183/2014 du 25 mars 2014 consid. 4b). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_514/2009 du 25 mars 2010).

### **E. 28**

Selon la jurisprudence, le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales, notamment en présence de prestations réalisées depuis la Suisse vers un pays étranger sans convention de double imposition ou dont la clause d'échange de renseignements ne correspond pas aux standards actuels de l'OCDE en matière d'échange de

- 33/38 - A/1806/2020 renseignements, et en particulier lorsque ce pays favorise la création de domiciles fictifs (cf. ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 433 s. ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.4 ; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2 et les nombreuses références, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II 110).

### **E. 29**

En l'occurrence, la Suisse n'a pas conclu de tels accords avec les Îles Vierges britanniques (BVI), où D\_\_\_\_\_ a son siège social, ni d'ailleurs avec les Bermudes, où I\_\_\_\_\_ a son siège social, pour les années en cause, et l'on se trouve par conséquent en présence d'un devoir de collaboration qualifié de la part de la recourante.

### **E. 30**

L'autorité de taxation doit alors principalement démontrer qu'une prestation a été consentie, sans contre-prestation équivalente voire sans contre-prestation du tout, raison pour laquelle la prestation ne résiste pas à la comparaison avec les tiers. 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 (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 p. 449 ; arrêts 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2018 consid. 11.4 ; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5).

### **E. 31**

En procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phrase de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 consid. 6b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 consid. 6b). Cette liberté d'appréciation de la preuve, applicable en droit fiscal, doit s'exercer dans le cadre de la loi et n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).

### **E. 32**

En l'espèce, l'AFC-GE a considéré que les bénéfices réalisés par D\_\_\_\_\_ découlant des fonds « maison » et M\_\_\_\_\_ devaient revenir à la recourante, au motif que D\_\_\_\_\_

n'était qu'une « coquille vide », n'employant pas de personnel et n'occupant pas de locaux. L'AFC-GE a ainsi ajouté au bénéfice imposable de la recourante tous les bénéfices résultant de ces deux fonds de fonds, soit la quasi-totalité des bénéfices réalisés par D\_\_\_\_\_.

- 34/38 - A/1806/2020

### **E. 33**

Selon la recourante, s'agissant des fonds « maison », l'activité de D\_\_\_\_\_ se résumait aux décisions stratégiques (lancement d'un nouveau fonds, choix du secteur d'activité du fonds et des gérants de fonds, etc.) prises par son conseil d'administration composé de quatre membres. Pour les fonds M\_\_\_\_\_, si D\_\_\_\_\_ n'était pas représentée dans le conseil d'administration de I\_\_\_\_\_, elle participait activement, par l'intermédiaire de MM. B\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_, aux séances du comité d'investissement de cette dernière, composé de huit personnes. Elle prétend ne pas avoir déployé une activité pour D\_\_\_\_\_ plus importante que celle d'autres intervenants dans les structures mises en place, qui justifierait de lui attribuer l'intégralité des bénéfices de cette société. La gestion des fonds au quotidien, l'administration des fonds de fonds, leur distribution étaient déléguées à des sociétés tierces, et les actifs sous gestion dans les fonds « maison » et M\_\_\_\_\_ provenaient en majeure partie d'autres apporteurs. Elle souligne que « le conseil d'administration de D\_\_\_\_\_, qui se réunissait autant de fois que nécessaire et dont la majorité des membres ne résidait pas en Suisse, pouvait bien prendre certaines décisions stratégiques, mais déléguait les activités de gestion courante des fonds à des tiers, qui étaient rémunérés à des conditions de marché. D\_\_\_\_\_ n'avait pas besoin de personnel ou de locaux propres pour exercer son activité. Autrement dit, elle disposait d'une organisation adaptée à ses besoins ».

### **E. 34**

Le tribunal relève que la recourante n'a pas démontré qu'D\_\_\_\_\_, domiciliée aux Îles Vierges britanniques, possédait elle-même les ressources nécessaires pour exercer de manière autonome ses activités. Les états financiers de D\_\_\_\_\_ montrent qu'elle n'avait pas une infrastructure opérationnelle, dès lors qu'elle n'employait pas de personnel et qu'elle ne disposait pas de ses propres locaux. De plus, compte tenu du faible montant qu'elle versait pour ses primes d'assurance responsabilité professionnelle (USD 5'000.- par an), il est douteux qu'D\_\_\_\_\_ ait pu couvrir de véritables risques commerciaux dans ce secteur économique. On constate ainsi qu'D\_\_\_\_\_ n'avait ni la substance ni la structure financière pour exercer une activité de cette envergure. Ses comptes révèlent d'ailleurs un mode d'organisation faisant appel de façon exclusive à des prestataires externes qu'elle a rémunérés, ne disposant pas elle-même de collaborateurs.

### **E. 35**

Les explications de la recourante, selon lesquelles la répartition de la charge de travail était supportée à 80% par l'administrateur manager et à 20% par l'investment manager, ne sauraient être en aucun cas décisives pour la détermination d'une rémunération, étant relevé que, dans le secteur de la commercialisation de placements collectifs de capitaux, l'activité administrative ne joue qu'un rôle très limité en matière de création de valeur ajoutée. Pour le fonds « maison », celle-ci dépendait essentiellement des décisions stratégiques du conseil d'administration et de la capacité de celui-ci à choisir les secteurs

- 35/38 - A/1806/2020 d'activité des fonds et les gérants de fonds compétents. Il en allait de même pour le fonds M\_\_\_\_\_, dans la mesure où les choix stratégiques proposés par le comité d'investissement de I\_\_\_\_\_, dont MM. B\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_ étaient membres, étaient systématiquement suivis par le conseil d'administration de cette même société.

### **E. 36**

Par ailleurs, concernant le détail des apports d'affaires et des montants des rétrocessions qu'D\_\_\_\_\_ aurait versées, la recourante a expliqué que les pièces justificatives n'étaient plus disponibles, étant donné que le délai légal de conservation des pièces à Gibraltar est de six ans. Il doit être relevé à ce propos que, lors de l'ouverture des procédures de rappel et de soustraction d'impôt, soit le 13 décembre 2013, ce délai légal de conservation n'était pas échu pour les exercices 2007 à 2011. Il apparaît dès lors étonnant que la recourante n'ait pas conservé toutes les pièces justificatives pour les besoins de l'instruction, notamment celles qui auraient pu démontrer la substance d'D\_\_\_\_\_.

### **E. 37**

Il résulte de ce qui précède que la recourante n'a pas démontré la capacité de sa filiale à exercer elle-même son activité de façon autonome. Faute de ressources propres suffisantes, cette dernière n'a ainsi pas pu générer seule les bénéfices qu'elle a affichés, à savoir USD XXX en 2006 ; USD XXX en 2007 et USD XXX en 2008. Dans ces conditions, force est de considérer que les activités à forte valeur ajoutée, qui n'ont pas pu être effectuées par D\_\_\_\_\_, ont nécessairement été réalisées par ses actionnaires, dont fait partie la recourante. Or, il ne ressort pas des comptes que celle-ci ait facturé à D\_\_\_\_\_ des honoraires correspondant à l'importance des prestations fournies. De toute évidence, si cela avait été le cas, elle n'aurait pas manqué de l'alléguer. Ainsi, il n'apparaît pas que la recourante ait été correctement rémunérée pour toutes les prestations qu'elle a immanquablement fournies à D\_\_\_\_\_.

### **E. 38**

Eu égard à ce qui précède, le tribunal considère que ces prestations ont été fournies sans contre-prestation équivalente à une société proche de la recourante, dès lors que cette dernière détenait indirectement, par le biais d'C\_\_\_\_\_ et de E\_\_\_\_\_, 79.53% d'D\_\_\_\_\_ (60% + 19.53% [soit 78.125% de 25%]). Il y a lieu de constater qu'elles n'auraient pas été accordées dans de telles conditions à des tiers et que les organes de la recourante auraient pu s'apercevoir des avantages qu'ils procuraient à la société bénéficiaire. Partant, les conditions de prestations appréciables en argent de la part de la recourante en faveur d'D\_\_\_\_\_ sont réalisées dans le cas présent.

### **E. 39**

Cela étant, comme le relève la recourante, il est vrai que le conseil d'administration d'D\_\_\_\_\_, en sus de la recourante, était composé de trois autres

- 36/38 - A/1806/2020 membres, à savoir M. K\_\_\_\_\_ et/ou M. J\_\_\_\_\_ pour E\_\_\_\_\_, M. F\_\_\_\_\_ et M. G\_\_\_\_\_, qui sont également censés avoir pris part aux activités de la société. Il convient donc d'en tenir compte sur la base de leur participation dans le capital d'D\_\_\_\_\_. Ainsi, étant donné que la recourante détient indirectement, par le biais d'C\_\_\_\_\_ et de E\_\_\_\_\_, 79.53% d'D\_\_\_\_\_, il y a lieu d'admettre les reprises litigieuses à hauteur de ce taux, le pourcentage restant correspondant aux parts détenues par des actionnaires minoritaires qui, de fait, ont pu également prendre part aux activités de la

société.

#### **E. 40**

En conclusion, le tribunal considère que la contribuable a contrevenu à ses obligations fiscales en ne facturant pas ses prestations à D\_\_\_\_\_. Cette dernière a pu de ce fait réaliser de plus grands bénéfices soumis à une fiscalité particulièrement favorable, puisque quasiment inexistante. Le fait que ces bénéfices ont ensuite été distribués sous la forme de dividendes bénéficiant de réductions pour participations qualifiées, avec pour conséquence de réduire la charge fiscale sur les produits de la recourante, ne peut que renforcer cette considération.

#### **E. 41**

En conséquence, les reprises relatives aux années fiscales 2006, 2007 et 2008 sont confirmées à concurrence de 79.53% de leurs montants.

#### **E. 42**

En ce qui concerne les amendes pour soustraction d'impôt relatives à l'année fiscale 2008, fondées sur les art. 175 LIFD et 69 LPFisc, le tribunal observe que la recourante s'est contentée de conclure principalement à la nullité, subsidiairement à l'annulation de la décision sur réclamation du 20 mai 2020, sans toutefois fournir de motif de contestation de ces amendes. Au demeurant, on ne voit pas en quoi l'autorité intimée aurait mal appliqué les dispositions légales fédérales et cantonales en retenant que les conditions d'une soustraction d'impôt sont remplies et en fixant la quotité de l'amende à une fois l'impôt éludé. Dans ces conditions, le tribunal n'entrera pas en matière sur ce point. Les amendes sont donc confirmées dans leur principe et leur quotité, mais leurs montants devront être rectifiés par l'AFC-GE, afin de tenir compte de la réduction des reprises susmentionnées.

#### **E. 43**

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes conformes aux considérants qui précèdent.

#### **E. 44**

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du

- 37/38 - A/1806/2020 règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), un émoluments de CHF 3'500.-, partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 900.- versée à la suite du dépôt du recours, sera mis à la charge de la recourante.

#### **E. 45**

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 38/38 - A/1806/2020