

# **GE\_GERICHTE JTAPI/1247/2024 vom 16. Dezember 2024**

GE Cour de justice, 2024-12-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_1247\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1247_2024)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/1247/2024 du 16 décembre 2024

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/1247/2024 del 16 dicembre 2024

## **Erwägungen**

### **E. 25**

Dans sa réponse du 27 juin 2024, l'AFC-GE conclut au rejet du recours et à la confirmation de sa décision sur réclamation, de même que les taxations querellées. Commencant par présenter les différentes parties en présence, elle souligne que l'expertise de la recourante et de son animateur principal est reconnue et ressort de nombreuses publications. A l'opposé, les deux sociétés qui se sont succédées comme premières gestionnaires du Fonds ont été liquidées entre-temps et leurs organes étaient actifs dans la fourniture de services auprès de nombreuses sociétés, notamment l'administration de structures offshore. Se référant à des documents issus du dossier d'un autre contribuable et produit sous couvert du secret fiscal, l'AFC-GE indique avoir été informée du fonctionnement réel de la recourante par le biais d'entités offshore, citant en particulier comme telles les deux gestionnaires successifs du Fonds. Après avoir décrit dans le détail le déroulement de la procédure, l'AFC-GE insiste en premier lieu sur le risque de prescription imminente des périodes fiscales les plus anciennes et demande que la procédure soit conduite de manière diligente. Elle conteste ensuite la violation du droit d'être entendue de la recourante, estimant avoir remis des résumés suffisants des pièces couvertes par le secret fiscal et avoir ainsi respecté le jugement du tribunal du 23 janvier 2023.

- 8/20 - A/3793/2023 En ce qui concerne la motivation et le montant des reprises, l'AFC-GE indique s'être toujours efforcée d'expliquer de manière complète ses démarches ainsi que les reprises envisagées lors des différents entretiens qui ont eu lieu avec la contribuable. Elle indique par ailleurs avoir exposé de manière détaillée dans sa décision sur réclamation et dans les tableaux récapitulatifs versés à la procédure comment les reprises ont été calculées. En ce qui concerne l'établissement des faits déterminants, l'AFC-GE relève que la recourante n'a produit aucun document justifiant que le Fonds a bien été constitué par un organe d'un fonds émirati. Elle souligne que la personne citée ne semble disposer d'aucune expertise dans le domaine des fonds de placement, à l'inverse de l'animateur principal de la contribuable. Citant divers autres documents, elle considère qu'un faisceau d'indices permet de retenir que la recourante est à l'origine du Fonds et que, quand bien même tel ne serait pas le cas, cela ne modifiera pas le principe et l'étendue des reprises. C'est en effet sur la base de nombreux éléments que, pour l'AFC-GE, il faut retenir que la recourante était proche des gestionnaires successifs du Fonds en se référant à de nombreux éléments qui seront discutés plus amplement ci-dessous par le tribunal. Aucune substance effective n'ayant été établie pour ces structures, c'est à bon droit qu'elle a repris les commissions de gestion et de performance dans le chiffre d'affaires de la recourante. L'AFC-GE indique par ailleurs s'opposer par avance à l'audition de tout témoin et considère que l'envoi d'une commission rogatoire à Singapour sur la base d'une convention de double imposition conclue en 2012 afin de recueillir un élément relatif à la période fiscale 2009 n'est pas

possible. L'AFC-GE indique enfin que, s'agissant des amendes, l'existence d'une soustraction consommée est démontrée et que la quotité fixée tient compte des circonstances aggravantes sans qu'il ne puisse lui être reproché d'exercer son pouvoir d'appréciation.

#### **E. 26**

Par une réplique du 18 juin 2024, la recourante a persisté dans les termes et conclusions de son recours et critiqué la motivation de l'AFC-GE. Son argumentation sera discutée plus amplement ci-dessous par le tribunal.

#### **E. 27**

Par une duplique du 17 juillet 2024, l'AFC-GE a formulé ses observations sur ces critiques et persisté pour le surplus dans ses propres conclusions.

#### **E. 28**

Exerçant son droit à la réplique, la recourante a, dans son courrier adressé au tribunal le 31 juillet 2024, critiqué l'argumentation de l'AFC-GE.

#### **E. 29**

Sur la base des principes découlant des arrêts cités ci-dessus, le tribunal considère que l'AFC-GE était légitimée à réintégrer dans le résultat imposable de la recourante les honoraires de gestion et de performance litigieux, ceux-ci résultant manifestement exclusivement de ses propres conseils, dont l'existence est expressément alléguée et admise par celle-ci. Cette conclusion s'impose d'autant plus que, dans le cadre des relations contractuelles avec le troisième gestionnaire du Fonds, dont la qualité de tiers indépendant ne fait pas de doute, des honoraires liés à la performance ont été convenus.

#### **E. 30**

Un résultat identique ressort de l'analyse du cas d'espèce sous l'angle de l'évasion fiscale, à l'exemple de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_907/2022 du 16 décembre 2022. Organiser la gestion apparente des Fonds par des structures ne disposant d'aucune infrastructure opérationnelle démontrée et détourner ainsi des honoraires qui auraient dû être taxés en Suisse dans des juridictions offrant notoirement une fiscalité très avantageuse constitue une telle évasion, et ce d'autant plus que les profits ainsi réalisés ont été reversés à des proches de la recourante par ces structures.

#### **E. 31**

Reste à contrôler le montant de ces reprises, qui est contesté par la recourante. Le tribunal relève à cet égard que les calculs détaillés ont été produits par l'AFC-GE et que la recourante n'a contesté que deux montants minimes qui, en réalité, aboutiraient à une augmentation du montant des reprises. Le tribunal renoncera à cet égard à une reformatio in pejus.

#### **E. 32**

La recourante soutient par ailleurs que, des honoraires encaissés, il y a lieu de déduire des frais généraux de deux entités qui ont été successivement les gestionnaires du Fonds. Elle n'a produit toutefois aucun justificatif probant, se contentant d'extrapoler des chiffres à partir du seul bordereau de l'une des entités pour une seule période fiscale, qui ne contient aucun détail. Dans la mesure où elle

- 16/20 - A/3793/2023 supporte le fardeau de la preuve, le tribunal ne pourra que rejeter son argumentation et ses conclusions sur ce point.

### **E. 33**

Les rappels d'impôts doivent être dès lors confirmés. Reste à examiner la question des pénalités.

### **E. 34**

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 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ; art. 69 al. 1 LPFisc).

### **E. 35**

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C\_874/2018 précité consid. 10.1 ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 consid. 13b et la référence). 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 précité consid. 9.4.2 et les références citées).

### **E. 36**

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 précité consid. 9.1 et les références ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

### **E. 37**

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 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C\_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). 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

- 17/20 - A/3793/2023 (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 précité 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 précité consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/407/2022 précité consid. 6b). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C\_1066/2018 précité consid. 4.1 ; 2C\_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

### **E. 38**

Ainsi, un contribuable a, au moins, agi par dol éventuel lorsqu'il fournit des informations qu'il sait incomplètes ou incorrectes et n'intervient pas auprès du fisc pour les rectifier. On considère en effet qu'il a adopté ce comportement en escomptant que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration, sans l'examiner de manière approfondie. Un raisonnement similaire peut être tenu a fortiori si le contribuable n'a pas déposé de déclaration fiscale, qu'il obtient une taxation de loin plus favorable dans le cadre de la taxation d'office qui s'ensuit et ne réagit pas ultérieurement de lui-même pour rectifier l'erreur du fisc, soit avant que celui-ci ne s'en aperçoive et engage une procédure de rappel d'impôt (ATA/561/2011 du 30 août 2011).

### **E. 39**

En l'espèce, il est établi que les taxations initiales établies par l'AFC-GE ont donné lieu à des rappels d'impôts. Les éléments objectifs d'une soustraction fiscale sont ainsi donnés.

### **E. 40**

L'élément subjectif, soit la faute, est également réalisé. Les structures mises en place ne peuvent pas s'expliquer autrement que par une intention de soustraction des impôts suisses.

### **E. 41**

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 au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 4a). 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 (ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 10).

- 18/20 - A/3793/2023

### **E. 42**

En cas de faute grave, l'amende doit en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc ; ATF 144

IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.1). Par faute grave, il faut comprendre, entre autres, la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier circonstance aggravante, lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans sur plusieurs exercices (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 54 ad art. 175). 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 (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées). La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en considération le repentir actif (régulé par l'art. 175 al. 3 LIFD) ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées). Lorsque le contribuable cache un élément de sa fortune et omet de signaler les revenus qui en découlent dans plusieurs déclarations, on est en présence d'un concours réel : le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale à chaque déclaration (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 46 s., 54 et 56 s. ad art. 175).

#### **E. 43**

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 (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées). Par ailleurs, selon la jurisprudence, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts ne constitue pas une sorte de double sanction et n'est donc pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2).

#### **E. 44**

En l'espèce, la quotité des amendes litigieuses a été fixée à 1.25 fois le montant des impôts soustraits. Compte tenu de la gravité de la faute de la recourante, celle-ci ne consacre en aucun cas un abus du pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE.

- 19/20 - A/3793/2023

#### **E. 45**

Les amendes seront par conséquent également confirmées, tant dans leur principe que dans leur montant.

#### **E. 46**

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 règlement sur les frais,

émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 20/20 - A/3793/2023

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