

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/194/2014-ICCIFD

ATA/1018/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 septembre 2015

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

représentés par SFG CONSEIL SA, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 décembre 2014 (JTAPI/1370/2014)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ sont mariés et étaient, jusqu'en 2010, domiciliés dans le canton de Genève, où ils étaient contribuables.
- 2) Le 14 décembre 1999, M. A_____ a constitué à Chypre, avec Monsieur B_____, un partenariat, initialement dénommé « A_____ B_____ », puis dès 2004, suite à la participation de Monsieur C_____, « A_____ » (ci-après : le partenariat). La société A_____ & Partners SA, devenue en 2011 D_____ SA (ci-après : la société), inscrite au registre du commerce de Genève jusqu'en 2014, dont M. A_____ était administrateur, est également associée commanditaire de ce partenariat. Ce dernier s'est vu accorder l'autorisation d'exercer une activité commerciale à Chypre par la Central Bank of Cyprus (ci-après : CBC) et détient les actions de plus d'une dizaine de sociétés incorporées dans divers États tiers, dont le Panama ou les Îles Vierges britanniques.
- 3) a. Dans leurs déclarations fiscales pour les années 2003 et 2004, transmises à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) respectivement en janvier et septembre 2005, les époux A_____ ont notamment indiqué, dans la formule « activité indépendante », un bénéfice découlant de l'activité auprès de « A_____ B_____, route E_____, Genève » (code commune « 1_____ ») de CHF 217'354.- en 2003 et de CHF 0.- en 2004, ainsi qu'un bénéfice de CHF 724'366.- en 2003 et de CHF 360'197.- en 2004 découlant de l'activité auprès de « A_____ B_____, F_____, G_____/Chypre » (code commune « 2_____ »).

La feuille de récapitulation mentionnait, sous la rubrique « 12.00 revenu et fortune de l'activité indépendante » le montant de CHF 941'720.- en 2003 et de CHF 360'197.- en 2004 pour M. A_____. La rubrique « 97.00 part proportionnelle du revenu et de la fortune non imposable » ne comportait aucune indication.

Par ailleurs, la feuille « calcul de l'impôt », dont le montant était de CHF 179'852.23 en 2003 et CHF 92'859.36 en 2004, comportait l'indication « le calcul de l'impôt ne correspond pas à la réalité étant donné que les éléments de revenu et de fortune hors canton ont été attribués à la commune de domicile ».

- b. Les époux A_____ ont joint à leurs déclarations :
 - les comptes commerciaux du partenariat pour les années 2003 et 2004 établis par la société Ernst & Young SA, mentionnant un bénéfice net, pour l'année 2003, de CHF 850'738.-, dont CHF 724'366.- attribués à M. A_____, et, pour l'année 2004, de CHF 1'015'435.-, dont

CHF 360'197.- attribués à M. A_____. Ces comptes comportaient le poste « staff costs », de CHF 23'190.- en 2003 et de CHF 24'667.- en 2004 pour un employé ;

- les bilans des exercices 2003 et 2004 de la société, mentionnant un bénéfice net de CHF 279'556.- en 2003, dont CHF 217'354.- attribués à M. A_____, et une perte de CHF 15'528.- en 2004.

- 4) En 2005 et 2006, l'AFC-GE a demandé aux époux A_____ divers renseignements complémentaires concernant leurs déclarations fiscales pour les années 2003 et 2004, en particulier au sujet de leurs participations dans des sociétés commerciales et des dividendes encaissés, de l'état des titres ainsi que de leur bien immobilier sis en France.
- 5) Les époux A_____ ont répondu aux requêtes de l'AFC-GE, produisant au besoin des pièces complémentaires.
- 6) Par bordereau du 25 avril 2006, l'AFC-GE a établi l'imposition des époux A_____ pour l'année 2003 à CHF 108'519.65 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 87'365.- et CHF 8'700'986.-, les intéressés n'étant pas taxables sur la base de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

Selon le tableau de répartition internationale des revenus, le montant de CHF 724'366.- figurait dans la colonne « Chypre » et était pris en compte pour le taux d'imposition.

- 7) Par bordereau du 19 octobre 2009, l'AFC-GE a établi l'imposition des époux A_____ pour l'année 2004 à CHF 97'662.60 pour l'ICC sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 19'464.- et CHF 9'716'740.-, les intéressés n'étant pas taxables sur la base de l'IFD.

Selon le tableau de répartition internationale des revenus, le montant de CHF 360'197.- figurait dans la colonne « Chypre » et était pris en compte pour le taux d'imposition.

- 8) N'ayant fait l'objet d'aucune contestation, ces bordereaux de taxation sont entrés en force.
- 9) a. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2005, transmise à l'AFC-GE en octobre 2006, les époux A_____ ont indiqué, dans la formule « activité indépendante », un bénéfice découlant de l'activité auprès de « A_____ B_____, F_____, G_____/Chypre » (code commune « 2_____ ») de CHF 141'700.-.

La feuille de récapitulation mentionnait, sous la rubrique « 12.00 revenu et fortune de l'activité indépendante », le montant de CHF 141'700.- pour M. A_____. La rubrique « 97.00 part proportionnelle du revenu et de la fortune non imposable » ne comportait aucune indication.

b. Les époux A_____ ont joint à leur déclaration les comptes commerciaux du partenariat pour l'exercice 2005 établis par la société Ernst & Young SA, mentionnant un bénéfice net de CHF 1'948'250.-, dont CHF 141'700.- attribués à M. A_____. Le poste « staff costs » comportait un montant de CHF 25'740.- pour un employé.

10) Le 4 décembre 2009, l'AFC-GE a requis des époux A_____ des informations complémentaires concernant leur déclaration d'impôt 2005, les priant de lui indiquer la nature exacte de l'activité exercée par le partenariat à Chypre et de lui transmettre copie du contrat de bail à loyer des locaux occupés par celui-ci.

11) a. Le 15 décembre 2009, M. A_____ lui a répondu que le partenariat exerçait l'activité pour laquelle il avait été autorisé par la BCB, conformément à la description figurant dans les états financiers annexés aux déclarations d'impôt, sous la conduite, sur place, de Madame H_____.

b. Il a notamment joint à son courrier :

- un « agreement » conclu le 22 octobre 2001 entre la I_____ Ltd et le partenariat portant sur des locaux dans un immeuble à G_____, pour un loyer mensuel de CYP 170.- ;

- un acte autorisant l'enregistrement du partenariat auprès de la CBC du 9 décembre 1999, subordonnant l'autorisation d'exercer à la condition de disposer de locaux, équipés pour une utilisation commerciale, et d'employer du personnel.

12) Le 15 avril 2010, l'AFC-GE a requis des époux A_____ des précisions au sujet du partenariat, à savoir l'identité du personnel travaillant à Chypre et ses qualifications professionnelles, le travail effectif des associés à l'endroit et depuis l'endroit où était situé le partenariat et le nombre de jours durant lesquels ils étaient sur place, la nature et la localisation des activités exercées par le partenariat, ainsi que le lien entre les activités chypriotes et genevoises, notamment celui entretenu avec la société.

13) Le 20 mai 2010, M. A_____ a expliqué à l'AFC-GE que le bureau du partenariat était dirigé par Mme H_____, qui « sous-trait[ait] des tâches d'assistance administrative ». Après avoir assuré la direction de la succursale chypriote de la banque genevoise J_____ SA, dont il était actionnaire et directeur général et qui faisait partie d'un ensemble de sociétés financières et bancaires,

sous l'égide du groupe K_____, implantées principalement en Russie et dans les pays de l'Est, Mme H_____ avait été engagée par le partenariat, lequel avait au demeurant repris une partie des activités du groupe lors de son démantèlement en 2000. Il s'agissait en particulier de mandats d'administration de sociétés de domicile et de holding à l'étranger, en faveur d'une clientèle exclusivement étrangère, qui consistaient en des fonctions d'administrateur de sociétés, de fiducie ou de trustee exercés par les filiales détenues par le partenariat dans de nombreux pays, à l'exclusion de la Suisse. Seuls les honoraires en lien avec ces mandats, qui ne requéraient qu'un travail restreint, étaient facturés par le partenariat ou ses filiales, cette activité, exclusivement exercée par Mme H_____ à Chypre, n'ayant pas nécessité la présence des associés dans ce pays en 2005. En revanche, les activités ayant requis des services professionnels avaient été exercées et facturées selon un tarif horaire, en fonction de chaque collaborateur, par la société sise à Genève. Suite à l'entrée de Chypre dans l'Union européenne, les activités du partenariat avaient diminué, pour s'éteindre en 2007.

- 14) Par bordereaux du 1^{er} décembre 2010, l'AFC-GE a établi l'imposition des époux A_____ pour l'année 2005 à CHF 141'097.50 pour l'ICC, sur la base d'un revenu imposable de CHF 292'030.-, et à CHF 24'930.50 pour l'IFD, sur la base d'un revenu imposable de CHF 278'900.-.

Dans l'annexe « éléments retenus par l'administration », il était expliqué que les résultats du partenariat à Chypre avaient été imposés à Genève s'agissant de la part attribuée à M. A_____, dans la mesure où le bureau chypriote n'était pas reconnu comme un établissement stable à l'étranger et que les activités qui y étaient poursuivies n'étaient pas localisables ou exercées dans ce pays, ce d'autant que les activités du partenariat n'avaient pas nécessité la présence à Chypre des associés et avaient été exercées et facturées par la société genevoise, comme le confirmait le courrier de l'intéressé du 20 mai 2010.

- 15) L'AFC-GE a appliqué le même principe en établissant les bordereaux de taxation ICC et IFD des époux A_____ pour les années 2006 et 2007.
- 16) Par courrier du 3 janvier 2011, complété le 9 mars 2011, les époux A_____ ont élevé réclamation contre des bordereaux de taxation ICC et IFD pour les années 2005 à 2007, au motif qu'ils ne tenaient pas compte des impôts dont M. A_____ s'était acquitté à Chypre en sa qualité d'associé du partenariat, ce qui était contraire à l'interdiction de la double imposition découlant des accords bilatéraux conclus avec l'Union européenne et ses États membres, dont Chypre faisait partie.
- 17) Par décisions du 6 juillet 2011, l'AFC-GE a admis la déduction des impôts payés par les époux A_____ à Chypre, confirmant les bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2005 et 2006 pour le surplus.

- 18) Le 9 février 2012, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années fiscales 2002 à 2004. De nouveaux éléments, qui résultaient du courrier de M. A_____ du 20 mai 2010, avaient été portés à sa connaissance, laissant présager que leurs déclarations fiscales pour les années correspondantes étaient inexactes ou incomplètes s'agissant des revenus tirés de l'activité du partenariat à Chypre. Celui-ci ne pouvant être considéré comme un établissement stable, des reprises sur le bénéficiaire, à concurrence de CHF 77'666.- pour 2002, de CHF 724'366.- pour 2003 et de CHF 360'197 pour 2004, étaient envisagées. Un délai leur était imparti pour se déterminer à ce sujet.
- 19) Le même jour, l'AFC-GE a également ouvert une procédure en rappel et en soustraction d'impôt à l'encontre des époux B_____ pour les périodes fiscales 2002, 2003, 2005, 2006 et 2007, et, le 26 mars 2012, à l'égard de la société pour les années fiscales 2004 et 2005.
- 20) Par courrier du 27 mars 2012, les époux A_____ ont répondu à l'AFC-GE que l'ouverture d'une telle procédure n'était pas fondée, dès lors que l'existence, la nature et le montant des revenus tirés des activités chypriotes du partenariat avaient été portés à sa connaissance de manière exacte et complète au cours des périodes fiscales 2002, 2003 et 2004, ce qu'elle avait admis dans les bordereaux de taxation correspondants. Le partenariat était un établissement stable, qui remplissait les conditions fixées par la CBC, dans la mesure où il disposait de son personnel et de locaux propres, dans lesquels était exercée une activité économique, notamment des mandats d'administration de sociétés, des détentions fiduciaires d'actifs ou encore des fonctions de trustee sous la conduite de Mme H_____. Il en résultait que les déclarations fiscales litigieuses avaient été correctement établies.
- 21) Le 4 mai 2012, l'AFC-GE a procédé à l'audition des époux A_____, représentés par leur conseil. Les associés qui travaillaient pour le partenariat, en particulier MM. A_____ et B_____, voyageaient dans de nombreux pays, dans lesquels les prestations de service étaient rendues, les honoraires liés à ce travail de consultant ayant été facturés depuis Genève. Le partenariat avait également une autre activité, exercée à Chypre par Mme H_____, de « responsabilité fees ».
- 22) Par courrier du 4 juin 2012, les époux A_____ ont fourni des renseignements complémentaires à l'AFC-GE concernant le partenariat, lequel était en cours de liquidation. Dès la constitution du partenariat, Mme H_____ en avait assumé les fonctions de directrice et d'animatrice, au vu de ses connaissances approfondies en matière financière, de gestion des structures, tant de sociétés, de trusts ou de fondations, et d'opérations de détention d'actifs à titre fiduciaire. Par le biais de ses filiales, le partenariat détenait ainsi des actifs à titre fiduciaire pour des clients, notamment originaires d'Europe de l'Est, et fonctionnait comme organe dirigeant de sociétés étrangères ou de trustee. Le

chiffre d'affaires réalisé par la société genevoise provenait essentiellement de l'activité de conseil de M. A_____, facturée sur la base d'un tarif horaire, en matière patrimoniale et fiscale, fournie aux ayants-droit économiques des structures mises en place à l'étranger. Pour ces mêmes clients, le partenariat percevait, directement ou par l'intermédiaire des sociétés qu'il détenait, les frais de constitution et les coûts de maintenance des structures proposées, ainsi que des honoraires dits de responsabilité pour les fonctions de trustee ou de membre du conseil d'administration des sociétés. Il avait ainsi perçu 20 % du total des honoraires engendrés par le traitement de ces dossiers, alors que le solde, de 80 %, avait été réalisé par la société. La structure mise en place n'avait donc pas pour objectif de « transférer du chiffre d'affaires à Chypre ».

- 23) Le 25 juin 2012, l'AFC-GE a requis des époux A_____ des explications détaillées au sujet de l'activité déployée dans le cadre du partenariat pour chaque type de revenu, comportant le nom de la personne ayant effectué cette tâche et du client, ainsi que la production des factures relatives aux « performance fees », « advisory fees », « management fees », « directors fees » et « other fees », de même que les contrats de fiducie pour les biens détenus à titre fiduciaire.
- 24) Par courrier du 17 août 2012, les époux A_____ ont répondu à l'AFC-GE que les revenus des entités détenues par le partenariat consistaient principalement en « commissions (rétrocessions) », en « fees (honoraires pour fonction de membre d'un conseil d'administration et autres structures) », en « profit on foreign exchange (gains de change) », en « dividendes d'autres filiales » et en d'autres revenus. Les contrats de fiducie n'avaient pas été conservés par le partenariat en raison du transfert de cette activité à une autre société. Ils ont joint à leur lettre divers documents, dont la liste des filiales détenues par le partenariat, accompagnée d'un récapitulatif des produits consolidés.
- 25) Le 23 août 2012, l'AFC-GE a réitéré sa demande, requérant la production des contrats de fiducie pour chaque entité ayant détenu des biens à titre fiduciaire.
- 26) Le 14 septembre 2012, les époux A_____ ont précisé que l'essentiel des opérations encaissées par le partenariat se rapportait à des honoraires de responsabilité, soit de trustee ou de membre d'un conseil. Ils ont annexé à leur courrier divers documents contractuels.
- 27) Les 9 novembre et 18 décembre 2012, l'AFC-GE a invité les époux A_____ à lui fournir le contrat de travail ou de mandat de Mme H_____, ainsi que le détail des factures du partenariat pour chaque année concernée et leur a indiqué qu'au regard de tous les éléments du dossier, la quotité de l'amende s'élèverait aux trois quarts de l'impôt soustrait. Elle leur a en outre transmis un tableau établi sur la base des comptes du partenariat.

- 28) Le 1^{er} février 2013, les époux A_____ se sont déterminés, contestant le bien-fondé de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2002 à 2007.

Ils avaient informé l'AFC-GE de tous les éléments pertinents, laquelle ne les avait jamais questionnés au sujet des activités et de la nature du partenariat, alors même qu'ils avaient joints à leurs déclarations les états financiers de celui-ci. Dans son courrier du 20 mai 2010, M. A_____ ne lui avait ainsi pas communiqué d'éléments nouveaux, dont elle n'avait pas déjà connaissance au moment de procéder aux taxations litigieuses ou qu'elle aurait pu obtenir par le biais d'une simple demande de renseignement. Elle ne pouvait dès lors, de bonne foi, se fonder sur ce document pour ouvrir une procédure en rappel d'impôt, pas davantage que sur le seul montant du salaire perçu par Mme H_____, dont la rémunération, composée d'une partie en nature, correspondait à celle versée à Chypre pour ce type de fonction. Les éléments constitutifs d'une soustraction d'impôt n'étaient pas non plus réalisés, ce d'autant qu'en 2002, les critères d'appréciation relatifs à la substance nécessaire en vue de la reconnaissance d'un établissement stable étaient moins rigoureux qu'à l'heure actuelle, en conformité avec la pratique de l'époque. Par ailleurs, compte tenu des montants en jeu pour les périodes fiscales 2005 à 2007, ils avaient accepté la position de l'AFC-GE par gain de paix, sans pouvoir imaginer que les taxations antérieures, en force, seraient remises en questions. Dans la mesure toutefois où toutes les taxations étaient intimement liées, l'ensemble des périodes fiscales, jusqu'en 2007, méritait d'être reconsidérée.

En tout état de cause, la méthode utilisée pour déterminer le revenu imposable à Genève n'était pas non plus correcte, dès lors qu'elle visait à appliquer aux salaires et aux dépenses opérationnelles du partenariat un « cost plus » 20 %. Cette méthode devait être remplacée par une allocation exclusive, à hauteur de 100 %, des revenus et rétrocessions issus des activités du partenariat, lesquelles ne pouvaient être réalisées qu'à Chypre, en l'absence de reconnaissance en Suisse de l'institution du trust. Les états financiers versés au dossier permettant de déterminer avec précision les revenus générés par les activités effectives du partenariat, seule la méthode de répartition du bénéfice imposable de l'établissement étranger selon les activités déployées respectivement à Chypre et à Genève était économiquement et juridiquement justifiée. Ainsi, de 2002 à 2007, le partenariat avait réalisé 54 % de ses revenus par ses activités déployées à Chypre, soit CHF 3'969'605.- sur un total de CHF 7'337'195.-.

- 29) Le 12 février 2013, l'AFC-GE a invité les époux A_____ à lui fournir des explications et le détail des revenus réalisés à Chypre et a requis la production de l'acte constitutif du partenariat. Elle les a également invités à la renseigner sur le travail des associés, effectué à l'endroit ou de l'endroit où était situé le partenariat, ainsi que le nombre de jours pendant lesquels ils étaient physiquement sur place.

- 30) Le 28 février 2013, les époux A_____ ont expliqué à l'AFC-GE qu'il n'existait pas d'acte constitutif du partenariat, hormis l'autorisation d'exercer une activité économique délivrée par la CBC le 9 décembre 1999, qui fixait un certain nombre d'exigences et confirmait la place déterminante occupée par Mme H_____ au sein de la structure. Les associés du partenariat avaient effectué de nombreux voyages à l'étranger, dans des États tiers, notamment en vue de la promotion de services dits de responsabilité pour les fonctions de trustee ou de membre du conseil d'administration des sociétés, prestations fournies par l'entité chypriote. Ils ne s'étaient toutefois que ponctuellement rendus à Chypre, à savoir quelques jours par année, M. C_____ n'y étant, quant à lui, jamais allé.
- 31) Par courriers du 3 juillet 2013, l'AFC-GE a informé les époux A_____ que les procédures en rappel et en soustraction d'impôt concernant l'ICC et l'IFD des années 2003 à 2004 étaient terminées.
- 32) Le même jour, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ des bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD pour les années 2003 et 2004. Pour 2003, l'imposition était fixée à CHF 301'445.35 pour l'ICC (revenu imposable de CHF 699'415.- au taux de CHF 1'329'338.- et fortune imposable de CHF 8'700'956.- au taux de CHF 10'315'445.-) et à CHF 70'391.50 pour l'IFD (revenu imposable de CHF 612'100.- au taux de CHF 1'330'400.-). Pour 2004, l'imposition était fixée à CHF 166'726.85 pour l'ICC (revenu imposable de CHF 264'653.- au taux de CHF 521'132.- et fortune imposable de CHF 9'716'740.- au taux de CHF 11'349'166.-) et à CHF 17'920.55 pour l'IFD (revenu imposable de CHF 167'100.- au taux de CHF 519'700.-). Pour l'année 2002, les procédures étaient closes, sans suppléments d'impôts ni amende.

Le revenu imposable comprenait notamment la quote-part du bénéfice réalisé par le partenariat attribué à Genève, sous déduction de la part attribuée à Chypre. La part du bénéfice attribué à Genève était déterminée selon la méthode « "cost plus" 20% sur les salaires et les dépenses opérationnelles ».

- 33) Le 3 juillet 2013 également, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ des bordereaux d'amende, à savoir pour l'année 2003 de CHF 96'472.- (ICC) et CHF 35'195.- (IFD) et pour l'année 2004 de CHF 34'641.- (ICC) et CHF 8'960.- (IFD).

Les époux A_____ n'avaient déclaré le revenu tiré du bénéfice du partenariat que pour le taux de l'imposition, alors que les décisions importantes avaient été prises par les associés à Genève, seul un travail administratif, de services, ayant été accompli à Chypre. Ayant fait preuve de négligence, les intéressés remplissaient les conditions de la soustraction d'impôt, dès lors qu'ils n'avaient pas été imposés selon leur réelle capacité contributive. La pénalité qui leur était infligée de ce fait correspondait à la moitié du montant de l'impôt soustrait.

- 34) Le 5 août 2013, les époux A_____ ont élevé réclamation contre ces bordereaux, concluant à leur annulation, subsidiairement à la correction des bordereaux de rappel d'impôt en ce sens que seuls 46 % des revenus réalisés par le partenariat soient imposés à Genève, en fonction de la quote-part respective des associés.

Ils reprenaient en substance les arguments développés dans leurs précédents courriers, indiquant que les conditions d'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt n'étaient pas réalisées. Les éléments de revenu et de fortune liés à l'activité du partenariat étaient connus de l'AFC-GE pour lui avoir été communiqués durant les périodes fiscales concernées, cette autorité ne les ayant jamais questionnés à ce propos jusqu'à l'envoi du courrier de M. A_____ du 20 mai 2010, qui ne contenait d'ailleurs aucun élément nouveau. Au demeurant, les revenus tirés du partenariat ayant été mentionnés sous la rubrique « activité indépendante », ils ne pouvaient être déclarés autrement. Les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de la soustraction d'impôt n'étaient pas non plus réalisés, en l'absence de preuve de leur intention délictuelle.

L'utilisation de la méthode du coût majoré ne se justifiait pas non plus pour avoir été appliquée à une partie non représentative des frais engendrés par le partenariat, dont les activités, menées par Mme H_____, ne pouvaient être réalisées qu'à Chypre, en l'absence de reconnaissance, en Suisse, de l'institution du trust. Les voyages effectués par les associés à l'étranger, notamment en Angleterre et en Russie, se limitaient à la promotion des activités spécifiques au partenariat, une grande partie des montants facturés par celui-ci provenant au surplus des services fournis sur place, par des tiers consultants. La méthode appliquée par l'AFC-GE se justifiait d'autant moins que cette autorité disposait des états financiers en lien avec les activités du partenariat à Chypre, de sorte que le bénéfice imposable devait se fonder exclusivement sur les factures adressées aux clients, directement ou par le biais de ses filiales, étant précisé que le partenariat n'avait fourni ni bien, ni service à la société genevoise. Sur la base des chiffres d'affaires totaux générés à Chypre, de CHF 7'337'195.- selon les comptes statutaires, 46 % devaient être concédés au canton de Genève, soit CHF 3'367'590.-. Par ailleurs, en cas de modification des taxations des années 2002 à 2004 dans le sens de la réclamation, les bordereaux des périodes fiscales 2005 à 2007 devaient également être adaptés.

- 35) Par décisions séparées du 19 décembre 2013, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD 2003 et 2004.

Sur la base des informations figurant dans le courrier de M. A_____ du 20 mai 2010, dont elle n'avait eu connaissance qu'à sa demande, elle avait établi l'imposition des époux A_____ pour l'année fiscale 2005, que ceux-ci n'avaient pas contesté s'agissant du revenu réalisé à Chypre, admettant du même coup qu'elle était conforme à la vérité, contrairement aux taxations 2003 et 2004. En

présence de faits nouveaux, pertinents et décisifs, mis en évidence dans le cadre de l'instruction de la taxation 2005, elle était en droit d'ouvrir la procédure litigieuse, ce d'autant qu'aucun indice ne lui permettait, à l'époque, de mettre en doute l'exactitude des déclarations fiscales 2003 et 2004. En sa qualité d'associé du partenariat, M. A_____ était conscient que ces dernières étaient inexactes et incomplètes, de sorte qu'en déclarant l'activité à Chypre pour le seul taux, les intéressés n'avaient pas été imposés selon leur réelle capacité contributive et avaient réalisé une soustraction d'impôt, à tout le moins par négligence.

La méthode « cost plus », consistant à appliquer aux salaires et dépenses opérationnelles un certain pourcentage, de 20 %, puis à répartir le bénéfice ainsi calculé entre les associés, se justifiait, puisque tout le travail de marketing, de recherche de clientèle et de gestion de fortune était exercé à Genève par les associés, leur présence à Chypre n'étant pas nécessaire, ce d'autant que le travail fourni par Mme H_____ était de nature exclusivement administrative, notamment au regard du salaire perçu pour ses services. Même si celle-ci exerçait une activité au sein des filiales détenues par le partenariat, elle ne concernait toutefois pas directement ce dernier et dépassait le cadre des reprises d'impôt. Le partenariat avait du reste été constitué de cette manière uniquement pour répondre aux exigences du droit chypriote et ne permettait pas de présager l'existence d'une structure ayant une réelle substance, comme l'affirmaient les époux A_____.

- 36) Par acte du 20 janvier 2014, les époux A_____ ont recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation et à celle des bordereaux du 3 juillet 2013.

Ils reprenaient en substance les arguments figurant dans leurs précédentes écritures, contestant l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt, dont les conditions n'étaient pas réalisées. Ils avaient ainsi déposé des déclarations d'impôt complètes et précises, annexées des comptes audités du partenariat, mentionnant les revenus tirés de l'activité de celui-ci dans les rubriques correspondantes, sans indication d'une quelconque exonération. L'AFC-GE avait ensuite, de son propre chef, attribué les montants respectifs de CHF 724'366.- et CHF 360'197.- à l'établissement chypriote, sous le code correspondant, pour finalement admettre leurs déclarations. L'ouverture des procédures litigieuses était d'autant moins justifiée qu'ils n'avaient, dans leur courrier du 20 mai 2010, communiqué à l'AFC-GE aucun fait nouveau dont elle n'avait à l'époque pas connaissance ou qu'elle aurait pu obtenir de leur part sur simple demande. L'AFC-GE ne pouvait reprocher à M. A_____ d'avoir agi par négligence, dans la mesure où les critères pour reconnaître la structure mise en place à Chypre, constituée conformément à son but, disposant de locaux propres, occupés par sa directrice, et exerçant une activité commerciale, étaient moins rigoureux à l'époque de sa constitution qu'actuellement et que le partenariat était

soumis à la surveillance de son organe de révision, qui avait audité, sans émettre de réserve, les comptes présentés.

L'application de la méthode du « cost plus » 20 % n'était pas justifiée. Tandis que les activités déployées par la société genevoise étaient celles d'une fiduciaire, le travail effectué à Chypre par le partenariat était celui d'une « trust company », au sein de laquelle Mme H_____ occupait la fonction de « trust officier », à savoir une position centrale générant des profits et des risques importants. La structure chypriote n'était ainsi pas administrée depuis la Suisse et percevait directement les honoraires liés à la constitution et à l'administration des montages proposés aux clients, ainsi que des honoraires de responsabilité pour les fonctions de trustee. De plus, les états financiers permettaient précisément de déterminer les revenus et le bénéfice générés par les activités du partenariat, qui n'avait fourni aucun bien ni service à la société suisse.

En tout état de cause, les bordereaux litigieux prenaient en compte, à double, pour le taux, le revenu du partenariat, de sorte qu'ils devaient être rectifiés en conséquence.

- 37) Dans sa réponse du 3 juillet 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation des bordereaux entrepris, sous réserve de son engagement à rectifier les taxations 2003 et 2004 en tant qu'elles prenaient en compte, à double, le revenu du partenariat pour le taux d'imposition.

En mentionnant les bénéficiaires du partenariat sous le code « 2_____ » correspondant à Chypre, les époux A_____ avaient indiqué que ces revenus ne devaient être pris en compte que pour le taux d'imposition, de sorte qu'elle n'avait pas à douter de la véracité des informations fournies et était fondée à ne pas procéder à des investigations complémentaires, en l'absence d'inexactitudes flagrantes. Des indices contraires n'étaient ainsi parvenus à sa connaissance que suite aux renseignements fournis par M. A_____ le 20 mai 2010, ce qui avait motivé les reprises litigieuses, de même que la taxation pour l'année 2005, qui n'avait pas été contestée par les époux A_____ sur ce point. Quant aux amendes infligées, elles étaient également justifiées, les époux A_____ ayant agi par négligence en se limitant à déclarer l'activité à Chypre pour le taux de l'imposition. Le fait que la soustraction portait sur des montants très importants, sur plusieurs années, était un élément à charge, qui justifiait de faire correspondre la quotité de l'amende à la moitié de l'impôt éludé.

Les associés exerçaient leurs activités opérationnelles à Genève et n'étaient pas tenus de se rendre à Chypre à cette fin, ce qui ressortait tant des factures émises par le partenariat que des comptes de celui-ci. Dans ce contexte, Mme H_____, seule employée à Chypre, qui percevait au domicile un salaire peu significatif, ne déployait qu'une activité administrative, l'exécution des mandats, à savoir la détention fiduciaire d'actifs pour le compte des clients et les

fonctions d'administrateur et de trustee, ayant été exercée sous la responsabilité des associés à Genève. En appliquant la méthode du « cost plus » 20 %, elle avait ainsi fait preuve de mansuétude. Une erreur figurait néanmoins dans les bordereaux litigieux, qu'elle s'engageait à rectifier, puisque l'entier de la reprise à Genève avait été ajoutée, en sus de celle prise en compte pour le taux.

- 38) Par jugement du 8 décembre 2014, expédié le surlendemain, le TAPI a admis le recours de époux A_____ et annulé les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 3 juillet 2013.

Les revenus réalisés par M. A_____ dans le cadre du partenariat ressortaient de manière claire et exacte des déclarations fiscales du couple pour les années 2003 et 2004, les époux A_____ les ayant accompagnées des comptes et des états financiers de la structure chypriote. Il ne pouvait leur être reproché de ne pas avoir, à ce stade, fourni spontanément les renseignements portés ultérieurement à la connaissance de l'AFC-GE, dès lors qu'à leurs yeux, le partenariat constituait un établissement stable. Au moment de remettre leur taxation initiale, ils avaient ainsi transmis tous les éléments factuels à l'AFC-GE, à qui il appartenait de qualifier juridiquement le partenariat, en requérant, au besoin, des renseignements complémentaires auprès des intéressés, comme elle l'avait fait pour la taxation 2005. Au demeurant, le fait que les taxations en causes aient été inférieures à celles dues ne provenait pas de la manière dont les époux A_____ avaient rempli leurs déclarations d'impôt, mais d'une mauvaise appréciation des faits et d'une mauvaise application du droit, qui ne pouvait donner lieu à un rappel d'impôt et encore moins à une amende pour soustraction fiscale, dont les conditions n'étaient d'ailleurs pas réalisées, en l'absence d'acte illicite ou de faute leur étant imputable.

- 39) Par jugement du même jour (JTAPI/1372/2014), le TAPI a admis le recours des époux B_____ et annulé les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende leur ayant été notifiés, considérant que les conditions en vue de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt n'étaient pas non plus réunies les concernant.

- 40) Par jugement rendu également le 8 décembre 2014 (JTAPI/1371/2014), le TAPI a toutefois rejeté le recours de la société.

En établissant la taxation 2005, l'AFC-GE ne s'était pas seulement fondée sur la déclaration fiscale remise par la société, mais avait également cherché à obtenir des renseignements complémentaires de sa part, laquelle s'était contentée d'une réponse laconique. De plus, dans sa déclaration fiscale pour l'année 2004, elle n'avait pas comptabilisé, pour l'exercice correspondant, le bénéfice provenant du partenariat, cet élément justifiant à lui seul l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. L'infraction de soustraction fiscale était également réalisée, puisque M. A_____, simultanément administrateur de la société et associé du partenariat, ayant à tout le moins agi par négligence, ne pouvait ignorer que le

bénéfice du partenariat devait être comptabilisé pour l'exercice correspondant et qu'il devait fournir les informations en sa possession à la demande de l'AFC-GE.

- 41) Par acte du 12 janvier 2015, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 8 décembre 2014 concernant les époux A_____, concluant, avec suite de frais, à son annulation, à la confirmation des décisions sur réclamation du 19 décembre 2013 ainsi que des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 3 juillet 2013 et à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle s'engageait à rectifier les taxations 2003 et 2004 en tant qu'elles prenaient en compte à double, pour le taux d'imposition, le revenu du partenariat.

Elle persistait dans les arguments figurant dans ses précédentes écritures, précisant que c'était à tort que le TAPI avait considéré que l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt n'était pas justifiée dans son principe. Les taxations des années 2003 et 2004, entrées en force, étaient inexactes, puisque les revenus du partenariat avaient été pris en compte pour le seul taux, alors qu'ils auraient dû être imposés dans leur totalité à Genève, ce principe n'ayant au demeurant pas été remis en cause par les époux A_____ dans le cadre de leur taxation 2005.

Bien qu'elle eût connaissance de l'existence du partenariat et des revenus en découlant, elle n'avait aucune raison de douter de l'exactitude des informations figurant dans les déclarations fiscales des intéressés pour les années 2003 et 2004. Au contraire, les éléments contenus dans celles-ci ainsi que dans les documents annexés avaient été présentés de manière à créer l'apparence d'un établissement stable à l'étranger, excluant l'imposition en découlant à Genève. D'une part, les époux A_____ avaient expressément mentionné les bénéfices du partenariat sous le code « 2_____ », correspondant à Chypre, pour leur prise en considération sous l'angle du seul taux. D'autre part, ils avaient mentionné deux structures du même nom, l'une à Genève, l'autre à Chypre, distinctes l'une de l'autre, situation propre à créer une certaine confusion dans leur assujettissement respectif. Les comptes en liens avec la société genevoise étaient au demeurant succincts, contrairement à ceux du partenariat, établi par des experts comptables de renommée et comportant un rapport détaillé de ses états financiers, ce qui était de nature à renforcer la vraisemblance selon laquelle le partenariat remplissait toutes les conditions d'un établissement stable étranger.

Au stade de la taxation initiale, aucun élément ne lui permettait ainsi de douter de la véracité des informations fournies par les époux A_____. Ceux-ci n'avaient, pour leur part, pas rempli leurs obligations légales, qui leur imposait de décrire les faits de manière complète et objective, dès lors qu'ils pouvaient se douter que leur manière de présenter leurs revenus risquait de provoquer une taxation inexacte et insuffisante. Il leur appartenait de fournir les informations permettant d'établir correctement leur situation financière, comme l'avait fait M. A_____ dans son courrier du 20 mai 2010. La solution retenue par le TAPI

était au demeurant en contradiction avec celle à laquelle il était arrivé dans la cause n° A/252/2014 concernant la société, dont M. A_____ était administrateur.

Si le raisonnement des premiers juges était suivi, son travail s'en trouverait considérablement alourdi, puisque ses services seraient alors tenus de procéder, pour tous les dossiers portant sur des entreprises étrangères, à des contrôles approfondis, à défaut de pouvoir se fier aux éléments déclarés par les contribuables, même en l'absence d'inexactitudes flagrantes en résultant.

- 42) Le 23 janvier 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 43) Le 19 février 2015, les époux A_____ ont répondu au recours, concluant, avec suite de « frais et dépens », à son rejet.

Ils reprenaient les arguments développés dans leurs précédentes écritures et se référaient pour le surplus au jugement entrepris, précisant que la qualification juridique du partenariat constituait une question centrale au moment de la taxation initiale, ce qui ne pouvait échapper à l'AFC-GE. Ils avaient correctement indiqué le code correspondant à Chypre, étant donné que le partenariat constituait un établissement stable à l'étranger. Les revenus réalisés auprès de ce dernier apparaissaient d'ailleurs clairement et de manière exacte dans les déclarations fiscales des années 2003 et 2004, ainsi que dans les comptes qui les accompagnaient. Ils avaient dès lors fourni l'ensemble des documents requis, la tâche consistant à vérifier la qualification juridique du partenariat incombant, dans ce contexte, à l'AFC-GE, qui n'avait rien entrepris à cette fin. Celle-ci ne pouvait au demeurant rien déduire du fait qu'ils n'avaient pas contesté leur déclaration fiscale pour l'année 2005 sous cet angle, ce d'autant au regard des montants en cause, qui n'étaient pas significatifs, étant précisé que M. A_____ était à l'époque atteint dans sa santé.

En tout état de cause, l'AFC-GE n'avait pas saisi le fonctionnement du modèle d'affaires utilisé par le partenariat, malgré les nombreuses explications fournies à ce sujet, qui consistait, pour les associés, à rencontrer des clients à l'étranger, en vue de leur prodiguer des conseils financiers, activité rétribuée par le paiement d'honoraires perçus exclusivement par la société et imposés à Genève. Les structures proposées par les associés étaient ensuite constituées et administrées soit par le partenariat, dirigé par Mme H_____, soit par les sous-traitants des filiales mandatés à cette fin. L'activité de « trust officier », à laquelle se livrait Mme H_____, qui dépassait une simple gestion administrative, n'était pas exercée par les associés, dont ce n'était pas le métier, et ne pouvait être déployée depuis la Suisse, en l'absence de reconnaissance de l'institution du trust à cette époque.

- 44) Invitée à se déterminer sur le recours, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) n'a formulé aucune observation à l'issue du délai lui ayant été imparti à cette fin.
- 45) Le 17 avril 2015, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, n'ayant pas d'observations ou de requête complémentaire à formuler.
- 46) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) a. Le litige fiscal concernant une période antérieure au 1^{er} janvier 2010, se pose la question du droit applicable. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne contient aucune disposition spécifique relative à cette question, tandis que la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_416/2013 précité consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).
- b. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2012, qui concerne les périodes fiscales 2003 et 2004. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de l'ancien droit cantonal, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique le cas échéant.
- 3) a. Les conditions régissant le rappel d'impôt sont réglementées de manière similaire aux plans fédéral et cantonal. Ainsi, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation

entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 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. 59 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD ; art. 53 al. 1 in fine LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc).

b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

c. Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 ; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3).

d. Pour sa part, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), soit en particulier, pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante, les extraits de comptes signés de la période fiscale ou, à défaut, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD ; art. 29 al. 2 LPFisc). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas,

la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2014 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (ATA/369/2015 précité ; ATA/517/2014 du 1^{er} juillet 2014).

Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (AFC-CH, Circulaire n. 21, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct, du 7 avril 1995, ch. 2.2). De plus, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

- 4) La casuistique en matière de rappel d'impôt est abondante.
 - a. Les conditions du rappel d'impôt ont été considérées comme remplies dans le cas de contribuables pour lesquels de nombreux frais à caractère privé ont été passés en charge de l'activité commerciale, réduisant de la sorte le revenu imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 10 février 2010 confirmant l'ATA/657/2009 du 15 décembre 2009), de même que dans celui dans lequel un appartement a été comptabilisé comme servant à l'activité professionnelle alors qu'il était utilisé comme logement et qu'un contrôle fiscal opéré dans la comptabilité d'une société, dont le contribuable était l'administrateur et l'actionnaire, a mis en évidence une différence entre le total des sommes perçues et les montants comptabilisés (ATA/360/2011 du 7 juin 2011). Un motif de rappel

d'impôt a également été admis dans le cas d'un contribuable ayant déclaré le bénéfice de liquidation d'une société dont il était actionnaire dans ses éléments de fortune, omettant de mentionner ce bénéfice comme revenu, sans en informer l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 du 25 avril 2003). Il en est allé de même des contribuables qui ont porté des intérêts hypothécaires en déduction à titre privé et à titre commercial, mais apporté des explications manuscrites en dehors des cases réservées à la saisie des données. La saisie informatique n'ayant pas permis au taxateur de prendre connaissance de ces éléments, ils ont été considérés comme inconnus de l'autorité, leur découverte ayant justifié un rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_26/2007 précité). Le cas d'un prêt simulé, situation ne découlant pas de manière évidente de l'état des participations et des prêts déposés par la contribuable, justifiait également rappel d'impôt, même si l'autorité fiscale pouvait soupçonner l'existence d'une telle simulation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_533/2008 du 7 août 2009).

b. À l'inverse, la réalisation des conditions du rappel d'impôt a été niée dans le cas du contribuable qui a déclaré sa participation déterminante assortie d'un revenu inexistant dans une société dont la valeur fiscale a été considérée comme nulle par l'autorité de taxation. Bien qu'ayant procédé à la réévaluation de la valeur fiscale de la société, cette dernière n'a entrepris aucune investigation complémentaire en relation avec le revenu de l'intéressé, situation à laquelle elle ne pouvait remédier au moyen du rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2A.706/2006 du 1^{er} mars 2007). Il en est allé de même du contribuable ayant appliqué pendant des années une méthode erronée d'estimation pour la location de biens immobiliers avec l'aval, à tout le moins implicite, de l'autorité fiscale (ATA/307/2014 précité). Une affaire dans laquelle la contribuable retraitée a, durant plusieurs années, ajouté les intérêts d'un prêt à son montant initial en omettant de les déclarer comme revenu a connu le même sort, malgré les déclarations manifestement erronées de l'intéressée, dès lors que les autorités fiscales étaient en mesure, en faisant preuve de diligence, d'effectuer les recherches nécessaires dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_557/2007 du 21 décembre 2007). Il en est allé de même du cas dans lequel un contribuable a bénéficié, sans les déclarer, d'avis de crédit importants sur un investissement et, après avoir déclaré celui-ci sans indiquer de rendement, a déclaré l'année suivante le même investissement pour un montant symbolique en ajoutant qu'il était probablement perdu, l'administrateur de fortune étant en détention préventive. Dans ces circonstances, l'autorité fiscale ne pouvait se fonder sur les seules indications du contribuable sans procéder à des recherches complémentaires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_94/2010 du 10 février 2011).

- 5) a. 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 (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, objet de l'impôt, assujettissement à l'impôt, du 22 septembre 2000 -

LIPP-I - D 3 11). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité, mais ne s'étend pas aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD ; art. 5 al. 1 LIPP-I). Cette exemption est inconditionnelle et existe indépendamment de l'imposition effective ou non de l'entreprise, de l'établissement ou de l'immeuble à l'étranger (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, p. 97 n. 310).

Les personnes physiques domiciliées en Suisse sont en principe imposables sur tous leurs revenus de source étrangère, dès l'instant où elles sont domiciliées en Suisse, de sorte que, en l'absence de convention de double imposition, les revenus tirés de l'activité indépendante exercée à l'étranger sont pleinement imposables en Suisse. Il en va de même des revenus de l'activité indépendante effectuée à l'étranger, pour autant que celle-ci ne se déploie pas dans le cadre d'une entreprise ou d'un établissement stable dans cet État (ATA/381/2013 du 18 juin 2013 ; Xavier OBERSON, Précis, op. cit., p. 98 n. 313), notions correspondant à celles mentionnées à l'art. 4 LIFD et qui sont également applicables aux établissements à l'étranger (ATF 139 II 78 consid. 2).

b. L'art. 4 al. 2 LIFD définit ainsi l'établissement stable comme toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise, tant d'un point de vue qualitatif que quantitatif (ATF 134 I 303 consid. 2.2). L'entreprise doit exercer son activité au travers d'installations permanentes, ce qui implique qu'elles soient à sa disposition de façon durable, de manière à pouvoir en disposer économiquement. Pour être qualitativement importante, l'activité doit entrer dans le cercle de celle, principale, de l'entreprise. L'exigence d'une activité quantitativement importante s'analyse, quant à elle, différemment suivant chaque type d'entreprise et signifie que l'installation en cause doit exercer une activité qui n'est pas accessoire ou d'importance secondaire. En outre, l'établissement doit effectuer une partie de l'activité de l'entreprise, ce qui exclut en principe qu'une filiale puisse être considérée comme un établissement stable de sa mère (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 486 s n. 40). Il est admis que des exigences plus élevées soient posées lorsqu'il s'agit de reconnaître l'existence d'un établissement stable à l'étranger plutôt qu'en Suisse, pays dans lequel les activités exercées à l'étranger seront toutefois imposées en cas de doute en raison de l'assujettissement illimité (ATF 139 II 78 consid. 3.1.2). Par ailleurs, dans le cadre d'un « ruling », l'autorité fiscale peut exiger des associés une présence régulière sur les lieux de l'établissement en vue de gérer ses activités afin de lui reconnaître la stabilité nécessaire pour ne pas imposer ses revenus en Suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.3 ; ATA/798/2013 du 10 décembre 2013 ; ATA/381/2013 précité).

c. Suivant leur type, les partenariats sont considérés, en droit privé suisse, comme des sociétés simples, des sociétés en nom collectif ou des sociétés en commandite et n'ont pas la personnalité juridique. N'étant pas des sujets fiscaux,

ils sont traités comme fiscalement transparents, de sorte que leurs revenus sont attribués aux associés, pour autant qu'il s'agisse de personnes physiques. Lorsque le partenariat est étranger, il convient toutefois d'examiner s'il possède ou non la personnalité juridique, de manière à déterminer la façon dont doivent être alloués les revenus et la fortune découlant de son activité, cet examen devant se faire selon le droit applicable au regard de l'art. 154 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291). Ce n'est que dans l'hypothèse où l'entité étrangère n'aurait pas la personnalité juridique que ses revenus seront alloués aux associés (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 précité consid. 5.1).

- 6) a. En l'espèce, l'autorité recourante reproche au TAPI de ne pas avoir admis l'existence d'un motif de rappel d'impôt, alléguant n'avoir découvert qu'après l'entrée en force des taxations 2003 et 2004 que les déclarations des intimés étaient incomplètes, situation qui avait engendré une perte fiscale pour la collectivité. Elle se fonde en particulier sur le courrier de M. A_____ du 20 mai 2010, aux termes duquel ce dernier explique que l'activité du partenariat n'avait pas nécessité la présence des associés à Chypre en 2005 et que Mme H_____, qui dirigeait le bureau chypriote, « sous-trait[ait] des tâches d'assistance administrative », éléments qui n'avaient jusqu'alors pas été portés à sa connaissance et qui lui avaient permis, après des investigations supplémentaires, d'établir l'absence d'établissement stable à l'étranger.
- b. Il ressort de leurs déclarations fiscales pour les années 2003 et 2004 que les intimés ont mentionné, au titre des revenus de l'activité indépendante, un bénéfice découlant de l'activité auprès de la société genevoise « A_____ B_____ », sous le code « 1_____ » correspondant à Genève, de CHF 217'354.- en 2003 et de CHF 0.- en 2004, ainsi qu'un bénéfice résultant de l'activité du partenariat « A_____ B_____ », sous le code « 2_____ » relatif à Chypre, de CHF 724'366.- en 2003 et de CHF 360'197.- en 2004. Ils ont annexé à leurs déclarations les comptes commerciaux du partenariat pour les années correspondantes établis par Ernst & Young SA, ainsi que le bilan de la société pour les années 2003 et 2004.

Les intimés apparaissent ainsi avoir transmis à l'autorité de taxation tous les éléments factuels déterminants lui permettant d'établir leur taxation pour les années fiscales correspondantes, en particulier s'agissant du revenu de M. A_____ tiré de son activité indépendante. L'AFC-GE a par conséquent non seulement disposé des indications figurant dans leurs déclarations, mais également de celles mentionnées dans les comptes du partenariat et le bilan de la société à cette fin. L'on ne saurait dès lors, de ce point de vue, reprocher aux intimés d'avoir rempli de manière lacunaire leurs déclarations fiscales 2003 et 2004.

c. L'autorité recourante soutient toutefois que celles-ci étaient incomplètes, en l'absence d'indications concernant le fonctionnement du partenariat y figurant et de la confusion volontairement apportée par les intimés à ce sujet.

Elle ne saurait toutefois être suivie sur ces points. En effet, les documents annexés aux déclarations fiscales des intimés contenaient un certain nombre d'informations, même présentées de manière différente de celles résultant du courrier de M. A_____ du 20 mai 2010. Les comptes audités du partenariat, qui indiquaient au demeurant l'activité à laquelle il se livrait, comportaient en particulier le poste « staff costs », de CHF 23'190.- en 2003 et de CHF 24'667.- en 2004, le nombre d'employé, en l'occurrence un seul, y étant expressément mentionné. La lecture de ces documents permettait ainsi déjà à l'AFC-GE de se rendre compte non seulement de l'existence d'un seul employé, mais également du salaire perçu par celui-ci, conformément aux indications figurant dans le courrier précité, même si la nature du travail de Mme H_____ n'y était pas décrite, ce que l'AFC-GE pouvait au demeurant demander aux intimés, comme elle l'a fait dans son courrier du 15 avril 2010. Le fait que les associés n'aient été que peu présents à Chypre, comme l'a expliqué M. A_____ dans sa lettre du 20 mai 2010, qui ne concernait au demeurant que l'année 2005, n'apparaît quant à lui que peu déterminant, sauf à admettre l'existence d'un « ruling » ayant fixé une telle condition, ce qui n'apparaît toutefois pas avoir été le cas.

L'on ne saurait davantage admettre l'existence d'une confusion volontairement induite par les intimés au sujet de la société genevoise et du partenariat chypriote, le rappel d'impôt n'étant au demeurant soumis qu'à des conditions objectives. En particulier, si les deux entités sont effectivement mentionnées dans les déclarations fiscales sous le même nom, cette situation résulte de leur incorporation, ces indications correspondent à leur raison sociale, étant précisé qu'elles se distinguent néanmoins par leur adresse. L'autorité recourante ne peut pas non plus tirer argument du fait que les comptes du partenariat, contrairement à ceux de la société, aient été révisés par une entreprise réputée et fait l'objet d'un rapport détaillé, dès lors que son examen ne devait pas se limiter à la forme des documents produits, sans prendre en compte leur contenu.

Il en résulte qu'il ne peut être reproché aux intimés de ne pas avoir décrit les éléments de fait de manière objective.

d. Les intimés ont certes indiqué, dans leurs déclarations d'impôt successives, le code « 2_____ » correspondant à Chypre s'agissant du bénéfice réalisé par le partenariat, mention qui n'était, en soi, pas erronée, étant donné l'activité de celui-ci à l'étranger.

En soutenant toutefois que cette indication a eu pour effet de qualifier le partenariat d'établissement stable, alors que la structure mise en place ne disposait

pas de la substance nécessaire pour en remplir les conditions, l'autorité recourante omet une étape du raisonnement, consistant à qualifier, d'un point de vue juridique, le partenariat. Or, elle n'apparaît pas s'être livrée à une telle qualification lors des taxations initiales, s'étant contentée, ce faisant, d'établir les bordereaux, sans procéder à l'appréciation des éléments factuels lui ayant été communiqués par les intimés. Cette situation ne pouvait ainsi conduire, ultérieurement, à l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, comme l'a, à juste titre, relevé le TAPI.

Même si l'autorité fiscale doit pouvoir se fier à la déclaration d'impôt remise par les contribuables, l'AFC-GE n'en demeurerait pas moins tenue de procéder à la qualification juridique de la structure qui lui était présentée en vue d'établir la taxation des intimés, son rôle ne se limitant pas à celui d'une chambre d'enregistrement, ce d'autant en présence d'éléments, pris dans leur ensemble, permettant d'arriver à une appréciation différente de celle des époux A_____, tels que résultant de leurs déclarations fiscales. Il en va ainsi notamment de la structure de l'entité concernée, constituée sous la forme d'un partenariat soumis au droit étranger, incorporée dans un État dit « offshore », à Chypre, active dans le domaine des services et n'ayant qu'un employé, au salaire annuel de quelque CHF 25'000.-, et dont le bénéficiaire pour les périodes considérées, attribué à l'associé concerné, était largement supérieur à celui réalisé durant les mêmes périodes par la société genevoise.

Face à de tels éléments, qui étaient connus de l'autorité recourante au moment d'établir les taxations initiales des années 2003 et 2004 et étaient facilement décelables et flagrants pour ne pas nécessiter un travail supplémentaire de sa part, l'AFC-GE devait solliciter des explications complémentaires de la part des intimés, comme elle l'a d'ailleurs fait, sans motif apparent, pour leur déclaration fiscale 2005, qui contenait les mêmes indications que celles précédemment transmises à l'autorité fiscale. Elle ne pouvait ainsi attendre l'entrée en force des bordereaux pour effectuer les reprises litigieuses, la procédure en rappel d'impôt n'ayant pas pour vocation, comme dans le cas présent, de parer au défaut d'attention des autorités fiscales, sous peine de porter irrémédiablement atteinte à la sécurité du droit.

En alléguant que les premiers juges ont rendu deux jugements contradictoires, en référence à la cause ayant opposé la société à la recourante, cette dernière perd de vue que dans cette procédure, les taxations litigieuses étaient erronées et qu'au demeurant elle avait requis des renseignements complémentaires de la part de D_____, dont la réponse était restée laconique. Le TAPI a en outre considéré que les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de l'infraction de soustraction fiscale étaient réalisés, imputant une négligence à M. A_____, alors que, comme précédemment mentionné, la procédure en rappel d'impôt n'est soumise qu'à des conditions objectives.

e. Il en découle que la procédure en rappel d'impôt était exclue, comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI, dont le jugement sera ainsi confirmé. Il en va de même, par conséquent, s'agissant de la soustraction d'impôt.

- 7) Il s'ensuit que le recours sera rejeté.
- 8) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée aux intimés (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'État de Genève.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 janvier 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 décembre 2014 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Madame et Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à SFG Conseils SA, mandataire de Madame et Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray et Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :