

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2092/2021-ICCIFD

ATA/376/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 12 mars 2024**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**recourante**

et

**A\_\_\_\_\_**

**recourant**

représenté par Me Delphine JOBIN et Matteo PEDRAZZINI, avocats

contre

**A\_\_\_\_\_**

représenté par Me Delphine JOBIN et Matteo PEDRAZZINI, avocats

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimés**

---

## EN FAIT

**A. a.** A\_\_\_\_\_ a été domicilié dans le canton de Genève durant les années fiscales 2011 et 2012.

Il a été employé de 2007 à 2012 par B\_\_\_\_\_ (ci-après : B\_\_\_\_\_).

**b.** Il a été l'ayant droit économique de C\_\_\_\_\_ (ci-après : C\_\_\_\_\_), sise aux Îles Vierges Britanniques, jusqu'à sa dissolution en 2016. Le but de cette société consistait en la fourniture de services de consultance en matière commerciale.

**B. a.** Dans sa déclaration fiscale 2011, A\_\_\_\_\_ a fait état d'un revenu de CHF 228'333.- ainsi que d'un bonus de CHF 1'402'500.-.

**b.** Dans sa déclaration fiscale 2012, A\_\_\_\_\_ a fait état d'un revenu versé par B\_\_\_\_\_, en CHF 252'501.-, mais d'aucun bonus.

**c.** Par plis du 2 juillet, puis du 31 octobre 2013, le contribuable a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) de surseoir aux taxations 2011 et 2012. Un litige l'opposait à son ex-employeur au sujet des titres de ce dernier dont il était détenteur. L'issue de cette procédure était déterminante pour sa taxation. Ce contentieux s'inscrivait par ailleurs en marge d'une procédure pénale diligentée par le Ministère public de la Confédération (ci-après : MPC), dans le cadre de laquelle cette autorité avait procédé au blocage du compte de C\_\_\_\_\_ auprès de D\_\_\_\_\_.

Par ailleurs, en 2011, il avait développé une activité de consultant, laquelle avait donné lieu à plusieurs paiements sur le compte n° 1\_\_\_\_\_ détenu auprès de D\_\_\_\_\_ par C\_\_\_\_\_. Le 22 décembre 2011, ce compte avait été bloqué par le MPC. B\_\_\_\_\_ faisait valoir des prétentions sur les montants qu'il avait perçus en lien avec cette activité. Étant donné qu'il ne pourrait peut-être jamais disposer des honoraires versés à C\_\_\_\_\_, il avait considéré que ces sommes ne constituaient pas des revenus devant être déclarés.

**d.** Le 15 novembre 2016, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de A\_\_\_\_\_ une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2010, ainsi qu'une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour les années 2011 et 2012.

La division des affaires pénales et enquêtes de l'administration fédérale des contributions (ci-après : DAPE) l'avait informée qu'elle avait accédé à son dossier pénal en relation avec une enquête menée par le MPC. Une première analyse des documents séquestrés avait mis en évidence qu'il n'avait pas déclaré certains éléments de revenu et de fortune.

**e.** L'instruction menée dans le cadre de ces procédures a établi que C\_\_\_\_\_, détenu à 100% par le contribuable, avait été constituée en 2011 et dissoute en 2016 et qu'elle n'avait pas émis d'états financiers pendant son existence. Elle était titulaire de plusieurs comptes bancaires.

Le contribuable possédait en outre une participation de 40% dans E\_\_\_\_\_ (ci-après : E\_\_\_\_\_ ) qui faisait partie du groupe B\_\_\_\_\_. E\_\_\_\_\_ avait été créée par B\_\_\_\_\_ dans le cadre du plan d'actionnariat du personnel. Son activité consistait uniquement dans le portage d'actions. L'intéressé avait en effet souscrit 2'000 actions E\_\_\_\_\_, le 16 juin 2009, pour la somme de USD 20'000.-. Cette participation avait été augmentée à 50.9% dès juin 2010.

D'après le contrat d'option du 18 mai 2009 (ci-après : contrat d'option) conclu entre le contribuable et F\_\_\_\_\_ (ci-après : F\_\_\_\_\_ ) ayant son siège à Chypre, filiale de B\_\_\_\_\_, le premier disposait d'un droit exclusif de vente (*put option*) de ses actions E\_\_\_\_\_ pour un prix défini alors que la seconde bénéficiait d'un droit exclusif d'achat ou de rachat (*call option*) des titres de E\_\_\_\_\_ en possession du premier ainsi que ceux qu'il pouvait acquérir ultérieurement. Le droit de vente prenait naissance dans les 36 mois à compter de l'acquisition d'un ensemble de titres par le contribuable, tandis que le droit d'achat débutait 30 mois à partir de la signature du contrat. Le prix de vente et d'achat des titres était défini en fonction de la valeur nette d'inventaire consolidée (*consolidated net asset value*) de G\_\_\_\_\_ devenue B\_\_\_\_\_, sous déduction de 90% de la valeur des fonds propres de cette société, au moment où E\_\_\_\_\_ investissait indirectement dans B\_\_\_\_\_, ce qui représentait neuf fois le prix d'achat ou de souscription de cet investissement.

Selon un contrat du 26 octobre 2011, H\_\_\_\_\_ (ci-après H\_\_\_\_\_ ), incorporée aux I\_\_\_\_\_, avait accordé à C\_\_\_\_\_ un prêt sans intérêt de USD 221'596.-, remboursable au 2 novembre 2012. Si C\_\_\_\_\_ ne remplissait pas ses obligations monétaires prévues dans le contrat dans les 90 jours à compter de la date d'échéance, H\_\_\_\_\_ était en droit d'exiger par écrit le paiement du prêt dans les dix jours calendaires. H\_\_\_\_\_ disposait également d'une telle prérogative en cas de liquidation, insolvabilité et procédure concordataire. Jusqu'à la dissolution de C\_\_\_\_\_, ledit prêt n'avait pas été remboursé.

f. Le 25 janvier 2021, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux de taxation au titre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour les années 2011 et 2012.

Y était joint le tableau des reprises en CHF suivant :

	2011		2012	
	Revenus	Fortune	Revenus	Fortune
Total comptes bancaires	163'071.-	8'921'708.-	198'234.-	10'375'893.-
Autres revenus	6'067'415.-			
Contrat de consulting	40'927.-		43'399.-	
Prêt de H_____			202'343.-	

Total autres revenus		6'108'342.-	245'742.-
E_____	Dividendes Avantage obtenu	52'361.-	104'692.- 520'807.-
Fortune E_____		324'814.-	
<b>Total</b>		<b>6'323'774.-</b>	<b>9'246'522.-</b> <b>1'069'475.-</b> <b>10'375'893.-</b>

**g.** Le 25 janvier 2021, le contribuable s'est également vu notifier des bordereaux d'amende pour tentative de soustraction, d'impôt IFD et ICC 2011 et 2012 dont la quotité se montait à 0.375 fois les impôts éludés (*recte* : 1/3). L'AFC-GE avait fixé la quotité des amendes à la moitié des impôts soustraits, puis l'avait réduite d'un tiers pour tenir compte de l'existence d'une tentative de soustraction et non d'une soustraction consommée. Elle avait tenu compte de sa pleine collaboration et de sa situation financière.

**h.** Par décision du 12 mai 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation élevée par le contribuable à l'encontre des bordereaux de taxation et d'amende.

**C. a.** Par acte du 16 juin 2021, A\_\_\_\_\_ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) concluant, principalement, à l'annulation de la décision sur réclamation et des bordereaux du 25 janvier 2021, ainsi qu'à la suspension des procédures de taxation 2011 et 2012 jusqu'à droit connu sur la procédure diligentée par le MPC.

**b.** Le 21 octobre 2021, le TAPI a suspendu l'instruction de la cause.

**c.** Le 22 décembre 2021, le MPC a classé la procédure SV.2\_\_\_\_\_, dans laquelle le contribuable était prévenu de blanchiment d'argent, a confisqué l'intégralité des avoirs sur le compte n° 3\_\_\_\_\_, détenu auprès de D\_\_\_\_\_ par C\_\_\_\_\_, à hauteur de USD 6'063'883.-, condamné A\_\_\_\_\_ au paiement d'une créance compensatrice de CHF 177'819.- et levé le séquestre des avoirs sur le compte en question, afin de procéder à l'exécution de la décision.

Le 20 décembre 2011, il avait ouvert une procédure pénale contre inconnu pour diverses infractions, qu'il avait étendue au contribuable le 17 janvier 2013 pour escroquerie, subsidiairement gestion déloyale et abus de confiance, ainsi que blanchiment d'argent.

Dans le cadre de cette procédure SV.4\_\_\_\_\_, A\_\_\_\_\_ avait été condamné par jugement du Tribunal pénal fédéral du 28 août 2018 entré en force à une peine privative de liberté de dix-huit mois pour corruption d'agents publics étrangers. Il avait activement participé à un système corruptif d'agents publics étrangers en Afrique afin de favoriser le développement des affaires de B\_\_\_\_\_.

Les valeurs patrimoniales provenant de B\_\_\_\_\_ et rétrocédées à C\_\_\_\_\_, d'un montant de USD 5'955'607.-, provenaient d'un crime – à savoir la corruption d'agents publics étrangers –, ce que le recourant savait. Il aurait dû être condamné

pour ces faits dans la procédure SV.4\_\_\_\_\_. Toutefois, comme la peine complémentaire qui devrait être prononcée en complément du jugement du TPF, entré en force, serait vraisemblablement insignifiante, il convenait de classer la procédure pour blanchiment ouverte à son encontre.

**d.** Dans sa réponse, l'AFC-GE a conclu à l'annulation de la reprise correspondant au montant définitivement confisqué par le MPC, en CHF 6'067'415.-, à la modification des bordereaux d'amende pour tenir compte de l'annulation de ce redressement et au rejet du recours pour le surplus.

L'AFC-GE a produit un chargé de pièces, y compris le détail des montants des reprises en lien avec l'attribution d'actions E\_\_\_\_\_ à un prix de faveur, en se fondant sur plusieurs pièces, dont deux couvertes par le secret fiscal.

**e.** Par jugement du 26 juin 2023, le TAPI a partiellement admis le recours sur l'annulation des reprises liées au prêt de USD 221'596.- (CHF 202'343.-) et aux actions E\_\_\_\_\_, le rejetant quant au principe et la quotité de l'amende pour tentative de soustraction.

La reprise en revenu imposable du prêt de CHF 202'343.- obtenu par C\_\_\_\_\_ de la part de H\_\_\_\_\_, en application de la théorie de la transparence, ne pouvait être confirmée faute de preuve claire de l'existence d'un abandon de créance.

Les actions E\_\_\_\_\_ devaient être qualifiées de participations de collaborateurs au sens de la circulaire n° 5 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) relative à l'imposition des actions et options de collaborateur (ci-après : circulaire n° 5). Les avantages de USD 180'000.- et de USD 323'901.-, soit un montant total de CHF 520'807.-, obtenus lors de la remise des actions E\_\_\_\_\_ au contribuable en 2009 et en 2010 devaient être taxés lors de leur octroi et non lors de leur vente ultérieure. Au surplus, l'augmentation de la valeur des titres entre leur octroi et leur vente représentait un gain en capital privé exonéré d'impôt sur le revenu.

Les deux courriers du 2 juillet et du 31 octobre 2013 avaient été rédigés de manière trop vague pour qu'ils puissent être considérés comme des dénonciations spontanées. Le contribuable n'y avait en particulier pas annoncé les éléments de revenu et de fortune dont il avait omis de faire état dans ses déclarations fiscales 2011 et 2012. Rien ne justifiait de renoncer à la poursuite pénale. En agissant de la sorte, il s'était rendu coupable de tentative de soustraction d'impôts. L'amende prononcée par l'AFC-GE, correspondant à 1/3 des droits soustraits, était justifiée.

**D. a.** Par acte du 17 juillet 2023, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation s'agissant du seul élément contesté et à la confirmation de la décision sur réclamation, à l'exception des éléments admis par elle dans le cadre de la procédure devant le TAPI.

La reprise en revenu imposable du montant de CHF 520'807.- était justifiée par le fait que le rachat des actions E\_\_\_\_\_ en possession du contribuable n'était pas

conforme aux clauses du contrat d'option. Le montant de USD 901'000.- versé par F\_\_\_\_\_, le 12 juillet 2012, pour le rachat des titres du contribuable ne tenait compte d'aucune décote. Le prix de l'action avait même été surévalué, car il avait été fixé à USD 367.15 l'unité alors que la valeur nette d'inventaire consolidée déterminante pour la valorisation des actions au moment de leur vente correspondait à USD 346.21 l'unité. Les avantages de CHF 520'807.- obtenus ainsi par le contribuable de la part de son ex-employeur au moment de son départ représentaient des revenus d'activité lucrative imposables au titre de revenus pour l'année 2012.

**b.** Le contribuable a conclu au rejet du recours.

L'annulation de la reprise de CHF 520'807.- était conforme à la circulaire n° 5, laquelle était applicable à la présente espèce. Pour le surplus, le prix de revente avait été fixé par B\_\_\_\_\_ selon les termes des accords qu'elle avait elle-même négociés et imposés à ses employés, et selon ses états financiers de l'époque. Cette société devait être tenue responsable sur le plan fiscal de la structure mise en place et imposée à ses employés, dont il faisait partie. Il n'était pas au courant des détails de la structure du plan de participation du personnel initiée et mise en œuvre par B\_\_\_\_\_, pas plus que de la vue d'ensemble de celle-ci, en particulier au travers de différentes sociétés de portage créées et contrôlées par ladite société.

Pour le surplus, le recourant a réitéré sa critique quant à l'opacité qui entourait selon lui le plan d'intéressement E\_\_\_\_\_/B\_\_\_\_\_, en particulier du fait que l'AFC-GE avait accès à des pièces à la suite d'un accord qu'elle avait négocié avec B\_\_\_\_\_ et/ou certains de ses employés, dont il ignorait la teneur, étant précisé qu'il ne couvrait pas la fin des rapports de travail entre lui-même et B\_\_\_\_\_, compte tenu du contexte conflictuel dans lequel celle-ci s'était produite.

**c.** Par acte du 28 juillet 2023, A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement, concluant à l'annulation de l'amende et à la confirmation du jugement pour le surplus.

Était contesté le bien-fondé de l'amende qui lui avait été infligée. Les éléments d'une tentative de soustraction fiscale n'étaient pas réalisés. Il avait omis de faire état de certains éléments de son patrimoine dans les déclarations fiscales 2011 et 2012, soit par simple oubli par négligence en ce qui concernait les revenus « marginaux » générés par son activité lucrative indépendante pour le compte de J\_\_\_\_\_, soit parce qu'il y avait une incertitude sur le traitement fiscal définitif réservé aux actions E\_\_\_\_\_ dans le cadre de la liquidation de ses rapports de travail soit encore parce que les revenus importants issus de son activité lucrative indépendante pour le compte de C\_\_\_\_\_ (pour l'année 2011) avaient été saisis par le MPC. En toute hypothèse, en demandant à l'AFC-GE, par plis des 2 juillet et 31 octobre 2013, de surseoir à statuer sur ses taxations 2011 et 2012 compte tenu des spécificités du cas, il avait satisfait, sur le plan subjectif, aux obligations en matière de dénonciation spontanée non punissable et devait bénéficier d'une exemption de peine afférente à la tentative de soustraction d'impôts.

Même à supposer que la tentative de soustraction devait être retenue, le montant de l'amende était disproportionné. Il devait être fixé au minimum, soit à hauteur de 2/9 de l'impôt soustrait.

d. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours du contribuable.

e. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11)

2. Le litige concerne les périodes fiscales 2011 à 2012, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

2.1 En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5 et la référence).

2.2 En l'occurrence, en matière d'impôt fédéral direct, c'est la LIFD, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995, dans sa teneur en 2011 et 2012 qui est applicable aux périodes fiscales litigieuses. Les modifications de la LIFD introduites par la loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateur (RO 2011 3259), entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013, ne sont en revanche pas applicables.

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) trouve également application. Quant à l'ICC, le 1<sup>er</sup> janvier 2010, est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Elle s'applique donc pour les périodes fiscales en cause.

Enfin, est réservé le principe de la *lex mitior* qui s'applique aux amendes.

3. Le litige porte sur la conformité au droit des reprises effectuées par l'AFC-GE en lien avec les avantages issus de la revente des actions E\_\_\_\_\_ en 2012 pour un montant de USD 555'807.- soit l'équivalent de CHF 520'807.-.

Les parties divergent sur la nature desdits avantages. Pour l'AFC-GE, ceux-ci correspondent, à la lumière des conditions de leur réalisation, à des revenus d'une activité lucrative et sont donc imposables à ce titre. Le contribuable est d'avis qu'ils provenaient des options reçues dans le cadre du plan d'intéressement du personnel

et devaient être taxés au moment de leur remise et non lors de la revente de ces dernières, dès lors qu'ils constituaient à ce moment-ci un gain en capital exonéré d'impôt sur le revenu.

**3.1** L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Selon l'art. 17 al. 1 LIFD, dans sa version en vigueur pendant les périodes fiscales litigieuses, sont notamment imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent.

L'obtention d'options portant sur l'achat d'actions de la société par les collaborateurs fait partie des autres avantages appréciables en argent au sens de la disposition précitée et est traitée comme un revenu du travail, dans la mesure où le prix de souscription offert aux employés est inférieur à la valeur vénale des titres (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.1 et les références). Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_974/2019 précité consid. 6.1 et les références).

**3.2** La circulaire n° 5 émise par l'AFC-CH, le 30 avril 1997, au sujet de l'imposition des actions et options de collaborateurs (ASA, 66, 1997/1998, p. 136 ss) a été remplacée, le 1<sup>er</sup> janvier 2013, par la circulaire n° 37 relative à l'imposition des participations de collaborateur (ci-après : la circulaire n° 37). Conformément à son ch. 10, cette dernière s'applique notamment à toutes celles attribuées après le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et à toutes les participations de collaborateur attribuées avant cette date pour lesquelles l'avantage appréciable en argent n'est soumis à l'impôt sur le revenu, également en vertu du droit actuel, qu'au moment de la réalisation (après le 1<sup>er</sup> janvier 2013).

En particulier, la circulaire n° 5 est applicable puisque les actions de collaborateurs litigieuses ont été attribuées au contribuable avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

**3.3** Le Tribunal fédéral a rappelé que, selon la circulaire n° 5, les options des collaborateurs « donnent à leur bénéficiaire un droit formateur à acquérir, à un prix de faveur, des droits de participation dans l'entreprise qui émet l'option ou dans une autre entreprise proche de celle-ci » (ch. 2.2). Lorsqu'un collaborateur acquiert une option au sens de la circulaire n° 5, il réalise un revenu imposable. Ne sont pas réputés options de collaborateurs au sens de la circulaire n° 5 les droits formateurs à l'acquisition de droits de participation lorsque la valeur ne peut pas être déterminée objectivement parce qu'ils sont assortis de nombreuses conditions à caractère personnel (ch. 2.2 et 4.1). Il en va ainsi des options d'une durée supérieure



à dix ans ou qui sont assorties d'un délai de blocage de plus de cinq ans ou encore des options assorties de nombreuses conditions personnelles. En pareil cas, on se trouve en présence de simples droits d'expectative et ce n'est qu'au moment où elle est exercée que l'option constitue un revenu imposable pour le collaborateur (ch. 4.1). Toutefois, la circulaire n° 5 précise que, si au moment de l'attribution une valeur d'option peut être démontrée sur la foi d'une expertise reconnue, l'imposition peut avoir lieu à ce moment-ci (ch. 4.1). La circulaire n° 5 précise encore la manière de calculer la valeur d'une option librement transférable et celle d'une option bloquée (ch. 4.2 et 4.3). En résumé, la circulaire n° 5 pose comme principe que les options de collaborateurs évaluables sont imposables au moment de leur octroi, et que les options qui ne sont pas évaluables objectivement sont imposables au moment de leur exercice.

En tant que directive, la circulaire ne constitue cependant pas du droit et ne lie pas le juge, faisant partie des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique. Ces autorités ne s'en écartent toutefois que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATF 136 I 129 consid. 6.4 ; ATA/1013/2020 du 13 octobre 2020 consid. 2c ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 consid. 2c et les références citées).

En matière fiscale, le Tribunal fédéral a souligné que la date de l'acquisition irrévocable de l'option et, partant, celle de son imposition doivent faire l'objet d'un examen des circonstances concrètes de l'espèce et être déterminées en fonction des règles générales sur la réalisation du revenu telles qu'elles ont été instituées par la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_974/2019 du 17 précité consid. 6.2 à 6.4 ainsi que les arrêts cités).

**3.4** En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3).

Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2).

**3.5** Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les

indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/844/2020 du 1<sup>er</sup> septembre 2020 consid. 4b et les références citées).

**3.6** En l'espèce, la participation du contribuable au plan d'intéressement mis en place par B\_\_\_\_\_ était régie par le contrat d'option conclu entre lui-même et F\_\_\_\_\_, filiale de B\_\_\_\_\_. Que les modalités de mise en œuvre de ce plan, y compris la création de la société de portage E\_\_\_\_\_, aient été décidées par B\_\_\_\_\_ n'y change rien dès lors que le contribuable a accepté d'y participer en signant le contrat d'option, suivi de l'exercice des options au travers de son investissement dans E\_\_\_\_\_. Les options de collaborateur dont bénéficiait le contribuable obéissaient à des conditions spéciales fixées dans ce contrat. Celui-ci prévoyait expressément une méthode de calcul de la valeur déterminante pour le prix de vente/rachat des titres, laquelle était définie en fonction de la valeur nette d'inventaire consolidée (*consolidated net asset value*), sous déduction de 90% de la valeur des fonds propres de B\_\_\_\_\_. En présence d'actions non cotées, l'employeur devait ainsi recourir à des méthodes d'évaluation des titres reconnues par la pratique (ch. 4.1 circulaire n°4).

Il résulte du dossier que le contribuable avait acquis, en 2009, 1'089 actions de B\_\_\_\_\_ à USD 18.30 et, en 2010, 1'635 actions à USD 26.37, correspondant à 10% de USD 360'000.-. Or, lors de la revente de la totalité des actions à F\_\_\_\_\_ en juillet 2012 en vertu du droit exclusif de ce dernier au rachat, le contribuable a perçu le montant de USD 901'000.-, soit un prix unitaire par action de USD 367.15. La valeur déterminante pour la valorisation des actions au moment de leur vente étant fixée à USD 346.21 par titre, il a réalisé un gain de USD 20.94 par titre, pour un bénéfice total de USD 51'387.-.

En tant que les actions E\_\_\_\_\_ avaient pour sous-jacents les options sur les titres B\_\_\_\_\_, elles doivent être qualifiées de participations des collaborateurs au sens de la circulaire n° 5. Il apparaît, à la lumière de ce qui précède, que leur acquisition par le contribuable a été réalisée selon les modalités prévues par le contrat d'option, à savoir que le titre avait été évalué conformément à la méthode de calcul de la valeur nette d'inventaire consolidée réduite de 90%. Tel n'a cependant pas été le cas lors du rachat des actions par F\_\_\_\_\_. En effet, cette société n'avait pas pris en compte la décote de 90% dans l'évaluation des titres acquis, de sorte qu'à l'issue de l'opération de rachat, le contribuable s'était trouvé enrichi d'un montant de CHF 520'807, soit le montant excédant la valeur des titres ainsi revendus telle qu'elle aurait dû être déterminée selon le contrat d'option.

L'AFC-GE relève ainsi – et le contribuable ne le conteste pas – que la méthode de calcul du prix du titre telle que convenue au départ n'a pas été maintenue jusqu'à la fin de son contrat de travail, en particulier lors de la revente/rachat des titres.

F\_\_\_\_\_ a ainsi racheté les titres de l'intéressé à un prix de faveur, contrairement aux prescriptions du contrat d'option en matière de prix. Il en découle qu'il s'agit de prestations en argent devant être qualifiées de revenus imposables en lien avec l'activité lucrative. Que le calcul de la valeur des titres ait été erroné ou volontaire est sans conséquence sur cette qualification. Celle-ci n'est pas non plus tributaire d'un quelconque accord qu'aurait conclu l'AFC-GE avec B\_\_\_\_\_ ou certains de ses employés en rapport avec le plan d'intéressement, comme semble le soutenir le contribuable.

Quant au moment de l'imposition, il est déterminant de savoir si l'avantage a été objectivement réalisé au moment de la remise des options, comme l'a retenu le TAPI, ou si tel n'est pas le cas. Comme examiné précédemment, c'est lors de la revente/rachat des titres qu'est intervenue la prestation en argent litigieuse. À l'aune du contrat d'option, il était impossible de déceler lors de l'octroi des options la volonté de F\_\_\_\_\_ de s'écarter de la méthode de calcul du prix pour favoriser le contribuable au moment du rachat de ses titres, ce d'autant plus que les options avaient été acquises selon le prix déterminé dans le contrat d'option. Ainsi, il y a lieu de distinguer les avantages pécuniaires litigieux de potentiels revenus qui auraient pu être réalisés au moment de l'attribution des titres. Dès lors que les premiers ont été réalisés grâce à un prix de rachat de faveur comparativement aux seconds qui auraient reposé sur un prix de remise de faveur, il ne paraît pas pertinent de recourir aux principes énoncés dans la circulaire n° 5 pour déterminer le moment de l'imposition.

À la lumière de ces circonstances, la prestation en argent litigieuse étant intervenue au moment de la revente/rachat des titres, il faut retenir que sa réalisation s'est produite à ce moment-là, lequel détermine son imposition, conformément aux règles générales sur la réalisation du revenu telles que prévues par la jurisprudence.

Dès lors que l'AFC-GE a démontré que les avantages pécuniaires obtenus par le contribuable constituaient des revenus d'une activité lucrative dépendante découlant d'un prix de rachat de faveur de ses titres et qu'il fallait les distinguer d'un gain en capital, c'est à bon droit qu'elle a procédé à la reprise du montant de CHF 520'807.- pour l'année fiscale 2012.

Fondé, le recours sera admis sur ce point et la reprise de CHF 520'807.- rétablie, ce qui conduit à l'admission du recours de l'AFC-GE.

- 4.** Le contribuable conteste le bien-fondé des amendes qui lui ont été infligées pour tentative de soustraction d'impôts pour les années 2011 et 2012.

**4.1** Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1 ; 2C\_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités, in RDAF 2009 II 386).

En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1 ; 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; 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\_676/2016 et 2C\_677/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 et 2C\_1089/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 ; 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références citées, in RF 73/2018 p. 255).

**4.2** 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).

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).

**4.3** La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de l'infraction de soustraction consommée (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.1 ; 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.3 ; 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2).

Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1 ; 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.1 ; 2C\_78/2019 précité consid. 6.1 ; 2C\_1221/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.1).

Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 précité consid. 6.1 et les références citées).

**4.4** Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Celui-ci doit avoir agi avec conscience et volonté, le dol éventuel étant suffisant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2 et les références citées). Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente.

Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (arrêts 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 ; 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2 ; tous deux avec les références citées). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêts 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 ; 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 et les références citées, in RDAF 2012 II 324).

Selon la jurisprudence constante, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.2 ; 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 et les références citées).

**4.5** En l'espèce, le contribuable conteste que les éléments d'une tentative de soustraction fiscale étaient réalisés, à tout le moins les éléments subjectifs. Plus concrètement, il allègue que les omissions constatées dans la déclaration fiscale 2011 s'expliquaient soit par simple négligence pour les revenus provenant de son

activité de consultant pour le compte d'J\_\_\_\_\_ soit par l'incertitude relative au sort réservé au traitement fiscal des actions E\_\_\_\_\_ liées au plan d'intéressement mis en place par B\_\_\_\_\_. Il en allait de même pour les omissions constatées dans la déclaration fiscale 2012 concernant les mêmes revenus.

Or, s'il est exact que ces éléments de revenu et de fortune ne figuraient pas dans les déclarations fiscales 2011 à 2012, ils n'y ont pas fait l'objet d'observations. Le contribuable n'en a pas non plus fait état dans des pièces jointes aux déclarations fiscales en cause. Ce n'est qu'ultérieurement dans le cadre de la procédure pour rappel d'impôts et en tentative de soustraction d'impôts que l'AFC-GE a découvert les avoirs non déclarés.

Assisté par une fiduciaire lors de ses déclarations fiscales, le contribuable ne peut se prévaloir d'une incertitude quant au traitement fiscal des actions E\_\_\_\_\_ pour justifier les omissions puisqu'il est tenu, en cas de doute, de les signaler aux autorités fiscales ou dans sa déclaration fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1), étant relevé que celle-ci doit comporter tous les éléments de revenu et de fortune, imposables ou non. En sus, l'étendue des éléments non déclarés dans son ensemble exclut par ailleurs de prendre en compte le simple oubli par négligence avancé par le contribuable pour tenter de justifier le défaut d'annonce des revenus issus de son activité de consultant indépendant.

Dans ces circonstances, le recourant ne peut prétendre qu'il ne savait pas que ses agissements visaient à faire échapper à la taxation certains éléments de revenu et de fortune, de sorte qu'il y a lieu de retenir chez lui une volonté intentionnelle de dissimulation, à tout le moins sous la forme du dol éventuel.

C'est à juste titre que le TAPI a confirmé que les déclarations d'impôts 2011 et 2012 n'étaient pas conformes à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Les éléments subjectifs de la tentative de soustraction réprimée à l'art. 176 al. 1 LIFD sont donc réunis.

Le jugement entrepris sera confirmé sur ce point.

5. Il convient d'examiner si le contribuable pouvait se prévaloir d'une dénonciation spontanée non punissable.

**5.1** Aux termes de l'art. 175 al. 3 LIFD dans sa version en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4).

Comme en témoigne l'emploi de la conjonction « et » dans l'énumération précitée, ces conditions sont cumulatives (ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 10 ;

ATA/646/2012 du 25 septembre 2012 consid. 7 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd., 2021, chap. 7 n. 78).

Les art. 56 al. 1 LHID et l'art. 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

**5.2** Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 7.2 ; 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C\_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 4.1 ; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1 et les références citées). Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 6c ad art. 175 p. 482 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 6a). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement »), sans pression extérieure (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_14/2021 précité consid. 6.2 ; 2C\_370/2019 précité consid. 5.2 et les références citées).

**5.3** La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/1399/2021 précité consid. 6c ; ATA/687/2013 précité consid. 17e). Bien que la loi ne pose pas de conditions formelles, la simple mention d'un élément de revenu ou de fortune non déclaré par le passé, sans autre indication, ne constitue pas une dénonciation au sens des art. 175 al. 3 et 181a al. 1 LIFD. Dans un tel cas de figure, l'administration fiscale ne peut pas, de bonne foi, reconnaître, sur la base des informations données, que des éléments de fortune ou de revenu ont été soustraits et qu'il s'agit d'une dénonciation (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand de la LIFD, 2<sup>e</sup> éd., 2017, n. 50 ad art. 175 LIFD). Une telle attitude, qui viserait à laisser le soin au fisc de découvrir les biens non déclarés précédemment et, dans l'hypothèse où il y parvient, à invoquer une dénonciation spontanée, contreviendrait au principe de la bonne foi et ne mérite aucune protection (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 7.2 et les réf. citées).

L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée (FF 2006-8347, 8375). À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175 LIFD n. 63).

**5.4** Il découle de la condition de collaboration (« soutien », dans la version allemande de la LIFD et de la LHID) sans réserve avec l'autorité fiscale qu'une dénonciation spontanée doit inclure intégralement tous les revenus et valeurs patrimoniales non déclarés jusqu'alors et que les documents nécessaires ou exigés doivent, dans la mesure du possible, être remis intégralement et dans les délais ; la dénonciation spontanée ne doit pas contenir de nouvelles inexactitudes ou lacunes (Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], *DBG - Basler Kommentar*, 4<sup>e</sup> éd., 2022, n. 67 ad art. 175 LIFD). Ne peut en outre prétendre à l'impunité celui qui ne fait que donner des indices sur l'existence de la soustraction d'impôt, sans répondre aux questions de l'administration fiscale nécessaires à l'établissement des faits (Rolf BENZ, *Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuer*, *Revue fiscale* 2011 182-202, p. 193).

Le devoir de collaboration mentionné ici correspond à l'obligation générale de collaborer du contribuable dans la procédure ordinaire de taxation et de rappel d'impôt selon l'art. 126 LIFD ; la limite de cette obligation de collaborer est toujours l'exigibilité en tant qu'aspect du principe de proportionnalité (Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], *op. cit.*, n. 67a ad art. 175 LIFD et les références citées). La conséquence d'un manque de collaboration n'est toutefois pas ici une sanction au sens de l'art. 174 LIFD, mais l'engagement de la poursuite ordinaire pour soustraction selon l'art. 175 LIFD (Peter LOCHER, *op. cit.*, 2015, n. 62 ad art. 175 LIFD).

**5.5** En l'espèce, le contribuable fait valoir que si la tentative de soustraction d'impôts 2011 et 2012 devait être retenue à son encontre, il devrait bénéficier d'une dénonciation spontanée non punissable dont il remplirait les conditions. En effet, il prétend que le pli du 2 juillet 2013 avait pour but de rattraper le fait de ne pas avoir fait état des actions E\_\_\_\_\_ dans ses déclarations fiscales 2011 et 2012, et que cette démarche n'était motivée par aucune crainte de l'intervention d'autres autorités que les autorités pénales.

Or, comme l'a retenu à juste titre le TAPI, le pli du 2 juillet 2013, censé constituer une dénonciation spontanée, ne satisfait pas l'exigence de spontanéité. Le contribuable était alors sous l'empire de la crainte concrète que les autorités fédérales informent l'AFC-GE d'éventuels revenus non déclarés en vertu de l'art. 112 al. 1, 2<sup>e</sup> phr., LIFD, selon lequel les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes peuvent spontanément signaler aux autorités chargées de l'exécution de la LIFD les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète. En effet, le pli n'a été adressé à l'AFC qu'à la suite de la décision du MPC du 17 janvier 2013 d'étendre à son encontre une procédure pénale qui aboutirait plus tard à sa condamnation pour corruption d'agents public étrangers. Du reste, le signalement avait bien eu lieu selon la lettre de l'AFC-GE du 15 novembre 2016, lorsque la DAPE lui a communiqué certains éléments de revenu et de fortune non déclarés.



En outre, le contenu laconique du courrier du 2 juillet 2013, alors même qu'il avait été rédigé par une avocate, ne répondait pas à l'exigence légale d'exposer l'ensemble des éléments soustraits à l'imposition et ne constituait donc pas une dénonciation spontanée au sens de l'art. 175 al. 3 LIFD. Il n'indiquait précisément pas une volonté claire du contribuable de bénéficier de l'amnistie fiscale, se limitant à faire état d'un conflit l'opposant à son ancien employeur B\_\_\_\_\_ afin de solliciter du fisc un sursis de taxation 2011.

Dans ces conditions, l'AFC-GE ne pouvait pas, de bonne foi, reconnaître que des éléments de revenu et de fortune avaient été soustraits, ni lesquels. Les agissements du contribuable qui visaient, tout au plus, à laisser le soin aux autorités fiscales de découvrir les valeurs non déclarées jusqu'alors et, dans l'hypothèse où elles y parviendraient, à invoquer une dénonciation spontanée contreviennent au principe de la bonne foi et ne méritent aucune protection, conformément aux principes rappelés plus haut.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a retenu qu'il ne s'agissait pas d'un cas de dénonciation spontanée non punissable. Partant, le jugement entrepris sera également confirmé sur ce point.

**6.** Reste enfin à examiner la question de la quotité des amendes fiscales litigieuses.

**6.1** L'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 2 LPFisc). En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc).

**6.2** La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP-RS 311.0). Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine, tels que prévus à l'art. 47 CP, s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 ; ATA/1168/2020 du 17 novembre 2020 consid. 8).

**6.3** Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du

Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

**6.4** En l'espèce, l'AFC-GE a fixé les amendes à la moitié des droits soustraits, puis réduit au deux tiers de ce montant pour tenir compte de la tentative de soustraction. Compte tenu de la pleine collaboration et de la situation financière du contribuable, la quotité a été en fin de compte arrêtée à un tiers des montants soustraits. Celui-ci fait valoir qu'une telle quotité ne respecte pas le principe de proportionnalité et devrait encore être diminuée jusqu'à son minimum, soit à hauteur de 2/9 de l'impôt soustrait. Il n'avait pas d'emprise sur le sort de la procédure diligentée par le MPC et s'était contenté, s'agissant des actions E\_\_\_\_\_, de se conformer aux instructions de son ex-employeur, qui était à l'origine du plan d'intéressement du personnel auquel il avait participé.

Il ne saurait être suivi. Comme expliqué précédemment, il ne se justifie pas de retenir en sa faveur une marge d'incertitude au sujet de l'appréciation juridiquement correcte des implications liées à l'absence d'annonce des éléments de revenu et de fortune concernés. Ainsi, le fait que le caractère intentionnel – à tout le moins par dol éventuel – de la tentative de soustraction et l'absence de toute dénonciation spontanée aient été retenus exclut de considérer que les circonstances permettent de retenir la quotité minimale.

Dans ces conditions et dans la mesure où le contribuable n'invoque pas d'autres circonstances atténuantes supplémentaires, l'AFC-GE n'a pas mésusé de son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à concurrence d'un tiers des montants soustraits, quotité qui prend adéquatement en compte les circonstances favorables au contribuable.

Le grief sera, par conséquent, écarté et le jugement attaqué sera enfin confirmé sur ce point.

Pour les motifs exposés ci-dessus, le recours du contribuable sera rejeté et le recours de l'AFC-GE sera admis en ce sens que la reprise en revenu imposable des avantages pécuniaires accordés au contribuable d'un montant de CHF 520'807.- sera confirmée.

La chambre de céans prend par ailleurs acte de ce que, le 13 janvier 2023, l'AFC-GE a admis l'annulation de la reprise correspondant au montant définitivement confisqué par le MPC, à hauteur de CHF 6'067'415.-, à la modification des bordereaux d'amende pour tenir compte de l'annulation de ce redressement.

7. Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du contribuable, qui succombe et ne peut dès lors se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA). Il ne sera alloué aucune indemnité de procédure à l'AFC-GE, qui dispose de son propre service juridique (ATA/605/2021 du 8 juin 2021 consid. 14 et les références citées).

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevables les recours interjetés le 17 juillet 2023 par l'ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et, le 28 juillet 2023, par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 juin 2023 ;

**au fond :**

admet le recours interjeté le 17 juillet 2023 par l'administration fiscale cantonale ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 juin 2023 en tant qu'il annule la reprise du montant de CHF 520'807.- pour l'année 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation du 12 mai 2021 au sens des considérants ;

confirme le jugement précité pour le surplus ;

rejette le recours interjeté le 28 juillet 2023 par A\_\_\_\_\_ ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Delphine JOBIN et Matteo PEDRAZZINI, avocats du contribuable, à l'administration fiscale cantonale, à administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

F. SCHEFFRE

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :