

## **GE\_GERICHTE ATA/761/2022 vom 26. Juli 2022**

GE Cour de justice, 2022-07-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_761\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_761_2022)

FR: GE\_GERICHTE ATA/761/2022 du 26 juillet 2022

IT: GE\_GERICHTE ATA/761/2022 del 26 luglio 2022

### **Erwägungen**

#### **E. 18**

avril 1999 (Cst. - RS 101) (ATF 132 II 485 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, le justiciable ne peut pas exiger la consultation de documents internes à l'administration, à moins que la loi ne le prévoit expressément (ATF 125 II 473 consid. 4a ; 122 I 153 consid. 6a). Il s'agit des notes dans lesquelles l'administration consigne ses réflexions sur l'affaire en cause, en général afin de préparer des interventions et décisions nécessaires. Il peut également s'agir de communications entre les fonctionnaires traitant le dossier. Cette restriction du droit de consulter le dossier doit de manière normale empêcher que la formation interne de l'opinion de l'administration sur les pièces déterminantes et sur les décisions à rendre soit finalement ouverte au public. Il n'est en effet pas nécessaire à la défense des droits des administrés que ceux-ci aient accès à toutes les étapes de la réflexion interne de l'administration avant que celle-ci ait pris une décision ou manifesté à l'extérieur le résultat de cette réflexion (ATF 115 V 297 consid. 2g ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_685/2018 du 22 novembre 2019 consid. 4.4.2).

b. En l'espèce, comme cela vient d'être exposé et a été à juste titre retenu par le TAPI, il n'existe pas de droit à consulter les notes internes de l'AFC-GE. Par ailleurs, le courrier du 16 novembre 2017 signé par M. B\_\_\_\_\_ exprime une reconnaissance très générale des « manquements » de la part des époux et leur intention de collaborer pleinement. Il se termine par le souhait que leur collaboration soit reconnue et qu'il en soit tenu compte dans la fixation des pénalités. Contrairement à ce que fait valoir la recourante, ce courrier ne se réfère nullement à un accord trouvé avec un représentant de l'autorité fiscale quant aux montants des reprises ou amendes. En outre, ni l'AFC-GE ni le TAPI ne se sont fondés sur ce courrier pour retenir l'existence d'une soustraction ou d'une tentative de soustraction d'impôt. Ce courrier n'est d'ailleurs pas à l'origine de l'ouverture de la procédure qui a conduit aux reprises relatives aux dépenses en

- 15/28 - A/4342/2020 faveur de E\_\_\_\_\_ Sàrl, de F\_\_\_\_\_ Sàrl et M. C\_\_\_\_\_. Il en a uniquement été tenu compte en faveur de la recourante, dans la fixation de la quotité de l'amende.

Au vu de ce qui précède, le TAPI pouvait sans violer le droit refuser d'ordonner à l'autorité intimée la production de ses notes internes. Pour les mêmes motifs, la chambre de céans ne l'ordonnera pas non plus. Pour le surplus, il n'est pas contesté que la recourante a pu avoir accès à l'ensemble des autres éléments du dossier, tel qu'il a été soumis à la chambre de céans. 7)

La recourante fait valoir que la procédure de taxation ayant conduit au prononcé des bordereaux du 20 décembre 2018 devrait être annulée, voire serait nulle du fait que le contrôleur, M. H\_\_\_\_\_, avait obtenu les aveux des époux B\_\_\_\_\_ de manière illicite et

avait, malgré ce comportement qui « fris[ait] la qualification pénale », continué à participer à la décision de taxation, alors qu'il lui aurait appartenu de se récuser.

a. En vertu de l'art. 15 al. 1 let. d LPA, les membres des autorités administratives appelés à rendre ou à préparer une décision doivent se récuser s'il existe des circonstances de nature à faire suspecter leur partialité. La demande de récusation doit être formée sans délai (art. 15 al. 3 LPA).

L'art. 29 al. 1 Cst. prévoit que toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. La jurisprudence a tiré de cette disposition un droit à ce que l'autorité administrative qui statue le fasse dans une composition correcte et impartiale (ATF 142 I 172 consid. 3.2 et les références citées).

Le droit d'exiger la récusation des membres d'une autorité administrative dont la situation ou le comportement est de nature à faire naître un doute sur leur indépendance ou leur impartialité tend à éviter que des circonstances extérieures à l'affaire ne puissent influencer une décision en faveur ou au détriment de la personne concernée. Il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partielle. Cependant, seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération, les impressions purement individuelles d'une des personnes impliquées n'étant pas décisives (ATF 131 I 24 consid. 1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_629/2015 du 1er décembre 2015 consid. 3.1 ; ATA/107/2018 du 6 février 2018).

b. Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 144 II 49 consid. 2.2). De ce principe général découle notamment le droit, consacré à l'art. 9 in fine Cst., du particulier d'exiger, à certaines conditions, que les autorités se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces

- 16/28 - A/4342/2020 dernières (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_353/2020 du 22 septembre 2021 consid. 4.2).

c. En l'espèce, il convient, en premier lieu, de relever que la recourante n'a pas demandé la récusation de M. H\_\_\_\_\_ lorsque l'AFC-GE, après l'envoi de la lettre d'excuses des époux B\_\_\_\_\_, a continué ses investigations, contrairement à ce qu'il aurait, selon la recourante, été convenu. Celle-ci est donc forclosée à tirer argument d'une violation de l'art. 15 al. 1 let. d LPA.

Par ailleurs, elle ne peut être suivie en ce qu'elle soutient que la manière d'agir de l'enquêteur justifierait l'annulation, voire la nullité des décisions de rappel d'impôt. En effet, l'investigation fiscale a commencé en décembre 2016, soit avant la lettre d'excuses des époux B\_\_\_\_\_. Celle-ci n'a donc pas été déterminante pour l'ouverture de l'instruction. Les « aveux » des époux étaient annexés au courriel du représentant de la recourante du 20 novembre 2017. Le représentant y exposait le fait que ses clients étaient disposés à accepter une reprise de 10 % des charges, montant qu'ils estimaient favorable au fisc. Selon le courriel de M. H\_\_\_\_\_ au représentant de la recourante du 5 décembre 2017, un entretien téléphonique avait eu lieu entre ces deux personnes le même jour, aux termes duquel l'AFC-GE demandait des renseignements complémentaires. Ledit représentant a

répondu par courriel du 7 décembre 2017 qu'il devait pouvoir apporter les renseignements le jour même et demandait si le contrôleur était disponible le lendemain pour une entrevue. À teneur du courriel du 12 décembre 2017 de M. H\_\_\_\_\_ à M. F\_\_\_\_\_, une entrevue avait eu lieu le 8 décembre 2017 lors de laquelle ce dernier avait remis des documents. L'AFC-GE résumait les factures de F\_\_\_\_\_ Sàrl et de E\_\_\_\_\_ Sàrl fournies par la contribuable et sollicitait différents documents en lien avec celles-ci (contrats annuels, cahier des charges, carnets d'intervention, time-sheet, échange de correspondance etc.). Le

## **E. 19**

décembre 2017, M. F\_\_\_\_\_ a, notamment, sollicité un délai pour produire les documents demandés et fourni des explications sur les porteurs de parts des deux sociétés précitées.

Aucun des courriels échangés après la remise des « aveux » des époux B\_\_\_\_\_ ne fait état du fait qu'un accord aurait été préalablement trouvé selon lequel de tels aveux mettraient un terme à la procédure de contrôle, qui se solderait par une amende dont la quotité était prédéfinie. Or, si un tel accord avait existé, le représentant de la recourante n'aurait pas manqué de réagir à la demande de renseignements complémentaires du 5 décembre 2017 ou aurait, à tout le moins, marqué sa surprise. Tel n'a toutefois pas été le cas. M. F\_\_\_\_\_ n'a pas non plus protesté à la suite du courriel de M. H\_\_\_\_\_ du 12 décembre 2017, qui, faisant suite à l'entrevue de la veille, sollicitait des documents complémentaires.

Au vu de ces éléments, il n'est ni établi ni même rendu vraisemblable que M. H\_\_\_\_\_ aurait donné des assurances quant à la fin imminente du contrôle et la quotité de l'amende, moyennant une lettre d'aveux de la part des époux

- 17/28 - A/4342/2020 B\_\_\_\_\_ . Pour le surplus, comme exposé plus haut, ce courriel demeure vague, les intéressés reconnaissant avoir commis des manquements, sans cependant les expliciter. Il n'y est pas fait mention d'un quelconque accord quant à la fin de la procédure de rappel ou l'amende, les époux demandant uniquement que leur collaboration soit reconnue et qu'il en soit tenu compte dans la fixation des amendes.

Ainsi, même si M. F\_\_\_\_\_ était venu confirmer en audience son attestation du 14 février 2022, ces propos auraient été contredits par les éléments précités, en particulier sa propre attitude après la remise des « aveux ». Enfin, il ressort clairement du procès-verbal de l'entrevue du 2 novembre 2017 entre M. F\_\_\_\_\_ et deux représentants de l'AFC-GE, qui l'ont signé, que « Nous avons juste précisé que nous ne nous déterminons pas à ce stade sur la quotité de l'amende ». Le courriel adressé le 31 octobre 2017 par M. B\_\_\_\_\_ à M. F\_\_\_\_\_ par lequel il confirmait son accord avec une solution négociée selon les termes qu'il détaillait, y compris une amende limitée à 0.5 %, ne concerne que la relation entre le représentant et son client ; il ne peut être opposé à l'AFC-GE.

Au vu de ce qui précède, il ne peut être retenu que le comportement de M. H\_\_\_\_\_ ou d'un autre représentant de l'AFC-GE aurait été, de quelque manière que ce soit, contraire au droit. Aucun élément ne permet non plus de douter de son impartialité ou de celle d'autres employés de l'intimée ayant traité le dossier ni de considérer que ceux-ci ou le précité auraient agi de manière contraire au principe de la bonne foi. 8)

La recourante fait valoir que les dépenses relatives aux logiciels étaient commercialement justifiées. Le TAPI ne pouvait, sans violer la maxime d'office, se borner à écarter ses dépenses de sa comptabilité pour refuser la déduction de ces charges. Sa comptabilité était fondée sur les dépenses, toutes corrélées par des factures correspondantes.

a. Selon les art. 57 LIFD et 11 LIPM, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont considérés comme bénéfice net imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD et 12 al. 1 let. e LIPM). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57 et 58 al. 1 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 260).

Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce également le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal, et sur lequel il sera revenu ci-après.

- 18/28 - A/4342/2020

Selon l'art. 12 let. a LIPM, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i LIPM. L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/945/2020 du 22 septembre 2020 consid. 4a ; ATA/380/2018 du 24 avril 2018 et les arrêts cités).

b. Les art. 959 ss CO traitent des comptes annuels et de la tenue du bilan.

Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoit de règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2).

Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense. Dans une deuxième étape, l'autorité fiscale doit notamment s'assurer du respect des règles correctrices parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C\_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; Michael BERTSCHINGER, op. cit., n° 194 ; Peter BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess 2014, n° 228 ss, spéc. 231 et 235). Les règles correctrices en faveur du fisc permettent aux autorités fiscales de réintroduire dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux ; les dispositions fiscales conduisent à la prise en compte d'un résultat que les états financiers ne faisaient pas apparaître en toute légalité. Ces reprises peuvent concerner aussi bien des refus de charges que des réintégrations de produits du compte de résultats (Pierre-Marie GLAUSER, IFRS et droit fiscal IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, Archives 74, p. 529 ss, p. 537 s.).

c. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les

moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

- 19/28 - A/4342/2020

d. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.2). 9)

En l'espèce, comme devant le TAPI, la recourante n'articule pas de critiques précises concernant les reprises liées aux factures de D\_\_\_\_\_ Sàrl.

Cela étant, ces reprises sont fondées. En effet, les époux B\_\_\_\_\_ ont indiqué à l'AFC-GE les 8 et 9 novembre 2016 qu'ils ne disposaient d'aucun échange de correspondance avec D\_\_\_\_\_ Sàrl concernant le développement informatique, ni de cahier des charges ou d'appel d'offres concernant ledit développement. Les paiements étaient effectués de la main à la main. Or, il était ressorti des investigations du fisc que la société précitée était, contrairement aux affirmations des époux B\_\_\_\_\_ qui l'avait qualifiée de tiers absolu, proche de Mme B\_\_\_\_\_, qui en était gérante. Des frais privés (relatifs à l'anniversaire de Mme B\_\_\_\_\_, hôtel, restaurant, primes d'assurance) avaient été, à tort, déclarés comme frais professionnels. Le contrat conclu entre D\_\_\_\_\_ Sàrl et la recourante indiquait « Objet : comptabilité », « description : saisie de pièces comptables en sous-traitance » et « Coût et conditions : le coût est fixé à Frs. 80.-/heure ». Il n'avait toutefois pas été établi que de telles saisies aient eu lieu. Au vu de ces éléments, notamment, l'autorité intimée était fondée à s'écarter de la comptabilité de la recourante pour retenir que les dépenses relatives à D\_\_\_\_\_ Sàrl n'étaient pas commercialement justifiées et fondaient les reprises liées aux factures de D\_\_\_\_\_ Sàrl.

En ce qui concerne les prétendues activités déployées par F\_\_\_\_\_ Sàrl et M. C\_\_\_\_\_, il convient, en premier lieu, de relever que les factures, établies une fois par année, portent toutes l'en-tête « F\_\_\_\_\_ », alors que F\_\_\_\_\_ Sàrl a été radiée en 2010. Par ailleurs, la recourante n'a produit que des pièces éparses concernant la relation commerciale entre la recourante et M. C\_\_\_\_\_ et ses entités ; ces pièces n'établissent pas l'étendue du mandat confié à ce dernier ni la date et l'importance de ses interventions. Il est ainsi impossible de savoir à quelle date et pour quelle durée M. C\_\_\_\_\_ ou sa société auraient déployé une activité

- 20/28 - A/4342/2020 en faveur de la recourante. Il n'y a pas non plus de correspondance entre la recourante et M. C\_\_\_\_\_ ou sa société produite qui permettrait de cerner de

manière plus précise l'activité de ceux-ci. Les factures établies à l'en-tête « F\_\_\_\_\_ » comportent un descriptif vague et, bien que presque toujours datées du mois de décembre de l'année en cause, entrent en contradiction avec la liste des paiements produite par la recourante, dont il ressort que des versements en faveur de M. C\_\_\_\_\_ ou sa société ont été opérés tout au long de l'année visée par la facture. Les prélèvements réguliers mentionnent parfois « F\_\_\_\_\_ », parfois « C\_\_\_\_\_ », parfois aucune communication ou encore « C\_\_\_\_\_ sarl janvier ». Même après la radiation de F\_\_\_\_\_ Sàrl, des prélèvements mentionnent encore la société.

Des constats similaires sont faits pour les factures et prélèvements en espèces de la recourante en faveur de E\_\_\_\_\_ Sàrl. Aucune pièce ne permet d'établir ni la date des interventions de cette société en faveur de la recourante ni les conditions financières auxquelles elle intervenait. Les dates des factures ne peuvent être mises en relation avec la liste des reçus de E\_\_\_\_\_ Sàrl, qui fait état de montants perçus tout au long des années en cause. Alors que figure sur les factures de E\_\_\_\_\_ Sàrl un numéro de compte bancaire, les honoraires n'étaient pas versés sur ce compte. Les montants ainsi retirés n'étaient, comme pour ceux concernant M. C\_\_\_\_\_, pas comptabilisés en caisse, mais comptabilisés sous « charges informatiques ». Si les factures comportent la mention « acquitté », les nombreuses prétendues remises de sommes d'argent tant à M. C\_\_\_\_\_ qu'à E\_\_\_\_\_ Sàrl ne sont pas quittancées chaque fois, mais une seule fois par année à une date non déterminée. Les nombreux retraits en faveur des précités ne sont, enfin, pas documentés par une pièce les justifiant.

L'AFC-GE a en outre relevé que les différents décomptes de prélèvements en faveur de M. C\_\_\_\_\_ et/ou sa société ainsi qu'en faveur de E\_\_\_\_\_ Sàrl ne correspondaient pas aux montants facturés par ceux-ci. Ainsi, une différence de plus de CHF 38'000.- était relevée entre l'attestation de reçus de E\_\_\_\_\_ Sàrl pour 2008 (faisant état de la somme de CHF 76'410.20) et sa facture de CHF 37'653.90. Selon le nouveau tableau produit par la recourante devant la chambre de céans, le solde dû par elle de CHF 25'310,40 en 2005 expliquerait cette différence. Or, l'on ne voit pas pour quel motif un solde en faveur de E\_\_\_\_\_ Sàrl de 2005 devrait être pris en compte en 2008 seulement. Par ailleurs, même à suivre la recourante, une différence de plus de CHF 12'000.- entre les attestations de reçus de E\_\_\_\_\_ Sàrl et la facture 2008 subsisterait. Enfin et comme le relève l'autorité fiscale, E\_\_\_\_\_ Sàrl avait établi le 15 décembre 2006 trois factures d'un total CHF 143'603.77, alors que l'attestation de reçu pour 2006 mentionne la somme totale de CHF 105'572.27. Contrairement à ce qu'allègue la recourante, le fait que les montants facturés par « C\_\_\_\_\_ » entre 2006 et 2014 et par E\_\_\_\_\_ Sàrl entre 2006 et 2008 correspondraient à peu de francs près à la totalité des montants perçus par ces entités pendant les mêmes périodes n'est pas pertinent.

- 21/28 - A/4342/2020 Ce qui est déterminant est de savoir si, pour chaque année en cause, les montants facturés correspondaient aux montants remis en espèces à ces sociétés. Tel n'est toutefois pas le cas, comme cela ressort d'ailleurs toujours des nouveaux tableaux produits par la recourante avec sa réplique.

Le TAPI a également relevé que, alors que la recourante indiquait avoir réglé les deux sociétés en espèces, les écritures figurants au débit de ses comptes de charges n° 1\_\_\_\_\_ (E\_\_\_\_\_ Sàrl) et n° 2\_\_\_\_\_ (F\_\_\_\_\_ Sàrl) avaient pour contre-écritures le compte passif n° 200'000 (banque). Or, si les factures émises par ces deux sociétés concernaient l'exercice commercial en cours, elles devaient tenir compte des versements effectués en cours

d'année, ce qui n'avait pas été le cas. En revanche, si elles se rapportaient à l'année suivante, la contribuable aurait dû recourir à un compte d'actifs transitoires et les montants débités de ses comptes de charges auraient dû être compensés par des crédits équivalents. Ainsi, son compte d'exploitation n'aurait pas été touché. Or, la recourante n'avait pas non plus procédé de la sorte.

Au vu des nombreuses incohérences comptables qui viennent d'être relevées, l'AFC-GE était fondée à considérer que la comptabilité de la recourante violait plusieurs principes du droit commercial et pouvait ainsi s'en écarter. L'expertise privée de M. J. \_\_\_\_\_ retient, sur la base de discussions avec la direction de la recourante et la revue d'un échantillon de documents, que M. C. \_\_\_\_\_ aurait déployé une activité importante pour celle-ci entre 2006 et 2014. L'analyse de M. J. \_\_\_\_\_, singulièrement la justification des montants facturés, n'est cependant étayée par aucune pièce. Il en va de même du document établi par K. \_\_\_\_\_ SA, qui ne se réfère à aucune pièce. En outre, ce document ne fait qu'exposer que la recourante devait renouveler ses outils informatiques entre 2007 et 2014 et qu'il était hautement probable que l'adaptation des logiciels développés par M. C. \_\_\_\_\_ en 1990 ait nécessité un travail et des frais comparables à ceux consentis pour le développement initial du logiciel. Ainsi, ni l'expertise de M. J. \_\_\_\_\_ ni l'avis de K. \_\_\_\_\_ SA ne sont de nature à remettre en cause les constats d'incohérences et lacunes comptables susmentionnées.

Partant, la justification des dépenses de la recourante en faveur de M. C. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ Sàrl et E. \_\_\_\_\_ Sàrl par l'usage commercial n'est pas établie. C'est donc sans violer la loi ni commettre d'abus de son pouvoir d'appréciation que l'AFC-GE a repris les charges en lien avec M. C. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ Sàrl, F. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ Sàrl. 10) La recourante conteste le principe du prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt. Aucune faute ou négligence ne lui était imputable. Le jugement consacrait une violation de la présomption d'innocence, du fardeau de la preuve et du droit à un procès équitable ainsi qu'une violation des art. 139 ss CPP du fait que les aveux des époux B. \_\_\_\_\_ avaient été utilisés par l'AFC-GE, malgré la promesse de ne pas le faire.

- 22/28 - A/4342/2020

a. Le principe de présomption d'innocence, ancré aux art. 32 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et de l'art. 6 § 2 CEDH, s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. n° 34619/97 § 96 ; Phillips c. Royaume-Uni du 5 juillet 2001, req. n° 41087/98 § 40). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés. Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988 § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (arrêt Janosevic précité § 98 ; ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 15a et les références citées).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met pas obstacle en principe pour autant que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la

gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101).

b. Il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2).

Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/402/2015 du 28 avril 2015 consid. 4d et les jurisprudences citées).

- 23/28 - A/4342/2020

c. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'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 et la référence citée).

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1018/2015 précité consid. 9.4.2 et les références citées).

d. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer

l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C\_129/2018 précité consid. 9.1 et les références citées ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C\_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C\_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C\_444/2018 précité consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le

- 24/28 - A/4342/2020 résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 précité consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/407/2022 précité consid. 6b). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts 2C\_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C\_1066/2018 précité consid. 4.1 ; 2C\_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

e. En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 14a ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7c).

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

f. 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/1287/2021 précité consid. 14c ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées). 11) a. En l'espèce, il convient de relever, à titre

préalable, que la recourante ne saurait formuler de grief en lien avec le principe de la présomption d'innocence, dès lors que la procédure de rappel d'impôt ne revêt aucun caractère pénal (ATA/711/2022 du 5 juillet 2022 consid. 32b). Pour le même motif, il n'y a pas lieu, en l'espèce, d'appliquer les dispositions du CPP, étant relevé que la procédure fiscale est régie par la LPFisc et la LPA (art. 1 et art. 2 al. 2 LPFisc).

Par ailleurs, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de la recourante une procédure en rappel d'impôt, en soustraction ainsi qu'en tentative de soustraction d'impôt,

- 25/28 - A/4342/2020 pour les périodes fiscales 2006 à 2015, à la suite d'un contrôle ponctuel de sa déclaration d'impôt 2015 pour lequel elle a procédé à un contrôle sur place, afin, notamment, d'examiner les documents comptables de la recourante. Lors de ce contrôle, elle a constaté des frais qu'elle considérait comme revêtant un caractère privé (frais de téléphone, de véhicule et de représentation) et s'est interrogée sur l'amortissement en 2015 d'un logiciel développé par M. C\_\_\_\_\_. Ces faits étaient de nature à constituer des soupçons justifiant l'ouverture de ladite procédure le 7 décembre 2016.

b. L'AFC-GE a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal suisse dans la mesure où le contrôle effectué et les pièces apportées par la recourante ont permis de constater l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial, qui avait conduit à une diminution du bénéfice imposable. La recherche d'information par l'AFC-GE visait à établir les faits pertinents susceptibles de taxation, et non à prouver la culpabilité de la recourante. De plus, aucun élément du dossier ne démontre que l'application de ces règles a violé le droit à un procès équitable de la contribuable, notamment le droit de se défendre. Le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt, respectivement tentative de soustraction n'est que la conséquence de l'établissement par l'AFC-GE d'éléments de bénéfices soumis à taxation. En se fondant sur ces éléments et en sollicitant la collaboration de la contribuable pour les établir, ni l'autorité fiscale genevoise ni le TAPI n'ont violé le principe de la présomption d'innocence. Enfin, comme exposé plus haut (consid. 6), il n'est pas établi ni même rendu vraisemblable que les époux B\_\_\_\_\_ auraient présenté des « aveux » à la suite d'une promesse faite par l'AFC-GE que moyennant ceux-ci elle mettrait un terme à la procédure de rappel d'impôt et arrêterait l'amende à un pourcentage convenu des montants soustraits.

Dans la mesure où, comme exposé plus haut, les incohérences dans la comptabilité de la recourante ont conduit l'AFC-GE à s'écarter de celle-ci et à intégrer aux bénéfices les charges qui n'étaient pas commercialement justifiées, il appartenait à la recourante d'établir que les reprises ou leur quotité étaient erronées. La contribuable, qui supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent son obligation d'impôts, n'apporte pas d'éléments suffisants pour prouver ses allégations.

Le montant des amendes devant être établi en prenant comme base celui de l'impôt soustrait (art. 175 LIFD et 69 LPFisc), l'AFC-GE pouvait (et devait) fixer les amendes de cette manière.

Le principe du fardeau de la preuve et le droit à un procès équitable n'ont ainsi pas non plus été violés.

c. Il ne fait pas de doute que la contribuable a, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, fait passer des frais privés pour des frais professionnels et

- 26/28 - A/4342/2020 porté dans sa comptabilité des charges qui n'étaient pas commercialement justifiées. Ses organes ne pouvaient ignorer la nature des frais, d'une part. D'autre part, le recours à la remise en espèces de sommes totalisant plus d'un million de francs à des prétendus prestataires, l'absence de corrélation entre la remise des montants et les attestations de reçus, l'absence de factures justifiant la remise des montants en cours d'année et la très faible documentation permettant de connaître l'activité déployée par lesdits prestataires constituent des éléments conduisant à retenir le recours intentionnel à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées.

Sa situation économique n'entre pas dans la liste des circonstances atténuantes de l'art. 64 aCP, ni dans celle de l'actuel art. 48 CP. Sa situation financière doit être prise en compte pour fixer la quotité de l'amende, dans une appréciation globale de l'ensemble des circonstances concrètes, de manière que l'amende constitue à la fois une sanction proportionnée à la culpabilité et dissuasive afin d'assurer le respect de la loi (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 8b).

L'AFC-GE a, dans son appréciation, tenu compte de la bonne collaboration de la contribuable, de l'effet économique important des reprises et, comme circonstances aggravantes, la bonne connaissance juridique des organes de la société et la mise en place de structures insolites. Compte tenu de ces éléments, des montants importants soustraits au fisc et de la durée des infractions sanctionnées s'étendant sur plusieurs années fiscales, l'AFC-GE n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à quatre cinquième du montant soustrait concernant la soustraction d'impôt et à 8/15èmes (soit 2/3 de l'amende pour impôt soustrait) pour la tentative de soustraction. Les amendes fixées demeurent ainsi dans le cadre fixé par la loi.

En conséquence, la fixation des amendes apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté. 12) La recourante, qui succombe, supportera un émolument de CHF 2'500.- et ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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