

GE_GERICHTE ATA/859/2018 vom 21. August 2018

GE Cour de justice, 2018-08-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_859_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/859/2018 du 21 août 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/859/2018 del 21 agosto 2018

Erwägungen

E. 29

Le 12 novembre 2015, l'AFC-GE a informé les époux C_____ de l'ouverture d'une procédure de tentative de soustraction d'impôt pour les années 2010 à 2012.

E. 30

Les 11 et 24 mars 2016, l'AFC-GE a informé A_____ de la clôture de la procédure de taxation pour les années 2009 à 2013 et de tentative de soustraction d'impôt pour les années 2009 à 2012 la concernant, lui remettant les bordereaux y relatifs.

- 8/36 - A/4382/2016

E. 31

Le 13 avril 2016, A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux, reprenant les termes de ses observations du 15 septembre 2015 ainsi que ceux de sa réclamation du 9 mai 2014 relative aux périodes fiscales 2002 à 2008.

E. 32

Le 3 mai 2016, l'AFC-GE a informé les époux C_____ de la clôture de la procédure en tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2010 à 2012 les concernant, leur remettant les bordereaux y relatifs, à l'encontre desquels les intéressés ont élevé réclamation.

E. 33

Par décision du 15 novembre 2016, l'AFC-GE a partiellement admis les réclamations de A_____ des 9 mai 2014 et 13 avril 2016.

S'agissant de la répartition des charges mixtes, la part privée des frais d'entretien extérieurs était ramenée à 47,42 %, la part commerciale étant de 52,58 %. Cette quote-part avait été déterminée sur la base de leurs remarques, seuls 300 m² de la parcelle n° 2_____ ayant été pris en compte et les bois, d'environ 2'200 m², en ayant été exclus. La surface privée était ainsi de 2'978 m², calculée comme suit : Part privée m² % Part commerciale m² % Parcelle n° 1_____ 8'059

Manufacture 3'059

Parcelle n°2_____ (cour) 700

Part commerciale sur parcelle n° 2_____ (cour) 400

Annexe Versoix 476

Total 8'759

Total 3'935

- Manufacture (part commerciale) 3'059
- Surface sol bâtiment commercial parcelle n° 1 _____ 367
- Bois (exclu du calcul) 2'200
- Surface sol bâtiment commercial Versoix 266
- Part commerciale sur parcelle n° 2 _____ (cour) 400
- Surface sol maison privée 122

Total surface privée 2'978 47,42 Total surface commerciale 3'302 52,58

Étant donné que M. C _____ était propriétaire des parcelles, les frais d'entretien lui revenaient et seuls ceux dûment justifiés commercialement pouvaient être pris en charge par la société. Le fait d'allouer 3'302 m², sur 6'280 m², à la partie commerciale était cohérent et tenait compte de la particularité de la situation, la prise en compte d'une clef de répartition pour les frais extérieurs identique à celle déterminée pour les frais intérieurs n'étant pas possible au regard de la grande différence de surfaces allouées à l'intérieur et à l'extérieur à l'activité commerciale.

Le contrat de bail à loyer, produit lors de ses taxations initiales, ne faisait mention d'aucun frais d'entretien à prendre en charge par la société. Comme elle

- 9/36 - A/4382/2016 l'avait indiqué, les frais privés d'électricité et de chauffage étaient fixés respectivement à CHF 4'800.- et CHF 2'400.- par an. Quant au voyage d'études de Mme D _____ à Majorque en 2008, il n'était pas justifié commercialement, de sorte que la reprise y relative était maintenue, tout comme ses autres frais. Étaient également maintenues les reprises liées à des dépenses non justifiées commercialement, et concernant notamment les retraits en espèces, non justifiés par des pièces probantes, ainsi que les dépenses privées effectuées par carte de crédit, pour un montant de CHF 5'300.70. Les notes de frais présentés par la famille A _____ qu'elle estimait avoir pris en charge pour la société, de 2002 à 2008, n'étaient pas non plus prises en compte, dès lors qu'elles n'étaient ni comptabilisées, ni justifiées. Bien que la famille A _____ ait payé certains de ses frais privés par le biais de son compte bancaire privé, d'autres frais privés n'en avaient pas moins été payés et comptabilisés par la société. Celle-ci ne pouvait ignorer l'existence du problème de délimitation entre les charges privées et commerciales, puisque lors du contrôle dont elle avait fait l'objet par la division de la TVA, son attention avait été attirée sur ce point. Les résultats annuels ainsi que les pertes reportées étaient ajustés selon les reprises effectuées. En outre, un amortissement sur cinq ans, à concurrence de 20 % par an sur la valeur d'acquisition, avait été retenu pour les véhicules comptabilisés directement en charge, la réserve latente imposée étant diminuée chaque année de l'amortissement annuel.

Dès lors que A _____ avait fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète et insuffisante, elle avait de ce fait bénéficié d'un avantage indû, ce qui constituait un comportement illicite ayant engendré une perte financière pour la collectivité. Par l'intermédiaire de ses organes, elle avait ainsi pris en charge des frais privés les concernant, ce qui constituait une faute intentionnelle, à tout le moins commise par dol éventuel. Au vu du montant important des charges privées, ses organes ne pouvaient ignorer qu'elle était imposée en dessous de sa réelle capacité contributive et que des prestations appréciables en argent avaient été accordées. La quotité de l'amende, correspondant aux deux tiers des impôts soustraits, était également maintenue, laquelle prenait en compte le caractère

intentionnel, à tout le moins par dol éventuel, de l'infraction, les montants importants en jeu, la bonne collaboration de l'entreprise ainsi que la « double pénalité (société et actionnaire) ». Par ailleurs, les amendes concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2011 et 2012 étaient annulées.

Il avait en outre été tenu compte des provisions pour impôts dans le cadre des taxations 2002 à 2008. Pour 2009 à 2012, les provisions pour impôts étaient quant à elles modifiées dans le sens de sa réclamation et, de ce fait, les rappels d'impôt étaient déduits du bénéfice imposable.

E. 34

a. Le même jour, l'AFC-GE a établi les bordereaux rectificatifs correspondants, qui comportaient les éléments suivants :

- 10/36 - A/4382/2016

Année Reprise distribution dissimulée de bénéfice et/ou avantage à des tiers (CHF) Reprise charges non admises fiscalement (CHF) Reprise prestations à un prix de faveur aux actionnaires, associés ou proches (CHF) Reprise amortissement sur véhicule (CHF) 2002 115'009.00

2003 59'763.00

2004 60'203.00

2005 52'394.00

2006 55'802.00

2007 99'686.00

2008 202'465.00 30'828.00*

2009 187'661.00

4'315.00 2010 86'295.00

28'791.00 2011 140'922.00

3'272.00 30'291.00 2012 93'754.00

1'607.00 30'291.00 2013 1'005.00

30'291.00 * Don à Mme H_____ de CHF 1'000.- et voyage d'études de Mme D_____ de CHF 29'828.07.

Compte tenu des pertes reportées, le bénéfice imposable de A_____ pour les années 2011 à 2013 était nul, de sorte qu'elle n'était imposée que sur son capital propre pour l'ICC, le bénéfice imposable étant nul s'agissant de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

b. L'AFC-GE a également établi de nouveaux bordereaux d'amende, fixant celle-ci, pour 2002, à CHF 13'740.- (ICC) et CHF 4'924.- (IFD), pour 2003, à CHF 7'043.- (ICC) et CHF 2'561.- (IFD), pour 2004, à CHF 7'056.- (ICC) et CHF 2'584.- (IFD), pour 2005, à CHF 6'107.- (ICC) et CHF 2'249.- (IFD), pour 2006, à CHF 6'489.- (ICC) et CHF 2'402.- (IFD), pour 2007, à CHF 11'696.- (ICC) et CHF 4'289.- (IFD), pour 2008, à CHF 14'119.- (ICC) et CHF 5'307.- (IFD), pour 2009, à CHF 14'610.- (ICC) et CHF 5'236.- (IFD) et, pour 2010, à CHF 1'030.- (ICC) et CHF 1'711.- (IFD).

E. 35

Le 15 novembre 2016 également, suite à la réclamation formée par les époux C_____, l'AFC-GE a établi des bordereaux rectificatifs et des bordereaux d'amende pour les périodes fiscales 2002 à 2012 les concernant.

E. 36

Par acte du 16 décembre 2016, dont elle a confirmé la teneur dans sa réplique du 12 mai 2017, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision de l'AFC-GE du 15 novembre 2016 et les bordereaux y relatifs la concernant, concluant préalablement à la jonction de la cause avec celle concernant les époux C_____

- 11/36 - A/4382/2016 et à la tenue d'un transport sur place. Principalement, elle a conclu à l'annulation de la décision et des bordereaux y relatifs, subsidiairement, concernant l'ICC et l'IFD, à la modification des bordereaux litigieux afin que toutes les charges mixtes soient admises en déduction de son bénéfice à hauteur de 90,3 %, voire à 78,1 %, et que les intérêts courus sur les impôts dus pour chaque année visée soient portés en déduction en tant que provision d'impôt, en plus des montants d'impôts dus pour les années correspondantes et à un nouveau calcul des pertes reportées en conséquence. Subsidiairement également, concernant les amendes ICC et IFD, elle a conclu à l'annulation des bordereaux y relatifs, voire à leur réduction et à leur modification en fonction de la nouvelle assiette déterminée.

Dès lors que la présente cause portait sur le même complexe de fait que celle concernant les époux C_____, la jonction des procédures, qui étaient liées, devait être ordonnée.

Il convenait d'appliquer aux charges extérieures la même clef de répartition que celles valant pour l'intérieur, dès lors que l'entreprise était exploitée chez la famille A_____. À l'inverse, il n'était pas possible d'opérer une répartition déterminée sur la base de l'utilisation des surfaces extérieures, voire totales, puisque certains endroits du terrain étaient inutilisés, comme le bois ou le pré, et faisaient partie du contexte global de la manufacture. Subsidiairement, si une telle différenciation était nécessaire, 78,1 % des charges mixtes relatives à l'extérieur devaient être admises la concernant, la part privée étant de 21,9 %. Pour arriver à cette répartition, il fallait tenir compte de la surface de 600 m² de la cour, située à cheval entre les parcelles nos 1_____ et 2_____, dont la surface commerciale était de 300 m². La surface de la maison privée ne devait pas non plus être prise en compte, ni d'ailleurs la parcelle n° 2_____, sauf s'agissant de la cour, et la zone de bois et forêt, de 2'200 m², ainsi que le pré, qui ne nécessitait pas, voire peu, d'entretien. Les charges relatives à l'extérieur n'avaient ainsi trait qu'à l'entretien du jardin, de la cour et du parking. Il se trouvait toutefois que le jardin était également utilisé commercialement pour la réception des clients, que le parking était intégralement utilisé par les employés et que la cour servait surtout pour donner une bonne image extérieure de la manufacture, même si les véhicules privés de la famille y étaient stationnés.

Seuls des montants d'impôts avaient été pris en compte par l'AFC-GE au titre des provisions d'impôt, et non les intérêts relatifs à ces impôts, en violation du principe selon lequel les droits accessoires, soit les intérêts, suivaient le sort du capital.

N'ayant pas agi de manière fautive, son comportement ne pouvait être sanctionné par les amendes litigieuses. Les reprises d'impôt portaient, d'une part, sur la déduction de charges

non déductibles et, d'autre part, sur la répartition de charges mixtes. S'agissant des premières, qu'elle ne contestait pas, elle les avait, à l'époque des faits, considérées comme déductibles, au regard de la formation des

- 12/36 - A/4382/2016 époux C_____, gemmologues, et de leurs absence de connaissances juridiques et comptables. En outre, la vie de famille des époux C_____ était entièrement imbriquée dans celle de la société, tant par l'organisation du travail que des locaux, de sorte qu'il lui paraissait normal de déduire les frais liés à l'activité de l'entreprise. Ainsi, Mme A_____ avait fait l'acquisition d'un sac à main à l'effigie d'une marque de luxe pour rencontrer les dirigeants de celle-ci, les frais de piscine étaient ceux de la société étant donné que les clients en profitaient, les frais de repas correspondaient aux dîners organisés avec ceux-ci et les autres frais privés étaient liés à la décoration du bâtiment où la clientèle était reçue. Même les amendes d'ordre étaient déduites pour les trajets effectués à titre professionnel ou lorsqu'un véhicule était prêté à un client. Son appréciation avait d'ailleurs été vérifiée par son organe de révision, qui ne lui avait jamais fait de remarque s'agissant de la comptabilisation de ces charges, de sorte qu'elle n'avait aucune raison de se douter de l'existence d'un problème d'un point de vue fiscal, étant précisé que les frais litigieux ne représentaient de loin pas toutes les dépenses privées de la famille.

Concernant la répartition des charges mixtes, au regard de la « fusion » de la société avec la famille, il était difficile de distinguer l'entreprise du domaine privé, dès lors que même le siège social se trouvait à l'adresse de M. C_____, que les époux C_____ n'avaient jamais pris la peine de comptabiliser leurs heures supplémentaires, qu'ils hébergeaient les clients dans la partie privée de la maison et qu'ils mettaient à leur disposition une voiture. Le client qui venait ainsi surveiller la production de sa commande pouvait rester en tout temps à côté de la manufacture, en logeant « chez l'habitant », ce qui était un atout commercial important. D'ailleurs, dans le cadre de la présente procédure, elle avait produit des notes de frais représentant ce que la famille aurait pu lui facturer pour cet hébergement, ce qui illustre également le caractère non fautif de son comportement. Compte tenu de cette manière de fonctionner, la notion de frais mixtes était artificielle et sujette à interprétation. Par exemple, le bon entretien de la cour d'entrée était nécessaire pour offrir une belle image aux clients, même si la famille en profitait également, ce qui justifiait commercialement les charges y relatives. De plus, le contrat de bail à loyer prévoyait expressément qu'elle prenait en charge l'intégralité des frais d'entretien de la propriété. En agissant de la sorte, elle n'avait ainsi jamais envisagé qu'elle procédait à une soustraction fiscale en ne répartissant pas ces charges, aujourd'hui considérées comme mixtes.

En tout état de cause, les amendes devaient être réduites, en tenant compte d'une faute tout au plus légère et du fait que pour la même faute et les mêmes montants dissimulés, tant elle-même que les époux C_____ avaient été sanctionnés.

L'AFC-GE n'était pas non plus en droit de prononcer des amendes pour tentative de soustraction fiscale pour les années 2008 et 2010, la taxation y

- 13/36 - A/4382/2016 relative n'ayant pas été définitivement arrêtée, compte tenu de la présente procédure.

E. 37

Le 16 décembre 2016 également, les époux C_____ ont recouru auprès du TAPI, sous la cause n° A/4381/2016, contre la décision de l'AFC-GE du 15 novembre 2016 et les bordereaux rectificatifs y relatifs les concernant.

E. 38

Dans sa réponse du 24 mars 2017 et dans sa duplique du 12 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours de A_____.

La jonction des causes ne se justifiait pas, en présence de contribuables distincts, étant précisé que les procédures seraient traitées en parallèle.

Les explications fournies par A_____ quant à la clef de répartition des charges extérieures n'étaient pas convaincantes, les surfaces allouées à l'activité commerciale n'étant pas comparables à celle des charges intérieures. Par ailleurs, dans la mesure où toutes les parcelles étaient propriété de M. C_____, et non de la société, les frais d'entretien y relatifs étaient présumés être des frais de nature privée, à l'exception de ceux dont la société pouvait effectivement démontrer qu'ils étaient justifiés commercialement. Ainsi, la répartition des frais extérieurs ne pouvait se faire sur une autre base que celle des surfaces effectivement allouées à l'activité commerciale par rapport à la surface totale, la société ne proposant pas d'autre méthode mais contestant en partie les surfaces déterminantes retenues. Elle persistait ainsi dans le calcul figurant dans la décision litigieuse, qu'elle avait établi d'après les données remises par la société et qui ressortaient du registre foncier (ci-après : RF).

Les intérêts sur rappel d'impôt arrivaient à échéance au moment de la notification du bordereau de rappel d'impôt, soit le 8 avril 2014 pour les années 2002 à 2008 et le 11 mars 2016 pour les années 2009 et 2010. À la fin de la période fiscale concernée par l'échéance, à savoir respectivement 2014 et 2016, si le contribuable ne s'était pas acquitté du paiement desdits intérêts, ceux-ci devenaient alors une dette. C'était dès lors à bon droit qu'elle n'avait pas déduit les intérêts sur rappel et provision d'impôt pour chaque année concernée par le rappel d'impôt, ceux-ci n'étant pas encore échus à cette date, étant précisé qu'une telle problématique était actuellement pendante par-devant le Tribunal fédéral.

Il appartenait aux organes de A_____ d'apprécier de manière conforme au droit quels frais étaient strictement liés à l'activité professionnelle et pouvaient alors être déduits en tant que charges justifiées par l'usage commercial, ce qui n'était pas le cas des frais d'entretien de la piscine sise sur la propriété privée des époux C_____, pas plus que de l'achat d'un sac à main d'une marque de luxe. Dès lors qu'elle avait fait le choix d'utiliser la parcelle privée des époux C_____ à des fins également professionnelles, elle devait supporter les risques d'une telle imbrication, étant précisé qu'il lui incombait, en amont de toute taxation, de

- 14/36 - A/4382/2016 s'adresser à elle en cas de doute. La profession des intéressés n'y changeait rien, puisque tout dirigeant d'entreprise devait être en mesure de distinguer les frais privés des frais professionnels. Un mandataire bien instruit était au demeurant tenu de respecter une ventilation conforme au droit. Au vu de ces éléments, la réalisation de l'élément subjectif de l'infraction ne faisait pas de doute. Quant à la quotité des amendes, elle tenait compte autant des circonstances atténuantes, comme la collaboration de la société et de la sanction lui ayant été infligée ainsi qu'aux époux C_____, que des circonstances aggravantes, telles que l'importance et la répétition des montants soustraits sur plusieurs années.

La position de A_____ ne pouvait pas non plus être suivie s'agissant des amendes pour tentative de soustraction, qui ne pouvaient être annulées au motif qu'elles avaient été notifiées au moment de la taxation.

E. 39

Par jugement du 16 octobre 2017, le TAPI a partiellement admis le recours de A_____ contre la décision du 16 décembre 2016, l'annulant, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD 2002 à 2007 et les bordereaux d'amende ICC et IFD 2008.

Le jugement du TAPI débutait par un exposé des faits de près de trente pages relatant la procédure ayant mené à la décision litigieuse, ainsi que celle ouverte par-devant lui, puis continuait par l'exposé en droit.

Selon le TAPI, même si les causes concernant A_____ et les époux C_____ reposaient sur un complexe de fait et une problématique similaires, elles concernaient deux contribuables distincts, soumis à un régime d'imposition différent, de sorte que leur jonction ne se justifiait pas. Il en allait de même d'un transport sur place, le dossier contenant les éléments nécessaires à l'examen des griefs soulevés.

En contestant la prise en compte par l'AFC-GE des frais d'entretien extérieurs et de la quote-part ainsi retenue, A_____ se contentait de présenter ses propres calculs et sa propre version des faits, les explications fournies pour justifier le caractère commercial de l'utilisation de ces éléments, en tant qu'image extérieure de la société, n'étant pas convaincantes. La société était malvenue de critiquer cette répartition alors que raisonnablement, excepté peut-être le parking réservé aux employés et clients, les autres éléments extérieurs dont il était question, en particulier la piscine et le jardin, n'avaient pas d'affectation à prépondérance commerciale, la famille A_____ en faisant un usage plus important que les clients de la société. Le simple fait que la cour, le jardin et la piscine étaient à la vue ou à la disposition des clients et que ceux-ci auraient été invités occasionnellement à en faire également usage ne pouvait suffire pour leur attribuer le caractère commercial voulu par la société. Il en allait de même du fait que le bail à loyer stipulait que lesdits frais étaient à la charge de la société, ce qui n'était d'ailleurs pas démontré étant donné les versions contradictoires dudit

- 15/36 - A/4382/2016 contrat produites. Si ce contrat incluait effectivement les frais mixtes dans le loyer, alors que la société les avait aussi comptabilisés dans ses autres charges, cela impliquait qu'elle les avait portés en déduction de ses bénéfices à deux reprises, accordant autant d'avantages indus à ses administrateurs. L'argumentaire de la société était au demeurant contradictoire puisque, d'un côté, elle avait expliqué que la société était fusionnée avec la famille, de sorte qu'il était difficile de déterminer où commençait l'exploitation de l'entreprise, et, de l'autre, indiqué que les époux C_____ n'avaient jamais éprouvé le moindre doute quant à la répartition entre le domaine professionnel et privé. De plus, compte tenu des résultats déclarés par la société, en 2008 et 2009, l'on ne voyait pas en quoi la fusion entre la vie privée de ses administrateurs et les affaires de la société aurait contribué au succès et à la performance de cette dernière. Au contraire, il ressortait du dossier qu'elle avait essuyé des pertes ou réduit sensiblement ses bénéfices parce qu'elle avait pris en charge un nombre important de frais privés de ses administrateurs.

Si les intérêts moratoires sur les rappels d'impôt litigieux avaient effectivement couru dès le terme général d'échéance des années fiscales concernées et jusqu'à la notification des bordereaux litigieux du 8 avril 2014, la loi ne prévoyait en revanche pas qu'ils n'étaient déductibles que dans le cadre de l'année de leur fixation. En procédure de rappel d'impôt, le contribuable devait être taxé conformément à la situation qui aurait dû être la sienne en procédure ordinaire, de sorte que les intérêts de retard devaient suivre le sort des impôts

repris et, dès lors, être déduits pour l'année fiscale qu'ils concernaient. En procédure de taxation ordinaire, les intérêts de retard étaient déductibles dans le cadre de la taxation pour l'année qu'ils concernaient et rien ne s'opposait à ce qu'il en soit de même en procédure de rappel d'impôt.

Dans la mesure où l'AFC-GE n'avait pas donné à A_____ la possibilité de s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et de refuser de collaborer s'agissant de la période fiscale 2008, les bordereaux d'amende y relatifs avaient été émis en violation des dispositions légales applicables et devaient être annulés. S'agissant des autres périodes fiscales, le nouveau droit était favorable à la société, si bien qu'il devait être appliqué, ce qui impliquait la prescription pour les années 2002 et 2003. Pour se disculper, la société avait mis en avant la fusion qui existait avec la famille A_____, qui, même si elle pouvait expliquer l'origine des frais mixtes, ne pouvait toutefois justifier qu'elle ait porté la part privée de ceux-ci ainsi que leurs frais privés, en déduction de ses bénéfices. Elle avait en particulier fait le choix d'utiliser, à des fins commerciales, les éléments de la propriété de ses administrateurs. Ce faisant, ceux-ci devaient nécessairement se rendre compte des risques et des difficultés comptables qu'une telle confusion engendrait, ce qu'ils auraient dû indiquer dans leurs déclarations fiscales. D'ailleurs, la société soutenait de manière contradictoire que ses organes savaient distinguer les frais de la société de ceux qui étaient strictement personnels, démontrant dans ses écritures

- 16/36 - A/4382/2016 qu'elle était capable de déterminer la mesure du caractère privé des charges reprises. En outre, ses organes ne pouvaient ignorer que les frais privés n'étaient pas en relation immédiate et directe avec le bénéfice réalisé par cette dernière. Ils ne pouvaient pas non plus méconnaître le fait que les actifs nouvellement acquis ne pouvaient pas être entièrement amortis dans le cadre d'un seul exercice commercial. Ces irrégularités comptables manifestes ne pouvaient lui échapper, que ses comptes fussent établis par un mandataire qualifié ou par ses administrateurs, étant précisé que la société ne pouvait se retrancher derrière son organe de révision. Le fait que les époux C_____ aient consacré à la société un grand nombre d'heures supplémentaires non payées ne justifiait pas non plus la comptabilisation de leurs dépenses privées, en vertu des principes comptables applicables.

La faute de la société, soit celle commise par ses organes, était grave, au regard du fait que les infractions concernaient de nombreuses années et portaient sur des montants d'impôt importants. En l'absence d'autres circonstances atténuantes, l'AFC-GE n'avait pas abusé de son pouvoir d'appréciation en considérant que sa bonne collaboration n'était pas suffisante pour justifier une réduction plus importante de la quotité des amendes. Il n'y avait pas non plus lieu de tenir compte de la double peine invoquée par la société, puisqu'elle n'en avait pas fait l'objet.

Au surplus, la société faisait une lecture erronée de la jurisprudence en matière d'amendes pour tentative de soustraction fiscale.

E. 40

Par jugement du 16 octobre 2017 également, dans la cause n° A/4381/2016, le TAPI a partiellement admis le recours des époux C_____ s'agissant des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD 2002 à 2009, le rejetant pour le surplus.

E. 41

Par acte expédié le 17 novembre 2017, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 16 octobre 2017 la concernant, concluant préalablement à la jonction de la cause avec celle concernant les époux C_____ et à la tenue d'un transport sur place. Principalement, elle a conclu à l'annulation du jugement, en tant qu'il n'admettait que partiellement son recours, ainsi qu'à celle de la décision de l'AFC-GE du 15 novembre 2016 et des bordereaux y relatifs. Subsidiairement, concernant l'ICC et l'IFD, elle a conclu à la modification des bordereaux litigieux afin que les charges mixtes soient admises en déduction de son bénéfice à hauteur de 90,3 %, plus subsidiairement que celles relatives à l'extérieur soient admises en déduction de son bénéfice à hauteur de 78,1 %. Concernant les amendes ICC et IFD, elle a conclu à l'annulation des bordereaux y relatifs, à la réduction des amendes et à la modification des bordereaux en fonction de la nouvelle assiette déterminée. Plus

- 17/36 - A/4382/2016 subsidiairement, elle a encore conclu au renvoi du dossier au TAPI, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Elle reprenait les termes de ses précédentes écritures, précisant que le jugement du TAPI consacrait une violation de la maxime inquisitoire et de son droit d'être entendu, dès lors qu'il ne contenait pas d'exposé des faits, se contentant de résumer le déroulement de la procédure. Le TAPI n'avait ainsi pas déterminé les éléments du calcul de la clef de répartition des charges mixtes ni l'imbrication entre l'aspect privé et commercial.

Le jugement entrepris avait confirmé l'abus du pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE dans le calcul de la clef de répartition des charges mixtes, alors que les premiers juges ne s'étaient pas rendus sur place pour constater l'articulation des différences surfaces ni n'avaient expliqué pourquoi cette répartition était valable. Le TAPI n'avait pas compris sa situation spécifique, s'étant limité à rejeter en bloc les deux griefs soulevés sur ce point. Faute d'avoir établi les faits, le TAPI ne pouvait affirmer que les époux C_____ faisaient un usage nettement plus important des parties extérieures que la clientèle.

S'agissant des amendes, le TAPI avait renversé le fardeau de la preuve, au mépris du principe de la présomption d'innocence, et perdu de vue que ses déclarations fiscales avaient été déposées par ses administrateurs, gemmologues de formation, qui ignoraient alors la nécessité de séparer ce qui pour eux était, avant la naissance du litige fiscal, inséparable. Il en allait de même du concept de charges mixtes, qui leur était, à l'époque des faits, inconnu, considérant qu'il n'y avait rien à répartir en raison du fait que tous les frais d'entretien devaient être pris en charge par elle, comme l'indiquait le contrat de bail à loyer conclu avec M. C_____, dont le loyer était inférieur à la valeur du marché. Plutôt que de déterminer un loyer précis pour l'extérieur, il avait ainsi été convenu qu'elle prendrait à sa charge tous les frais d'entretien, payant pour le « standing » attendu par la clientèle d'une entreprise de haute horlogerie.

Elle ne se plaignait pas d'une violation du principe ne bis in idem s'agissant de la quotité de l'amende, mais du fait qu'une seule et unique faute donnait une sanction tant du côté de la personne morale que celui des personnes physiques, sans réduction correspondante. La quotité des amendes devait en tout état de cause être réduite au motif que l'AFC-GE avait admis avoir tenu compte de cette double peine, sans pour autant en diminuer le montant.

Selon la jurisprudence, une tentative de soustraction ne pouvait être établie qu'une fois la taxation entrée en force, à la clôture définitive de la procédure de taxation, la procédure

étant prolongée en cas de contestation. Il en résultait que les amendes pour tentatives de soustraction d'impôt entre 2008 et 2010 devaient être annulées, ne pouvant être prononcées qu'une fois la taxation définitivement arrêtée.

- 18/36 - A/4382/2016

E. 42

Le même jour, les époux C_____ ont également recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI du 16 octobre 2017 rendu dans la cause n° A/4381/2016 les concernant.

E. 43

Par acte du 20 novembre 2017, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI concernant A_____, concluant préalablement à ce qu'une erreur de plume s'agissant des montants des reprises afférentes aux années 2002 à 2008 soit constatée, à son annulation en tant qu'il admettait la déduction des intérêts sur rappel d'impôt, au titre de provision pour impôt, pour chaque année fiscale concernée par le rappel d'impôt, ainsi qu'à la confirmation des décisions du 15 novembre 2016 et du jugement entrepris pour le surplus.

Une erreur de plume s'était glissée dans le jugement entrepris, dès lors qu'il avait constaté des montants de reprises de CHF 134'518.- pour 2002 et de CHF 202'465.- pour 2008, alors que les bordereaux rectificatifs du 15 novembre 2016 faisaient respectivement état de CHF 115'009.- et CHF 233'293.-, ce dernier montant comprenant deux reprises distinctes, l'une pour la distribution de dividende dissimulé, l'autre de charges non admises fiscalement.

Le TAPI s'était contenté de renvoyer à l'application de la jurisprudence rendue par la chambre administrative en matière de déduction des intérêts sur rappel d'impôt, sans analyser les dispositions légales pertinentes ni tenir compte du fait qu'une cause similaire était pendante par-devant le Tribunal fédéral. Il ressortait pourtant des dispositions légales applicables que les intérêts commençaient à courir à l'échéance de la décision de taxation sujette à rappel d'impôt, mais n'arrivaient à échéance qu'au moment de la notification du rappel d'impôt, et non de chaque période fiscale concernée par le rappel d'impôt. Une telle solution ne pouvait être suivie, non seulement parce qu'une pure application du droit comptable relatif aux provisions et la jurisprudence ne le permettaient pas, mais aussi parce que les règles en matière de déduction des intérêts et de perception de l'impôt ne l'autorisaient pas. Il convenait ainsi de déduire les intérêts sur rappel d'impôt sous la forme d'une provision pour impôt, lors de la période fiscale durant laquelle les bordereaux de rappels d'impôt avaient été notifiés ou, en cas de réclamation et de recours, lors de l'entrée en force desdites décisions, soit au moment de leur échéance.

E. 44

Le 27 novembre 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

E. 45

Le 19 janvier 2018, l'AFC-GE a répondu au recours de la société, concluant à son rejet.

- 19/36 - A/4382/2016

Un transport sur place ne se justifiait pas, une telle mesure n'étant pas à même de démêler de manière plus précise que les éléments figurant au dossier l'imbrication alléguée par la

société entre les frais privés et les charges commerciales, A_____ ayant eu la possibilité de s'exprimer à plusieurs reprises sur le sujet et d'apporter tout justificatif utile.

A_____ se limitait à reprendre sa propre méthode de calcul en matière de répartition des charges mixtes extérieures, sans apporter d'élément nouveau permettant de remettre en cause celui qu'elle avait effectué, qui lui était déjà favorable. Compte tenu du fait que l'activité de l'entreprise était exercée au domicile privée des époux C_____, il existait une présomption selon laquelle les divers frais invoqués étaient de nature privée, en particulier s'agissant de la répartition des frais extérieurs, qui devaient faire l'objet d'un calcul différent de celui retenu pour les frais intérieurs. Cette constatation était d'autant plus évidente pour le jardin ou la piscine, qui n'avaient pas véritablement d'affectation commerciale, en dépit des déclarations générales de la société, peu crédibles.

Entre 2002 et 2010, la société n'avait pas rempli de manière exacte et complète ses déclarations fiscales, de telles omissions, au vu de leur ampleur, ne pouvant qu'être connues d'elle. Compte tenu de la nature des frais engagés par les époux C_____ et supportés par la société, l'expérience de la vie et le bon sens commandaient de ne pas les considérer comme des frais professionnels, de sorte que l'intention de tromper les autorités fiscales devait également être admise de ce point de vue. Il découlait également de l'expérience de la vie et du bon sens que, malgré une imbrication entre les vies privées et professionnelles des intéressés, les charges extérieures afférentes à l'activité professionnelle devaient être clairement distinguées des frais privés. Il incombait ainsi à A_____ de se tourner vers un mandataire ou l'autorité fiscale afin d'en déterminer les limites, si elle n'était pas en mesure de le faire elle-même.

Dans la mesure où les obligations fiscales violées par A_____ dans le cadre de son imposition étaient différentes de celles que les époux C_____ n'avaient pas respectées en leur qualité d'organe de la société, elle ne pouvait faire valoir de violation du principe ne bis in idem. Elle avait également, d'office, pris en compte le fait que tant la société que les époux C_____ avaient été poursuivis pour une infraction pénale.

Par ailleurs, la notification de l'amende pour tentative de soustraction parallèlement à la procédure de taxation permettait un gain de temps et une économie de procédure non négligeables, étant précisé que le montant de l'amende était en corrélation directe avec le montant de l'impôt et que si celui-ci se modifiait, il en serait de même de l'amende.

E. 46

Le 19 janvier 2018, A_____ a également répondu au recours de l'AFC-GE, concluant, avec suite d'indemnité, à son rejet.

- 20/36 - A/4382/2016

Le montant retenu par le TAPI pour 2008 était exact, puisque la colonne en question était intitulée « reprises pour distributions dissimulées de bénéfice », ce qui excluait ainsi les autres charges non admises fiscalement.

E. 47

Le 12 février 2018, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 16 mars 2018, prolongé au 23 mars 2018, pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

E. 48

Dans ses observations du 12 mars 2018, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions et termes de ses précédentes écritures.

E. 49

Le 23 mars 2018, A_____ en a fait de même, précisant qu'en vue d'un contrôle, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) avait effectué une visite dans ses locaux, démarche s'imposant également à la chambre de céans afin de juger la cause après en avoir exhaustivement établi les faits.

E. 50

Bien qu'ayant été interpellée, l'AFC-CH ne s'est pas déterminée sur les recours. 51.

Le 23 juillet 2018, A_____ a écrit à la chambre administrative. Le Tribunal fédéral avait publié le jour même sur son site internet un arrêt dans lequel il retenait qu'il n'était pas arbitraire de considérer que les intérêts moratoires relatifs au supplément d'impôts devaient être déduits du revenu du contribuable pour chaque année fiscale concernée par les rappels d'impôt litigieux. 52.

Le 24 juillet 2018, le juge délégué a accordé à l'AFC-GE et à l'AFC-CH un délai au 3 août 2018 pour se déterminer sur ledit courrier. 53.

L'AFC-CH ne s'est pas prononcée mais par courrier du 2 août 2018, l'AFC-GE a indiqué retirer, à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral cité par A_____, ses conclusions sur le point de la déductibilité des intérêts sur rappel d'impôt. 54.

Sur quoi, la cause a été 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).

- 21/36 - A/4382/2016 2. a. La société recourante requiert préalablement la jonction de la présente cause avec celle concernant les époux C_____, également pendante devant la chambre de céans.

b. Aux termes de l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

c. En l'espèce, bien que la présente cause porte sur le même complexe de faits que celle concernant les époux C_____, la jonction des procédures ne se justifie pas, en présence de contribuables distincts, soumis à des dispositions légales différentes. La requête de la société recourante sera par conséquent rejetée, étant précisé que la présente cause est traitée parallèlement à celle opposant les époux C_____ à l'autorité recourante. 3. a. La société recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendu et de la maxime inquisitoire.

b. Consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu garantit notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat,

lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 I 86 consid. 2.2 et les références citées). Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 5.1).

c. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office, sans être limité par les allégués et offres de preuves des parties (art. 19 et 76 LPA). Pour fonder sa décision, la juridiction administrative doit ainsi réunir les renseignements et procéder aux enquêtes nécessaires (art. 20 al. 1 LPA), soit ordonner les mesures d'instruction aptes à établir les faits pertinents pour l'issue de la cause. À cet effet, elle peut recourir aux moyens de preuve suivants : documents, interrogatoires et renseignements des parties, témoignages et renseignements de tiers, examen par l'autorité ou expertise (art. 20 al. 2 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela

- 22/36 - A/4382/2016 peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATA/169/2018 du 20 février 2018 et les références citées).

d. En l'espèce, la société recourante allègue que le TAPI n'a pas établi les faits, s'étant contenté d'exposer le déroulement de la procédure. Elle perd toutefois de vue que cet élément fait partie des faits de la cause et que les premiers juges se sont fondés sur l'ensemble des explications qu'elle a fournies, tant en procédure non contentieuse que devant la juridiction de jugement, pour trancher le litige. Les faits pertinents ressortent ainsi suffisamment du jugement entrepris. En alléguant que le TAPI n'a pas tranché les motifs déterminants de fait qu'elle a exposés, la société recourante s'en prend en réalité à l'appréciation des faits par les premiers juges, question relevant du fond du litige.

Selon la société recourante, un transport sur place s'imposerait, en raison de l'imbrication entre l'aspect professionnel et privé. Elle oublie toutefois que l'AFC-GE s'est rendue à deux reprises sur les lieux durant la procédure non contentieuse. L'on ne voit en tout état de cause pas en quoi un tel transport sur place par l'autorité de recours apporterait de nouveaux éléments au dossier, lequel comporte au demeurant les plans des différentes parcelles et des éléments y figurant.

Le grief ayant trait à la violation du droit d'être entendu et à la maxime inquisitoire sera par conséquent écarté. 4.

Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce. 5.

L'autorité recourante se plaint d'une erreur de plume entachant le jugement entrepris en lien avec les reprises de 2002 et de 2008, qui seraient respectivement de CHF 115'009.- et CHF

233'293.- selon les bordereaux rectificatifs du 15 novembre 2016.

S'il ressort certes du dossier que, pour 2002, la reprise est de CHF 115'009.- et, pour 2008, de CHF 233'293.-, montants qui incluent les sommes de CHF 202'465.- au titre de distribution dissimulée de bénéfice, et de CHF 30'828.- au titre de charges non admises, il n'en demeure pas moins qu'une telle erreur est sans incidence et ne change rien au fond du litige, en l'absence de contestation sur ces reprises, ni d'ailleurs sur les amendes ICC et IFD 2008, annulées par le TAPI, ce qui n'a pas été contesté. Elle est ainsi sans pertinence et peut être rectifiée en

- 23/36 - A/4382/2016 tout temps par la juridiction qui a statué, conformément à l'art. 85 LPA. Il s'ensuit que ce grief sera écarté. 6. a. Le litige concerne les périodes fiscales 2002 à 2013, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 et les références citées).

c. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2002 à 2007 ainsi qu'en taxation et tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2013. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir respectivement les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique (ATA/1155/2017 du 12 septembre 2017).

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/379/2018 précité et les références citées). 7. a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 et les références citées).

b. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) posent les mêmes principes.

c. En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC-GE a ouvert la procédure en rappel d'impôt en novembre 2012 pour les années 2002 à 2007, de sorte que le délai de dix ans prévu aux art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a été respecté. Il en va de même pour le délai concernant le droit de procéder au

- 24/36 - A/4382/2016 rappel d'impôt, sauf s'agissant de la période fiscale 2002, pour laquelle la péremption est survenue le 31 décembre 2017, ce qui sera constaté. 8. a. La société recourante conteste les reprises en lien avec la répartition des charges mixtes

relatives au jardin, à la cour et au parking, indiquant que la part commerciale de ces frais extérieurs devait être la même que celle valant pour les frais intérieurs, de 90,3 %, ou à tout le moins de 78,1 %.

b. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). L'art. 58 al. 1 LIFD précise que le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice (let. b, 5ème tiret).

c. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b LHID).

d. Dans le canton de Genève, en matière d'ICC, la nouvelle teneur de l'art. 12 LIPM, adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil, est entrée en vigueur le 30 mars 2016. La LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de son art. 12 aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leurs teneurs immédiatement antérieures aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM ; ATA/1487/2017 précité et les références citées).

Selon l'art. 12 let. a aLIPM, 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 aLIPM, ainsi que des produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (art. 12 let. j aLIPM). Même rédigé différemment, l'art. 12 aLIPM est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/1487/2017 précité et les références citées). 9.

Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 let. h aLIPM), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant. Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux

- 25/36 - A/4382/2016 actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation, qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participation, dès lors que la société ne les aurait pas faites, dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants, la disproportion entre la prestation et la contre-prestation devant être manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient.

L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 et les références citées).

Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la

société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; ATA/1487/2017 précité et les références citées). 10. a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3).

b. De même, en ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.2). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de

- 26/36 - A/4382/2016 renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (ATA/1155/2017 précité et la référence citée).

c. Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation en cause (ATF 119 Ib 431 consid. 2c). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (ATA/1487/2017 précité et les références citées). 11.

En l'espèce, bien que la société recourante ait porté en déduction de ses bénéfices l'entier des frais liés à l'entretien de la propriété de son actionnaire, qui ne comptait pas parmi ses actifs, elle a toutefois admis durant la procédure que les charges extérieures en question pouvaient constituer des charges mixtes, contestant dans ce cadre la clef de répartition fixée par l'AFC-GE, de 47,42 % pour la part privée et de 52,58 % pour la part commerciale. Elle soutient ainsi que la même clef de répartition devrait être utilisée que pour les charges intérieures, soit une part privée de 9,7 % et une part commerciale de 90,3 %, subsidiairement, respectivement 21,9 % et 78,1 %, alléguant que le calcul effectué par l'AFC-GE serait erroné et inexplicable.

La société recourante ne saurait toutefois être suivie sur ce point. Il ressort en effet de la décision sur réclamation du 15 novembre 2016 que l'AFC-GE a dûment expliqué les éléments qu'elle avait pris en compte dans le calcul des surfaces commerciales et privées s'agissant de la répartition des charges mixtes extérieures, ainsi que des surfaces retenues dans ce calcul, éléments auquel le TAPI pouvait se référer. En outre, l'AFC-GE s'est rendue sur les lieux à deux reprises pour prendre connaissance de la situation particulière de la société recourante et avoir une vue d'ensemble de la propriété, étant précisé qu'elle a indiqué avoir effectué les calculs litigieux non seulement sur la base des explications fournies par la société recourante, mais également des données figurant au RF. L'AFC-GE a d'ailleurs tenu compte de certaines des remarques faites par la société recourante, notamment en ôtant du calcul la zone de bois et forêt de la parcelle, d'une surface de 2'200 m². Contrairement à ce qu'elle allègue, la société recourante n'a pas non plus apporté d'éléments probants supplémentaires, comme le relevé effectué par un géomètre afin de démontrer que les surfaces prises en compte par l'AFC-GE étaient manifestement erronées, ce qui n'apparaît pas être le cas. Tout en se limitant à requérir un transport sur place, la société recourante s'est ainsi contentée de présenter ses propres calculs et sa

- 27/36 - A/4382/2016 propre version des faits, sans apporter d'éléments nouveaux au dossier. Au regard de ces éléments, l'on ne voit pas en quoi l'AFC-GE aurait excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation, ce que le TAPI a également, à juste titre, constaté, étant précisé qu'en tant qu'autorité de jugement, il n'avait pas à revoir l'opportunité de la décision querellée, pas plus d'ailleurs que la chambre de céans (art. 61 al. 2 LPA).

Les explications fournies par la société recourante pour justifier la prise en compte d'une part commerciale largement supérieure à celle retenue par l'AFC-GE et confirmée par le TAPI, ne peuvent pas davantage être suivies, à défaut d'être convaincantes et étayées par des pièces probantes. S'il n'est certes pas contesté que les clients de l'intéressée puissent également avoir accès aux espaces extérieurs, en particulier le jardin et la piscine par beau temps, il n'en demeure pas moins que rien n'indique que l'usage commercial serait ce faisant largement supérieur à l'usage privé qu'en ferait la famille A_____, propriétaire des lieux et y vivant en permanence. Cette situation peut également valoir pour le parking, qui n'est pas utilisé en continu par les employés de la manufacture ou ses clients. Quant à la cour intérieure, même s'il n'est pas contesté qu'elle est amenée à donner une image de la société, elle a la même fonction pour la famille A_____ qui, au demeurant, l'utilise également pour le stationnement de ses véhicules privés, comme la société recourante l'a indiqué. Celle-ci ne peut pas non plus se retrancher derrière le contrat de bail à loyer du 3 mars 2000 pour justifier la prépondérance commerciale des charges extérieures. Outre le fait qu'elle n'a produit ce document que durant la procédure de réclamation, alors qu'il est daté de 2000, il diffère sensiblement, quant à son contenu, de celui versé précédemment au dossier de l'AFC-GE, lequel ne contient aucune mention de frais extérieurs par la société recourante, ce qui permet déjà de douter de sa force probante. En tout état de cause, un tel document ne saurait lier l'autorité de taxation, à défaut de charges justifiées commercialement.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le TAPI a considéré que l'AFC-GE n'avait ni abusé ni excédé son pouvoir d'appréciation en retenant, pour les charges extérieures, une part privée de 47,42 % et une part commerciale de 52,58 %, différente de la clef de répartition des charges intérieures, de sorte que le jugement entrepris sera confirmé sur ce point. 12. a. L'autorité recourante ne conteste plus la prise en compte, par le TAPI, dans le cadre de

chaque année concernée par les rappels d'impôt, des intérêts dus sur ceux-ci, et ce à raison.

b. En effet, d'après les art. 151 al. 1 LIFD, 53 LHID et 59 al. 1 LPFisc, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité

- 28/36 - A/4382/2016 fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Ces intérêts commencent à courir trente jours après le terme initial d'échéance de l'impôt pour l'IFD (art. 3 de l'ordonnance du DFF [département fédéral des finances] sur l'échéance et les intérêts en matière d'IFD du 10 décembre 1992 - RS 642.124) et dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée pour l'ICC (art. 27 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 - LPGIP - D 3 18).

Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation ; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte. Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation, l'intéressé devant notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents (arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3 et les références citées).

c. Ni la LIFD, ni la LHID ne donnent d'indication précise sur la période fiscale dans laquelle les intérêts moratoires sur rappels d'impôt doivent être déduits.

d. En matière d'ICC, la LPGIP est applicable à la perception des impôts, rappels d'impôt, amendes et frais régis notamment par la LIPM (art. 1 let. c LPGIP). Elle prévoit ainsi que les rappels d'impôt, amendes, intérêts et frais sont perçus sur la base d'une décision de taxation ou d'un prononcé, intitulés bordereaux (art. 21 et 22 al. 1 LPGIP), et sont échus dès la notification de ceux-ci (art. 23 al. 1 LPGIP), étant précisé qu'en cas de réclamation et de recours, le terme d'échéance est maintenu (art. 23 al. 4 LPGIP). En cas de rappels d'impôt relatifs à des impôts périodiques, l'intérêt visé à l'art. 59 al. 1 LPFisc commence à courir dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée, jusqu'à la notification du rappel d'impôt (art. 27 al. 1 LPGIP).

Selon les travaux préparatoires relatifs à la LPGIP (PL 10'039-A et PL 10'039), l'art. 27 LPGIP était formulé, avant un amendement, de la manière suivante : « En cas de rappels d'impôt, l'intérêt visé à l'art. 59 al. 1 LPFisc commence à courir trente jours après le terme initial d'échéance, jusqu'à la notification du rappel d'impôt. Le terme initial d'échéance correspond à la date de notification du premier bordereau provisoire ou définitif ou, en l'absence de bordereau, au premier jour qui suit la fin de la période fiscale. Demeure réservé

- 29/36 - A/4382/2016 l'art. 26 de la présente loi ». Lesdits travaux précisent sur ce point que l'intérêt commence à courir trente jours après l'échéance initiale et s'étend jusqu'à la notification du rappel d'impôt.

L'art. 27 al. 1 LPGIP était inspiré de l'art. 364 al. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) en vigueur à l'époque, qui prévoyait qu'en cas de rappel d'impôt à la suite de déclarations inexactes ou incomplètes, de fraude ou de soustraction de l'impôt à la source, l'intérêt est calculé dès l'expiration du délai de paiement du bordereau initial, mais au plus tard dès le début de la période fiscale qui suit celle pour laquelle l'impôt est dû.

Il en découle qu'en application de ces dispositions, les intérêts moratoires sur le rappel d'impôt commencent à courir dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée jusqu'à la notification dudit rappel d'impôt. Il convient ainsi de déduire les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôt, une autre solution allant à l'encontre du texte légal clair de l'art. 27 al. 1 LPGIP (ATA/56/2017 du 24 janvier 2017).

e. Lors d'une reprise de bénéfice effectuée dans le cadre d'une correction de bilan, l'autorité fiscale doit également corriger d'office les montants de provision pour impôts des années en cause, cette correction devant au demeurant intervenir indépendamment de la volonté du contribuable et du fait qu'il ait ou non pu reconnaître l'erreur figurant dans son bilan commercial. Dans le système postnumerando, pour chaque cas de reprise de bénéfice, il convient ainsi d'augmenter en conséquence la provision pour les impôts y relatifs, ceux-ci constituant une charge justifiée par l'usage commercial. Cette solution est en accord avec les principes du rappel d'impôt qui doivent conduire à taxer le contribuable conformément à la situation qui aurait dû être la sienne en procédure ordinaire (ATF 141 II 83 consid. 5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 précité consid. 6.5).

f. En l'espèce, les intérêts ont couru dès le terme général d'échéance des années fiscales concernées jusqu'à la notification des bordereaux de rappel d'impôt du 8 avril 2014, ce qui n'est pas contesté. Conformément aux développements susmentionnés et sous l'angle de l'étanchéité des exercices fiscaux, la société recourante pouvait les déduire dans chacune des années fiscales sur lesquelles portaient les rappels d'impôt. Le fait que les intérêts litigieux n'aient été exigés par l'AFC-GE qu'au moment de procéder aux rappels d'impôt n'y change rien, dans la mesure où ceux-ci avaient déjà commencé à courir en fonction du terme d'échéance de chaque année concernée par les rappels d'impôt. C'est dès lors à juste titre que le TAPI a considéré que les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôt devaient être déduits pour chaque année fiscale

- 30/36 - A/4382/2016 concernée par les rappels d'impôt litigieux, de sorte que le jugement entrepris sera également confirmé sur ce point. 13. a. La société recourante conteste le principe des amendes dont elle a fait l'objet, alléguant qu'aucune faute ne lui serait imputable, subsidiairement qu'elle n'aurait commis qu'une faute légère, par négligence. Dans ce cadre, le TAPI a, à juste titre, constaté la prescription de l'infraction de soustraction d'impôt consommée pour les années 2002 et 2003 en application du nouveau droit, en vigueur dès le 1er janvier 2017, ce qui n'est du reste pas litigieux.

b. 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). Celle-ci est en règle générale équivalente au montant soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 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 (ATA/1487/2017 précité et les références citées).

c. La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. 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. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. En revanche, l'inculpé agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 al. 3 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017 et les références citées).

d. Lorsqu'une soustraction fiscale est commise par une personne morale, celle-ci est elle-même punissable d'une amende en matière d'IFD et d'ICC (art. 181 al. 1 LIFD et 74 al. 1 LPFisc) et le comportement de ses organes lui est

- 31/36 - A/4382/2016 imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATA/1487/2017 précité et les références citées).

e. En l'espèce, il n'est pas contesté que la société recourante a transmis à l'AFC-GE des déclarations fiscales incorrectes, contrevenant ainsi à ses obligations, ce qui a engendré un dommage pour la collectivité, équivalant aux montants des impôts soustraits.

La société recourante conteste toutefois la réalisation de la condition subjective de l'infraction, invoquant l'existence d'une « fusion » avec la famille A_____, l'ayant empêchée de séparer ce qui relevait du commercial et ce qui relevait du privé.

Elle ne saurait être suivie sur ce point. En effet, par le truchement de ses organes, elle ne pouvait ignorer la nécessité d'opérer une séparation entre ce qui relevait des aspects commerciaux et privés, ce d'autant qu'elle a affirmé durant la procédure qu'elle savait très bien séparer les frais privés des siens et qu'elle n'avait de loin pas pris en charge l'intégralité de ceux de la famille. Dans ce cadre, l'on ne voit pas pour quel autre motif que pour obtenir une taxation moins élevée elle pouvait considérer que la prise en charge de nombreux frais privés de la famille pouvait avoir un caractère commercial, comme différents paiements effectués avec la carte de crédit de l'entreprise ou l'acquisition d'un sac à main à l'effigie d'une marque de luxe, qui ne pouvait se justifier même si le titulaire de ladite marque était un client de la société. Le fait que les époux C_____ aient effectué

des heures supplémentaires non payées en faveur de la société ne justifiait pas non plus la comptabilisation de leurs dépenses privées, en vertu des principes comptables de base applicables.

Il en va de même des charges mixtes, dont les organes de la société recourante ne pouvaient prétendre ignorer l'existence jusqu'à l'ouverture des procédures fiscales litigieuses, ce d'autant qu'il était aisément reconnaissable que, par exemple, les frais d'entretien de la piscine ou de la cour extérieure ne pouvaient être supportés dans leur intégralité par la société, en l'absence de lien direct et immédiat avec son bénéficiaire. Dans ce contexte, la recourante ne peut se retrancher derrière le contrat de bail à loyer versé au dossier devant le TAPI pour justifier l'absence de faute de ses organes, au regard du précédent document produit, qui en diffère sensiblement quant à sa teneur et en ôte sa force probante. D'ailleurs, s'ils n'avaient effectivement eu aucun doute au sujet de ces charges, ils n'auraient pas non plus éprouvé la nécessité de les prévoir expressément dans le cadre d'un tel contrat.

La société recourante ne peut pas non plus se prévaloir de l'absence de formation juridique et comptable de ses organes, gemmologues. Elle perd de vue que ceux-ci exploitent la société depuis 1983 et qu'en leur qualité d'administrateurs d'une société de capitaux, ils ne pouvaient ignorer les principes

- 32/36 - A/4382/2016 de base en matière de séparation des charges. Au contraire, la situation particulière de la manufacture, installée au domicile de la famille, devait les conduire à davantage de prudence et à strictement séparer ce qui relevait de l'aspect commercial de l'aspect privé, le cas échéant requérant l'avis de l'autorité fiscale à ce sujet. Ces irrégularités ne pouvaient ainsi lui échapper, que ses déclarations fiscales aient été remplies par elle-même ou par un mandataire, étant précisé qu'elle ne peut pas non plus se retrancher derrière son organe de révision, n'ayant pas démontré que celui-ci aurait procédé au contrôle de la justification commerciale des charges en cause, ce d'autant au regard des pertes subies dès 2008. Au surplus, contrairement à ce que soutient la société recourante, ses organes avaient bien été rendus attentifs au sujet de la situation et de la nécessité de procéder à une séparation entre les frais privés et commerciaux lors du contrôle de la division de la TVA dont elle a fait l'objet en 2005, comme l'indique le rapport versé au dossier.

Enfin, l'on ne voit pas en quoi le TAPI aurait procédé au renversement du fardeau de la preuve, dès lors qu'il s'est limité à discuter les divers éléments figurant au dossier conduisant à admettre l'existence d'une faute intentionnelle de la société, commise à tout le moins par dol éventuel.

Il ressort de ce qui précède que les éléments constitutifs des infractions de soustraction fiscale et de tentative de soustraction fiscale sont remplis. Par le biais de ses organes, la société recourante a ainsi agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, en envisageant le résultat dommageable et s'en accommodant pour le cas où il se produirait.

Le jugement entrepris sera dès lors également confirmé sous cet angle. 14. a. La société recourante requiert une diminution de la quotité de l'amende.

b. En règle générale, la quotité de l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances

particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD. 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

- 33/36 - A/4382/2016 Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1487/2017 précité et les références citées).

c. En l'espèce, en fixant le montant de l'amende aux deux tiers des impôts soustraits, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, la société recourante ayant, par ses organes, dissimulé une partie de son bénéfice de manière intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel, pendant une longue période et pour des montants importants. L'AFC-GE a toutefois également tenu compte de la bonne collaboration de la société et, dans le cadre de la réclamation, par substitution de motifs et même si elle n'y était pas tenue, de la « double faute ». En effet, ce dernier aspect n'apparaît pas déterminant, la société étant une personne morale distincte de ses actionnaires, situation ne justifiant pas une réduction de la quotité de l'amende. Le jugement du TAPI sera aussi confirmé sur ce point. 15. a. La société recourante prétend que l'AFC-GE ne pouvait prononcer des amendes pour tentative de soustraction fiscale pour les années 2008 et 2010, à défaut de taxations entrées en force.

b. Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction au sens de cette disposition se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée au sens de l'art. 175 LIFD, qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD, nécessitant la réunion des trois mêmes éléments, étant précisé que seul un comportement intentionnel peut être réprimé. 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. 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_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 9.2 s ; ATA/481/2018 du 15 mai 2018 et les références citées). Une législation équivalente prévaut en matière d'impôt cantonal et communal (art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc).

c. Le Tribunal fédéral a été amené à se prononcer sur le point de départ de la prescription de l'infraction de tentative de soustraction fiscale dans le cadre d'un arrêt rendu en 2005, l'autorité recourante ayant soutenu que ce délai, en cas de contestation, ne commençait à courir qu'au moment où le jugement portant sur la taxation entrait en force. Il a ainsi considéré qu'une tentative de soustraction ne pouvait être établie et que le montant de l'impôt soustrait ne pouvait être chiffré avant que la décision arrêtant définitivement la taxation n'entre en force. La poursuite de l'infraction pouvait et devait donc être introduite pendant la

- 34/36 - A/4382/2016 procédure de taxation, mais elle ne pouvait être clôturée au plus tôt qu'avec l'entrée en force de la décision définitive, soit à la clôture définitive de la procédure de taxation, celle-ci étant prolongée, en cas de litige, par celles de réclamation et de recours. La prescription de la tentative de soustraction ne pouvait dès lors commencer à courir avant la clôture définitive des procédures précitées et son point de départ pouvait ainsi être plus ou moins retardé selon la durée des procédures précitées (arrêt du Tribunal fédéral 2A.719/2004 du 11 mai 2005 consid. 4).

Par ailleurs, selon la circulaire n° 21 de l'AFC-CH du 7 avril 1995 sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la LIFD (ci-après : la circulaire n° 21), étant donné que l'amende pour tentative de soustraction se calcule essentiellement par rapport au montant d'impôt que l'on a tenté de soustraire, elle ne peut être fixée qu'après l'entrée en force de la taxation en question, ce qu'exprime du reste la réglementation de la prescription de la poursuite pénale y relative. L'amende doit être fixée par décision séparée et elle est échue avec son entrée en force (circulaire n° 21, p. 23).

d. En l'espèce, dès lors que les bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD 2008 ont été annulés par le TAPI, qui a considéré qu'ils avaient été émis en violation des dispositions légales fixant la procédure à suivre, point du jugement entrepris qui n'est pas contesté devant la chambre de céans, seules restent litigieuses les amendes pour tentative de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2010, lesquelles ne sont toutefois pas prescrites, à défaut de clôture des taxations pour cet exercice.

Selon la société recourante, en application de la jurisprudence susmentionnée, cette situation devait conduire l'AFC-GE à attendre la clôture de la taxation pour prononcer les amendes pour tentative de soustraction d'impôt. Elle se méprend toutefois sur le sens et la portée de l'arrêt du Tribunal fédéral précité, lequel était amené à déterminer le point de départ de la prescription de l'infraction de tentative de soustraction fiscale, différent de celui en matière de soustraction d'impôt consommée, dès lors qu'il permet de tenir compte de la durée plus ou moins longue de la procédure de taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_101/2014 du 17 juillet 2014 consid. 3.1). Par souci d'économie de procédure, rien ne s'oppose en effet à ce que l'AFC-GE mène en parallèle les procédures de taxation et en tentative de soustraction d'impôt, le montant de l'amende étant lié à celui du montant de l'impôt soustrait, dont la modification implique également celle de l'amende. Dans le cas de la société recourante, l'AFC-GE a d'ailleurs procédé de la sorte, puisque, dans sa décision sur réclamation du 15 novembre 2016, elle a annulé les bordereaux d'amende pour tentative de soustraction fiscale pour les années 2011 à 2013 compte tenu des bénéficiaires nuls dans le cadre de la taxation. Il est du reste également dans l'intérêt de la société recourante qu'il soit statué rapidement sur son sort, en application du principe de

- 35/36 - A/4382/2016 célérité. Le jugement entrepris sera par conséquent également confirmé sur ce point. 16.

Compte tenu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera rejeté. Celui de la société sera très partiellement admis, en raison du constat de la prescription intervenue pour le rappel d'impôt concernant l'ICC et l'IFD 2002 – grief au demeurant non soulevé par l'intéressée –, le recours étant rejeté pour le surplus.

Vu l'issue du litige, un émolument légèrement réduit de CHF 1'800.- sera mis à la charge de la société recourante (art. 87 al. 1 LPA), aucun émolument n'étant mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1, 2ème phrase, LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera en outre allouée, vu les raisons de l'admission très partielle du recours et le fait que la société recourante succombe pour l'essentiel (art. 87 al. 2 LPA ; ATA/1155/2017 précité).

* * * * *

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