

GE_GERICHTE A/2966/2019 vom 8. Dezember 2020

GE Cour de justice, 2020-12-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2966_2019

FR: GE_GERICHTE A/2966/2019 du 8 décembre 2020

IT: GE_GERICHTE A/2966/2019 del 8 dicembre 2020

Regeste

DROIT FISCAL;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT;SOUSTRACTION D'IMPÔT;CHARGES COMMERCIALES(DROIT FISCAL);FARDEAU DE LA PREUVE;APPRÉCIATION DES PREUVES;MAXIME INQUISITOIRE;AMENDE;FIXATION DE L'AMENDE;FAUTE;INTENTION;PRINCIPE DE LA CÉLÉRITÉ;PRINCIPE DE LA BONNE FOI | Examen des conditions d'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôts, du bien-fondé des reprises ainsi que du principe et du montant des amendes. Confirmation que les reprises effectuées par l'AFC-CH dans le cadre d'un contrôle portant sur l'impôt anticipé, reprises intégralement par l'AFC-GE, sont justifiées, tout comme les amendes. Pas de violation des principes de la bonne foi et de la célérité malgré l'ouverture des procédures trois ans après la connaissance des faits justifiant lesdites procédures. | LIFD.152.al1; LIFD.53.al2; LPFisc.61.al1; LIFD.152.al3; LHID.53.al3; LPFisc.61.al3; LIFD.184.al1.letb; LIFD.184.al2; LHID.58.al2; LIFD.184.al1.letb.ch1; LHID.58.al2.leta; LIFD.205f; LHID.78f; LIFD.151.al1; LHID.53.al1.par1; LPFisc.59.al1; LIFD.151.al2; LPFisc.59.al2; LIPM.11; LHID.24.al1.leta; LIFD.57; LIPM.12.al2.lete; LIFD.58.al1.letb; LIFD.175.al1; LHID.56.al1; LPFisc.69.al1; CP.12.al2; CP.333.al1; CP.104; CP.12.al3; LIFD.181.al1; LPFisc.74.al1; LIFD.175.al2; LHID.56.al2; LPFisc.69.al2; CP.333.al1; CP.48.lete; Cst.9; Cst.5.al3; Cst.5.al1; Cst.127.al1; Cst.29.al1

Erwägungen

E. 4

juillet 2019 consid. 6.1 ; 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.1 et les références). En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Ce ne sont que ces défauts évidents qui conduisent à reconnaître une violation du devoir d'instruction de l'autorité et qui ont pour conséquence de retenir qu'il n'existe pas de « faits inconnus », au sens de l'art. 151 al. 1 LIFD notamment, pour justifier un rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_803/2019 du 26 février 2020 consid. 4.2 et les références citées). Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 , p. 11). Cette rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité

fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 ; 2C_674/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités consid. 9.1 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références citées). Des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). À cet égard, le grand nombre de décisions à prendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 11). En revanche, dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (Circulaire n° 21 de l'AFC-CH, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la LIFD, 7 avril 1995, ch. 2.2). De plus, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). 5) a. Selon les art. 11 LIPM, 24 al. 1 let. a LHID et 57 LIFD, 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. 12 al. 1 let. e LIPM et 58 al. 1 let. b LIFD). 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, 58, al. 1 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 224). D'après l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend 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, au nombre desquels figurent les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice, lorsqu'une personne morale fait à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près, sans contre-prestation équivalente, une prestation appréciable en argent, qu'elle n'aurait pas consentie à des tiers dans les mêmes circonstances (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607) et que les organes de la société auraient pu reconnaître le caractère insolite de cette prestation (ATF 119 Ib 431

consid. 2b p. 435; 115 Ib 274 consid. 9b p. 279 et la jurisprudence citée). La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue à la suite de l'absence de comptabilisation d'un revenu ou de la comptabilisation d'une charge infondée est en revanche sans importance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.1 et les arrêts cités). b. Dans le domaine des prestations appréciables en argent, telles que des distributions dissimulées de bénéfice, le fardeau de la preuve se répartit comme suit : les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante ; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêts du Tribunal fédéral 2C_207/2019 du 16 juillet 2019 consid. 4.2 ; 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 4.2.3). Par ailleurs, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées ; ATA/222/2019 du 5 mars 2019 consid. 7). La répartition du fardeau de la preuve susmentionnée s'applique le cas échéant également à la procédure ouverte en lien avec d'éventuelles infractions fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 6.2 ; 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 4.2.3). 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 ; ATA/222/2019 précité consid. 7 et les références citées). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/222/2019 précité consid. 7 et les références citées). 6) À titre préalable, il convient de relever que la recourante semble confondre les motifs d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, pour laquelle de simples soupçons quant à l'exactitude de la déclaration fiscale sont suffisants (arrêts du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4 ; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.4.1), avec le bien-fondé matériel des rappels. En l'occurrence, l'AFC-GE a ouvert une procédure en rappel d'impôt et une procédure pénale en soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2009 à 2013 à l'encontre de la recourante le 13 septembre 2018 à la suite d'informations communiquées par l'AFC-CH postérieurement à un contrôle effectué par celle-ci et ayant donné lieu à des reprises en matière d'IA, selon lesquelles la société avait accordé des prestations appréciables en argent sous forme de charges non justifiées et d'absence d'intérêts à ses actionnaires et aux sociétés du groupe A_____. Ce simple fait permet de retenir qu'il existait un motif justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. 7) a. La recourante prétend que les informations communiquées par l'AFC-CH à l'AFC-GE étaient déjà connues de cette dernière lorsque les taxations ordinaires pour les années litigieuses ont été notifiées. Elle allègue, d'une part, avoir fourni toutes les informations en lien avec le

principe et le fonctionnement de la commission dans ses courriers des 7 octobre 1998 et 25 juin 2002 échangés dans le cadre de l'obtention, respectivement du renouvellement de son statut fiscal, et dans son courriel du 29 février 2012, faisant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE relative à l'année fiscale 2010. Elle relève, d'autre part, que les charges liées à la location de la villa et au salaire de l'employé engagé après la résiliation du contrat de bail figuraient dans les états financiers remis en annexe à ses déclarations fiscales. L'AFC-GE avait par ailleurs été dûment informée de la location de la villa dans son courrier du 25 juin 2002. À titre préalable, il sied de constater qu'il ne peut être retenu comme imputable à l'autorité, et plus particulièrement aux taxateurs de la direction des personnes morales en charge des taxations fiscales de la recourante, la connaissance des différentes informations transmises par celle-ci dans ses courriers des 7 octobre 1998 et 25 juin 2002. D'une part, ces écrits ont été adressés plusieurs années avant les périodes fiscales litigieuses, de sorte qu'en vertu du principe d'étanchéité des exercices notamment, il ne peut être reproché à l'intimée de ne pas s'y être rapportée. D'autre part, lesdites informations ont été transmises à la direction des affaires fiscales dans un contexte bien précis, à savoir celui de l'octroi d'un statut fiscal particulier. Compte tenu de la jurisprudence précitée, il ne peut être retenu une négligence grave de la part des taxateurs du fait qu'ils n'aient pas eu connaissance des informations détenues par la direction des affaires fiscales, étant précisé qu'il n'est ni allégué ni établi qu'une transmission d'informations ait effectivement eu lieu entre ladite direction et celle des personnes morales chargées de la taxation de la recourante. Cette dernière ne saurait en particulier être suivie lorsqu'elle allègue que la jurisprudence susvisée s'appliquait entre les services de taxation des personnes physiques et morales, mais pas entre la direction des affaires fiscales et les services de taxation. Si le Tribunal fédéral se réfère effectivement aux services de taxation des personnes physiques et morales, l'utilisation de l'adverbe « notamment » permet d'en déduire que le même raisonnement s'applique aux autres services de l'autorité fiscale. b. En ce qui concerne la commission, il ressort du recours devant la chambre de céans et des écritures précédentes de la recourante qu'elle ne conteste pas, en tant que tel, le motif des reprises, à savoir l'absence de perception d'intérêts débiteurs qu'elle aurait dû requérir au vu du paiement annuel de la commission, ou le montant de celles-ci, mais uniquement le fait que le principe de computation annuelle était connu et avait été validé par l'AFC-GE dans les taxations 2009 à 2013, de sorte qu'il n'existerait pas de lien de causalité adéquate entre la supposée déclaration lacunaire et la taxation insuffisante. Or, comme mentionné ci-dessus, il ne peut être reproché à l'autorité intimée de ne pas avoir eu connaissance, dans le cadre de l'établissement des taxations pour les années 2009 à 2013 de la recourante, des informations transmises les 7 octobre 1998 et 25 juin 2002 en lien avec le fonctionnement de ladite commission. S'agissant du courriel du 29 février 2012, envoyé par la recourante suite à un entretien téléphonique avec un collaborateur de l'AFC-GE dans le cadre de sa taxation 2010 et qui n'aurait donc de portée que dans le cadre de ladite période fiscale la chambre de céans ne peut que souscrire à la conclusion de l'instance précédente selon laquelle il ne permettait pas, pas plus que les annexes qui l'accompagnent, de comprendre comment étaient versés et calculés précisément la commission litigieuse et les intérêts relatifs. Le fait que ce courriel soit intervenu suite à une demande de l'AFC-GE comme le relève la recourante n'y change rien. Par ailleurs, si la recourante se réfère notamment au « commission agent contract » conclu le 1^{er} mai 2010 avec une société de son groupe pour expliciter dans le cadre de son recours la méthode de calcul de la commission, il ne ressort pas du dossier et les parties ne le prétendent pas que celui-ci aurait été transmis en annexe

aux déclarations fiscales litigieuses. Ainsi, contrairement à ce que sous-entend la recourante, il ne peut être retenu que l'absence de perception d'intérêts débiteurs de la part d'une société de son groupe était connue et avait été acceptée dans le cadre de ses taxations. Pour le surplus, la recourante n'a jamais explicitement indiqué que l'absence de perception d'intérêts sur les commissions ne justifiait pas les reprises litigieuses, mais uniquement qu'il ne s'agissait pas d'un fait nouveau inconnu de l'autorité. Ainsi, dès lors que les reprises de l'AFC-GE ont été établies sur la base de celles retenues par l'AFC-CH lesquelles n'ont pas été contestées par la recourante et que la recourante ne remet pas formellement en cause le motif et le montant des reprises, celles-ci seront confirmées. c. S'agissant de la villa louée en 2009 et 2010 et de l'employé engagé en 2011, il n'est pas contesté que ces charges figurent dans les comptes d'exploitation et le bilan des années litigieuses de la recourante remis en annexe à ses déclarations fiscales 2009 à 2013. En l'absence d'indices particuliers, l'AFC-GE pouvait considérer que les déclarations fiscales 2009 à 2013 mentionnant ces charges étaient conformes à la vérité. Elle n'avait donc, à ce moment-là, aucun motif de procéder à un contrôle ou de se mettre en quête de renseignements plus précis. Par ailleurs, les informations contenues dans le courrier de la recourante du 25 juin 2002 ne peuvent être considérées comme ayant été connues des taxateurs lors de l'établissement des taxations litigieuses pour les motifs susmentionnés. Ce n'est ainsi qu'ultérieurement, après que l'AFC-CH lui a communiqué l'existence de prestations appréciables en argent consentie par la recourante, qu'elle a eu connaissance de la comptabilisation de charges infondées. Il s'agissait donc bien de faits nouveaux, soit de faits inconnus de l'AFC-GE lors de la procédure de taxation qui n'ont été découverts qu'à posteriori, ce qui justifiait l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt. L'AFC-CH a constaté et retenu, lors de son contrôle en matière d'IA ouvert en 2014, que la recourante avait pris à sa charge des frais non justifiés par l'usage commercial à savoir le salaire de l'employé et les charges liées à la location de la villa et que c'étaient ses actionnaires ou des personnes proches qui en avaient profité, sans contre-prestation équivalente. Il ressort notamment de ce contrôle que les charges salariales auraient dû être supportées par une autre entité du groupe et que la justification de la prise en charge des frais de la villa par la recourante n'était pas probante. Ledit contrôle a donné lieu à des reprises de la part de l'AFC-CH. Il n'est pas contesté que la recourante a accepté lesdites reprises et s'est acquittée de l'IA y relatif. Dans un tel contexte, la recourante ne peut se contenter d'alléguer – sans apporter aucune preuve ni pièce à l'appui de ses déclarations que la villa n'avait jamais été utilisée à titre privé par ses actionnaires ou des proches et que les activités de l'employé l'avaient été en sa faveur. Il lui incombait, au contraire, compte tenu des règles sur le fardeau de la preuve susmentionnées, de fournir, et ce dès l'ouverture de la procédure fiscale, des explications circonstanciées et étayées permettant d'envisager, de manière cohérente et plausible, des hypothèses autres que celles avancées par l'AFC-GE. C'est donc à raison que le fardeau de la preuve a été mis à la charge de la recourante et qu'en l'absence de critiques détaillées et étayées des reprises litigieuses, le TAPI a admis que ces reprises dont les montants sont identiques à ceux de la taxation de l'AFC-CH pour l'IA se justifiaient sur le plan de l'impôt direct. Ces reprises seront donc également confirmées. d. Au surplus, contrairement à ce que semble alléguer la recourante, les rappels d'impôt litigieux ne sont pas dus à une évaluation insuffisante ou à une appréciation différente de certains points de ses comptes de pertes et profits, mais bien à une absence de comptabilisation des intérêts qu'elle aurait dû percevoir de la part d'une société du groupe compte tenu du versement annuel de la commission ainsi qu'à la comptabilisation à tort

d'éléments en qualité de charges justifiées par l'usage commercial. 8) La recourante conteste également le bien-fondé et, le cas échéant, le montant des amendes qui lui ont été infligées pour les années 2009 à 2013. 9) a. 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 (ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 4a). La soustraction est punissable aussi bien qu'elle ait été commise intentionnellement que par négligence. Agit intentionnellement celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/1727/2019 précité consid. 7c). La notion de négligence des art. 175 al. 1 LIFD et 56 LHID est identique à celle ressortant de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle (art. 12 al. 3 CP ; ATA/1727/2019 précité consid. 7c ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées). 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 imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATF 135 II 86 consid. 4.2 ; ATA/71/2019 du 22 janvier 2019 consid. 8b). b. La quotité de l'amende est, en général, 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 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 (ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9a). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la législation applicable ne contienne des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP). Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations,

ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/1002/2020 précité consid. 9b et les références citées). c. En l'espèce, la recourante conteste la réalisation des conditions objectives et subjectives de la soustraction d'impôt principalement au motif qu'aucun comportement illicite de sa part n'avait été démontré et que ses administrateurs successifs ne se doutaient pas que les éléments repris par l'AFC-CH pouvaient constituer des prestations appréciables en argent susceptibles d'impacter son imposition. Il ressort du dossier et des considérants qui précèdent que les comptes de la recourante et les déclarations déposées par celle-ci pour les années 2009 à 2013 étaient entachées d'irrégularités ou inexactes, dans la mesure où d'une part elles comportaient des charges en déduction du bénéfice qui n'étaient pas justifiées commercialement (pour la villa et l'employé engagé en 2011), et d'autre part elles ne contenaient pas des montants que la recourante aurait dû percevoir (intérêts débiteurs), lesquels correspondaient à des distributions dissimulées de bénéfice. Par ce biais, elle a ainsi engendré une perte financière pour la collectivité équivalente au montant des reprises. Si ses organes avaient usé des précautions commandées par les circonstances, ils auraient comptabilisé et déclaré des intérêts en lien avec la commission et n'auraient pas accepté la comptabilisation de charges non justifiées commercialement. La recourante allègue toutefois que ses organes ne se doutaient pas que les éléments ayant fait l'objet des reprises pouvaient être considérés comme des prestations appréciables en argent. Ce raisonnement ne résiste toutefois pas à l'examen. Il ressort du dossier que la recourante était assistée d'une fiduciaire dans le cadre de ses déclarations fiscales, auprès de laquelle elle était d'ailleurs domiciliée durant les années litigieuses. Or, selon le site internet de ladite fiduciaire (http://www.C_____.ch/fiduciaire_geneve_direction.html, consulté le 10 novembre 2020), l'administrateur-président et l'administrateur secrétaire de la recourante durant les années litigieuses lesquels ont signé les déclarations fiscales litigieuses de même que l'administrateur vice-président de celle-ci dès 2010 exercent tous au sein de ladite fiduciaire, respectivement en qualité d'avocat titulaire du diplôme fédéral d'expert fiscal, d'expert réviseur, qui plus est vice-président du conseil d'administration, et d'expert réviseur, président du conseil d'administration. La recourante ne saurait plaider de bonne foi que ses organes n'étaient pas en mesure de se rendre compte des prestations appréciables en argent accordées. Dans ces conditions, il apparaît que l'autorité intimée a fait preuve de clémence en retenant que la société, par le biais de ses organes, avait agi par négligence. Les conditions objectives et subjectives de la soustraction d'impôt étant réalisées, le principe de l'amende est ainsi acquis. S'agissant de la quotité des amendes que la recourante ne conteste pas en tant que telle il convient de relever que la soustraction a perduré durant plusieurs années, à savoir cinq ans, et a porté sur des montants importants. Ces éléments pèsent en défaveur de la recourante. Il y a cependant lieu de tenir compte, à sa décharge, de sa bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt et de l'ancienneté des infractions (art. 48 let. e CP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 précité consid. 9.4), celles-ci remontant, pour les plus anciennes, à 2009. Au regard de l'ensemble de ces circonstances, la quotité des amendes, fixée à la moitié de l'impôt soustrait, ne saurait être qualifiée de disproportionnée et ne relève pas d'une violation du droit ou d'un excès du

pouvoir d'appréciation. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC-GE seront, sur ce point également, confirmés. 10) La recourante se plaint d'une violation des principes de la célérité et de la bonne foi du fait que l'autorité intimée aurait ouvert les procédures litigieuses trois ans après avoir été informée de la décision de l'AFC-CH et des reprises y relatives. a. Le principe de la bonne foi consacré aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale et leur commande de s'abstenir, dans leurs relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1). Le principe de la confiance s'applique aux procédures administratives. Selon ce principe, les décisions, les déclarations et comportements de l'administration doivent être compris dans le sens que son destinataire pouvait et devait leur attribuer selon les règles de la bonne foi, compte tenu de l'ensemble des circonstances qu'il connaissait ou aurait dû connaître (ATF 135 III 410 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.170/2004 du 14 octobre 2004 consid. 2.2.1 in RDAF 2005 71 ; ATA/1299/2019 du 27 août 2019 consid. 3d ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^{ème} éd., 2018, n. 569 s). L'interprétation objectivée selon le principe de la confiance sera celle d'une personne loyale et raisonnable (ATF 116 II 431 consid. 3a ; ATA/399/2019 du 9 avril 2019 consid. 2). Toutefois, en droit fiscal, qui est dominé par le principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.), le principe de la bonne foi n'exerce qu'une influence limitée dans le domaine du droit administratif, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.3.2 ; ATA/861/2019 du 30 avril 2019 consid. 6). b. La notification d'une décision de taxation est un acte juridique effectué d'office par l'autorité fiscale. Cet acte ne constitue pas une assurance de l'autorité qui donne au contribuable le droit d'exiger qu'elle s'y conforme en vertu de la bonne foi (sur les conditions de la protection de la bonne foi (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; 141 V 530 consid. 6.2). Une telle assimilation viderait du reste de leur portée les dispositions sur le rappel d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités consid. 9.4). c. Aux termes de l'art. 29 al. 1 Cst., toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Le caractère raisonnable ou adéquat s'apprécie au regard de la nature de l'affaire et de l'ensemble des circonstances. L'art. 29 al. 1 Cst. consacre le principe de la célérité, dans le sens où il prohibe le retard injustifié à statuer. L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas la décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF 130 I 312 consid. 5.1 ; ATA/956/2020 du 29 septembre 2020 ; ATA/1017/2017 du 27 juin 2017 consid. 7a). d. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever que se posait la question de savoir si un droit à la constatation d'une éventuelle violation du principe de la célérité subsistait tout de même sous l'angle de l'art. 29 al. 1 Cst., indépendamment du déni de justice formel. Outre en matière pénale où la violation de ce principe peut avoir une influence sur la durée de la peine, le Tribunal fédéral a à quelques reprises estimé que le grief relatif au principe de la célérité était recevable même si l'autorité concernée avait finalement rendu sa décision. Il a relevé que la constatation de la violation dudit principe sanctionne le dépassement du délai raisonnable ou adéquat et constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime; cette constatation peut également jouer un rôle pour la répartition des frais et dépens (arrêt du Tribunal fédéral 2P.333/2005 du 18 avril 2006 consid. 3.2 et les références citées). Dans

sa jurisprudence subséquente, le Tribunal fédéral a plutôt considéré que la violation du principe de la célérité en matière fiscale était possible mais ne libérerait de toute façon pas le contribuable du paiement de l'impôt qui était dû (arrêts du Tribunal fédéral 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 4.2 ; 2A.455/2006 du 1^{er} mars 2007 consid. 3.3.2). Dans un arrêt récent, la chambre administrative a considéré qu'il était certes regrettable que l'AFC-GE ait attendu le mois d'août 2018 pour entreprendre une procédure en rappel d'impôts et une procédure pénale pour soustraction d'impôts à l'encontre du recourant, alors même qu'elle connaissait l'existence de revenus devant être taxés dans le canton de Genève qui n'avaient pas été déclarés depuis décembre 2015. Cela étant, le comportement de l'AFC-GE ne pouvait être considéré comme une négligence grave permettant de reléguer à l'arrière-plan le comportement fautif du recourant. Elle a ainsi considéré que toutes les conditions de la soustraction étant remplies, les amendes infligées étaient justifiées dans leur principe (ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 8). e. En l'occurrence, il est certes regrettable que l'AFC-GE ait attendu le mois de septembre 2018 pour ouvrir une procédure en rappel d'impôt et une procédure pénale pour soustraction d'impôts pour les années litigieuses à l'encontre de la recourante, alors même qu'elle connaissait l'existence de prestations appréciables en argent devant être réintégréées depuis août 2015 déjà ce qu'elle ne conteste pas. Cela étant, il ne ressort pas du dossier que la recourante aurait reçu une quelconque garantie quant au fait qu'aucune procédure en rappel d'impôt ou en soustraction ne serait ouverte à son encontre. Le fait que l'administration ait tardé à ouvrir lesdites procédures ne saurait en particulier permettre d'admettre qu'elle pouvait s'attendre de bonne foi à ce qu'aucune action ne soit entreprise. Il ne ressort par ailleurs pas du dossier que la recourante se serait renseignée auprès de l'AFC-GE après l'envoi de son courrier du 14 octobre 2015, pour lequel elle indique elle-même n'avoir reçu aucune réponse, pas même un accusé de réception. Il ne peut ainsi être retenu l'existence d'une violation du principe de la bonne foi ou du principe de célérité, justifiant d'annuler la décision litigieuse. Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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