

## **GE\_GERICHTE A/4521/2007 vom 21. August 2012**

GE Cour de justice, 2012-08-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_4521\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4521_2007)

FR: GE\_GERICHTE A/4521/2007 du 21 août 2012

IT: GE\_GERICHTE A/4521/2007 del 21 agosto 2012

### **Erwägungen**

#### **E. 2**

Monsieur U\_\_\_\_\_ est l'administrateur de la société depuis le 5 juin 2000. Courant 2002, il est devenu l'actionnaire unique de celle-ci.

#### **E. 3**

Selon le compte d'exploitation de la société au 31 décembre 2003, celle-ci a réalisé un bénéfice de CHF 118'723.-. Dans sa déclaration fiscale 2003, elle a mentionné un bénéfice net imposable de CHF 34'274.-, compte tenu d'une perte reportée de CHF 84'449.-.

#### **E. 4**

Selon le compte d'exploitation de la société au 31 décembre 2004, celle-ci a réalisé un bénéfice, après impôts de CHF 12'478,60. Dans sa déclaration fiscale 2004, elle a mentionné un bénéfice net imposable de CHF 12'479.-.

#### **E. 5**

En 2002, 2003 et 2004, les charges suivantes ont en particulier été comptabilisées dans le compte d'exploitation de la société : 2002 2003 2004 Entretien et réparation 197'303,60 411'919,05 259'100,05 Leasing 24'785,40 33'776,05 38'389,85 Frais de téléphone portable 30'877,95 42'920,05 34'692,40 Frais de véhicule 8'706,75 13'813,15 26'016,15 Frais de bureau 26'419,90 43'226,70 50'667,10 Frais de déplacement et de clientèle 107'027,15 127'507,50 133'071,11

#### **E. 6**

Le 2 juillet 2004, l'AFC-GE a adressé à la contribuable un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2003 d'un montant de CHF 20'079,70, fondé sur un bénéfice et un capital arrêtés respectivement à CHF 21'960.- et à CHF 1'618'108.-, de même qu'un bordereau de taxation de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2003 d'un montant de CHF 1'861,50, fondé sur le même chiffre de bénéfice. Ce bordereau n'a pas fait l'objet d'une réclamation.

#### **E. 7**

Le 5 août 2006, elle a adressé à la contribuable un bordereau de taxation ICC 2004 d'un montant de CHF 26'601,40, fondé sur un bénéfice et un capital arrêtés respectivement à CHF 51'285.- et à CHF 1'483'134.-, de même qu'un bordereau de taxation IFD 2004 d'un montant de CHF 4'352.-, fondé sur le même chiffre de bénéfice. Ce bordereau n'a pas fait l'objet d'une réclamation.

#### **E. 8**

Le 5 octobre 2006, l'AFC-GE a écrit à la contribuable. Elle ouvrait une procédure de rappel d'impôts, pour l'ICC et pour l'IFD, visant les périodes fiscales 2001 à 2004. Des éléments

de bénéfice et de capital pourraient ne pas avoir été déclarés. Elle procéderait à un contrôle dans les bureaux de l'hôtel les 7 et 8 novembre 2006. La comptabilité devait être mise à sa disposition ainsi que les pièces justificatives relatives aux postes de charges détaillées ci-dessus.

#### **E. 9**

Le 24 novembre 2006, l'AFC-GE a adressé à la société deux avis de clôture de la procédure de rappel d'impôts pour l'ICC 2003 et 2004 et lui a transmis deux bordereaux de rappels d'impôts concernant les exercices fiscaux 2003 et 2004, les reprises qu'elle avait décidées n'ayant pas d'incidence sur le montant de l'ICC dû pour 2001 et 2002 dès lors qu'intervenait la prise en considération de pertes reportées. a. Selon le bordereau de rappel ICC 2003, l'impôt supplémentaire à payer s'élevait à CHF 16'785,85, soit CHF 15'595,30 plus des intérêts de retard en CHF 1'190,55, en fonction d'un bénéfice imposable de CHF 88'351.- au taux de CHF 88'351.-. Le capital imposable restait inchangé. Les charges suivantes avaient été écartées et faisaient l'objet de reprises, soit : loyer du domicile privé : CHF 33'156.- téléphones privés : CHF 1'353.- téléphones mobiles vers la Thaïlande : CHF 4'004.- carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_ : CHF 22'353.- frais de véhicule : CHF 5'525.- Le loyer du domicile privé correspondait à celui de l'appartement de 6,5 pièces dont les contribuables disposaient \_\_\_\_\_, avenue L\_\_\_\_\_ à Genève. b. Selon le bordereau de rappel ICC 2004, l'impôt supplémentaire à payer était de CHF 16'946,85, soit un rappel d'impôts de CHF 16'042,95, plus des intérêts de retard en CHF 903,90, en fonction d'un bénéfice imposable de CHF 119'589.- au taux de CHF 119'589.-. Le capital imposable restait inchangé. Le bénéfice net de l'exercice devait être rectifié à CHF 51'285.-. En outre, les reprises suivantes avaient été effectuées sur les postes de charges suivants : loyer du domicile privé : CHF 33'288.- frais de véhicule : CHF 8'996.- frais de carte Visa en Thaïlande : CHF 19'514.- téléphones privés : CHF 3'250.- frais de téléphone avec la Thaïlande : CHF 355.- et CHF 2'894.-

#### **E. 10**

A ces deux bordereaux s'ajoutait un bordereau d'amende de CHF 31'638.- daté du 24 novembre 2006 pour soustraction intentionnelle, couvrant les deux années. La répétition des faits et l'importance des montants constituaient des circonstances aggravantes et la bonne collaboration de la société une circonstance atténuante. L'amende était fixée à une fois le montant soustrait.

#### **E. 11**

Le 24 novembre 2006, l'AFC-GE a adressé un avis de clôture de la procédure de rappel d'impôts IFD et transmis deux bordereaux de rappel d'impôts concernant les exercices fiscaux 2003 et 2004, les reprises qu'elle avait décidées n'ayant pas d'incidence sur le montant de l'IFD dû pour 2001 et 2002 dès lors qu'intervenait la prise en considération de pertes reportées. a. Selon le bordereau de rappel IFD 2003, l'impôt supplémentaire à payer était de CHF 6'101,65, soit CHF 5'644.- de rappel d'impôts, plus intérêts de retard en CHF 457,65, en fonction d'un bénéfice déterminant de CHF 88'300.- au taux de 8,5 %. Le capital déterminant restait inchangé. Ces suppléments étaient consécutifs aux mêmes reprises sur charges que pour l'ICC. b. Selon le bordereau de rappel IFD 2004, l'impôt supplémentaire à payer était de CHF 6'054,40, soit un rappel d'impôts de CHF 5'105,50, plus intérêts de retard en CHF 248,90, calculés en fonction d'un bénéfice déterminant de CHF 119'500.- au taux de 8,5 %. Le capital déterminant restait inchangé. Ces suppléments

étaient également consécutifs aux mêmes reprises sur charges que celles effectuées pour l'ICC.

### **E. 12**

Par bordereau du 24 novembre 2006, une amende de CHF 11'449.- pour soustraction intentionnelle était infligée à l'hôtel, correspondant à une fois le montant soustrait et fondée sur les mêmes motifs que l'amende infligée pour l'ICC.

### **E. 13**

Le 22 décembre 2006, la contribuable a adressé une réclamation à l'AFC-GE contre l'ensemble des bordereaux de rappel et d'amende ICC et IFD, 2003 et 2004. En annexe à celle-ci figurait un tableau des reprises accompagné des montants qu'elle admettait devoir, soit : 2001 Reprises 2001 selon l'AFC Montants admis par la contribuable Loyer privé 2'735.- 2'735.- Téléphone privé Téléphone mobile de M. U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande Téléphone mobile de Mme U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande Carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_ en Thaïlande 7'957.- 7'957.- Frais de véhicule (40 %) Total 10'692.- 10'692.- 2002 Reprises 2002 selon l'AFC Montants admis par la contribuable Loyer privé 32'820.- 19'252.- Téléphone privé 1'237.- 247.- Téléphone mobile de M. U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande (reprise à concurrence de 60 %) 373.- 0.- Téléphone mobile de Mme U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande Carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_ en Thaïlande 5'055.- 5'055.- Frais de véhicule (reprise à concurrence de 40 %) 3'483.- 3'067.- Total 42'968.- 27'621.- 2003 Reprises 2003 selon l'AFC Montants admis par la contribuable Loyer privé 33'156.- 19'252.- Téléphone privé 1'353.- 1'048.- Téléphone mobile de M. U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande (reprise à concurrence de 60%) 4'004.- 0.- Téléphone mobile de Mme U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande (reprise à concurrence de 40%) Carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_ en Thaïlande 22'353.- 14'180.- Frais de véhicule (reprise à concurrence de 40 %) 5'525.- 3'446.- Total 66'391.- 37'926.- 2004 Reprise 2004 selon l'AFC Montant admis par la contribuable Loyer privé 33'288.- 19'252.- Téléphone privé 3'250.- 582.- Téléphone mobile de M. U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande (reprise à concurrence de 60 %) 2'894.- 0.- Téléphone mobile de Mme U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande (reprise à concurrence de 40 %) 355.- 355.- Carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_ en Thaïlande 19'514.- 13'946.- Frais de véhicule (reprise à concurrence de 40 %) 8'996.- 4'288.- Total 68'297.- 38'423.- Un mémorandum expliquait les reprises poste par poste : Reprise sur charges de loyer privé M. U\_\_\_\_\_ avait utilisé une partie de son appartement privé de 6,5 pièces pour son usage professionnel, soit une pièce faisant office de bureau et la salle-à-manger faisant office de salle de conférence. L'appartement avait été équipé professionnellement avec fax, accès informatique, téléphone et connexion internet. Deux pièces devaient au moins être considérées comme des pièces à usage professionnel, si bien qu'une partie du loyer de l'appartement pouvait être comptabilisée comme charges. Carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_ Certains montants payés avec cette carte constituaient des dépenses faites pour le compte de la société, selon divers relevés chiffrés qu'elle produisait. Elle n'admettait qu'une partie de la reprise décidée par l'AFC-GE. Frais de téléphone privé La reprise ne pouvait porter sur leur totalité. Seuls 20 % d'entre eux devaient être mis à la charge de la sphère privée. Elle n'admettait qu'une partie de la reprise décidée par l'AFC-GE. Frais de téléphone portable de M. et Mme U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande Ces frais étaient liés à des déplacements effectués en 2003 et 2004 dans le cadre desquels M. U\_\_\_\_\_ avait acheté, pour l'hôtel, de la literie et de la décoration pour la salle du petit-déjeuner. Aucune reprise n'était admise. La reprise sur les frais de téléphone mobile de Mme U\_\_\_\_\_ était entièrement admise. Frais de véhicule La reprise sur ce poste devait être affinée. M. U\_\_\_\_\_ utilisait son scooter tant

professionnellement que de manière privée. Le véhicule automobile dont les frais étaient comptabilisés était principalement utilisé par le personnel de l'hôtel pour le transfert des clients et était parké dans la cour de celui-ci. Elle n'admettait qu'une partie de la reprise décidée par l'AFC-GE.

#### **E. 14**

Le 27 mai 2007, l'AFC-GE a rencontré l'administrateur de la société et les mandataires de celle-ci. Le 13 juin 2007, elle leur a fixé un délai pour transmettre le détail de la répartition des frais privés et de ceux liés à l'activité professionnelle pour les postes relatifs aux frais de carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_, aux frais de téléphone privé et de téléphone portable vers la Thaïlande, ainsi qu'aux frais de véhicule.

#### **E. 15**

Le 22 juin 2007, la société a répondu à l'AFC-GE. Pour les frais de carte Visa de Mme U\_\_\_\_\_ passés par charge, elle n'admettait qu'une reprise de CHF 8'789.- pour 2003 et de CHF 13'235.- pour 2004. La carte Visa de l'intéressée avait été utilisée pour les dépenses de l'hôtel. Pour les frais de téléphone privé, il était impossible d'effectuer des recherches pour chaque appel et il y avait lieu de retrancher une part forfaitaire de 20 % des frais d'abonnements et d'appels téléphoniques au titre de quote-part privée. Elle ne disposait pas de justificatifs pour les frais de véhicule pouvant être produits.

#### **E. 16**

Par deux décisions du 12 octobre 2007, l'une concernant l'ICC 2001 à 2004 et l'autre l'IFD 2001 à 2004, l'AFC-GE a statué sur la réclamation du 22 décembre 2006. Les reprises sur les loyers du domicile privé de M. U\_\_\_\_\_ étaient maintenues. Le fait que la salle-à-manger de l'appartement privé soit utilisée pour tenir des réunions ne faisait pas perdre à cette pièce son caractère de logement, ce d'autant plus que celui-là disposait d'un bureau à l'hôtel. La reprise sur les frais de cartes de crédit de Mme et M. U\_\_\_\_\_ était maintenue mais s'y ajoutait le montant des dépenses effectuées en Thaïlande par M. U\_\_\_\_\_. Ce dernier n'avait pas produit les pièces justificatives des achats effectués dans ce pays à titre professionnel. Elle acceptait une reprise ne portant que sur les deux cinquièmes des frais de téléphone privé. Les frais de téléphone mobile de M. U\_\_\_\_\_ vers la Thaïlande étaient d'ordre privé, ce qu'il avait confirmé lors de la révision effectuée dans les bureaux de l'hôtel. Il en allait de même des frais de téléphone qu'il avait engagés à partir de la Thaïlande. M. U\_\_\_\_\_ ne se rendait pas dans ce pays pour des raisons professionnelles et sa clientèle n'en provenait pas. La répartition des frais de véhicule proposée par la contribuable était acceptée, soit 40 % à titre professionnel. L'amende était maintenue à une fois le montant de l'impôt soustrait. Les reprises en rappel d'impôts étaient confirmées pour les montants de charges suivants : 2001 2002 2003 2004 Loyer privé 2'735.- 32'820.- 33'156.- 33'288.- Téléphones privés (40 %) 9'065.- 494,40 2'096,40 1'163,20 Téléphones mobiles de Mme et M. U\_\_\_\_\_ de et vers la Thaïlande 373.- 4'094.- 592.- 7'236.- Cartes de crédit de Mme et M. U\_\_\_\_\_ 4'957.- 28'478.- 18'568.- Frais de véhicule (40 %) 3'066,80 3'445,60 4'287,60 Total 11'800.- 41'711.- 71'270.- 65'134,80 L'incidence fiscale de ces reprises ne concernait que les exercices fiscaux 2003 et 2004 compte tenu des pertes reportées, même si les reprises décidées avaient une incidence sur le montant de celles-ci. Les bénéficiaires 2003 et 2004 se déterminaient de la façon suivante : 2003 2004 Bénéfice de l'exercice 118'723.- 51'285.- Montant repris 71'270.- 65'134,80 Perte reportée admise (43'232.-) Bénéfice imposable 146'741.- 116'419.- Suite à la clôture de la procédure de rappel d'impôts, les contribuables

devaient s'acquitter des montants suivants : ICC Taxation initiale Taxation sur rappel d'impôt Impôt supplémentaire Intérêt moratoire 2003 20'080.- 49'391.- 29'311.- 23'230.- 2004 26'601.- 41'901.- 15'300.- 862.- IFD 2003 1'861.- 12'469.- 10'608.- 861.- 2004 4'352.- 9'894.- 5'542.- 237.-

#### **E. 17**

Le 12 novembre 2007, la société a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'ICC (A/4521/2007) et auprès de la commission cantonale de recours en matière d'IFD (A/4522/2007), toutes deux remplacées le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), puis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle concluait à l'annulation, subsidiairement à une réduction des reprises. L'amende devait être réduite à la moitié de la somme soustraite. M. U\_\_\_\_\_ avait racheté en 2002 le capital de la société à la Fondation de valorisation des actifs de la Banque cantonale de Genève (ci-après : BCGE), sur l'insistance de celle-ci. Il avait remis l'hôtel en état et l'avait agencé avec du mobilier acheté en Thaïlande. Il avait voyagé dans ce pays entre 2001 et 2004, c'était pour des raisons professionnelles. Il ne disposait pas d'un bureau dans l'hôtel. La plupart des espaces non productifs (bureau, salle de conférence, etc.) avaient été transformés en chambres. Il n'y avait qu'un seul bureau à disposition des collaborateurs de l'hôtel. Pour cette raison, il avait loué un appartement dans l'immeuble où il habitait, dans lequel il travaillait et mettait ses papiers confidentiels. Son comptable y travaillait également. Un tiers au moins du montant du loyer devait être considéré comme charge commercialement justifiée. Les paiements par cartes de crédit étaient liés à des dépenses ayant rapport avec l'exploitation de l'hôtel, notamment avec l'achat de mobilier ou avec des cadeaux effectués dans le cadre de rapports d'affaires ou en faveur de collaborateurs. De ce fait, 80 % des frais de carte de crédit devaient être acceptés comme charges commercialement déductibles du bénéficiaire. Les frais de téléphone portable étaient des frais professionnels. Ses téléphones depuis la Suisse avec la Thaïlande étaient en rapport avec ses achats. Lorsqu'il se trouvait en Thaïlande, il suivait ses affaires en Suisse depuis ce pays. La totalité de ces frais devaient être déduite. Le montant de la perte reportée avait été réduit à tort. La contribuable avait commis des erreurs vis-à-vis de l'autorité fiscale et ne contestait donc pas le principe de l'amende. Toutefois, une erreur qui se répétait n'était pas constitutive d'un esprit fraudeur ou dissimulateur. Ses organes avaient collaboré dans l'établissement des faits et de ce fait l'amende devait être réduite à la moitié de l'impôt soustrait.

#### **E. 18**

L'AFC-GE a répondu le 15 décembre 2008 dans les deux causes par une argumentation similaire, concluant au rejet des recours. La contribuable avait échoué à rapporter la preuve du besoin impératif de la location d'un appartement dans l'immeuble du domicile privé de son administrateur. Lors de la visite sur place, les contrôleurs avaient pu constater que M. U\_\_\_\_\_ disposait à l'hôtel d'un bureau aménagé en tant que tel et plutôt spacieux. Concernant les autres charges reprises, la contribuable n'avait pas établi qu'il s'agissait de dépenses liées à l'exploitation de l'hôtel. Les amendes étaient justifiées compte tenu des montants soustraits et des circonstances du cas d'espèce. Elles devaient constituer une sanction efficace.

#### **E. 19**

Le 25 septembre 2009, l'AFC-GE a transmis à la requête de la CCRA une copie des déclarations fiscales 2001 et 2002 de la recourante.

#### **E. 20**

Après avoir joint les causes A/4521/2007 et A/4522/2007, la CCRA a admis partiellement les recours, le 7 décembre 2009, et a renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. Les conditions d'une procédure en rappel d'impôts n'étaient pas contestées. S'il appartenait à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résultait l'obligation de payer, il appartenait au contribuable de prouver que les prestations révélant un caractère insolite étaient justifiées par l'usage commercial. La reprise du loyer de l'actionnaire administrateur était justifiée et la recourante n'avait pas établi que l'appartement de l'avenue L\_\_\_\_\_ dont le loyer avait été comptabilisé dans les charges de l'hôtel était utilisé de manière exclusive ou partiellement comme bureau dans le cadre des activités de l'hôtel. De même, elle n'avait pas justifié le caractère commercial des dépenses payées par carte de crédit de M. et Mme U\_\_\_\_\_. En revanche, pour les frais de téléphone portable, il n'existait aucune raison de s'écarter de la pratique autorisant une déduction de trois cinquièmes des frais de téléphone privé lorsqu'il s'agissait du téléphone portable d'un cadre d'une société. Cette proportion étant justifiée par l'usage commercial. Dès lors, il y avait lieu d'admettre que la reprise ne portait que sur deux tiers des frais de conversations téléphoniques de M. U\_\_\_\_\_ depuis la Thaïlande. Le calcul des pertes reportées était justifié. Toutefois, l'admission d'une déduction partielle de frais de téléphone pour l'exercice fiscal 2002 avait une incidence sur le montant de la perte à reporter en 2003. Le montant de celle-ci devait être recalculé. La quotité de l'amende était justifiée compte tenu de la gravité de la faute. Le recours était rejeté pour le surplus.

#### **E. 21**

Par pli posté le 14 janvier 2010, la société a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif, remplacé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation. a. Sa raison sociale avait changé et elle se dénommait l'Hôtel N\_\_\_\_\_ S.A. b. Le montant des reprises devait être rectifié. Devaient être admises comme charges commercialement justifiées : un tiers du loyer de l'appartement situé dans l'immeuble de l'actionnaire, un tiers de ses frais de carte de crédit, 100 % des frais de téléphone et 100 % des frais de véhicule. La provision pour impôts devait être réadaptée en tenant compte du nouveau bénéfice imposable. L'amende devait être réduite à la moitié de l'impôt soustrait. M. U\_\_\_\_\_ n'avait pu établir avec elle un bail de sous-location pour formaliser la prise en charge du loyer de l'appartement loué car c'était sa mère qui était titulaire du bail et la régie avait refusé qu'il en devienne co-titulaire. Pour le surplus, elle reprenait son explication au sujet de l'utilisation que M. U\_\_\_\_\_ faisait de cet appartement en rapport avec la gestion de l'hôtel. Elle produisait deux attestations de collaborateurs de la société à teneur desquelles ceux-ci certifiaient s'être réunis au domicile de M. U\_\_\_\_\_ à Champel dès la mi-2002. Les frais de téléphone avec la Thaïlande devaient être admis comme charges commerciales, ainsi que l'avaient fait les services de l'impôt anticipé en 2007. Il en allait de même des montants payés par carte de crédit qui concernaient des dépenses pour l'hôtel. Elle fournissait les factures libellées en baht pour un montant de CHF 127'000.- relatives au mobilier acheté. Les services de l'impôt anticipé avaient également admis le caractère commercial des dépenses payées par carte de crédit, ceci à raison d'un tiers, et il devait en aller de même de l'AFC-GE pour l'ICC et l'IFD. Les frais de véhicule concernaient une voiture à disposition

exclusive de l'hôtel et immatriculé au nom de la société. L'actionnaire disposait de son propre scooter et d'une voiture personnelle. Les services de l'impôt anticipé avaient également admis l'utilisation exclusivement commerciale de ce véhicule qui portait le logo de l'hôtel. Les reprises fiscales généraient un montant d'impôts supplémentaires. Dès lors, les suppléments d'impôts étaient déductibles en charges au même titre que les impôts précédemment dus, conformément à l'art. 59 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 13 let. a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). Or, l'AFC n'avait pas tenu compte de cet aspect dans ses décisions alors qu'elle aurait dû procéder à un ajustement en réduisant d'autant le montant du bénéfice imposable. Le montant de l'amende ne devait pas dépasser la moitié de l'impôt soustrait compte tenu de la faute commise par négligence.

#### **E. 22**

Le 26 janvier 2010, la CCRA a transmis son dossier en persistant dans sa décision.

#### **E. 23**

Le 3 mai 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Un accord était intervenu au stade de la réclamation au sujet de la répartition des frais de véhicule sur proposition de la recourante (40 %) ; il n'y avait pas à revenir sur ce point. Concernant le loyer de l'appartement situé dans l'immeuble de l'actionnaire, la recourante n'avait pas établi qu'elle avait impérativement besoin de cet appartement. Les photocopies de photos de ces locaux ne démontraient pas que ces pièces étaient dévolues à un usage strictement professionnel. Les attestations fournies ne faisaient état que d'une utilisation pendant la durée des travaux de transformation de l'hôtel. Les contrôleurs avaient constaté que M. U\_\_\_\_\_ disposait dans celui-ci d'un bureau aménagé. Concernant les frais de carte de crédit dont la contribuable demandait qu'un tiers soit reconnu comme charges commercialement justifiées, elle avait admis que les relevés mensuels avaient révélé les voyages réguliers de Mme et M. U\_\_\_\_\_ en Thaïlande et que les cartes de crédit étaient utilisées pour la location de voitures, de frais d'hôtels et de billets d'avion, voire de frais d'hôpital à Pattaya. Les factures produites dataient de 2002, or les dépenses dataient de 2003. Ceux-ci avaient des liens avec la Thaïlande. Selon ce qu'elle savait, Mme U\_\_\_\_\_ avait depuis lors quitté la Suisse pour ce pays, ce qui démontrait qu'elle y avait conservé des liens personnels justifiant des voyages privés. Concernant les frais de téléphone portable, la CCRA avait admis que les trois cinquièmes de ceux-ci constituaient des frais professionnels. Dans sa décision sur réclamation du 12 octobre 2007, l'AFC-GE avait, de son côté, accepté la déduction d'une part de deux cinquièmes. L'amende était justifiée compte tenu de la faute commise. On ne pouvait parler en l'espèce de comportement négligeant. La faute était intentionnelle, à tout le moins sous forme de dol éventuel.

#### **E. 24**

Le 13 septembre 2010, le juge a procédé à l'audition des parties. a. L'AFC-GE était représentée par une membre du service juridique de même que par Messieurs S\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, contrôleurs. Ces derniers avaient effectué leur contrôle dans les locaux de l'hôtel, soit dans un bureau où les pièces comptables nécessaires avaient été mises à leur disposition. Pour ceux-ci, il s'agissait du bureau de M. U\_\_\_\_\_ compte tenu de son agencement. Ils avaient visité quelques chambres de l'hôtel et M. U\_\_\_\_\_ leur avait expliqué les aménagements qu'il avait entrepris dans l'hôtel. Le bureau où ils avaient effectué leur contrôle était situé au 1<sup>er</sup> étage et M. U\_\_\_\_\_ leur avait indiqué qu'il avait

transformé une chambre pour en faire son bureau. Concernant l'appartement de l'avenue L\_\_\_\_\_, son utilisation avait été discutée dans le cadre de l'instruction de la réclamation. M. U\_\_\_\_\_ avait parlé de l'utilisation de la salle-à-manger comme salle de réunion mais jamais de l'utilisation de celui-ci comme bureau privé. Une reprise à 100 % du loyer privé qui avait été comptabilisé dans la société était justifiée. Ce n'était pas l'utilisation d'une pièce d'un appartement privé pour quelques réunions ainsi que d'un bureau pour téléphoner qui autorisaient qu'un contribuable passe en charges une partie de son loyer privé. Concernant les téléphones privés, l'AFC-GE avait admis de tenir compte de deux cinquièmes de ceux-ci à titre de frais commercialement justifiés. Pour les frais de téléphone portable, l'AFC-GE considérait que Mme et M. U\_\_\_\_\_ avait un lien privé avec la Thaïlande. Cela fondait son refus d'admettre dans les frais d'exploitation de l'hôtel des frais de téléphone portable à partir de et vers ce pays. Pour les frais de véhicule, les montants repris correspondaient à ceux que le contribuable lui-même avait reconnus dans le tableau annexé à sa réclamation du 22 décembre 2006. b. M. U\_\_\_\_\_ a maintenu qu'il utilisait son appartement privé à titre professionnel. Le local situé dans l'hôtel était insuffisant. Il avait cherché à louer des locaux à proximité mais cette solution s'était révélée trop onéreuse. Finalement il avait suivi une suggestion de sa mère qui lui avait proposé de reprendre son appartement. Il utilisait deux pièces sur les six pièces et demie de l'appartement, soit le bureau de feu son père et la salle-à-manger pour y faire des réunions. Il faisait des téléphones depuis ce lieu, ce qui lui évitait de devoir être à l'hôtel. Il pouvait en outre y rencontrer son comptable pour s'occuper de la situation financière de l'hôtel. Il avait proposé aux contrôleurs du fisc de se rendre dans ces locaux mais ils n'y avaient pas donné suite. Il avait commis une erreur en comptabilisant comme charges le 100 % de son loyer privé mais demandait qu'une prise en compte d'un tiers de ce loyer soit admise. Concernant les communications effectuées grâce à leurs téléphones portables, il contestait tout lien avec la Thaïlande. De 2001 à 2004, son épouse avait vécu avec lui à Genève. Il n'avait pas comptabilisé la totalité des frais de téléphone portable dans les comptes de la société. Son comptable en déduisait une part qui était mise à la charge de son compte courant d'actionnaire. Les frais médicaux d'un hôpital à Pattaya avaient été comptabilisés par erreur dans la comptabilité de l'hôtel.

#### **E. 25**

Le 30 septembre 2010, l'AFC-GE a transmis à la chambre administrative les relevés de carte de crédit et les loyers sur lesquels elle avaient fondé son contrôle. Tous les documents n'avaient pu être photocopiés vu leur nombre. La traçabilité des téléphones privés et des conversations téléphoniques provenant des téléphones portables vers la Thaïlande avait été établie lors du contrôle dans les locaux de la société et détaillée sur la base des mouvements des relevés concernant M. U\_\_\_\_\_. Dans sa réclamation, la société avait remis des tableaux indiquant les sommes correspondantes aux reprises effectuées par l'AFC-GE sans contester les montants mais uniquement la répartition entre les appels de nature privée et professionnelle. A l'issue de l'audience, un délai a été accordé aux parties pour formuler des observations.

#### **E. 26**

Seule l'AFC-GE l'a fait le 8 novembre 2010. Elle a maintenu sa position concernant les différentes reprises effectuées. Aucune provision pour impôt supplémentaire ne devait être autorisée, comme le recourant y concluait en raison de l'augmentation de l'impôt à payer générée par les reprises ordonnées. En effet, un ajustement des provisions pour impôts était proscrit en cas de soustraction fiscale.

## E. 27

Par courrier du 17 novembre 2010, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 -aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010). 3. Le litige concerne les exercices fiscaux 2001 à 2004. Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD et sa réglementation d'application. Pour l'ICC, outre les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le litige doit être examiné au regard de celles de la LIPM et de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). 4. La recourante ne remet pas en question le principe de la procédure en rappel d'impôts décidée par l'intimée mais l'importance de celle-ci. Selon elle, certains postes comptables n'avaient pas à être repris, tandis que pour d'autres, le montant de la reprise était trop élevé. 5. a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet la totalité du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat (art. 24 al. 1 let. a LHID). Aux termes de l'art. 12 let. h LIPM, sont considérées comme bénéfice imposable les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société. b. Selon 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 résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Les art. 12 let. h LIPM et 58 al. 1 LIFD visent les distributions dissimulées de bénéfice (S.

KUHN/P.BRÜLISAUER, in : M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., no 74 ad art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable. Cet article est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID quand bien même il est rédigé différemment. Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne touchant celui-ci de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient ( ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n. 33 et les références citées). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. L'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables d'une société (X. OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35). Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié

des frais généraux, notamment par des versements de salaires excessifs (X. OBERSON, op. cit. , p.197 n. 34). 6. L'autorité ne doit et ne peut rechercher que les informations nécessaires à sa décision. En outre, les parties ont le devoir de collaborer à la recherche des preuves (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd. Bâle, 1991, n. 2018-2021 p. 419). En matière fiscale, l'autorité doit, en principe apporter la preuve de l'existence des éléments imposables alors que le contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Si des indices précis rendent vraisemblables l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (ATF 121 II 257 consid. 4c p. 266 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 14 mars 1995, publié in Revue fiscale 1995, p. 348 consid. 2d p. 351 ; Archives 62 p. 720 consid. 5b p. 729 ; 55 p. 624 consid. 3a p. 627 ; 39 p. 284 consid. 3c p. 288 ; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 3ème éd. Berne 1994 pp. 58-59 ; E. KÄNZIG/U. R. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, IIIème partie, 2ème éd. n. 20 ad art. 88). 7. Le principe de la bonne foi entre administration et administré, garanti par les art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré. Elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C\_534/2009 du 2 juin 2010 ; 9C\_115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2 ; ATA/141/2012 du 13 mars 2012 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 193 n. 568). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière ( cf . art. 5 et 9 Cst. ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_99/2010 du 6 septembre 2010 ; ATA/745/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002., p. 28 et les nombreuses références ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, 2ème éd., p. 132). 8. C'est au regard de ces principes qu'il y a lieu d'examiner le bien-fondé des reprises ordonnées par l'AFC-GE. 9. a. La recourante qui avait comptabilisé l'intégralité du loyer de l'appartement privé de son administrateur à titre de charges dans le compte d'exploitation annexé à ses déclarations fiscales 2002 à 2004, revendique, à ce stade de la procédure, la prise en compte d'un tiers du montant du loyer dudit appartement. Elle n'a cependant apporté aucunement la preuve de la nécessité de l'utilisation de cet espace dans le cadre de l'exploitation ou de la gestion de l'hôtel. Il est possible que son administrateur et actionnaire ait pu en utiliser une partie pour y organiser des rencontres, voire pour y travailler ou y placer des documents. Il disposait cependant de locaux administratifs au sein de l'hôtel pour y effectuer la gestion de la société et même pour y recevoir les contrôleurs fiscaux. De fait, l'utilisation d'une partie de l'appartement par l'organe de la société est restée de pure convenance personnelle. C'est donc à juste titre que l'intimée a repris dans la comptabilité de la recourante, la totalité de ce loyer et l'a ajoutée aux bénéfices 2001 à 2004 déclarés par la contribuable. b. Concernant les frais de carte de crédit, la recourante, dans ses dernières conclusions, demande qu'un tiers de ceux-ci soit considéré comme des dépenses commerciales. Elle a fourni dans le cadre de son recours devant la chambre de céans une série de factures qui lui ont été adressées en 2002 et prétend par-là justifier l'existence de charges commerciales dans cette proportion. Elle échoue cependant entièrement dans la justification qu'elle prétend apporter. D'une part, ces factures

ont été émises en 2002 et les dépenses à justifier datent de 2003 ou 2004. D'autre part, il ne suffit pas à la contribuable, pour apporter la preuve requise, de mettre en balance des factures qui lui étaient adressées avec des paiements, même représentant des montants équivalents. Il lui est nécessaire de démontrer précisément le lien entre les factures et les paiements en question. Or celui-ci n'a pas été établi alors-même que les pièces étaient à disposition. La reprise de 100 % de ces paiements par cartes de crédit doit donc être également confirmée, ce d'autant plus que la consultation des relevés de cartes de crédit transmis par l'AFC-GE permet de constater que les dépenses en question constituent principalement des frais de voyages et d'hôtels, voire d'hôpital, qui n'ont pas de lien avec l'activité de la recourante. c. La recourante sollicite que la totalité des frais de téléphone soient reconnus en tant que charges commercialement justifiées. L'AFC-GE dans sa décision sur réclamation du 12 octobre 2007 a admis que trois cinquièmes des frais de téléphone privé pouvaient être considérés comme professionnels. La CCRA, de son côté, a considéré que le recours de la société pouvait être admis partiellement sur ce point et qu'il y avait lieu de la mettre également au bénéfice de cette pratique pour les frais de téléphone portable de son administrateur pour des téléphones effectués à partir de la Thaïlande vers la Suisse. L'AFC-GE n'a pas recouru contre cette décision. Celle-ci sera confirmée dès lors que la recourante ne justifie pas précisément pour quelles raisons l'entier des frais de téléphone portable de son dirigeant devraient être pris en considération. d. Finalement, la recourante sollicite la prise en compte de l'entier des frais d'un véhicule immatriculé à son nom. Elle prétend que l'actionnaire disposait de son propre véhicule motorisé mais n'en apporte pas la preuve. Surtout, elle avait elle-même proposé dans le cadre de sa réclamation du 22 décembre 2006, dans un tableau récapitulatif des reprises effectuées, d'admettre une reprise ne portant que sur deux cinquièmes desdits frais, soit CHF 3'067.- pour 2002, CHF 3'446.- pour 2003 et CHF 4'288.- pour 2004. L'AFC-GE ayant accepté dans sa décision du 12 octobre 2007 la répartition proposée, la recourante ne peut, sans contrevenir au principe de la bonne foi remettre en question devant la chambre de céans l'accord intervenu, au demeurant conforme à la loi. 10. La recourante demande à pouvoir augmenter dans ses comptes 2003 et 2004 le montant de la provision couvrant les impôts à payer, dès lors que ces derniers vont augmenter en raison des reprises effectuées. A teneur de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD comme de l'art. 13 let. a LIPM, les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, mais non les amendes fiscales. En l'espèce, la procédure porte sur un rappel d'impôts et non sur la taxation. Dans un tel cas, si des reprises sont effectuées en relation avec des distributions dissimulées de bénéfices, la déductibilité de l'impôt payé sera admise pour la période fiscale ultérieure mais ne peut plus conduire à une correction de la provision pour impôts figurant dans les comptes de l'année de l'exercice fiscal considéré (M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 112 a p. 759, ad art. 59 n. 9). 11. a. Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète, sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait. L'art. 69 al. 1 et 2 LPFisc est de teneur similaire, qu'il s'agisse des conditions de la soustraction fiscale ou des conséquences de celle-ci s'agissant de la quotité de l'amende. b. 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). c. A teneur des art. 59 al. 3 LHID et 82 LPFisc en matière d'ICC et 333 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0)

en matière d'IFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.481/2003 du 18 août 2004), les dispositions générales du CP sont applicables à la soustraction fiscale. Ainsi, la quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de la faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> éd., 2007, § 26 n° 19). Il y a comportement intentionnel lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est avérée, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 n° 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée). d. De jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Dans ce cadre, l'AFC-GE jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/128/2003 du 11 mars 2003). La recourante a systématiquement comptabilisé dans ses frais d'exploitation, au cours de plusieurs exercices fiscaux, des dépenses d'une certaine importance alors qu'il s'agissait de frais privés dont son administrateur-actionnaire était le bénéficiaire. Or celui-ci, par la position qu'il occupait, ne pouvait ignorer les avantages fiscaux qu'un tel traitement comptable pouvait générer pour la société et pour lui-même. De telles circonstances ne permettent pas de retenir une négligence, La recourante a commis une infraction intentionnelle via son dirigeant et seul actionnaire, tout au moins par dol éventuel. Dans ces circonstances, en raison du caractère systématique du comportement adopté et de la durée de l'infraction, une amende dont la quotité est fixée à une fois le montant soustrait respecte le principe de la proportionnalité, la bonne collaboration du contribuable ayant déjà été prise en compte pour la fixation de celle-ci. 12. Le recours sera rejeté. Un émoulement de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe. Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 1 LPA). \* \* \* \* \*

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