

GE_GERICHTE JTAPI/330/2025 vom 31. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_330_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/330/2025 du 31 mars 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/330/2025 del 31 marzo 2025

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 1.25

fois les droits soustraits pour la soustraction consommée, montant réduit à 5/6 pour la soustraction tentée, se révèle appropriée compte tenu de la faute de la recourante. Cela étant, le montant de l'amende de l'année 2019 devra être réduit pour tenir compte de l'annulation de certaines reprises. 56. Au vu de ce qui précède les recours doivent être admis partiellement. 57. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du - 25/26 - A/2578/2023 règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante qui obtient partiellement gain de cause, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 1'300.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 26/26 - A/2578/2023

E. 2

Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Dans sa réplique du 30 avril 2024, la recourante sollicite la suspension de la procédure. En l'espèce, la précitée ne cite aucune procédure civile, pénale ou administrative, dont le sort serait déterminant pour la solution du présent litige. Il n'y a dès lors pas lieu de suspendre l'instance en application de l'art. 14 de la loi sur la procédure

- 12/26 - A/2578/2023 administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). La suspension de l'instruction de la cause ne se justifie pas non plus sous l'angle de l'art. 78 let. a LPA, dès lors que l'AFC-GE s'y est opposée dans sa duplique du 15 mai 2024.

E. 4

La société sollicite en outre l'accès à l'intégralité des pièces du dossier.

E. 5

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 4.1), le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, 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.

E. 6

En l'occurrence, la société a eu accès à l'intégralité du dossier de la procédure, hormis les pièces couvertes par le secret fiscal et qui ne lui ont été à juste titre pas remises par l'AFC-GE. Il n'apparaît pas que l'autorité intimée aurait procédé à des reprises ou infligé des amendes en se fondant sur des documents qui ne seraient pas produits. D'ailleurs, la contribuable ne le prétend pas. Partant, il n'y a pas lieu de donner suite à la requête de la recourante. Bien-fondé de la procédure de rappel d'impôt

E. 7

La société reproche à l'AFC-GE, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt 2018, de ne pas s'être limitée à reprendre des postes pour lesquels elle disposait d'éléments nouveaux, mais d'avoir profité pour procéder à un examen complet de sa taxation. Elle soutient que, lors de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt relative à l'année 2018, l'AFC-GE s'est notamment appuyée sur la prise en charge par la société, en 2019, des frais privés de l'actionnaire et de l'amortissement induit d'actifs. Or, à ce stade, l'autorité intimée n'aurait disposé ne disposait d'aucun moyen de preuve portant spécifiquement sur les périodes 2017 et 2018. Un nombre important de reprises résulterait d'un réexamen complet de sa comptabilité, en violation des règles de procédure. Dès lors, les reprises motivées par l'absence de pièces ou de justificatifs probants devraient être annulées.

E. 8

Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD 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 fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

E. 9

Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète

- 13/26 - A/2578/2023 et exacte et, à la demande de l'autorité de taxation, fournir notamment des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD et 31 al. 1 et 2 LPFisc). Le contribuable est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en principe en droit de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de

fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

E. 10

Selon la jurisprudence, de simples soupçons quant à l'exactitude de la déclaration fiscale sont suffisants pour justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4). Il est toujours possible pour l'administration fiscale d'étendre la procédure de rappel d'impôt à d'autres éléments imposables qu'elle serait amenée à détecter au cours de ses investigations (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et 4.5.2).

E. 11

En l'espèce, les réponses fournies par la société au cours du contrôle mené dans ses locaux, ainsi que les documents remis dans le cadre de ce dernier ont laissé apparaître que la comptabilité de l'intéressée comportait des irrégularités. Il existait dès lors un soupçon justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt relative à l'année 2019. En ce qui concerne les années 2017 et 2018, l'autorité intimée a taxé la recourante sur la base de ses déclarations fiscales et des pièces justificatives qu'elle a produites. Elle était fondée à lui faire confiance et à présumer l'exactitude de ses deux déclarations fiscales, étant rappelé que la société en était garante. Or, ce n'est que sur la base d'éléments découverts lors du contrôle relatif à la période 2019 que l'AFC-GE s'est rendue compte d'inexactitudes dont était entachées les taxations 2017 et 2018. Par conséquent, elle pouvait valablement ouvrir une procédure en rappel d'impôt concernant ces deux périodes fiscales. Année 2017 – pertes reportées

E. 12

La société conteste le montant des pertes reportées de l'année 2017.

E. 13

Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années (art. 67 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPM).

E. 14

Lorsqu'un contribuable reçoit une taxation sur un revenu nul et qu'il n'a en conséquence pas d'impôt à payer, le montant des pertes qui ont conduit à la taxation sur un revenu nul constitue uniquement un motif de la décision de taxation, de sorte que ce montant ne bénéficie pas de la force de chose jugée matérielle. Par conséquent, dans la mesure où un contribuable souhaite que le montant de la perte à reporter sur la période fiscale suivante soit arrêté, un intérêt actuel digne de

- 14/26 - A/2578/2023 protection lui fait défaut. Le montant du report de pertes doit être examiné dans les périodes subséquentes, lors desquelles un bénéfice imposable est taxé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_987/2020 du 22 juin 2021 consid. 1.3).

E. 15

En l'espèce, la société a été initialement taxée sur un bénéfice imposable 2017 nul, dès lors que l'exercice s'est soldé par une perte de CHF 57'499.-. Dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, l'AFC-GE a effectué un redressement de CHF 31'440.-. Celui-ci a été

entièrement absorbé par la perte reportée, laquelle a été ramenée à CHF 26'059.- (CHF 57'499.- – CHF31'440.-). Ainsi qu'il découle de l'avis de taxation 2018, le montant de CHF 26'059.- est venu réduire la reprise effectuée par l'AFC-GE. Partant, le grief doit être rejeté.
Reprises – en général

E. 16

Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial tels que notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. b et c LIFD). Les art. 11 et 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) sont le pendant des dispositions susmentionnées en droit cantonal.

E. 17

Le renvoi du législateur à l'usage commercial ou professionnel donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important, renforcé par le fait qu'elle ne supporte pas le fardeau de la preuve du refus de déduction (arrêt du Tribunal fédéral 2C_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1). Si l'énumération par la loi des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel n'est qu'exemplative, leur déductibilité est conditionnée par la preuve de leur montant et de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. Cette preuve incombe au contribuable, puisqu'elle tend à la diminution de la charge fiscale. 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 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 7.1).

E. 18

La fonction première de la comptabilité commerciale est de fournir un système d'information fiable. Cette fiabilité intéresse en particulier les créanciers et les actionnaires de l'entreprise ou encore l'administration fiscale (déclaration d'impôt).

- 15/26 - A/2578/2023 Le principe d'intégralité (art. 957a al.2 ch.1 et 958c al.1 ch.1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse - CO - RS 220) exige que toutes les informations qui sont nécessaires à l'évaluation de la situation économique de l'entreprise (art. 957a al.1 CO) soient communiquées. Le principe de fiabilité, quant à lui, englobe les principes de l'exactitude des comptes, de la sincérité (fidélité) du bilan et de l'absence d'arbitraire. Selon ce principe, les informations fournies dans les comptes doivent être exemptes d'erreurs importantes et de distorsions. En particulier, les écritures ne doivent pas être falsifiées ou déformées. De plus, les transactions doivent être enregistrées chronologiquement et intégralement dans un journal, la comptabilité doit être tenue en partie double et les comptes doivent s'aligner sur une structure logique qui soit conforme à un plan comptable reconnu. Le principe de justification de chaque enregistrement par une pièce comptable, qui concerne l'établissement de la comptabilité (art.957a al.2 ch. 2 CO),

commande de documenter chaque opération significative par une pièce comptable reflétant l'élément de fait concerné (MSA 2014, 33). La pièce justificative doit porter le libellé de l'écriture, son montant, les références de l'émetteur et la date de son établissement (Robert DANON, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 58 § 21 - 24, p. 1059-1060).

E. 19

Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition qu'ils soient comptabilisés ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements (art. 62 al. 1 CO ; art. 16A LIPM). Un amortissement est justifié par l'usage commercial dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan (ATF 137 II 353 consid. 6.4.1).

E. 20

Il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1). Il y a avantage appréciable en argent lorsque des produits qui auraient dû être comptabilisés dans le chef d'une personne morale ne le sont pas, ou que cette dernière renonce à réaliser un revenu en faveur de l'actionnaire ou d'un proche (arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2016 du 14 novembre 2016 consid. 5.1). Dans cette hypothèse, la société s'appauvrit en omettant de comptabiliser ces recettes dans son compte de résultat. Il en va typiquement ainsi lorsque celle-ci transfère à son actionnaire des ristournes, des commissions, des bonifications versées par des fournisseurs contractuellement ou à bien plaisir (arrêt du Tribunal fédéral 2C_88/2011 du 3 octobre 2011 consid. 2.2 = RDAF 2012 II 131).

- 16/26 - A/2578/2023

E. 21

Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 précité consid. 4.1).

E. 22

En matière fiscale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. Il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 146 II 6 consid. 4). Année 2018

E. 23

Dans la pièce n° 24 de son chargé, l'AFC-GE a listé des charges qu'elle n'a pas admises en déduction. La pièce n° 26 récapitule les postes acceptés par l'autorité intimée.

E. 24

En l'espèce, l'AFC-GE conteste la valeur probante des justificatifs remis par la société, à savoir un avis de débit bancaire et un courriel, (écriture nos 12, charges de prestations services et 162, honoraires divers), lesquels ne constituent pas une pièce comptable, respectivement une facture ou un contrat. La recourante reproche à l'autorité intimée de faire preuve de formalisme excessif et soulève l'argument selon lequel aucune reprise n'a été opérée en 2019 s'agissant des charges de prestations de services. Ces griefs doivent être rejetés, car, ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, chaque enregistrement dans la comptabilité doit être appuyé par une pièce comptable. En outre, elle ne saurait tirer aucun avantage du fait que l'AFC-GE n'aurait procédé à aucune reprise en 2019 pour un poste qui n'aurait pas été justifié. En effet, en matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3).

E. 25

L'autorité intimée a également rejeté les dépenses libellées dans les écritures nos 98, 124 et 129 (matériel de bureau), ainsi que 22 et 23 (frais de représentation), du fait qu'elles n'étaient justifiées par aucune pièce. La société conteste les reprises relatives à ces écritures, du fait qu'aucun redressement n'est intervenu en 2019. Cette argumentation tombe à faux. À cet égard, il peut être renvoyé à ce qui a été évoqué ci-dessus et notamment au principe de l'étanchéité des exercices fiscaux.

E. 26

L'AFC-GE a repris les montants figurant dans les écritures nos 2, 7 et 87 (frais de transport), le lien de connexité de ces dépenses avec l'activité commerciale de la société n'étant pas démontré. La société conteste le point de vue de l'autorité intimée. Elle fait valoir que les frais de représentation se rapportent à son activité exercée dans le sud de la France. Elle s'était engagée dans le développement de

- 17/26 - A/2578/2023 plusieurs projets de standing, tels la réhabilitation d'un château en un hôtel cinq étoiles, ainsi que la création d'une clinique à I_____. L'écriture n° 87 (G_____), en CHF 32'511.82, est justifiée par des factures émises par cette compagnie aérienne, pour des vols au départ de Genève à destination de H_____, K_____, V_____ et M_____. Toutefois, la société ne démontre pas, alors que le fardeau de la preuve lui incombe, que les frais relatifs à ces déplacements revêtaient un caractère professionnel. Elle reconnaît d'ailleurs que le vol Genève – V_____ présente un caractère privé.

E. 27

Enfin, l'autorité intimée a refusé l'amortissement des œuvres d'art. La société considère qu'il se justifie de par le caractère illiquide du marché de l'art, qui comporte peu d'acheteurs et peu de vendeur et dans lequel il est difficile de conclure une vente sans passer par le truchement d'un intermédiaire. Cette argumentation ne peut être suivie. En effet, l'on ne voit pas en quoi la contrainte inhérente au marché de l'art, consistant à vendre des œuvres par le biais de courtiers qui perçoivent une commission, entraînerait une perte de valeur du bien en question. Or, un amortissement ne se justifie qu'en cas de diminution de valeur de l'actif concerné.

E. 28

Au vu de ce qui précède, les reprises relatives à l'année 2018 sont entièrement confirmées.
Année 2019

E. 29

Au préalable, le tribunal donne acte à l'AFC-GE de ce qu'elle accepte, dans sa duplique du 5 mai 2024, la provision de CHF 38'380.- pour litige Q _____ SA.

E. 30

En ce qui concerne la promotion N _____, dans ses observations du 12 décembre 2022, la recourante reconnaît que le bénéfice taxable dans son chef comprend notamment 70 % des mises en valeur perçues par E _____ SA, à savoir CHF 464'687.81 (CHF 663'839.74 x 0.7). Le 13 juin 2019, le compte n° 1'030 de l'intéressée (banque X _____, CHF) a été débité d'un montant de CHF 464'687.81. Il porte comme libellé : « E _____ SA Y _____ ». Ce débit comporte deux contre-écritures. À la première, le compte n° 3'205 (ventes immeubles prestations) a été crédité d'un montant de CHF 57'022.80 ; à la seconde, le compte n° 1'121 (prêt E _____ SA) a été crédité d'une somme de CHF 405'000.-. Ce faisant, ce dernier crédit a totalement amorti le prêt que E _____ SA avait souscrit auprès de la recourante. Or, ce dernier montant aurait dû figurer au crédit d'un un compte de produits de la recourante et ainsi augmenter son bénéfice. En renonçant à comptabiliser un produit, la recourante s'est indûment appauvrie. En conséquence, la somme que la contribuable a renoncé, à tort, à comptabiliser, doit être réintégrée dans son bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 al. 1 let. j). Cela étant, la société objecte qu'une telle reprise entraîne une triple imposition économique. L'intéressée ne peut être suivie. En effet, il ressort des bordereaux et avis de taxation 2019 d'E _____ SA, produit par l'autorité intimée sous le couvert

- 18/26 - A/2578/2023 du secret fiscal, que cette société a été taxée d'office, l'AFC-GE ayant retenu un bénéfice net de l'exercice correspond au total des pertes reportées des exercices précédents, auquel CHF 1'000.- ont été ajoutés. Il n'apparaît ainsi pas que le produit non comptabilisé par la recourante a été intégré dans le bénéfice imposable d'E _____ SA. Partant, le grief tiré de la triple imposition économique doit être rejeté.

E. 31

La recourante conteste les reprises relatives aux prêts octroyés à M. O _____ et à P _____ Sàrl.

E. 32

Une perte commerciale est certaine lorsque le contribuable démontre qu'il a mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier ou d'un porteur de droit à l'égard de son bien. Elle est définitive lorsque, à vues humaines, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens. Dans ce cadre, une reconnaissance de dette constitue certes un titre de mainlevée, mais atteste uniquement de l'existence de la créance, non de l'impossibilité de son recouvrement.

E. 33

Les créances ne doivent figurer au bilan que pour le montant qui est recouvrable, compte tenu du risque de perte. Ce risque de perte s'apprécie essentiellement au regard de la solvabilité du débiteur. Cette solvabilité sera évaluée sur la base des faits passés ou présents, par exemple en fonction des retards intervenus dans les paiements, de l'évolution antérieure de la situation financière, de l'état des poursuites en cours ou de la qualité des éventuelles garanties (ATA/1351/2017 du 3 octobre 2017 consid. 5). Lorsqu'un risque de perte est constaté, une correction de valeur, c'est-à-dire une provision pour ducroire, doit être enregistrée dans les comptes. D'une manière générale, une provision pour ducroire de 5 % sur les débiteurs suisses et de 10 % sur les débiteurs étrangers est admise d'un point de vue fiscal. Cette provision est admise en pratique, par mesure de simplification et sans autre justification commerciale (Robert DANON, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit. art. 63, n. 30-31, p. 1241 et les réf.).

E. 34

En l'espèce, au 1er janvier 2019, la contribuable a octroyé un crédit de CHF 140'531.40, ainsi qu'il ressort du compte n° 1'153 (créances tiers Z_____ SA). Au 31 décembre de cette année, par une écriture d'un même montant, libellée « Transfert S. O_____ France Regroupement », cette créance a été entièrement amortie, par le débit du compte n° 1'303 (Immeuble France). La société a également accordé un prêt de CHF 133'157.50 à P_____ Sàrl, société dont M. O_____ est associé. La société a totalement amorti ces deux crédits. Elle considère qu'un tel amortissement se justifiait du point de vue du droit commercial, compte tenu de la situation financière obérée de ses deux débiteurs. Elle rappelle qu'elle a fait preuve d'une erreur de jugement en ayant eu recours à M. O_____ et à sa société, mais en 2019, elle n'avait pas renoncé à ses prétentions contre ces derniers.

- 19/26 - A/2578/2023 La société ne peut être suivie. En effet, elle n'apporte aucune pièce probante, tendant à démontrer qu'elle a entrepris des démarches concrètes en vue de recouvrer les créances qu'elle détient envers M. O_____ et P_____ Sàrl. Elle ne saurait, dans ce cas, prétendre que leur situation financière se révèle à ce point obérée qu'il se justifie d'amortir entièrement ses créances. La recourante n'est pas fondée à demander au stade du présent recours, à comptabiliser une provision au lieu d'un amortissement. En effet, en application du principe de déterminance, elle est liée par les comptes qu'elle a remis à l'AFC-GE et ne peut, sous réserve de dispositions légales spécifiques du droit fiscal ou de l'application du principe de la bonne foi, non applicables en l'espèce, se prévaloir d'une réalité autre que celle ressortant de sa comptabilité (ATF 137 II 353 consid. 6.2).

E. 35

L'AFC-GE a effectué une reprise concernant des frais privés de l'actionnaire, totalisant CHF 203'082.-, pour le motif qu'ils ne seraient pas justifiés par l'usage commercial. La recourante explique qu'en tant que holding, elle a supporté des coûts en lien avec D_____ SA, notamment des frais de voyage aux États-Unis, où elle a envoyé son actionnaire, afin d'y étudier les possibilités de développement et d'expansion du marché du cannabis, ainsi qu'une éventuelle entrée en bourse. Toutefois dans ses observations du 12 décembre 2022, la société admet que le montant de CHF 203'081.68 aurait dû être comptabilisé dans le compte courant actionnaire. Les dépenses d'hébergement auraient dû être activées dans le compte courant de l'actionnaire. Les frais d'ébergement à Los Angeles et le paiement d'honoraires de consulting à la société américaine AA_____ auraient également dû être comptabilisés dans le compte courant actionnaire. Le fait que la recourante aurait supporté

des dépenses, même professionnelles, en lien avec D_____ SA, ne suffit pas à retenir que ces coûts sont justifiés par l'usage commercial, étant donné que le droit fiscal suisse ne connaît pas de règles relatives aux groupes de sociétés. En conséquence, il n'est pas pertinent de tenir compte du fait que la recourante et D_____ SA appartiennent au même groupe. Partant, ces reprises sont confirmées.

E. 36

La recourante sollicite la déduction des montants qu'elle a payés aux Études d'avocats S_____, en CHF 24'128.40 et T_____, en CHF 6'940.93 et CHF 8'149.30 (soit au total CHF 15'090.23 en faveur de cette dernière Étude). Ces trois sommes ont toutes été comptabilisées par la contribuable. La première a été débitée de son compte n° 6'641 (frais de représentation) et les deux autres, de son compte n° 6'532 (honoraires pour conseils juridiques). En outre, elles sont justifiées par pièces, les trois factures, faisant état de sommes ascendant à respectivement CHF 23'897.75, EUR 6'000.- et EUR 7'200.-. Il résulte de la facture établie par S_____ que cette Étude a été mandatée par une société de recouvrement (AA_____ AG) afin d'encaisser une créance impayée par la recourante. Le montant de CHF 23'897.75 qui lui est réclamé comprend la

- 20/26 - A/2578/2023 créance échue (CHF 22'397.75) auxquels s'ajoutent des honoraires (CHF 1'500.-). Or, seuls ces derniers constituent une charge justifiée par l'usage commerciale et peuvent par conséquent être déduits. Le remboursement d'une dette n'affecte en revanche pas le compte de pertes et profits, mais uniquement les actifs et les passifs de la société. En ce qui concerne les notes d'honoraires émises par l'AB_____, la société explique, dans un mémorandum du 8 octobre 2021 adressé à l'AFC-GE, qu'elles concernent un projet personnel que M. AC_____ souhaitait lui apporter. Les frais engagés par l'actionnaire se montaient à EUR 128'000.- et ses charges à CHF 15'090.23. Or, la note d'honoraires du 13 mai 2019 ne permet pas de comprendre quelle activité a déployé l'AB_____ en faveur de la société, qui justifierait la facturation de ce montant. Aucune pièce justificative n'a été fournie à ce sujet. Le même raisonnement s'applique à la note d'honoraires du 2 mai 2019. Son seul libellé « AD_____ / AE_____ » se révèle insuffisant à cet égard, faute de justificatif. Au vu de ce qui précède, seul un montant de CHF 1'500.- représente une charge justifiée par l'usage commerciale déductible du bénéfice de la contribuable.

E. 37

L'amortissement des œuvres d'art ne peut être accepté. À cet égard, il peut être renvoyé à l'argumentation exposée ci-dessus relative à l'année fiscale 2018.

E. 38

Enfin, dans sa réponse, l'AFC-GE soutient, sans être contredite sur ce point par la recourante, que les charges non justifiées par pièces sont confirmées. Partant, les reprises y relatives sont maintenues.

E. 39

Au vu de ce qui précède, les reprises relatives à l'année 2019 sont admises, sous réserve de l'admission partielle des redressements figurants dans la duplique du 5 mai 2024, ainsi que des honoraires d'avocat. Procédure en soustraction d'impôt (année 2018) et en tentative de soustraction d'impôt (année 2019)

E. 40

La contribuable conteste les amendes qui lui ont été infligées pour soustraction d'impôt, ainsi que pour tentative de soustraction d'impôt.

E. 41

Est notamment puni d'une amende 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 (art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc). Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 70 al. 1 LPFisc). À teneur des art. 181 al. 1 LIFD et 74 al. 1 LPFisc, lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende.

- 21/26 - A/2578/2023 L'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer (art. 183 al. 1 LIFD ; art. 76 al. 1 LPFisc).

E. 42

En l'espèce, la société fait valoir qu'à aucun moment lors du contrôle mené dans ses locaux, l'autorité intimée ne lui a fait part de son droit de refuser de collaborer. En outre, la lettre d'ouverture de la procédure en rappel et en soustraction d'impôt du 19 octobre 2021, qui rappelle le droit de la société de refuser de collaborer, se rapporte à la « procédure pénale pour soustraction fiscale », mais ne spécifie rien au sujet de la tentative.

E. 43

La société ne peut être suivie. En effet, lors du contrôle mené sur place, la procédure de tentative de soustraction n'était pas encore ouverte, seule était en cours la procédure de taxation pour l'année 2019. De la sorte, la contribuable était tenue de collaborer avec l'AFC-GE (art. 126 LIFD ; art. 31 LPFisc). C'est à tort que la société reproche à l'autorité intimée de ne pas l'avoir informée de son droit de se taire. La lettre du 19 octobre 2021 concrétise en l'espèce les art. 183 al. 1 LIFD et art. 76 al. 1 LPFisc. Or, le champ d'application de ces dispositions légales s'étend en principe aux procédures, qui ont pour objet des délits de droits pénal fiscal, au sens des art. 175 à 180 LIFD, (commis également par des personnes morales, art. 181 LIFD), (Felix RICHNER, Walter FREI, Stefan KAUFMANN, Tobias F. ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4ème édition, 2023, art. 183, n. 1, p. 1869). Dès lors, l'expression « procédure pénale » figurant dans ledit courrier visait tant la procédure en soustraction, que celle pour tentative de soustraction. Quoi qu'il en soit, la recourante n'a pas donné suite à la demande de renseignements figurant dans le courrier susmentionné, ni dans le rappel du 24 février suivant. Elle est dès lors malvenue de prétendre qu'elle n'avait pas compris que son droit de se taire ne se rapportait pas à la procédure de soustraction.

E. 44

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent 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/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 28b et les références citées).

E. 45

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées).

E. 46

En l'espèce, les comptes 2018 et 2019 de la recourante comportent de nombreuses irrégularités, en ce sens que celle-ci a enregistré des charges excessives et omis d'y intégrer des produits. Il en est résulté une taxation insuffisante et donc, une perte

- 22/26 - A/2578/2023 fiscale pour la collectivité. Les conditions objectives d'une soustraction d'impôt sont ainsi réalisées. Il convient d'examiner la condition subjective, à savoir la faute.

E. 47

Lorsqu'une soustraction d'impôt est commise au profit une personne morale, la faute au sens des art. 175 al. 1 LIFD ne peut être qu'un attribut de la personne physique, soit d'un organe de la personne morale, dont le comportement doit être imputé à celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.2).

E. 48

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1).

E. 49

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2), sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence (art. 175 LIFD), un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit. Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur

envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait). La preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. Si

- 23/26 - A/2578/2023 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

E. 50

En l'espèce, la société conteste avoir agi intentionnellement, tout au plus reconnaît-elle avoir fait preuve de négligence. Elle fait valoir que ses organes ne disposent d'aucune connaissance en droit comptable, ni en droit fiscal : M. B _____ est un serial entrepreneur et M. C _____, avocat, pratique essentiellement dans le domaine du droit immobilier et du droit pénal. Contrairement à l'opinion soutenue par la recourante, les domaines dans lesquels ces deux personnes exercent leurs activités professionnelles, de surcroît en tant qu'indépendants, ne permettent précisément pas d'admettre qu'elles seraient dénuées de toute connaissance dans le domaine fiscal et que les lacunes relevées plus haut découleraient forcément de leur inexpérience. Quoi qu'il en soit, MM. B _____ et C _____ devaient s'assurer de retourner des déclarations fiscales complètes et exactes, au besoin avec l'aide de mandataires qualifiés dans le domaine, ce qu'ils n'ont pas fait. Contrairement à ce qu'ils soutiennent, les reprises portent sur des produits et les redressements concernant les charges n'ont pas uniquement été motivés en raison du défaut de pièces les justifiant. Au vu de ce qui précède, une faute intentionnelle peut être reprochée aux précités, qui doit être attribuée à la société. 51. Il résulte de ce qui précède que les conditions objective et subjective d'une soustraction d'impôt, ainsi que d'une tentative de soustraction d'impôt sont remplies en l'espèce. Partant, le prononcé d'amendes à l'encontre de la recourante se justifie. Il convient d'examiner leur quotité. 52. Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 69 al. 2 LPFisc ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1). En cas de tentative de soustraction, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD ; art. 70 al. 2 LPFisc). 53. En cas de faute grave, l'amende doit donc en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier la circonstance aggravante lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas

- 24/26 - A/2578/2023 d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans, par une personne morale sur plusieurs exercices (Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art.

175 § 54, p. 1998). 54. 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. La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent aussi en considération le repentir actif ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., art. 175, § 47, p. 1995). 55. En l'espèce, à titre de circonstance atténuante, il y a lieu de prendre en considération la bonne collaboration de la société, relevée par l'autorité intimée. À titre circonstances aggravantes, il convient en premier lieu de prendre en compte la réitération des soustractions, qui ont été, en effet, commises durant trois périodes fiscales, à savoir en 2017, 2018 et 2019. En deuxième ligne, il convient d'examiner l'importance des montants soustraits. En effet, en 2018, les reprises s'établissent à CHF 101'463.- en regard d'un bénéfice imposable s'élevant à CHF 733'381.- à savoir quelque 14 %. En 2019, les redressements se chiffrent à CHF 1'048'021.- (montant devant être réduit à (CHF 994'550.77 compte tenu de l'admission partielle du recours pour l'année 2019), tandis que le bénéfice imposable s'établit à CHF 1'241'290.-. Ainsi, ils correspondent à 80 % de celui-ci. Dès lors, il y a lieu de retenir que la contribuable a soustrait des montants importants d'impôts. Au vu de ce qui précède, les circonstances aggravantes l'emportent sur l'unique circonstance atténuante. Partant, la quotité des amendes arrêtée par l'AFC-GE a

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