

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2761/2012-ICCIFD

ATA/678/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 août 2014

2^{ème} section

dans la cause

A _____ SA

représentée par Me Fouad Sayegh, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 octobre 2013 (JTAPI/1129/2013)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : la société) est une société anonyme ayant son siège à Genève à l'adresse _____, rue B_____. Elle a été créée en 1986 sous la raison sociale C_____ SA. Elle est devenue D_____ SA le _____ 2000 et a pris son nom actuel le _____ 2013. Pendant la période litigieuse, soit les exercices fiscaux 2007 à 2010, la société était présidée par Monsieur E_____, qui était également son actionnaire.
- 2) M. E_____ est marié depuis 1973 à Madame E_____.
- 3) Selon le registre de la population de l'office cantonal de la population et des migrations du canton de Genève (ci-après : OCPM), M. E_____ est domicilié dans le canton depuis le 1^{er} mai 1980. Il a été domicilié du 1^{er} juin 1988 au 30 avril 2010, au _____, rue B_____. Depuis le 1^{er} mai 2010, il est domicilié _____, route F_____ à Genève. De son côté, Mme E_____, selon le même registre, a été domiciliée en France, à G_____, jusqu'au 31 octobre 1993. À cette date, elle s'est domiciliée à Genève au _____, rue B_____ jusqu'au 30 avril 2010, et dès le 1^{er} mai 2010, au _____, route F_____.
- 4) Entre 2007 et 2010, Mme E_____ a travaillé au sein de la société.
- 5) Selon leurs déclarations fiscales 2006 à 2010, les époux E_____ ont déclaré à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) avoir perçu les revenus suivants de leur activité lucrative dépendante auprès de la société :

Période fiscale	Madame	Monsieur
2006	CHF 28'800.-	
2007	CHF 110'100.-	
2008	CHF 107'400.-	
2009	CHF 207'400.-	
2010	CHF 207'400.-	CHF 10'000.-

- 6) Par courrier recommandé du 8 juillet 2011, l'AFC-GE a informé la société de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt à la source (ci-après : IS) pour les années 2008 à 2010. Des

retenues d'IS ne semblaient pas avoir été correctement effectuées selon les constats suivants :

Année 2008 :

La société n'avait pas retenu l'IS sur le salaire de Mme E_____, frontalière domiciliée au _____, chemin de la K_____ en France. Elle devait être imposée selon le barème célibataire. En fonction d'un salaire soumis de CHF 107'400.-, elle aurait dû être imposée, selon le barème A, au taux de 18,30 %.

Année 2009 :

La société n'avait pas déclaré l'employé H_____, domicilié en France.

L'impôt à la source sur le salaire de Mme E_____ n'avait pas été retenu. Celle-ci aurait dû être imposée sur un salaire soumis de CHF 107'400.- [sic] au barème célibataire par application du barème A au taux de 18 %.

Année 2010 :

Concernant l'employée I_____ domiciliée en France, la société avait retenu sur un salaire soumis de CHF 72'244.-, un IS selon le barème B au taux de 2,17 %, alors qu'elle aurait dû appliquer le barème B au taux de 3,58 %.

L'IS sur le salaire de Mme E_____ n'avait pas été retenu. Celle-ci aurait dû être imposée au barème célibataire par application du barème A au taux de 17,41 % sur un salaire soumis de CHF 107'400.- [sic].

Si la société contestait les taux appliqués ou les assujettissements, elle était priée de transmettre les contrats de travail, les attestations de domicile, les fiches mensuelles de salaire ainsi que les certificats de salaire des employés concernés. Elle avait un délai au 8 août 2011 pour faire part de ses remarques. Passé ce délai, l'AFC-GE établirait des bordereaux de rappel d'impôts incluant les intérêts de retard et lui infligerait une amende selon le montant de l'impôt soustrait.

- 7) Le 12 août 2011, la société a répondu à l'AFC-GE. Le salaire de Mme I_____ pour 2010 était de CHF 64'000.- et non de CHF 72'244.-. La différence correspondait à des remboursements de frais non soumis aux impôts.

Elle contestait totalement devoir retenir l'IS sur le salaire de Mme E_____. Cette dernière était domiciliée dans le canton de Genève depuis le 31 octobre 1993. Ses revenus étaient déclarés sous le régime ordinaire.

Elle n'avait pas déclaré de revenus imposables pour M. H_____ car celui-ci avait trois enfants à sa charge et n'était dès lors pas soumis à l'IS.

Différents documents étaient joints à ce courrier à l'appui de ses dires.

- 8) Le 29 août 2011, l'AFC-GE a réclamé à la société certains documents qu'elle n'avait toujours pas reçus de sa part.
- 9) Le 31 août 2011, la société a donné suite à cette demande, sous réserve du contrat écrit de Mme E_____, qu'elle ne pouvait remettre. En effet, cette dernière étant une proche de l'actionnaire et administrateur, son engagement reposait sur une base orale.
- 10) Le 29 septembre 2011, M. E_____ a écrit à l'AFC-GE en relation avec son impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et son impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2007.

Son adresse genevoise était une résidence professionnelle. Son adresse française, considérée comme secondaire, était en réalité occupée la majeure partie de l'année. Il n'avait jamais contesté ce fait et ne voyait d'ailleurs pas comment il aurait pu vivre avec ses cinq enfants dans un studio à Genève. Il ne s'opposait pas à ce que son épouse et lui soient imposés à la source si l'AFC-GE estimait que tel devait être le cas.

- 11) Le 7 novembre 2011, l'AFC-GE a écrit aux époux E_____. Ils avaient rempli - en leur qualité de personnes physiques - des déclarations fiscales 2007 à 2010 pour les personnes domiciliées dans le canton et assujetties de manière illimitée. Ces déclarations fiscales n'avaient pas encore été taxées. Ils n'avaient justifié d'aucun domicile dans le canton durant les années 2007 à 2009. Le studio loué à Genève depuis 2010 ne constituait pas un domicile mais un simple pied à terre, celui-là se situant à G_____. En conséquence, les époux E_____ devaient être assujettis à l'IS dès l'année 2007. Leur employeur devait établir les correctifs pour les IS 2007 à 2010, conformément à ce qui avait été convenu par entretien le 3 novembre 2011. Un délai leur était fixé au 9 décembre 2011 pour retourner à l'AFC-GE lesdits correctifs. En outre, selon les investigations de cette dernière, les époux E_____ n'avaient pas de véhicule et de natels privés, ceux-ci ayant été mis à leur disposition par leur employeur. Ces prestations devaient donc être ajoutées à leurs revenus soumis à l'IS.
- 12) Le 11 novembre 2011, l'AFC-GE a écrit à la société. Selon les informations en sa possession, il apparaissait que le domicile de son employée, Mme E_____, se trouvait à G_____ depuis 2007. Cette dernière était dès lors imposée à la source dès cette année-là. Un délai au 9 décembre 2011 lui était accordé pour s'acquitter des IS qu'elle n'avait pas retenu sur le salaire de cette employée, en application de l'art. 21 al. 1 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20).
- 13) Le 12 décembre 2011, la société a écrit à l'AFC-GE. Elle lui remettait les attestations-quittances d'IS 2007 à 2010 concernant les époux E_____. Elles avaient été remplies conformément à ce qui avait été convenu téléphoniquement le

21 novembre 2011, à savoir en ajoutant aux revenus la part privée des frais de natel et de véhicule payés par la société pour le compte des époux E_____.

- 14) Le 24 avril 2012, l'AFC-GE a adressé à la société par pli recommandé une décision de perception complémentaire d'IS pour 2007, suite à la vérification des retenues opérées sur les revenus de Mmes E_____ et I_____. Il en résultait une retenue insuffisante de CHF 17'394.25. Cette somme était constituée d'un montant de CHF 16'870.75 non retenu sur le salaire de CHF 115'950.- versé à Mme E_____ par application du barème B à un taux de 14,55 %, et d'un solde de CHF 523.50 non retenu sur le salaire de CHF 33'400.- versé à Mme I_____, imposable selon le barème B à un taux de 2,25 %.
- 15) Le 24 avril 2012 également, l'AFC-GE a écrit à la société pour l'aviser que la procédure en rappel et en soustraction d'impôts était terminée et lui a notifié trois bordereaux de suppléments d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2008 à 2010, ainsi qu'une amende.

Les suppléments d'impôts étaient de CHF 22'799.70 pour 2008, CHF 21'856.60 pour 2009, et CHF 22'274.70 pour 2010, et avaient été établis sur les bases suivantes :

Période fiscale	Mme E_____		Mme I_____	
	Salaire brut	Barème	Salaire brut	Barème
2008	CHF 115'950.-	célibataire	CHF 50'244.-	Mariée
2009	CHF 115'950.-	célibataire	-	Mariée
2010	CHF 115'950.-	célibataire	CHF 72'244.-	Mariée

L'amende pour soustraction à l'IS s'élevait à une somme arrondie de CHF 67'434.-, soit une fois le montant de l'impôt élué. Pour le calcul de celui-ci, l'AFC-GE avait tenu compte du fait qu'une somme de CHF 503.50 n'avait pas été retenue sur le salaire 2009 de M. H_____ (soit CHF 22'799.70 + CHF 21'856.60 + CHF 22'274.70 + CHF 503.50).

- 16) Le 21 mai 2012, la société a élevé réclamation contre les bordereaux de supplément d'impôt et d'amende relatifs à l'IS 2008 à 2010. Elle ne contestait pas les reprises effectuées sur le salaire brut de Mme I_____. L'AFC-GE avait estimé que le domicile fiscal des époux E_____ devait être en France et non à Genève. Lors d'un entretien avec l'AFC-GE, Monsieur J_____, contrôleur, avait indiqué à

M. E_____ qu'il était plus intéressant financièrement pour lui de se déclarer comme frontalier. Sur cette base, la société avait accepté d'établir des décomptes IS pour les revenus du couple. Toutefois, entre 2008 et 2010, les époux avaient été soumis au rôle ordinaire des contribuables genevois et n'avaient toujours pas reçu de la part de l'AFC-GE la confirmation qu'ils étaient considérés comme frontaliers dès 2007. Il ne pouvait y avoir de double imposition (IS + régime ordinaire). Elle se déclarait disposée à payer l'IS si les époux E_____ étaient libérés des impositions pouvant résulter des déclarations fiscales déposées pour les années 2008 à 2010.

Elle contestait l'amende au motif que les salaires de Mme E_____ avaient toujours été déclarés.

- 17) Le 21 mai 2012, la société a également formé réclamation à l'encontre du bordereau de supplément d'IS 2007, en reprenant la même argumentation.
- 18) Le 24 juillet 2012, l'AFC-GE a rejeté les deux réclamations dont il a joint le traitement. M. J_____ n'avait pas cherché à faire bénéficier la société et M. E_____ du montage le plus intéressant financièrement, mais à appliquer les dispositions fiscales en tenant compte de la situation.

Selon les dispositions relatives à l'IS, il y avait deux sujets fiscaux distincts, à savoir l'employeur et l'employé. L'employeur devait retenir l'IS s'il y avait lieu de le faire. En tant que fiduciaire, la société connaissait parfaitement les dispositions y relatives. En conséquence, elle savait que le fait de remplir une déclaration fiscale n'était pas un motif pour ne pas retenir l'IS. Lorsque l'employé habitait en France, les dispositions relatives à l'IS s'appliquaient. La relation entre l'AFC-GE et le frontalier était exclusivement du ressort de l'AFC-GE et la société ne pouvait pas se soustraire aux dispositions de l'IS, quel que soit le motif invoqué.

En l'espèce, M. E_____ ne pouvait ignorer, en tant qu'administrateur de la société, que son épouse et lui-même étaient des travailleurs frontaliers. N'ayant pas retenu l'impôt à la source de Mme E_____, la société avait commis une infraction. La quotité de celle-ci, fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait, était maintenue, l'AFC-GE considérant que la soustraction avait été commise intentionnellement. Les connaissances particulières en fiscalité de M. E_____ étaient retenues comme circonstances aggravantes mais sa bonne collaboration constituait une circonstance atténuante.

S'agissant des craintes de double imposition exprimées par la société, l'AFC-GE n'avait pas l'intention d'imposer à double les salaires des époux E_____. Dès l'année 2007, ils étaient considérés comme des frontaliers. Elle n'entendait pas revenir sur cet état de fait qui avait été confirmé lors de ses investigations. À leur demande, l'AFC-GE réglerait leur situation dans un rapport

employé/AFC-GE. Dans le cadre de cette relation, la société ne pouvait ni se substituer à l'autorité de taxation, ni prendre des décisions qui violeraient les prescriptions fiscales que devaient respecter les employeurs en matière d'application de barème.

- 19) Par acte du 24 août 2012, la société a recouru en son nom et pour son compte, « accessoirement celui des époux E_____ », contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à l'annulation des bordereaux rectificatifs d'IS 2007 à 2010, à l'annulation du bordereau d'amende pour soustraction à l'IS 2008 à 2010, à ce que le TAPI définisse si le couple E_____ devait être soumis à l'IS, cas échéant depuis quand, et à ce qu'il modifie les taxations d'IS en fonction de la décision d'assujettissement du couple E_____.

M. et Mme E_____ étaient des employés de la société établis depuis de nombreuses années dans le canton de Genève, où ils étaient soumis au rôle ordinaire. Leur résidence principale se situait en France et leur résidence secondaire à Genève, en raison d'un rattachement économique dans ce canton. En 1980, ils s'étaient établis dans le canton et avaient fait une demande auprès de l'AFC-GE afin de clarifier leur situation, en particulier afin que celle-ci détermine s'ils devaient être soumis à l'impôt ordinaire ou à la source. L'AFC-GE leur avait alors répondu qu'ayant des intérêts économiques prépondérants à Genève et les enfants du couple y étant scolarisés, il y avait lieu de remplir des déclarations fiscales, ce que les époux E_____ avaient fait depuis lors. Ces derniers ne s'opposaient pas à un changement de pratique de l'AFC-GE, par rapport à sa position de 1980. Cependant, la société se demandait pourquoi l'AFC-GE avait retenu la date du 1^{er} janvier 2007, plutôt que celle du 1^{er} janvier 2006, soit dès le début de la période visée par le contrôle fiscal dont le couple E_____ faisait l'objet.

La société s'étonnait de ce que Mme E_____ soit considérée comme frontalière et célibataire, dès lors qu'elle résidait sous le même toit que son mari, dont elle n'était ni divorcée, ni séparée. Elle s'étonnait également du raisonnement de l'AFC-GE qui n'évoquait que la retenue sur salaire de Mme E_____, et non celle de son époux.

L'amende était infondée dans la mesure où il n'y avait eu ni tentative de soustraction d'impôt ni même soustraction consommée. Il était de plus illogique d'infliger une amende pour la période allant de 2008 à 2010 et non 2007.

- 20) Le 29 janvier 2013, l'AFC-GE a répondu, concluant au rejet du recours. Il n'était pas contesté que les époux E_____ vivaient en ménage commun depuis plusieurs années en France, à G_____, et que ce domicile constituait leur résidence principale.

Par conséquent, dès lors que le couple travaillait à Genève et était domicilié en France, il devait être imposé à la source, la société n'ayant pas à choisir le système d'imposition applicable à ses employés.

Les époux E_____ auraient pu être imposés à la source pour des périodes antérieures à 2007 mais dans la mesure où ils avaient déjà été imposés au rôle ordinaire jusqu'en 2006, elle n'avait pas jugé utile de revenir sur les taxations antérieures à celles faisant l'objet de la procédure, soit les années 2007 à 2010.

Il était seulement question de retenues sur le salaire de Mme E_____, car M. E_____ n'avait déclaré aucun revenu lié à son activité dépendante auprès de la société. Si cela avait été le cas, il y aurait alors eu matière à un rappel d'impôt supplémentaire.

L'application du barème A « personne seule » à l'imposition de Mme E_____ était correcte, puisque les deux époux exerçaient une activité lucrative à Genève. L'AFC-GE corrigeait ensuite l'imposition à la source compte tenu du revenu total du couple, selon le barème B « marié » et compte tenu des éventuelles charges de famille. Il n'en demeurait pas moins que la société était tenue de prélever l'IS de Mme E_____ selon le barème A, ce qu'elle n'avait pas fait. De ce point de vue, elle n'avait pas rempli ses obligations fiscales qui lui incombaient en tant qu'employeur, cette question étant indépendante du fait que les employés pouvaient par la suite encore demander une rectification d'imposition en demandant l'application du barème B.

Concernant l'amende, l'AFC-GE confirmait en tous points sa décision du 24 juillet 2012.

- 21) Le 11 octobre 2013, le TAPI a déclaré irrecevable le recours de M. et Mme E_____. Il a en revanche partiellement admis le recours de la société. Il a confirmé les bordereaux de supplément d'impôt et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour notification d'un nouveau bordereau d'amende réduite.

Mme E_____ résidait principalement en France et travaillait à Genève entre 2007 et 2010. Elle était par conséquent assujettie à l'IS durant cette période. Peu importait de déterminer à quand remontait l'assujettissement, le litige ne portant que sur ces années fiscales-là. Le barème A « personne seule » était applicable, conformément aux directives de l'AFC-GE, à charge pour cette dernière de procéder aux rectificatifs qui s'imposaient.

S'agissant de l'amende, l'intention de soustraire des montants d'IS n'était pas établie, l'infraction ayant été commise par négligence. L'amende était ainsi réduite à 0,75 % du montant de l'impôt élué.

- 22) Par pli posté le 15 novembre 2013, la société a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre

administrative) contre le jugement du TAPI reçu le 16 octobre 2013, concluant à son annulation en tant qu'il confirmait le principe de l'amende, à l'annulation du bordereau d'amende du 24 avril 2012, et au versement d'une équitable indemnité de procédure.

Les conditions objectives d'une soustraction d'IS n'étaient pas réalisées. L'AFC-GE avait, lors d'une procédure de réclamation, estimé que les liens des époux E_____ étaient plus forts avec Genève que la France. Comme leur situation n'avait pas changé (sous réserve du fait que leurs enfants avaient quitté l'école), ils avaient continué à remplir leurs déclarations fiscales et à être taxés au rôle ordinaire, ce que la société savait. Cette dernière n'avait dès lors jamais retenu l'IS sur le salaire de Mme E_____, qu'elle employait depuis le début des années 2000 au moins. L'AFC-GE avait manifesté son intention de changer le type d'imposition des époux E_____ à compter de la période fiscale 2007. Le choix de cette année-là se fondait uniquement sur le fait que la société n'avait pas encore été taxée au régime ordinaire. L'État de Genève, qui avait également employé M. E_____ de manière accessoire entre 2006 et 2008, n'avait pas non plus retenu l'IS, ce qui tendait à confirmer que la société n'avait pas l'obligation de retenir l'IS sur le revenu des époux E_____ jusqu'au changement de pratique de l'AFC-GE, communiqué en novembre 2011. Elle n'avait par conséquent commis aucune infraction.

- 23) Le 4 décembre 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 24) Le 20 décembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La condition objective d'une soustraction d'impôt était réalisée dès lors que la société recourante avait effectué des retenues insuffisantes sur les salaires de Mme I_____ et n'avait pas du tout retenu d'impôt à la source sur les salaires de M. H_____ et Mme E_____. Cette omission avait bel et bien causé une perte fiscale pour la collectivité publique.

S'agissant de la condition subjective, M. E_____ ne pouvait de bonne foi ignorer, en tant qu'administrateur principal de la recourante, que son épouse, ainsi que les autres employés mentionnés, étaient des travailleurs frontaliers et qu'il lui incombait à ce titre, de retenir l'IS sur les rémunérations et prestations versées en leur faveur. Aucun motif tiré de la protection de la sphère privée ne pouvait empêcher les organes de la société de connaître la situation privée de leurs employés, ce d'autant plus que Mme E_____ était l'épouse de l'administrateur. Les déclarations fiscales remises au rôle ordinaire par les époux E_____ étaient incomplètes et ne mentionnaient pas les différentes prestations dont l'intéressée avait bénéficié, de par la structure complexe de la société que M. E_____ avait mise en place. Par différents montages, M. E_____ avait réussi à réduire au maximum son imposition et celle de sa société. C'était à la suite d'un contrôle

approfondi que l'AFC-GE avait pu mettre à jour que le véritable domicile fiscal des époux E_____ était à G_____. L'AFC-GE n'avait pas changé de pratique mais simplement appliqué les lois fiscales en matière d'IS qui existaient compte tenu du constat auquel elle était parvenue. L'art. 16 LISP obligeait d'imposer à la source tous les travailleurs non domiciliés en Suisse mais qui y exerçaient une activité lucrative dépendante.

Le traitement fiscal réservé à M. E_____ n'était pas relevant, l'objet du litige consistant à examiner de quelle façon la société avait respecté ses obligations de prélever l'IS en rapport avec Mme E_____.

Par gain de paix, elle ne contestait pas la quotité de l'amende de 0,75 % retenue par le TAPI, même si celui-ci avait fait preuve d'une grande clémence à son égard.

- 25) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) À ce stade de la procédure, la recourante ne conteste plus que le principe de l'amende pour soustraction relative à l'IS 2008 à 2010, non sa quotité.
- 3) Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative en Suisse (art. 5 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11), respectivement dans le canton (art. 4 al. 2 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 3 al. 2 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 - Assujettissement à l'impôt - aLIPP-I, en ce qui concerne les exercices fiscaux 2008 et 2009 ; art. 3 al. 2 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08, en ce qui concerne l'exercice fiscal 2010).
- 4) Les travailleurs exerçant une activité lucrative dépendante dans le canton sans être domiciliés ni en séjour en Suisse sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité (art. 91 LIFD ; art. 35 al. 1 let. a LHID ; art. 7 LISP).

Celui-ci se substitue aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 35 al. 2 LHID).

- 5) Celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que ce soit intentionnellement ou par négligence, est puni d'une amende (art. 175 al. 1, 2^{ème} hyp. LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 26 al. 1 LISP).
- 6) a. La réalisation d'une soustraction fiscale suppose la réunion de trois éléments : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable, et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 2 mai 2013 consid. 5).
- b. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale (Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 175 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 586 ss n. 15 ss).
- c. Sur le plan subjectif, la soustraction fiscale suppose un agissement intentionnel de l'auteur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.1 et les références citées).

La prévention d'un comportement intentionnel est considérée comme réalisée en matière de soustraction fiscale lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a fournies étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est avérée, 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 aucun autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; 2A.607/2006 du 24 avril 2007 consid. 3.3).

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 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18).

- 7) a. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 26 al. 2 LISP).

Il ressort du texte des dispositions précitées que la quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être

fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; ATF 135 II 86 consid. 4.4 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 8 ; ATA/611/2012 du 11 septembre 2012 consid. 5b). 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 (ATA/687/2013 précité).

b. Selon la jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Elle jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et en fixer le montant. L'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 et les autres références citées).

8) a. En l'espèce, il ressort du bordereau du 24 avril 2012 et du jugement du 11 octobre 2013, que tant l'AFC-GE que le TAPI ont fixé l'amende dans un rapport de 1:1, respectivement 0,75:1 du total de l'impôt soustrait par la société, alors que ce total englobe tant des impôts dus sur les revenus de Mme E_____, que sur ceux de Mme I_____ et M. H_____.

b. Afin d'établir si les conditions permettant le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt sont réalisées, il y a cependant lieu de distinguer les agissements de la société en rapport avec l'imposition à la source de chacun de ces employés, dès lors que les situations diffèrent entre elles.

9) a. S'agissant de Mme I_____ et M. H_____, la recourante ne conteste pas l'infraction et l'amende s'y rapportant. Par conséquent, le principe de l'amende en relation avec ces infractions, ainsi que sa quotité, seront confirmés. L'amende s'élèvera ainsi à 0,75 % du montant total de l'IS soustrait sur les revenus 2008 à 2010 de ces deux employés.

b. S'agissant de Mme E_____, il est établi que la recourante n'a pas prélevé l'IS sur les salaires qu'elle lui a versés entre 2008 et 2010, alors que les conditions d'assujettissement à cet impôt étaient réalisées. L'administrateur de la contribuable, époux de l'employée, ne pouvait ignorer que celle-ci remplissait, du moins objectivement, ces conditions puisqu'elle résidait principalement en France et travaillait à Genève au sein de la société. Nonobstant cela, dans la mesure où Mme E_____ était soumise au rôle ordinaire de l'impôt et que les époux E_____ ont fait état des revenus de celle-ci dans leur déclaration fiscale jusqu'en 2010, on ne peut subjectivement imputer à la société, via le comportement de son administrateur, de ne pas avoir retenu l'IS sur le salaire de l'intéressée, même si la recourante est un sujet fiscal distinct de M. et Mme E_____.

En effet, ce n'est que le 7 novembre 2011 que l'AFC-GE a avisé ces derniers qu'elle les considérait comme domiciliés en France et qu'elle a demandé, en conséquence, le 11 novembre 2011 à la société, de régulariser la situation.

La chambre administrative retiendra que l'intention de commettre une soustraction fiscale fait défaut. Cet élément constituant une des conditions cumulatives pour qu'il y ait soustraction fiscale, l'infraction n'est pas réalisée en tant qu'elle porte sur les montants d'IS que la société aurait dû retenir sur les salaires de Mme E_____.

- 10) Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle procède à l'établissement d'un nouveau bordereau d'amende, s'élevant à 0,75 % de l'IS éludé entre 2008 et 2010 sur les salaires de M. H_____ et Mme I_____ uniquement.
- 11) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu, en application de l'art. 87 al. 1 2^{ème} phr. LPA. Une indemnité de procédure réduite de CHF 500.- sera allouée à A_____ SA, qui y a conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 novembre 2013 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 octobre 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision sur réclamation du 24 juillet 2012 de l'administration fiscale cantonale, en tant qu'elle confirme l'amende de CHF 67'434.- du 24 avril 2012 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour notification d'un nouveau bordereau d'amende dans le sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- à A_____ SA, à la charge de l'État de Genève ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Fouad Sayegh, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :