

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2578/2023 ICCIFD

JTAPI/330/2025

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 31 mars 2025

dans la cause

A\_\_\_\_\_ SA

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne les taxations 2018 et 2019 d'A \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la société), active dans le domaine immobilier et la participation dans d'autres sociétés. Durant les années en cause, elle était entièrement détenue par Monsieur B \_\_\_\_\_. Ce dernier et Monsieur C \_\_\_\_\_ composaient le conseil d'administration, tous deux disposant de la signature individuelle.

Durant les années en cause, la contribuable détenait les sociétés D \_\_\_\_\_ SA (ci-après : D \_\_\_\_\_ SA) et E \_\_\_\_\_ SA, respectivement à concurrence de 40 % et de 70 %.

2. La société n'a pas contesté ses bordereaux des années 2017 et 2018, si bien qu'ils sont entrés en force. En 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu un bénéfice imposable nul, dès lors que l'exercice s'était soldé par une perte de CHF 57'499.-.
3. La société n'a pas donné suite à une demande de renseignements que lui a envoyée l'AFC-GE et n'a pas non plus retourné sa déclaration fiscale 2019 malgré sommation. Elle a dès lors été taxée d'office, par bordereaux datés du 25 février 2021.
4. Entre les 27 et 30 septembre 2021, l'AFC-GE a mené un contrôle dans les locaux de la société, se rapportant à sa taxation 2019.
5. L'AFC-GE et la société ont échangé des courriels, cette dernière ayant notamment produit un mémorandum, le 8 octobre 2021.
6. Par pli du 19 octobre 2021, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de la contribuable une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour les années 2017 et 2018, ainsi qu'en tentative de soustraction d'impôt pour l'année 2019.

Lors du contrôle en question, il avait été mis en évidence que la société avait effectué en faveur de son actionnaire des distributions dissimulées de bénéfice :

- en prenant à sa charge ses frais privés
- en dépréciant ses actifs de manière injustifiée et en grevant son bénéfice imposable de pertes non déductibles.

L'AFC-GE lui a adressé une demande de renseignements.

7. Le 24 février 2022, l'AFC-GE a réitéré sa demande de renseignements, étant donné que la société n'avait pas donné suite à sa requête du 19 octobre précédent.
8. Le 4 novembre 2022, l'AFC-GE a informé la contribuable de la clôture de procédures ouvertes le 19 octobre 2021.

La procédure relative à l'année 2017 n'a abouti à aucun supplément d'impôt ni à aucune amende, car la reprise de CHF 31'440.- était inférieure à la perte de l'exercice de CHF 57'499.-. Les pertes reportées ont été ainsi arrêtées à CHF 26'059.-.

En 2018, l'AFC-GE lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt et des bordereaux d'amende pour soustraction intentionnelle dont la quotité se montait à 1.25 fois les impôts soustraits.

9. Par pli du 8 novembre 2022, l'AFC-GE a fait part à la société de son intention de rectifier sa taxation 2019 en sa défaveur. Elle avait constaté l'existence de charges non-justifiées, totalisant CHF 613'401.-, ainsi que des produits non comptabilisés, ascendant à CHF 585'180.-. Une amende pour tentative de soustraction lui serait infligée.
10. Par lettre du 12 décembre 2022, la société a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende de l'année 2018 du 4 novembre précédent.
11. Le même jour, la société a présenté des observations consécutivement à la lettre de l'AFC-GE datée du 8 novembre précédent, au sujet des charges dont la déduction avait été refusée, ainsi qu'à propos des amendes.
12. Par décision datée du 10 juillet 2023 portant sur l'année fiscale 2018, l'AFC-GE, statuant sur la réclamation de la société formée le 12 décembre 2022, a maintenu les reprises dans leur principe, mais les a réduites à CHF 101'463.-, le bénéfice imposable s'élevant à CHF 733'381.-. Elle a également maintenu le principe et la quotité des amendes.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié à la société des bordereaux de rappel d'impôt et des bordereaux d'amende rectificatifs pour tenir compte de l'admission partielle de sa réclamation.

13. Par une seconde décision datée du 10 juillet 2023 portant sur l'année fiscale 2019, l'AFC-GE, statuant sur la réclamation contre les bordereaux de taxation d'office du 25 février et en réponse à son courrier annonçant une modification de la taxation de la société en sa défaveur, a maintenu les reprises envisagées, mais les a réduites à CHF 1'048'021.-, le bénéfice imposable totalisant CHF 1'241'290.-. Elle a également confirmé le principe d'amendes pour tentatives de soustraction.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié à la société des bordereaux de rappel d'impôt et des bordereaux d'amende rectificatifs.

14. Par acte du 10 août 2023, la société, sous la plume de M. C\_\_\_\_\_, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à l'annulation des décisions sur réclamation concernant l'année 2018, ainsi que des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 10 juillet y relatifs.

Elle a sollicité :

- la limitation de la reprise concernant la part privée non comptabilisée sur les frais de voyage au 2/3 du montant (écriture n° 87) ;
- la déduction de l'intégralité des pertes reportables, en CHF 57'499.- ;

- l’annulation des amendes, subsidiairement la réduction de leur quotité au tiers des droits soustraits.

Dans le cadre de l’instruction de la procédure de rappel d’impôt, l’AFC-GE ne s’était pas limitée à reprendre des postes pour lesquels elle disposait d’éléments nouveaux, mais elle en avait profité pour procéder à un examen complet de sa taxation. Elle devait dès lors avoir accès à l’intégralité des pièces du dossier.

L’autorité intimée avait considéré que des charges non admises totalisant CHF 101'463.- avaient grevé son compte de pertes et profits.

- le refus de l’AFC-GE de déduire le montant de l’écriture n° 162, en CHF 14'418.-, pour le motif que les justificatifs (courriels et avis de débit) ne constituaient pas des pièces comptables probantes, relevait du formalisme excessif au vu des autres documents produits ;
- s’agissant de l’écriture n° 12 (CHF 388.10), elle n’avait pas été en mesure de remettre un autre justificatif qu’un avis de débit bancaire. Cependant, le poste y relatif n’avait pas fait l’objet d’une reprise en 2019. Il n’existait aucun fait nouveau permettant à l’autorité intimée de justifier le bien-fondé de ce redressement. Aucun rappel d’impôt ne pouvait dès lors être effectué en lien avec cette charge.
- s’agissant des écritures n°s 8, 98, 124, et 129 enregistrées dans le compte n° 6'500 (matériel de bureau), elle avait remis un justificatif relatif à la première écriture. Étant donné que le poste n° 6'500 n’avait fait l’objet d’aucun redressement en 2019, il n’existait aucun fait nouveau permettant de justifier le bien-fondé de cette reprise
- l’écriture n° 97 concernait une note d’honoraires de CHF 1'299.90 des F\_\_\_\_\_ qui avait déjà été transmise à l’AFC-GE ;
- les frais de représentation comptabilisés dans les écritures n°s 87, 2 et 7 (G\_\_\_\_\_) ne présentaient, selon l’AFC-GE, pas de lien de connexité avec l’activité de la société. Or, celle-ci déployait son activité dans le domaine de l’immobilier également en France (H\_\_\_\_\_, I\_\_\_\_\_ et J\_\_\_\_\_ notamment). L’écriture n° 2, en CHF 6'084.78 concernait des frais de voyage en avion Genève-H\_\_\_\_\_ -Genève. Ce voyage avait été effectué afin de superviser des projets et de rencontrer des parties prenantes ; il avait eu lieu durant la semaine. Il en allait de même de l’écriture n° 7 (CHF 14'977.92), qui concernait des frais de voyage Genève-K\_\_\_\_\_ -Genève. En revanche, l’écriture n° 87 (CHF 32'511.82) se rapportait à un voyage en L\_\_\_\_\_ puis à M\_\_\_\_\_. La portion concernant le déplacement en L\_\_\_\_\_ aurait dû être comptabilisée dans le compte courant actionnaire. Les 2/3 de cette somme pouvaient faire l’objet d’une reprise.

Les pertes reportées de l’année 2017 avaient été ramenées de CHF 57'499.- à CHF 26'059.-. Le 4 novembre 2022, l’AFC-GE lui avait notifié des bordereaux de rappel d’impôt pour l’année 2017 ne faisant état d’aucune reprise. La procédure

aurait dû être classée sans suite, sachant que la correction des pertes en 2017 n'emportait pas autorité de la chose jugée. L'autorité intimée avait procédé à un examen complet de la taxation de cette période fiscale.

L'AFC-GE avait refusé un amortissement de CHF 27'074.- en argumentant qu'il se rapportait à des œuvres d'art comptabilisées dans le compte n° 1'510 (mobilier et installations). Or, ce compte n'avait initialement fait l'objet d'aucune reprise en 2019. Ce n'était qu'à la suite des informations récoltées en 2018 que l'autorité intimée avait procédé aux reprises relative à la période 2019. Elle ne disposait dès lors d'aucun fait nouveau justifiant leur bien-fondé. Le marché des œuvres d'art était structurellement illiquide (asymétrie d'informations importante entre les acheteurs et les vendeurs). Dès lors, il était difficile de conclure des ventes sans passer par un intermédiaire qui percevrait une commission pouvant atteindre 50 % du prix convenu. Ainsi, un amortissement de 20 % permettait d'en tenir compte. Un parallèle pouvait être effectué avec les biens immobiliers.

S'agissant de la procédure de soustraction d'impôt, les organes de la recourante ne disposaient d'aucune connaissance en droit comptable ni fiscal. L'actionnaire était un *serial entrepreneur* et M. C\_\_\_\_\_, avocat, avait surtout pratiqué dans le domaine du droit immobilier et du droit pénal. La société avait fait preuve d'une certaine négligence dans le cadre de la supervision, mais elle contestait avoir agi intentionnellement. Les reprises portaient essentiellement sur des charges au sujet desquelles les justificatifs n'avaient pas pu être retrouvés. Dans l'ensemble, le montant du rappel était faible. De plus, elle avait très bien collaboré en déployant une énergie importante pour répondre aux demandes de l'AFC-GE. La quotité de l'amende devait dès lors être ramenée au minimum légal, soit 1/3 des impôts soustraits.

15. Par un second acte du 10 août 2023, la société a interjeté recours devant le tribunal en concluant à l'annulation de la décision sur réclamation du 10 juillet précédent concernant l'année 2019, ainsi que des bordereaux de taxation et d'amende y relatifs.

Elle a demandé :

- l'annulation de la prestation appréciable en argent de CHF 414'665.- à titre de produit non comptabilisé dans le cadre de la promotion N\_\_\_\_\_ ;
- la déduction de l'amortissement de ses créances envers M. O\_\_\_\_\_, respectivement de son entreprise, P\_\_\_\_\_ Sàrl, à concurrence de CHF 273'689.- ;
- la déduction de la provision dans le cadre du litige l'opposant à Q\_\_\_\_\_ SA (ci-après : Q\_\_\_\_\_ SA), en CHF 200'000.-. ;
- l'amortissement du poste « mobilier », en CHF 33'655.14 ;
- la déduction des frais relatifs aux voyages aux États-Unis pour le développement du groupe Nord-Américain (R\_\_\_\_\_, écriture n° 37), en CHF 407'787.71 ;

- la déduction des frais en faveur de l'S\_\_\_\_\_ pour la clôture à l'amiable de ses arriérés de cartes de crédit, en CHF 24'128.40 ;
- la déduction des honoraires acquittés en faveur de l'T\_\_\_\_\_, en CHF 6'940.93 et CHF 8'149.30 pour lesquels elle-même avait bénéficié d'un dédommagement en 2020.

Elle a sollicité l'accès à l'entier du dossier et a également contesté le bien-fondé de la procédure pour tentative de soustraction, car elle n'avait jamais été informée de son droit de refuser de collaborer. Le courrier du 19 octobre 2021 ne se référait que de manière générale à la procédure pénale pour soustraction, mais non spécifiquement à la tentative. En outre, lorsqu'elle avait mené un contrôle dans ses locaux, l'AFC-GE ne l'avait pas informée de son droit de refuser de collaborer. Elle avait rassemblé l'essentiel des moyens de preuves dans le cadre de la procédure de taxation et ce n'était qu'une fois l'ensemble de ces éléments en sa possession qu'elle avait formellement ouvert la procédure en tentative de soustraction. En conséquence, cette procédure devait être clôturée sans suite et aucune amende ne devait être prononcée. Par ailleurs, l'AFC-GE n'avait pas démontré le caractère intentionnel des irrégularités et semblait oublier que les comptes avaient été établis et déposés hâtivement. La société avait fait preuve d'une certaine négligence afin de satisfaire à ses obligations administratives. Elle avait toutefois parfaitement collaboré lors de l'instruction. Son attitude, ainsi que celle de ses organes, démontrait qu'ils n'avaient jamais eu l'intention de cacher certains éléments afin d'aboutir à une taxation plus faible. Dès lors, aucune amende pour tentative de soustraction ne pouvait être prononcée.

L'AFC-GE considérait que la recourante avait renoncé, dans le cadre de la promotion N\_\_\_\_\_, à comptabiliser un chiffre d'affaires de CHF 414'665.- au profit de E\_\_\_\_\_ SA, ce qui serait constitutif d'une prestation appréciable en argent. La recourante détenait les 70 % de E\_\_\_\_\_ SA. Une telle renonciation constituerait donc un apport dissimulé et non une prestation appréciable en argent. Par ailleurs, cette société était titulaire d'une promesse d'achat sur la parcelle faisant l'objet de la promotion en question. Au 31 décembre 2018, les immobilisations à l'actifs de cette entité totalisaient CHF 288'296.91. Dès lors, en tant que titulaire de promesses d'achat, elle avait droit à une rémunération conforme au prix du marché pour sa contribution au projet. Ce produit ne pouvait pas être réintégré dans le bénéfice de la recourante sans occasionner une triple imposition économique (une fois chez elle en tant que produit non comptabilisé, une deuxième fois en tant que dividende et une troisième, une fois chez E\_\_\_\_\_ SA en tant que produit).

S'agissant des charges considérées comme non justifiées par l'usage commercial, l'AFC-GE n'avait pas tenu compte des justificatifs produits.

Afin de développer ses projets immobiliers en France, la société avait fait appel à M. O\_\_\_\_\_, en qui elle avait placé toute sa confiance. Lorsqu'elle s'était aperçue que ce dernier ne pourrait pas tenir ses promesses, il était trop tard. L'AFC-GE

reprochait à la recourante de ne pas avoir initié des procédures de recouvrement à l'encontre du prénommé, mais elle occultait le fait que de nombreux projets étaient à l'arrêt, auxquels il fallait mettre fin pour récupérer une partie des fonds. La société avait sans doute fait preuve d'une erreur de jugement au sujet de son partenaire local, mais cela ne permettait pas de qualifier les charges de prestations appréciables en argent. La société n'avait pas renoncé à ses prétentions contre M. O\_\_\_\_\_, mais elle avait jugé bon de temporiser. Elle avait amorti l'intégralité de sa créance selon le principe de prudence. Cet amortissement, de CHF 273'689.- se révélait justifié par l'usage commercial.

L'AFC-GE avait refusé la provision pour litige Q\_\_\_\_\_ SA de CHF 200'000.-. Selon elle, un montant de CHF 38'380.- n'était pas justifié par l'usage commercial. La recourante avait mandaté cette société dans le cadre de projets immobiliers. À la suite de différends, Q\_\_\_\_\_ SA lui avait réclamé une somme de CHF 172'483.55 et lui avait fait notifier un commandement de payer. La recourante avait constitué une provision de CHF 200'000.-, ce montant couvrant les prétentions de la partie adverse, y compris les intérêts moratoires et les frais juridiques.

L'AFC-GE considérait que l'amortissement du poste « mobilier », à concurrence de CHF 27'074.-, n'était pas justifié commercialement. Ce montant se rapportait aux tableaux. Faute d'un marché liquide et observable, le principe de prudence commandait de procéder à un amortissement sur cet actif.

L'AFC-GE reprochait à la recourante d'avoir comptabilisé des charges profitant à son actionnaire ou à D\_\_\_\_\_ SA. En tant que holding, la recourante poursuivait comme but de gérer ses participations. À ce titre, elle avait supporté des coûts en lien avec D\_\_\_\_\_ SA, notamment des frais de voyage aux États-Unis. En 2019, le cannabis représentait une nouvelle « Ruée vers l'or (vert) » et la société y avait envoyé M. B\_\_\_\_\_ afin d'y étudier les possibilités de développement et d'expansion ou une entrée en bourse, ce qui expliquait des charges d'honoraires. Ces dépenses constituaient des charges justifiées par l'usage commercial.

L'AFC-GE avait refusé, sans autre motif, l'offre de preuve concernant la note d'honoraires de CHF 23'897.75 émise par l'S\_\_\_\_\_. En raison d'impayés envers U\_\_\_\_\_, elle avait fait l'objet d'une procédure de recouvrement par cette Étude.

La recourante s'était acquittée de deux notes d'honoraires envoyées par l'Étude française T\_\_\_\_\_, en CHF 6'940.93 et en CHF 8'149.30, pour un projet financier initié par l'actionnaire, mais qui aurait dû être apporté par la holding. Il n'était pas choquant au stade initial d'un projet d'entamer et de supporter le coût des études préliminaires afin de savoir si le projet présentait un intérêt pour la société.

16. Dans sa réponse du 8 décembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

S'agissant de l'accès aux pièces du dossier, la recourante formulait pour la première fois cette conclusion devant le tribunal. L'ensemble des documents permettant d'appréhender le contexte juridique était produit.

En outre, le droit d'être entendu de la société avait été respecté, car celle-ci avait eu l'occasion de s'exprimer sur les reprises envisagées et de transmettre tous les documents utiles.

Pour ce qui était de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, les déclarations fiscales 2017 et 2018 ne justifiaient pas de procéder à des investigations. Ce n'était que lors du contrôle mené dans les locaux de la recourante, en lien avec sa taxation 2019, qu'il était apparu un certain nombre d'irrégularités dans sa comptabilité, notamment le fait qu'elle prenait en charge des frais privés de son actionnaire. Ces éléments justifiaient l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt pour les périodes 2017 et 2018.

S'agissant des reprises contestées dans le cadre de l'année 2017, totalisant CHF 31'440.-, elles se justifiaient. Elles n'avaient toutefois engendré aucun rappel d'impôt en raison d'une perte de l'exercice de CHF 57'499.-. Les pertes reportées avaient été ramenées à CHF 26'059.-, montant qui avait été pris en considération dans le contexte de la taxation 2018

S'agissant des reprises contestées dans le cadre de l'année 2018, il ressortait de la pièce n° 24 du chargé de l'AFC-GE l'existence de plusieurs reprises. Sur réclamation de la société et production de nouveaux documents, l'essentiel des charges sollicitées avaient été admises, à savoir CHF 28'969.- sur un total de CHF 31'849.95. Seule avait été écartée une facture de mobilier, déjà prise en considération.

Avaient en outre été écartés : les frais de représentation et de déplacement, dont la connexité avec l'activité commerciale de la société n'avait pas été démontrée, ainsi que les amortissements sur les œuvres d'art – dont il n'était pas établi qu'elles avaient subi une perte de valeur – et sur d'autres actifs.

S'agissant de reprises contestées dans le cadre de l'année 2019, et plus spécialement de l'ajout de produits, la recourante était censée recevoir 70 % des mises en valeur et supporter 70 % des coûts pour la promotion N\_\_\_\_\_. Toutefois, elle avait supporté l'intégralité des dépenses. Le montant de CHF 464'688.- que lui avait versé E\_\_\_\_\_ SA en lien avec cette opération (écriture n° 121) avait été comptabilisé à hauteur de CHF 57'023.- au poste n° 3'205 du grand-livre (ventes immeubles prestations) et en tant que remboursement d'une créance envers cette dernière entité. Ce faisant, la contribuable, avait renoncé à un produit au profit d'une société proche, E\_\_\_\_\_ SA, sans amener la preuve d'une contre prestation équivalente. C'était à bon droit que le montant de CHF 414'665.- avait été réintégré dans le bénéfice de la recourante, cette somme n'ayant pas été imposée. Il n'en résultait pas une triple imposition économique, car il résultait des bordereaux 2019 d'E\_\_\_\_\_ SA, produits sous le couvert du secret fiscal, que cette dernière société n'avait pas été taxée sur le bénéfice provenant de ladite promotion.

Toujours en 2018, la reprise pour part privée relative au véhicule utilisé par l'unique actionnaire de la recourante était justifiée.

S'agissant des reprises relatives à des charges non justifiées pour la même année, la société avait octroyé des prêts totalisant CHF 273'688.- en faveur de P\_\_\_\_\_ Sàrl (CHF 133'157.50) et de son employé et associé M. O\_\_\_\_\_ (CHF 140'531.-). Elle les avait indirectement amortis, via des pertes/amortissement comptabilisés sur des immobilisations corporelles, sans engager la moindre mesure en vue de recouvrer ses créances. Les reprises en lien avec les prêts accordés par la recourante, qu'elle avait amortis sans justification, devaient être confirmées

L'AFC-GE avait également repris des montants à titre de prise en charge par la société des dépenses de l'actionnaire, en CHF 203'082.- dont le lien de connexité avec l'activité commerciale n'avait pas été établi, tels les frais d'hébergement à l'étranger. Ils concernaient également les frais d'une société tierce, D\_\_\_\_\_ SA, dont M. B\_\_\_\_\_ détenait indirectement 60 % du capital-actions.

Les reprises de charges non justifiées par pièces, dont les pièces comptables manquaient ou n'étaient pas probantes et totalisant CHF 109'566.-, se justifiaient.

Les amortissements sur des œuvres d'art, s'élevant à CHF 27'074.- ne se justifiaient pas.

S'agissant de la procédure en soustraction d'impôt pour l'année 2018, le bien-fondé de la procédure de rappel d'impôt, qui avait donné lieu aux reprises, avait été clairement établi. La recourante avait comptabilisé des dépenses injustifiées, pris en charge des dépenses privées de son actionnaire et avait procédé indûment à des amortissements. Les conditions objectives d'une soustraction d'impôt étaient remplies.

Au plan subjectif, un comportement intentionnel pouvait être reproché aux administrateurs, MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, lesquels, en tant qu'organes, ne pouvaient ignorer que la société avait effectué des distributions dissimulées de bénéfice et comptabilisé des charges infondées.

L'AFC-GE avait fixé la quotité des amendes à 1.25 fois les droits soustraits. À titre de circonstance aggravante, elle avait tenu compte du caractère répété de l'infraction et de la familiarité des administrateurs avec le monde des affaires. À titre de circonstance atténuante, elle avait pris en considération la bonne collaboration de l'intéressée.

S'agissant de l'année 2019, l'AFC-GE avait découvert les irrégularités comptables avant l'entrée en vigueur de la taxation d'office de cette année. Un comportement intentionnel des administrateurs avait été retenu, dès lors qu'ils ne pouvaient ignorer que la recourante avait effectué des distributions dissimulées de bénéfice.

L'AFC-GE avait fixé la quotité des amendes à 1.25 fois les droits soustraits, ramenée à 5/6 pour tenir compte du fait que seule une tentative avait été commise. À titre de circonstance aggravante, elle avait tenu compte du caractère répété de l'infraction et de la familiarité des administrateurs avec le monde des affaires. À titre de circonstance atténuante, elle avait pris en considération la bonne collaboration de l'intéressée.

17. Par réplique du 30 avril 2024, la société a maintenu ses recours et a proposé la suspension de la procédure.

Se fondant sur la jurisprudence, elle a fait valoir que lors de l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt, l'AFC-GE s'était appuyée sur la prise en charge par la société, en 2019, des frais privés de l'actionnaire et de l'amortissement indus d'actifs. Or, à ce stade, elle ne disposait d'aucun moyen de preuve portant spécifiquement sur les périodes 2017 et 2018. Un nombre important de reprises résultait d'un réexamen complet de sa comptabilité, en violation des règles de procédure. Dès lors, les reprises, notamment celles se rapportant à l'absence de pièces ou de justificatifs probants, ne pouvaient être admises.

L'AFC-GE ne l'avait pas informée immédiatement de l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt. Les conclusions du rapport de contrôle indiquaient qu'une procédure pénale serait ouverte, mais l'AFC-GE n'en avait pas informé la société par oral lors de l'entretien final. Au contraire, une demande d'information complémentaire lui avait encore été adressée à l'issue de l'entretien. Elle n'avait été informée de son droit de refuser de déposer que le 19 octobre 2021.

S'agissant des reprises, en tant que détentrice de la promesse de vente, il était justifié que E\_\_\_\_\_ SA perçoive une rémunération. Les ressources financières avaient été avancées à sa filiale par la recourante par la comptabilisation d'un compte courant. Une fois le projet terminé, celle-ci était en droit d'en recevoir le remboursement via son compte courant.

S'agissant des prêts octroyés à M. O\_\_\_\_\_ et à sa société, P\_\_\_\_\_ Sàrl, la recourante produisait certains extraits de message WhatsApp échangés à compter du 11 octobre 2019, qui attestaient de l'agacement de la recourante et de sa volonté de récupérer les fonds investis. L'ouverture d'une procédure de recouvrement en France aurait réduit à néant tous les efforts et la diplomatie dont avait fait preuve la recourante pour finaliser ses projets français. Compte tenu de la situation de M. O\_\_\_\_\_, un amortissement en 2019 se justifiait.

Pour ce qui était de la provision pour litige V\_\_\_\_\_ SA, la recourante transmettait une note d'honoraires de Me W\_\_\_\_\_ relatif à ce litige, pour un montant de CHF 6'300.-.

La recourante contestait le fait que les frais d'hébergement dans le sud de la France présentaient un caractère privé. Elle s'était en effet engagée dans le développement de plusieurs projets de standing (réhabilitation d'un château en un hôtel cinq étoiles, clinique à I\_\_\_\_\_).

18. Dans sa duplique du 15 mai 2024, l'AFC-GE s'est opposée à la suspension de la procédure.

S'agissant de la justification de la procédure pour tentative de soustraction d'impôt, la société avait été informée, lors de l'entretien s'étant tenu à la fin du contrôle, que l'AFC-GE ne pouvait pas se déterminer sur le caractère probant de la comptabilité de la recourante, compte tenu du fait que les pièces demandées n'avaient pas été

transmises. Ce n'était qu'à réception du memorandum envoyé par la contribuable le 8 octobre 2021 qu'elle avait pu se rendre compte du caractère non probant de la comptabilité, ce qui avait justifié l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, ainsi qu'en soustraction et en tentative de soustraction d'impôt.

Pour ce qui était de la promesse d'achat signée par E \_\_\_\_\_ SA, les contrats de vente des biens prévoyaient que la mise en valeur devait revenir et être payée à raison de 70 % à la recourante. Économiquement, E \_\_\_\_\_ SA n'avait pas la capacité de financer cette opération et n'aurait jamais pu effectuer cette activité sans la mise à disposition de fonds de la recourante. Celle-ci avait supporté tous les frais afférents à la mise en valeur. Il se justifiait dès lors de taxer dans le chef de la recourante le produit lié à la promotion N\_\_\_\_\_.

La copie des messages WhatsApp ne démontrait pas que la société avait mis en œuvre des procédures et des démarches en vue de recouvrer ses créances avant de les amortir. S'agissant des frais privés de l'actionnaire, à aucun moment l'AFC-GE n'avait été informée que la recourante développait un projet dans le sud de la France. Ni agenda, ni contrat ni aucune preuve n'avait été apportés aux fins de démontrer la nécessité des frais comptabilisés par la contribuable, en lien avec les séjours dans les hôtels de luxe, ainsi que les dépenses de jets privés.

Par gain de paix, l'AFC-GE acceptait la provision de CHF 38'380.- concernant la provision pour litige Q\_\_\_\_\_ SA.

19. Par mémoire complémentaire du 7 juin 2024, la recourante, sous la plume de son conseil, la société a campé sur ses positions.
20. Le détail des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

## **EN DROIT**

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).
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.
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

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.

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

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 de 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.

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.
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

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).

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).
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

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

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).

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.- – CHF 31'440.-). 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

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.

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).
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).

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, 2<sup>ème</sup> édition, 2017, art. 58 § 21 - 24, p. 1059-1060).

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).

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).

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).
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

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.
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 n°s 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).

25. L'autorité intimée a également rejeté les dépenses libellées dans les écritures n°s 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.
26. L'AFC-GE a repris les montants figurant dans les écritures n°s 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

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 revêtiraient un caractère professionnel. Elle reconnaît d'ailleurs que le vol Genève – V\_\_\_\_\_ présente un caractère privé.

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

#### Année 2019

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.
30. En ce qui concerne la promotion N\_\_\_\_\_, dans ses observations du 12 décembre 2022, la recourante reconnaît que le bénéficiaire 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 compte de produits de la recourante et ainsi augmenter son bénéficiaire. 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 bénéficiaire 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

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.

31. La recourante conteste les reprises relatives aux prêts octroyés à M. O\_\_\_\_\_ et à P\_\_\_\_\_ Sàrl.
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.
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.).
34. En l'espèce, au 1<sup>er</sup> 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.

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).

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 comptabilisées 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.

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

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.

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.
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.
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)

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

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).

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.
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, 4<sup>ème</sup> 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. Quoiqu'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.

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).
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).
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

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.

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).
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 usé 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).
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

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

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

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, commise 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 correspondant 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 à 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

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).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevables les recours interjetés le 10 août 2023 par A\_\_\_\_\_ SA contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 juillet 2023 ;
2. les admet partiellement, dans le sens des considérants ;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'300.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Laurence DEMATRAZ et Giedre LIDEIKYTE HUBER, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**Le président**

**Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière