

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2805/2024 ICCIFD

JTAPI/600/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 2 juin 2025

dans la cause

A _____ SA, représentée par PKF FIDUCIAIRE SA, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Constituée en 2014 dans le canton de Vaud, A_____ SA (ci-après : la contribuable ou la recourante) a déplacé son siège dans le canton de Genève en 2017.
2. D'après le registre du commerce, elle a pour but : "toute activité en relation avec la production et l'utilisation de produits en carbone et en graphite, et notamment, d'électrodes en carbone et en graphite, y compris la fabrication ou la vente de matériel et équipement y relatif, ainsi que toute prestation de service se rattachant directement ou indirectement au domaine des produits en carbone et en graphite".
3. Les comptes annexés à sa déclaration fiscale 2018 datée du 22 novembre 2019 ont été établis en USD et convertis en CHF. Ils font notamment ressortir qu'il n'y a eu aucune activité en 2017 et que, en 2018, le chiffre d'affaires (turnover) s'est élevé à CHF 29'855'366.- et un prix de revient des marchandises vendues (cost of sales) de CHF 31'084'589.-, générant un résultat brut négatif de CHF 1'229'223.-. La société ayant réalisé un produit extraordinaire de CHF 1'029'651.-, son résultat net, après prise en considération des charges et amortissements était une perte de CHF 382'955.-. A l'actif du bilan figuraient des créances envers des sociétés du groupe (receivables from group companies) de CHF 1'839'753.- au 31 décembre 2017 et CHF 14'482'027.- au 31 décembre 2018. Les dettes envers les sociétés du groupe (due to group companies) s'élevaient à CHF 0.- au 31 décembre 2017 et CHF 11'320'383.- au 31 décembre 2018. Figuraient également les dettes envers les fournisseurs (trade payables) de CHF 544'238.- au 31 décembre 2017 et CHF 11'947'164.- au 31 décembre 2018.
4. La déclaration elle-même fait figurer à son annexe A la créance envers les sociétés du groupe dans la rubrique 1.2 (créances (ne résultant pas de ventes et de prestations) et prêts) avec comme intitulé "diverses filiales". Les dettes envers les sociétés du groupe figuraient dans l'annexe B dans la rubrique 1.2.2 avec le même intitulé.
5. Les bordereaux émis le 19 décembre 2019 par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) portent sur un bénéfice nul et un capital propre de CHF 3'545'980.-. Aucune réclamation n'ayant été déposée, ils sont entrés en force. Les avis de taxation mentionnent une reprise de CHF 1'333.- sur les frais forfaitaires de représentation et de CHF 20'405.- pour des prestations à un prix de faveur à des proches (insuffisance de marge dans le calcul des intérêts dus par une société proche).
6. Dans sa déclaration 2019, la contribuable a déclaré un bénéfice de l'exercice de CHF 385'923.- et demandé la déduction d'une perte reportée de CHF 361'217.-.
7. Dans ses bordereaux ICC et IFD 2019 datés du 30 septembre 2019, l'AFC-GE a taxé la recourante sur un bénéfice de CHF 56'853.- en la faisant bénéficiaire pour l'ICC d'un statut de société auxiliaire. Les avis de taxation mentionnent la reprise de CHF 32'147.- au titre d'une insuffisance de marge sur une créance ou prêt à des

proches et la déduction d'une perte reportée de CHF 255'429.-. Ces bordereaux sont entrés en force, aucune réclamation n'ayant été déposée.

8. Par un courrier recommandé du 13 décembre 2023, la Fiduciaire de la contribuable a informé l'AFC-GE que, à la suite d'une révision de ses comptes par l'administration fédérale des contributions, division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre (ci-après : AFC-IA) portant sur les exercices 2018 à 2022, il a été constaté une insuffisance de marge pour l'exercice 2018 estimée à CHF 800'000.-. Elle indiquait qu'il s'agissait d'une erreur comptable qui tire son origine dans un ajustement des prix par les fournisseurs, qui n'a pas été répercuté sur les ventes en raison d'une erreur non intentionnelle. Les contrôleurs de l'AFC-IA ont constaté qu'il s'agissait du seul exercice pendant lequel une telle erreur était survenue. Le caractère coopératif de la société avait été reconnu ainsi que le fait qu'il s'agissait d'une erreur plutôt que la volonté d'avantager une contrepartie.
9. A la demande de l'AFC-GE, la contribuable a transmis la copie d'un courrier de l'AFC-IA du 7 décembre 2023 confirmant la reprise d'un montant de CHF 800'000.- au titre d'insuffisance de marge de l'exercice 2018 et facturant un impôt anticipé de CHF 280'000.-.
10. Par un courrier recommandé du 12 février 2024, l'AFC-GE a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2018 et 2019, indiquant envisager la reprise du montant précité de CHF 800'000.- avec impact sur le bénéfice de l'exercice 2018 et la perte reportée pour l'exercice 2019.
11. Par un courrier recommandé du 8 mars 2024, la Fiduciaire de la contribuable a accusé réception de cet envoi et indiqué n'avoir aucune objection à formuler s'agissant du montant envisagé de reprises. Il y avait toutefois lieu de tenir compte des autres éléments de revenu et charges et du recalcul des impôts ainsi que du statut fiscal de société axillaire. Le capital imposable était également impacté par l'augmentation du résultat de l'exercice 2018. Elle demandait enfin à l'AFC-GE que celle-ci renonce à une éventuelle amende en raison du fait qu'il n'y avait aucune intention d'économiser l'impôt et que l'insuffisance de marge est intervenue en raison d'une erreur comptable sur un seul exercice.
12. En annexe à un courrier recommandé du 9 avril 2024, le Service du contrôle de l'AFC-GE a transmis à la contribuable des bordereaux de rappels d'impôt ICC et IFD 2018 et 2019 portant, en 2018, sur un bénéfice de CHF 393'783.- et un capital propre de CHF 3'500'980.- et, en 2019, sur un bénéfice de CHF 381'070.- et un capital propre de CHF 8'889'493.-. A ces bordereaux étaient annexés des bordereaux amende d'une quotité de 0.75 fois le montant des impôts soustraits, l'AFC-GE considérant que la soustraction avait été commise de manière intentionnelle, tout du moins par dol éventuel.

13. Par un courrier recommandé du 17 mai 2024, la contribuable a formé une réclamation contre ces bordereaux. Elle indiquait en premier lieu que le fait que les achats et vente de marchandises concernaient essentiellement des opérations au sein du groupe ressortait clairement des déclarations 2018 et 2019 ainsi que des états financiers. L'existence d'une marge brute négative résultant d'opérations avec des sociétés liées ressortait clairement des états financiers 2018. Il n'y a dès lors aucun élément inconnu de l'Autorité fiscale justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts, mais au contraire évaluation insuffisante par l'AFC-GE excluant clairement celui-ci. En ce qui concerne les amendes, elle allègue n'avoir pas mis en place une structure de facturation qui serait manifestement abusive et que c'est en raison d'un élément fortuit (erreur comptable) qu'une perte a été présentée en 2018. Tout ou plus, une négligence légère doit lui être reprochée. Elle conclut dès lors à l'annulation en totalité des bordereaux de rappels et amendes, subsidiairement à une baisse de ces dernières à 1/4 de l'impôt soustrait.
14. Par une décision notifiée par un courrier recommandé du 30 juillet 2024, l'AFC-GE a maintenu les rappels d'impôt, mais réduit la quotité des amendes à 2/3 des impôts soustraits. Celles-ci étaient ramenées à CHF 7'299.- (ICC 2018), CHF 22'309.- (IFD 2018), CHF 5'636.- (ICC 2019) et CHF 18'371.- (IFD 2019).

L'AFC-GE estime que l'insuffisance de marge non contestée ne lui était pas connue au moment de la taxation de la période 2018 et que les comptes de cet exercice déposés en annexe à la déclaration sont censés avoir été contrôlés et vérifiés par l'ensemble des organes de la société, si bien que l'Autorité de taxation n'a pas à effectuer des investigations complémentaires, à moins d'inexactitudes flagrantes, ce qui n'est pas réalisé en l'espèce. Il en découle qu'il existe bien des faits inconnus au moment des taxations initiales permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts. En ce qui concerne les amendes, une erreur d'une importance matérielle élevée a été constatée suite à l'intervention de l'AFC-IA et il y a eu un manque de diligence des organes de la société dans l'établissement des comptes et des déclarations fiscales. Retenant une négligence en lieu et place d'une intention, et prenant également en considération comme circonstance aggravante l'importance des montants en jeu, la quotité des amendes était réduite aux 2/3 des impôts soustraits.

15. Par un courrier recommandé du 28 août 2024, la Fiduciaire de la contribuable a formé un recours contre cette décision. Après avoir rappelé le déroulement des faits, elle reprend, en les développant, les arguments déjà soulevés dans sa réclamation et conclut à l'annulation des bordereaux de rappels d'impôt et amende 2018 et 2019, subsidiairement, à la réduction des amendes à 1/4 de l'impôt pour 2018 seulement. Elle demande également la condamnation de l'AFC-GE aux dépens.
16. Dans sa réponse du 11 novembre 2024, l'AFC-GE conclut au rejet du recours en se référant largement à sa décision sur réclamation.

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. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. La recourante conteste en premier lieu le droit de l'AFC-GE de procéder à des rappels d'impôt, estimant notamment que l'existence d'une marge brute négative résultant d'opérations avec des sociétés liées ressortait clairement des états financiers annexés à sa déclaration fiscale 2018.
4. 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 (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 59 al. 1 LPFisc).
5. Le rappel d'impôt est soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. Un motif de rappel d'impôt peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuves qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.3 et 6.1.4).
6. L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut. Cette rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_396/2022 précité consid. 6.1.4 et les arrêts cités).

7. En l'espèce, s'il est vrai que l'existence d'un bénéfice brut négatif ressortait clairement des comptes annexés à la déclaration fiscale 2018 de la recourante, le fait qu'il résultait exclusivement d'opérations avec des sociétés proches ne découlait de manière évidente, ni de ceux-ci, ni du détail de la déclaration fiscale déposée pour cette période. Dans la mesure où, ni les organes de la recourante, ni son réviseur n'ont remarqué l'erreur comptable invoquée, elle ne saurait reprocher à l'AFC-GE de ne pas l'avoir constaté elle-même. Aucune négligence grave ne lui est dès lors imputable, si bien qu'elle n'est pas déchu de son droit à procéder à un rappel d'impôt.
8. Le principe des rappels d'impôts étant ainsi confirmé, le tribunal constatera que leurs montants ne sont pas contestés par la recourante. Les reprises effectuées apparaissent par ailleurs conformément à la loi, si bien qu'elles seront confirmées.
9. La recourante conteste par ailleurs les pénalités qui lui ont été infligées et, subsidiairement, leur quotité.
10. Le tribunal constate en premier lieu que les amendes litigieuses, qui portent sur les périodes 2018 et 2019 ne sont pas prescrites (art. 184 LIFD et 77 LPFisc).
11. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ; art. 69 al. 1 LPFisc).
12. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 précité consid. 10.1 ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 consid. 13b et la référence). 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 précité consid. 9.4.2 et les références citées).
13. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au

moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1 et les références ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

14. En l'espèce, il n'est pas contesté que les taxations 2018 et 2019 de la recourante étaient insuffisantes et qu'elles ont donné lieu à des rappels d'impôts. Les éléments objectifs d'une soustraction fiscale sont ainsi donnés.
15. L'élément subjectif, soit la faute, apparaît également réalisé, étant précisé que le tribunal confirmera l'existence d'une simple négligence telle que retenue de manière favorable par l'AFC-GE dans ses décisions sur réclamation.
16. 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 et 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 4a). 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/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 10).
17. 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 (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées).

La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en considération le repentir actif (régulé par l'art. 175 al. 3 LIFD) 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 (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, *op. cit.*, n. 47 ad art. 175 et les références citées).

18. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

Par ailleurs, selon la jurisprudence, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts ne constitue pas une sorte de double sanction et n'est donc pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD

et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2).

19. En l'espèce, le tribunal considère que la quotité de 2/3 des amendes litigieuses respecte le cadre légal et ne constitue pas un abus du pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE.
20. Celles-ci ne pourront dès lors qu'être confirmées et le recours sera rejeté.
21. 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 succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 29 août 2024 par A_____ SA contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 30 juillet 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
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: Antoine BERTHOUD, président suppléant, Jean-Marc WASEM et Jean-Marie HAINAUT, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière