

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/113/2022-ICCIFD

ATA/932/2023

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 août 2023

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

représenté par Me Sébastien DESFAYES, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
5 septembre 2022 (JTAPI/958/2022)**

EN FAIT

- A.**
- a.** A_____ SA (ci-après : A_____) est une société anonyme inscrite depuis février 2001 au registre du commerce du canton de Genève, où elle a son siège.
 - b.** B_____ SA (ci-après : B_____) est une société anonyme également inscrite au registre du commerce du canton de Genève, depuis juin 2001, où elle a son siège.
 - c.** C_____ est l'administrateur unique avec signature individuelle de A_____ depuis fin janvier 2008 et de B_____ depuis décembre 2004.
- B.**
- a.** Le 21 décembre 2010, A_____ a déposé sa déclaration fiscale 2009 faisant état d'un bénéfice de l'exercice de CHF 969'379.-. Dans une lettre annexée, elle a expliqué que ses comptes annuels 2009 comprenaient « les éléments de produits et charges des opérations effectuées sur les comptes auprès de la Banque D_____ depuis 2007. En effet, ces dernières ne figuraient pas dans les comptes annuels 2007 et 2008 ».
 - b.** Le 16 février 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé A_____ de l'ouverture de procédures en rappel et soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) des années 2001 à 2006. Une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt était aussi ouverte pour les ICC et IFD des années 2007 à 2009. Des éléments de bénéfice et de capital semblaient ne pas avoir été déclarés, notamment un compte bancaire auprès de la banque D_____. A_____ était invitée à fournir plusieurs documents afin de vérifier son imposition.
 - c.** Sur demande d'explications et de justificatifs de l'AFC-GE du 15 mai 2012, A_____ a indiqué, le 28 juin 2012, avoir effectué avec B_____ des transactions concernant des actions E_____ dans une proportion similaire. Elles avaient convenu que le résultat global des transactions portant sur ces actions serait partagé entre elles à part égales.
- Avant la participation à la perte de B_____ de CHF 4'612'321.20, les résultats des actions E_____ des deux sociétés se composaient d'un bénéfice de EUR 2'017'889.- pour A_____ et d'une perte de EUR 4'201'740.- pour B_____, avec pour résultat global une perte de EUR 2'183'851.-, ce qui conduisait à une perte de EUR 1'091'925.- pour chaque société. Le montant de CHF 4'612'321.- résultait de l'addition des montants précités en euros de 2'017'889.- et de 1'091'925.-.
- d.** Le 9 juin 2015, l'AFC-GE a notifié à A_____ les bordereaux et avis de taxation concernant la taxation définitive des ICC et IFD 2009. Selon lesdits avis de taxation, le service de contrôle avait notamment pris en compte, dans le

bénéfice total de A_____, deux sommes non déclarées, à savoir une somme de CHF 4'612'321.- à titre de « participation perte E_____ shares non justifiée » et une autre de CHF 583'439.- à titre de « commissions payées dont la justification [n'avait] pas été apportée à [l'AFC-GE] ».

e. Le 23 novembre 2018, l'AFC-GE lui a notifié des bordereaux d'amendes pour l'année 2009, soit pour les deux sommes non déclarées précitées.

A_____ avait commis une tentative de soustraction, en comptabilisant des charges non justifiées par l'usage commercial. En tenant compte de l'impact financier des amendes pour la société, leur quotité avait été fixée à 0.5 fois les impôts soustraits. Étant donné qu'il s'agissait d'une tentative, les amendes correspondaient au tiers du supplément d'impôt.

f. Le 21 décembre 2018, A_____ a formé réclamation contre les bordereaux d'amendes de 2009 en concluant, préalablement, à la suspension de l'instruction de la réclamation jusqu'à droit jugé sur son recours contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2009 et, principalement, à l'annulation desdits bordereaux d'amendes.

g. Le recours contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2009 s'est conclu par l'arrêt du 11 mai 2021 (ATA/513/2021) de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) entré en force, rejetant le recours déposé contre le jugement du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) du 23 novembre 2020 (JTAPI/1026/2020).

Le jugement du TAPI avait partiellement admis le recours de A_____ en donnant acte à l'AFC-GE de ce qu'elle acceptait de réduire à CHF 25'543.- le montant de la reprise relative aux commissions non justifiées de l'année fiscale 2009 et en renvoyant le dossier à l'autorité pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2009. Le TAPI avait également confirmé la reprise de CHF 4'612'321.-.

Par-devant la chambre administrative, la société reprochait notamment à l'AFC-GE de ne pas avoir tenu compte de la perte de CHF 4'612'321.- liée aux actions E_____ et invoquait avoir passé un accord oral avec B_____ concernant la répartition de la perte.

La chambre administrative a retenu qu'en l'absence d'éléments démontrant l'existence d'un accord préalable entre les deux sociétés, la somme de CHF 4'612'321.- ne pouvait être prise en compte comme une perte et que la reprise de cette somme devait être confirmée. Elle a également relevé, comme l'avait fait le TAPI, que les deux sociétés étaient dirigées par le même administrateur unique, qui en était également le seul actionnaire depuis août 2009, à savoir C_____. Ce dernier ne pouvait décider à sa guise, après avoir déterminé

le résultat d'exploitation de chacune des sociétés, de répartir leurs pertes de manière à réduire leurs bénéfices imposables.

C. a. Suite à l'arrêt précité, l'AFC-GE a notifié à A_____, le 15 juillet 2021, des bordereaux de taxation 2009 rectificatifs arrêtant les reprises dans son bénéfice à CHF 4'612'321.- et CHF 25'453.-. Le 20 juillet 2021, elle a également accordé un délai à A_____ pour compléter sa réclamation à l'encontre des bordereaux d'amendes 2009.

b. Le 16 septembre 2021, A_____ a contesté avoir commis une tentative de soustraction d'impôt et réitérait avoir passé un accord oral avec B_____ concernant la répartition des pertes. La chambre administrative n'avait pas retenu que sa déclaration fiscale 2009 était contraire à la vérité et rien ne démontrait qu'elle avait eu l'intention, même par dol éventuel, de transmettre des informations incomplètes à l'autorité. Il ne ressortait pas non plus de l'arrêt que A_____ avait eu un comportement illicite, seul faisant défaut l'apport de preuve de l'accord avec B_____.

c. Le 10 décembre 2021, par décision sur réclamation, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux d'amendes dont les montants étaient recalculés sur la base des taxations rectifiées.

Dans sa déclaration fiscale 2009, A_____ n'avait effectué aucune remarque au sujet de la comptabilisation de la perte de CHF 4'612'321.-, qui n'avait pas non plus été présentée de manière séparée dans les états financiers. Ce montant était ressorti de la vérification de sa comptabilité 2009, lors de laquelle il avait été constaté que cette perte avait été compensée avec des produits, raison pour laquelle elle n'apparaissait pas telle quelle dans les états financiers. Le compte de résultat affichait des postes dont le montant le plus important était un produit de CHF 1'827'194.-.

Compte tenu de l'importance de cette perte et des autres montants figurant dans les états financiers, le fait de dissimuler ce montant en le compensant découlait d'un comportement intentionnel. En outre, l'économie d'impôt était importante, puisque le bénéfice imposable redressé représentait presque cinq fois le bénéfice initial.

Sa bonne collaboration pouvait être considérée comme une circonstance atténuante permettant de diminuer la quotité des amendes, mais non de supprimer la tentative.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié à A_____ des bordereaux d'amendes rectificatifs, reprenant la motivation de ceux datés du 23 novembre 2018.

- D. a.** A_____ a interjeté recours auprès du TAPI contre la décision susmentionnée, en concluant principalement à son annulation ainsi qu'à celle des bordereaux d'amendes ICC et IFD du 10 décembre 2021.

Il aurait été impensable qu'elle dissimule intentionnellement des éléments imposables dans sa déclaration fiscale 2009, alors que dans le même temps, elle annonçait que ses comptes annuels comprenaient des éléments de produits et charges des opérations effectuées auprès de la banque D_____, qui ne figuraient pas dans les comptes 2007 et 2008. Elle savait que cette divulgation entraînerait l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt.

Du reste, elle reprenait les arguments exposés dans son complément de réclamation du 16 septembre 2021.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant à sa décision du 10 décembre 2021.

c. Dans sa réplique, A_____ a relevé qu'il n'avait pas été démontré qu'elle aurait voulu tromper les autorités de taxation. L'AFC-GE ne pouvait pas simplement prononcer des amendes sur la base de l'arrêt de la chambre administrative du 11 mai 2021, qui ne faisait que constater l'échec de l'apport de la preuve quant à l'existence d'un accord entre elle et B_____. Faute d'intention, il n'existait aucune tentative de soustraction.

d. L'AFC-GE a répondu que la décision sur réclamation du 10 décembre 2021 procédait à une analyse complète des éléments objectifs et subjectifs de la tentative, contrairement à ce que soutenait A_____.

- e.** Par jugement du 5 septembre 2022, le TAPI a rejeté le recours.

Le bien-fondé de la reprise de CHF 25'453.-, à titre de commissions non justifiées, et de CHF 4'612'321.-, représentant sa participation à la perte de B_____, n'était plus contesté. La chambre administrative avait affirmé que cette dernière somme, faute d'éléments démontrant l'existence d'un accord préalable entre les deux sociétés, ne pouvait être pris en compte comme une perte. Partant, le TAPI ne voyait pas de quelle manière A_____ aurait remis une déclaration fiscale exacte et conforme à la vérité en faisant valoir en déduction des commissions commercialement non justifiées, ainsi qu'en revendiquant une perte dont elle n'avait pas été en mesure de démontrer le bien-fondé. Elle n'avait pas non plus attiré l'attention de l'AFC-GE sur le fait qu'elle-même et B_____ avaient convenu oralement de prendre en charge à parts égales la perte sur les actions E_____.

A_____ niait avoir agi intentionnellement et contestait implicitement qu'une faute intentionnelle pût être reprochée à C_____. Elle avait conclu qu'à la lecture de la lettre annexée à sa déclaration fiscale 2009 concernant les opérations auprès

de la banque D_____, l'AFC-GE ouvrirait une procédure pour tentative de soustraction d'impôt, excluant ainsi la volonté de transmettre une déclaration fiscale 2009 inexacte. Toutefois, ladite lettre ne disait rien sur le prétendu accord entre A_____ et B_____ et aucune pièce, faisant état de la comptabilisation du montant de CHF 4'612'321.-, n'avait été jointe. Elle n'avait fourni des explications à l'AFC-GE que postérieurement à l'ouverture de la procédure de tentative de soustraction d'impôt, étant rappelé que le fisc pouvait en principe considérer que la déclaration d'impôt était conforme à la vérité et complète. L'AFC-GE n'avait aucune raison de se douter que les comptes et la déclaration fiscale 2009 ne correspondaient pas à la réalité. C'était donc à tort que A_____ estimait que la lettre conduirait à l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour l'année 2009. En outre, les montants étaient très importants au regard du résultat annuel 2009. Le TAPI voyait mal pour quelle raison A_____ aurait revendiqué ces déductions si ce n'était afin de payer moins d'impôts. C_____, en tant qu'administrateur avec signature individuelle, devait nécessairement avoir connaissance des commissions et de la perte découlant des transactions menées avec B_____, société dont il était également administrateur unique.

Partant, A_____ avait commis une tentative de soustraction, à tout le moins sous la forme du dol éventuel.

- E. a.** Par acte du 17 octobre 2022, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant à son annulation, à ce qu'il soit dit qu'aucune amende ICC et IFD pour l'année 2009 n'était prononcée à son encontre et à l'annulation des bordereaux d'amendes ICC et IFD 2009 du 10 décembre 2021. Subsidiairement, le dossier devait être renvoyé au TAPI, et plus subsidiairement à l'AFC-GE, pour nouvelle décision.

Elle n'avait pas violé de manière fautive l'obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte. Selon la jurisprudence cantonale, la prudence imposait d'admettre en faveur du contribuable une marge d'incertitude quant à son appréciation juridiquement correcte des implications fiscales qu'il annonce. L'AFC-GE aurait dû envoyer une première demande de renseignement plutôt que d'ouvrir immédiatement une procédure pénale.

Au surplus, elle reprenait les arguments exposés dans son complément de réclamation du 16 septembre 2021, ainsi que dans son recours du 12 janvier 2022 au TAPI.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle constatait que la recourante n'apportait aucune motivation nouvelle susceptible d'influer sur le sort du litige et qu'aucune pièce déterminante n'avait été produite.

La recourante alléguait que tous les éléments pertinents afin d'assurer une taxation complète et exacte avaient été transmis, sans pour autant énoncer de quels éléments il s'agissait. C'était donc à juste titre que le TAPI avait considéré que tel n'avait pas été le cas, la recourante n'ayant fait aucune remarque au sujet de la comptabilisation de la perte de CHF 4'612'321.-. En l'absence de justificatifs ou d'autres explications, cette opération ne pouvait se comprendre que par le fait que les deux sociétés étaient dominées par le même actionnaire et que la perte de CHF 4'612'321.- était pleinement déductible auprès de A_____ alors que ce résultat n'avait pas été pleinement imposé chez B_____, dont le bénéfice imposable global de 2009 s'élevait à CHF 876'449.-. Ces deux sociétés indépendantes n'auraient sans doute pas accepté de procéder à un tel partage du résultat en l'absence de circonstances particulières.

c. Dans sa réplique, A_____ a relevé que l'AFC-GE n'avancéait toujours aucun élément qui laisserait penser qu'elle aurait agi intentionnellement. Il n'était pas contesté que A_____ n'avait pas été en mesure de prouver le bien-fondé de la perte de CHF 4'612'321.-. Toutefois, cela ne signifiait pas qu'elle était consciente que les informations données étaient incorrectes. L'échec dans l'apport de la preuve ne devait en aucun cas être assimilé à la réalisation de la condition subjective, soit l'agissement intentionnel de l'auteur.

L'ouverture de la procédure pour tentative de soustraction d'impôt, sans qu'aucune demande de renseignement préalable n'ait été effectuée, était contraire aux art. 123 al. 2 et 126 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et aux art. 25 al. 2 et 31 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Elle avait rempli son devoir de collaboration, puisqu'elle avait transmis le 28 avril 2011 la « note de crédit » et s'était exprimée de manière circonstanciée sur la perte par lettre du 28 juin 2012, suite à l'interpellation de l'AFC-GE. Pour ces raisons, il ne pouvait y avoir de tentative soustraction d'impôt.

d. Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 LPFisc ; art. 145 LIFD).
2. Il convient dans un premier temps de délimiter l'objet du litige.

2.1 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou

motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/330/2023 du 28 mars 2023 consid. 3a ; ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a).

2.2 Selon la doctrine, l'autorité de chose jugée ou force matérielle de chose jugée (*matérielle Rechtskraft*) se rapporte à la stabilité du contenu d'une décision. On peut également distinguer ici entre autorité de chose décidée, qui se rapporte à la stabilité d'une décision d'une autre administration entrée en force, et autorité de chose jugée, qui se rapporte à celle d'une décision prise sur recours ou par une juridiction saisie d'une action. Dans le premier cas, la question est simplement celle de la modification d'une décision administrative. On indiquera seulement ici que la révocation partielle ou totale d'une décision exige une pesée de l'intérêt à une application correcte du droit objectif, qui plaiderait par hypothèse pour une modification de la décision, et de l'intérêt à la sauvegarde de la sécurité du droit, qui favorise le maintien de la décision. Dans le second cas, le réexamen approfondi de l'affaire qui a dû être effectué sur recours ou par la juridiction saisie d'une action justifie de reconnaître une plus grande portée à l'autorité de chose jugée : les points tranchés sur recours ou par une juridiction ne pourront être revus, en ce qui concerne les mêmes parties, les mêmes faits et les mêmes motifs, que si des motifs de révision (art. 80 LPA) sont présents. À cet égard, il faut souligner que l'autorité de chose jugée ne se rapporte qu'aux points effectivement tranchés par l'autorité de recours ; il y aura donc lieu de se référer aux motifs de sa décision pour définir la portée de l'autorité de la chose jugée (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd., 2018, n. 867 à 869).

2.3 En l'espèce, le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI confirmant les bordereaux d'amendes ICC et IFD 2009. Dans l'ATA/513/2021 précité, entré en force, la chambre de céans a confirmé la reprise de CHF 4'612'321.- effectuée par l'AFC-GE sur le bénéfice de A_____ de 2009 et, donc, que les conditions du rappel d'impôt étaient remplies. Les éventuels griefs de la recourante à ce propos dans la présente procédure sont irrecevables. Comme déjà mentionné dans le jugement attaqué au consid. 3, le litige ne concerne que les

amendes infligées pour tentative de soustraction d'impôt concernant l'année fiscale 2009.

3. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/761/2023 du 11 juillet 2023 consid. 2.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a). Le présent litige portant sur des amendes concernant la période fiscale 2009, la cause est ainsi régie par le droit en vigueur en 2009, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), sous réserve de l'application de la *lex mitior* (ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017).
4. Se pose la question de la prescription.

4.1 La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/854/2022 du 23 août 2022 consid. 2).

4.2 Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la tentative de soustraction d'impôt se prescrivait par huit ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (art. 184 al. 1 let. a aLIFD *cum* art. 333 al. 6 let. b aCP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.2.1). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). Depuis le 1^{er} janvier 2017, le délai de prescription est de six ans et il ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance dudit délai (art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD). L'art. 58 al. 1 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017 (art. 72s LHID ; cf. art. 77 LPFisc dont l'al. 2 diffère de l'art. 58 al. 3 LHID). En matière d'ICC, la poursuite pénale pour tentative de soustraction d'impôt se prescrit donc par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative a été commise (art. 77 al. 1 let. a LPFisc).

En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4.3 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 5.3). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le

Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2).

En l'espèce, les bordereaux et avis de taxation IFD et ICC 2009 ont été notifiés à la recourante le 9 juin 2015. Ayant été contestés, ils sont devenus définitifs à l'échéance du délai de recours (non utilisé) contre l'arrêt de la chambre administrative du 11 mai 2021 (ATA/513/2021). Tant sous l'ancien droit que le nouveau, le délai de prescription a commencé à courir à ce moment-là, étant rappelé que les bordereaux d'amendes litigieux ont été notifiés le 26 novembre 2018.

La poursuite pénale pour tentative de soustraction fiscale en matière d'IFD et ICC concernant la période fiscale de 2009 n'est donc prescrite ni sous l'angle de l'ancien droit ni sous celui du nouveau droit.

5. La recourante conteste le bien-fondé des amendes infligées par l'autorité intimée pour tentative de soustraction d'impôts concernant l'année fiscale 2009.

5.1 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 (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 57 al. 1 LHID ; art. 74 al. 1 LPFisc).

Ces dispositions renvoient respectivement aux art. 176 al. 1 LIFD, 56 al. 2 LHID et 70 al. 1 et 2 LPFisc pour définir l'infraction de tentative de soustraction fiscale. Aux termes de celles-ci, est puni d'une amende le contribuable qui tente de se soustraire à l'impôt. La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de l'infraction de soustraction consommée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.1 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.3 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2). Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1 ; 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.1 ; 2C_78/2019 précité consid. 6.1 ; 2C_1221/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.1). Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 précité consid. 6.1 et les références citées).

5.2 Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Celui-ci doit avoir agi avec conscience et volonté, le dol éventuel étant suffisant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2 et les références citées). 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 (arrêts 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 ; 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15.2 ; tous deux avec les références citées). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêts 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 ; 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 et les références citées, *in* RDAF 2012 II 324).

Selon la jurisprudence constante, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.2 ; 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 et les références citées).

5.3 Lorsque la soustraction d'impôt est commise par une personne morale, la faute ne peut être qu'un attribut de la personne physique, en l'espèce d'un organe de la personne morale, dont le comportement doit être imputé à celle-ci (ATF 135 II 86 consid. 4.2 et les références citées).

5.4 En l'espèce, la recourante conteste remplir les éléments objectifs de la tentative de soustraction d'impôt. Elle affirme avoir renseigné l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte. À son sens, l'arrêt de la chambre de céans (ATA/513/2021) ne permettrait pas de retenir l'existence d'un comportement illicite, seul l'échec de l'apport de preuve d'un accord écrit avec B_____, concernant la perte de CHF 4'612'321.-, étant à déplorer.

Ce raisonnement ne peut être suivi. La déclaration fiscale 2009 faisait état d'un bénéfice de l'exercice de CHF 969'379.- alors que le bénéfice réel, suite à la

confirmation du bien-fondé de la reprise de CHF 25'453.- à titre de commissions non justifiées et de CHF 4'612'321.- représentant la perte de B_____, était largement supérieur à ce montant. La société a objectivement comptabilisé des charges non justifiées par l'usage commercial, ce qui a été confirmé par l'ATA/513/2021 et ne peut plus être contesté par la recourante. Partant, comme l'a à juste titre confirmé le TAPI, la société n'a pas pu remettre une déclaration fiscale exacte et conforme à la vérité, alors que celle-ci était manifestement incorrecte, les reprises susmentionnées ayant été nécessaires et le bénéfice final étant cinq fois plus élevé que le bénéfice déclaré. Au demeurant, contrairement à ce que soutient la recourante, il ne peut être déduit de l'ATA/513/2021 l'existence ou l'inexistence d'un comportement illicite de la société puisque la tentative de soustraction ne faisait pas partie de l'objet du litige.

La déclaration d'impôt de l'année 2009 n'était ainsi pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Les éléments objectifs de la tentative de soustraction réprimée à l'art. 176 al. 1 LIFD sont donc réunis.

5.5 Concernant l'élément subjectif, la recourante affirme qu'il était contradictoire d'admettre une volonté intentionnelle de dissimuler d'autres éléments imposables alors que dans sa déclaration fiscale 2009 elle annonçait des éléments de produits et charges d'opérations effectuées auprès de la banque D_____. Ces éléments ne figurant pas dans les comptes 2007 et 2008, elle savait que cela entraînerait l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction. Il y avait également lieu d'admettre une marge d'incertitude en faveur de la contribuable quant à l'appréciation juridiquement correcte des implications fiscales annoncées.

Or, comme cela a été relevé par l'autorité intimée, la recourante n'a fait aucune mention au sujet de la comptabilisation de la perte de CHF 4'612'321.- ni des autres commissions non justifiées dans ladite lettre. Sa volonté de mettre en lumière les éléments en lien avec les opérations effectuées auprès de la banque D_____ ne démontre, ni n'atteste, le manque de volonté d'en dissimuler d'autres. Bien au contraire, aucune pièce n'avait été jointe à la déclaration fiscale faisant état de la comptabilisation de ladite perte, qui n'a pas non plus été présentée de manière séparée dans les états financiers et observations remises. Ce n'est que lors de la vérification de la comptabilité de 2009 que l'AFC-GE a pu constater que la perte avait été compensée avec des produits.

Étant assistée d'une fiduciaire pour sa déclaration, il n'y a pas non plus lieu d'admettre une marge d'incertitude en sa faveur quant à l'appréciation juridiquement correcte des implications fiscales annoncées. En outre, en cas d'incertitude quant à un élément de fait, la contribuable ne doit pas les dissimuler mais les signaler dans sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1).

Par ailleurs, l'économie d'impôt était considérable, le bénéfice imposable redressé portant sur plusieurs millions de francs et représentant presque cinq fois le bénéfice initial, ce qui ne pouvait échapper à C_____ en tant qu'administrateur unique et seul actionnaire de A_____ et B_____. Comme l'avait relevé la chambre de céans dans l'ATA/513/2021, l'actionnaire unique « ne peut décider à sa guise, après avoir déterminé le résultat d'exploitation de chacune des deux sociétés, de répartir leurs pertes de manière à réduire leurs bénéfices imposables ».

Il résulte de l'ensemble du comportement de la recourante un faisceau d'indices suffisants pour conclure qu'une faute intentionnelle, à tout le moins sous la forme du dol éventuel, doit lui être reprochée.

L'autorité intimée a retenu à juste titre que les éléments constitutifs d'une tentative de soustraction d'impôt étaient réunis. Ce grief sera donc rejeté.

Il en va de même de la prétendue violation des art. 123 al. 2 et 126 al. 1 LIFD, ainsi que des art. 25 al. 2 et 31 al. 2 LPFisc, aucune de ces dispositions n'astreignant l'autorité à procéder à une demande de renseignement avant l'ouverture d'une procédure pénale.

6. Reste à examiner la quotité des amendes prononcées.

6.1 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. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 2 LPFisc). En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc).

6.2 La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP-RS 311.0). Ainsi, 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, tels que 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 (pour tout ce qui précède, ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 ; ATA/1168/2020 précité).

6.3 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

6.4 En l'espèce, la recourante ne conteste pas le montant des amendes. L'AFC-GE a retenu une quotité de 0.5 fois les impôts soustraits, qui a été réduite à un tiers s'agissant d'une tentative. Le montant apparaît justifié au regard de la bonne collaboration de la recourante, aucune autre circonstance atténuante ne pouvant être admise, ainsi que de l'impact financier des amendes sur la société. L'autorité intimée a ainsi respecté le cadre légal et n'a pas fait preuve d'une sévérité excessive.

Par conséquent, le jugement du TAPI sera aussi confirmé sur ce point.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 7.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe intégralement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 octobre 2022 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 septembre 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de A_____ SA ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé

au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

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

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :