

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/954/2023 ICCIFD

JTAPI/586/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 17 juin 2024

dans la cause

**Monsieur A**\_\_\_\_\_, représenté par CONSULTANTS ASSOCIÉS SA, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne les taxations 2015 à 2018 de Monsieur A\_\_\_\_\_.
2. Durant les années en cause, le contribuable était administrateur avec signature individuelle de la société genevoise B\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : la société), dont il détenait l'intégralité du capital. En 2020, la société a été transformée en société anonyme et a pris la raison sociale B\_\_\_\_\_ SA.

La société est active dans le domaine immobilier.

3. Le 13 août 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait part au contribuable de ce que la division principale de la TVA de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) lui avait communiqué l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial enregistrées dans les comptes 2015 à 2018 de la société, sous formes prise en charge de frais privés.

L'AFC-GE a dès lors ouvert à son encontre une procédure en rappel d'impôt, ainsi qu'une procédure pour soustraction d'impôt pour les années en question en indiquant le montant des reprises envisagées. Un délai lui a été accordé pour se déterminer à ce sujet.

4. Le contribuable a présenté des observations par lettre du 2 novembre 2020.
5. Le 19 octobre 2022, l'AFC-GE a fait part au prénommé de la clôture des procédures ouvertes le 13 août 2020. Elle lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt.

Elle lui a également remis des bordereaux d'amende. Il avait bénéficié de distributions dissimulées de bénéfice de la part de la société sous forme de prise en charge de frais privés, qui n'avaient pas été reportées dans ses déclarations fiscales. Compte tenu de la nature des prestations appréciables en argent et de l'importance des reprises, les soustractions avaient été commises intentionnellement. Aucune circonstance atténuante ne pouvait être retenue. Ainsi, la quotité des amendes était arrêtée à une fois les impôts éludés.

6. Par lettre du 18 novembre 2022, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre des susdits bordereaux.

La société avait fait parvenir à l'AFC-GE tous les justificatifs et fourni toutes les explications aptes à démontrer le caractère commercial des éléments mis en cause, mais en vain. Elle n'avait pas recouru contre les rappels d'impôts prononcés à son encontre afin de ne pas devoir s'engager dans de longues et coûteuses procédures. Les charges non admises fiscalement n'avaient pas lieu d'être imposées comme prestations appréciables en argent, car elles n'avaient pas été exposées dans le but d'avantager l'actionnaire ou ses proches, et les transactions y relatives, justifiées par pièces, avaient été réalisées avec des tiers. Par ailleurs, les quatre conditions cumulatives pour retenir l'existence d'une prestation appréciable en argent n'étaient pas remplies. L'ensemble des montants repris par l'AFC-GE dans le cadre du contrôle mené auprès de la société était économiquement justifié. Enfin, ces

dépenses avaient contribué à la croissance de la société et lui avaient permis de trouver de nouveaux marchés et de développer son réseau de partenaires et de clients.

7. Par décision du 15 février 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation en présentant un tableau détaillant les reprises effectuées, qui se présentait comme suit :

Charges non admises fiscalement	2015	2016	2017	2018
A Parts privées sur C _____	4'844	4'844	4'844	4'844
B Facture D _____		21'163		
C Facture E _____		20'500	19'886	
D F _____, G _____			83'073	
E Achat de l'Audi RS3			35'000	
F H _____ I _____			45'500	45'000
G J _____ Sàrl, facture du 23.03.2017			16'305	
H J _____ Sàrl, facture du 01.02.2017			26'255	
I J _____ Sàrl, facture du 22.05.2017			33'180	
J J _____ Sàrl, facture du 01.02.2018				23'520
K Achat d'une moto BMW R1200				20'891
L Facture K _____				52'300
M Facture L _____ SA				50'022
<b>Total des reprises</b>	<b>4'844</b>	<b>46'507</b>	<b>264'043</b>	<b>196'577</b>

8. Par acte du 16 mars 2023, le contribuable, sous la plume de son conseil, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à l'annulation de la décision du 15 février précédent, ainsi que des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende. Il a contesté les diverses reprises opérées par l'autorité intimée.

S'agissant des parts privées sur C \_\_\_\_\_, le listing des véhicules faisait clairement ressortir leur attribution et leur part privée. Il conduisait une Porsche d'occasion, laquelle faisait l'objet d'une reprise pour part privée. Tel était également le cas d'une Harley Davidson. Au vu de son activité, les collaborateurs de la société étaient amenés à se rendre sur les lieux de construction, tels des immeubles devant être expertisés et à participer à des séances de chantier. La société mettait à leur disposition, ainsi qu'à son actionnaire des véhicules motorisés. Dès lors, l'attribution d'une part privée supplémentaire sur un autre véhicule ne se révélait pas justifiée.

En ce qui concernait les factures de sponsoring et de J \_\_\_\_\_ Sàrl, l'AFC-GE soutenait qu'il était un passionné de sport automobile. Il privilégiait les domaines qu'il maîtrisait et dans lesquels il pouvait aisément réaliser et conclure des partenariats. Le Paris Dakar ou les 24 heures du Mans, ici en cause, constituaient des compétitions largement suivies. Qu'il mît à profit son réseau et sa passion pour

son entreprise ne constituait en rien la preuve qu'une contre-prestation était inexistante ou insuffisante.

Les frais de véhicule D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ étaient justifiés économiquement. S'agissant de la transformation de la moto Harley Davidson, le modèle ou le type de véhicule qu'une entreprise détenait, n'avait pas à être fixé par l'AFC-GE. L'acquisition ou la transformation d'une moto « design » n'était pas incompatible avec l'activité de la société. Le coût de ces opérations n'était en rien supérieur à celui qui aurait résulté de la réalisation des mêmes opérations sur un modèle standard. Une part privée était calculée sur les charges afférentes à ce véhicule et attribuée au recourant. Cet élément n'avait pas été contesté lors du contrôle mené par l'AFC-CH.

Les honoraires versés à K\_\_\_\_\_ et L\_\_\_\_\_ SA avaient été payés au comptant dans les cas où les bénéficiaires ne disposaient pas de relations bancaires où lors d'événements à l'occasion desquels les partenaires devaient disposer d'espèces. Par rapport au recourant, ces deux sociétés étaient des tiers indépendants. Elles avaient été mandatées pour des travaux de conseils, de recherche et de développement en Suisse et à l'étranger.

S'agissant de l'achat des véhicules Audi RS3, BMW R1200 et de la facture de l'Étude de notaires G\_\_\_\_\_, la société avait admis que certains frais avaient été comptabilisés de manière inexacte. Ainsi, la note d'honoraires avait été enregistrée dans le poste « entretien de matériel ». Ces erreurs avaient été corrigées. Cependant, en cas de maintien de la reprise, il serait doublement pénalisé, puisque son compte courant était déjà taxé et que les dividendes qu'il percevait l'étaient également.

Les bordereaux d'amende 2015 à 2018 devaient être annulés. La société avait certes comptabilisé les charges litigieuses sous sa supervision. Toutefois, leur caractère non déductible était contesté. En outre aucun d'eux n'avaient fait l'objet de procédure de rappel d'impôt. Les opérations litigieuses avaient toutes été effectuées dans le cadre des activités de la société. Même si les reprises devaient être maintenues, les amendes devaient être annulées, voire leur quotité réduite.

9. Le 2 mai 2023, le contribuable a complété son recours, fournissant des explications supplémentaires au sujet de chaque reprise contestée. En annexe, il a produit un chargé de pièces justificatives.
10. Par jugement du 19 juin 2023 (JTAPI/676/2023), le tribunal a déclaré le recours irrecevable pour défaut de production d'une procuration et a mis à la charge du contribuable un émolument de CHF 250.-.
11. Par arrêt du 5 septembre 2023 (ATA/969/2023), la chambre administrative de la Cour de justice a annulé ce jugement en tant qu'il prononçait l'irrecevabilité du recours et a renvoyé la cause au tribunal. Pour le surplus, ledit jugement a été confirmé.
12. Dans sa réponse du 8 janvier 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les reprises effectuées dans le chef de la société étaient entrées en force, dès lors que le recourant n'avait ni allégué, ni prouvé qu'elle les avait contestées. Le total des prestations appréciables en argent déterminées dans le cadre du contrôle mené auprès de la société avait été repris auprès du contribuable. L'AFC-GE a passé en revue l'ensemble des reprises contestées et a retenu qu'elles devaient être maintenues.

S'agissant des amendes, le recourant avait remis des déclarations fiscales incorrectes, en ce sens qu'elles ne mentionnaient pas l'entier de ses revenus. Il existait une différence entre le montant d'impôt taxé et celui résultant des reprises. Une perte fiscale pour la collectivité avait eu lieu.

La quotité des amendes avait été arrêtée à une fois le montant de l'impôt soustrait, compte tenu du caractère intentionnel des soustractions, de la nature des prestations, de l'importance des montants, ainsi que de l'absence de circonstance atténuante. Cette quotité était adéquate et proportionnelle.

13. Le recourant n'a pas produit d'écriture de réplique.
14. Par lettres du 14 mai 2024, le tribunal a imparti aux parties un délai échéant le 27 mai suivant pour lui indiquer, pièces comptables à l'appui, de quelle manière les redressements relatifs à l'Audi RS3 (CHF 35'000.-) à l'achat de la moto BMW R1200 (CHF 20'891.-) avaient été traités au niveau de la société.
15. Le 24 mai 2024, le recourant a expliqué au tribunal que l'Audi RS3 avait été activée à sa valeur résiduelle au moment de sa vente le 4 juin 2019 et le produit de la vente avait été comptabilisé en diminution des frais de véhicule. La moto BMW avait été vendue le 30 août 2019 et la vente avait été comptabilisée en diminution des frais de véhicule.  
  
Il a produit des extraits des comptes de la société suivants : « véhicules » (actif) « bénéfiques sur ventes équipements » (produits) et « achats et entretien des véhicules » (charges), pour l'année 2019.
16. Le 27 mai 2024, l'AFC-GE a produit, sous le couvert du secret fiscal, un rapport de la TVA concernant la société, ainsi que des avis de taxation 2017 et 2018 de cette dernière.
17. 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. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Le contribuable conteste les reprises effectuées par l'AFC-GE, laquelle considère qu'il a bénéficié de prestations appréciables en argent de la part de la société, sous forme de prise en charge de frais privés.
4. À teneur de l'art. 20 al. 1 let. a LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. En droit cantonal, l'art. 22 al. 1 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) correspond à l'art. 20 al. 1 let. a LIFD.
5. 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).

Selon la jurisprudence, il y a, notamment, distribution dissimulée de bénéfice lorsqu'une société prend à sa charge des frais personnels d'entretien ou de hobby de l'actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_813/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.2 et les réf.).

6. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8 = RDAF 2016 II 110), ce qui sera considéré comme une distribution dissimulée de dividende au niveau de la société représentera en principe un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire. Dans la mesure où la prestation appréciable en argent de la société est entrée en force, les cantons effectuent généralement une imposition analogue auprès du détenteur de parts. Il n'existe néanmoins pas de véritable automatisme de taxation. Le versement de la prestation appréciable en argent par la société constitue certes un indice important dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts. Mais un effet d'extension de qualification échoue, car si la formulation du jugement (le dispositif) donne un accès à l'autorité de la chose jugée formelle et matérielle, tel n'est cependant pas le cas de l'établissement des faits ou des considérants quant au droit. Par conséquent, seuls les facteurs fiscaux (de la société) acquièrent l'autorité de la chose jugée. Une nouvelle appréciation du droit est indispensable au niveau de l'actionnaire, d'autant plus que la société et le détenteur de parts constituent - malgré leurs liens de droit commercial - deux sujets de droit et deux sujets fiscaux indépendants l'un de l'autre. En dérogation aux règles habituelles concernant le fardeau de la preuve, c'est au détenteur de parts, lorsqu'il est en même temps organe

de la société, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent prétendue par l'administration fiscale. S'il omet de contester l'un des aspects ou s'il se limite à un exposé sommaire, l'autorité de taxation peut partir du principe que la taxation entrée en force pour la société se justifie également vis-à-vis de l'actionnaire.

7. En l'occurrence, dans sa réponse, l'AFC-GE expose que les reprises opérées dans le chef du recourant correspondent en tous points à celles effectuées au niveau de la société, ce que l'intéressé ne remet pas en cause.

De son côté, celui-ci indique que la société – dont il était administrateur et unique actionnaire durant les années en cause – n'a pas recouru à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt qui ont été notifiés à cette dernière.

Le tribunal retient dès lors que les redressements opérés au niveau de la société sont entrés en force. En conséquence, conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, en dérogation des règles ordinaires sur le fardeau de la preuve, il appartient au recourant de contester de manière détaillée les reprises incriminées.

8. Le recourant conteste les reprises pour parts privées sur la C\_\_\_\_\_.
9. Dans son Information n° 2/2009 du 22 septembre 2009 relative aux véhicules d'entreprises utilisés à des fins privées, l'AFC-GE a notamment précisé que l'utilisation privée du véhicule d'entreprise constitue un élément de revenu (y compris trajets entre le domicile et le lieu de travail) et que cette part privée s'élève au minimum à CHF 150.- par mois.

Cette directive indique par ailleurs à son chiffre 2 que pour des motifs d'uniformisation et d'égalité de traitement, l'AFC-GE évalue de manière identique la part privée liée à l'utilisation d'un véhicule d'entreprise, que l'on se trouve dans le cadre d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, exploitée par une entreprise de personnes ou une personne morale.

Avec l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2022, de la modification de l'ordonnance du département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels du 10 février 1993 (RS 642.118.1), l'Information 2/2009 a été abrogée. Elle reste néanmoins valable pour les années fiscales en cause.

10. En l'espèce, dans son recours, le contribuable prétend que la société dispose de plusieurs véhicules qu'elle met à disposition de ses collaborateurs. Une reprise pour part privée a été pratiquée sur la Porsche d'occasion conduite par le contribuable et sur la Harley Davidson. Selon lui, il ne se justifie pas d'effectuer un tel redressement sur un autre véhicule, à savoir la C\_\_\_\_\_.

Dans sa réponse, l'AFC-GE conclut au maintien des reprises, au motif que le recourant n'a pas démontré l'existence de ses allégués.

Le recourant ne peut être suivi. En effet, la C\_\_\_\_\_ doit être qualifiée de véhicule d'entreprise, puisqu'elle figure dans la liste des véhicules de la société, fournie par le recourant en annexe à son complément de recours du 2 mai 2023. Cette voiture

peut en outre être utilisée pour les besoins privés du recourant, unique actionnaire de la société. Dès lors, une reprise pour part privée se justifie. Étant donné que la société n'en a pratiqué aucune, les reprises sont confirmées.

11. Le contribuable conteste les reprises relatives à la facture D\_\_\_\_\_ et aux frais d'améliorations d'actifs.

Ce redressement se rapporte à une facture adressée à la société par D\_\_\_\_\_ SA concernant une Harley Davidson FLHX Street Glide et comportant pour libellé : « acompte client pour transformation Street Glide selon devis ». Le montant dudit acompte s'élève à CHF 10'000.- et le total, selon une indication manuscrite, à CHF 21'163.-.

Dans sa réponse, l'AFC-GE observe qu'il résulte du libellé de cette facture que la dépense en cause ne revêt pas un caractère commercial. La reprise se justifie pour ce motif déjà. Par ailleurs, il n'existe pas de preuve d'encaissement du montant total de CHF 21'163.-.

De son côté, le recourant critique la mise en avant par l'AFC-GE de la marque de sa moto. Selon lui, l'acquisition ou la transformation d'une moto « design » n'est pas incompatible avec l'activité de la société. Par ailleurs, ce véhicule a fait l'objet d'une reprise pour part privée chaque année.

À nouveau, le recourant ne peut être suivi. En effet, le tribunal peine à discerner le lien existant entre les dépenses que la société a engagées pour réparer et transformer ladite moto et l'activité qu'elle exerce dans le domaine de l'immobilier. Il faut bien davantage considérer qu'en prenant en charge la facture de D\_\_\_\_\_ SA, la société a payé des frais privés de son actionnaire, à savoir le recourant.

12. Le recourant conteste les reprises se rapportant aux factures de E\_\_\_\_\_ pour les années 2016 à 2017, qui se chiffrent à respectivement CHF 20'500.- et à CHF 19'886.-. Le premier montant représente le prix d'achat de deux motos et le second, le coût des travaux effectués sur le deuxième véhicule, facturé par cette entreprise à la société.

L'AFC-GE, dans sa réponse, relève d'une part, que ces sommes constituent des frais d'acquisition d'actifs et non pas des charges déductibles et, d'autre part, que la société n'a pas démontré qu'elle a modifié sa comptabilité.

Le recourant soutient que la comptabilité de la société a été corrigée. Par ailleurs, celle-ci a dû acquérir ses deux motos pour remplacer une partie de sa flotte. Si elle avait acheté ces deux véhicules neufs, aucune reprise n'aurait été effectuée.

L'argumentation de l'intéressé tombe à faux. En effet, la reprise incriminée découle du fait que la société a incorrectement comptabilisé les dépenses susmentionnées. Au lieu de les activer, elle les a enregistrées dans un compte de charge, ce qui a réduit son bénéfice. Le contribuable admet cette erreur comptable. La reprise opérée au niveau de la société a induit une augmentation de son bénéfice et, par voie de conséquence, du dividende imposable dans le chef du recourant.

13. Le recourant conteste les reprises se rapportant aux honoraires de l'Étude de notaires G\_\_\_\_\_.

L'AFC-GE, se fondant sur deux documents, indique que c'est le contribuable et non la société qui est le bénéficiaire des travaux complémentaires. Puisque ce dernier a reconnu que l'entreprise a commis une erreur dans sa comptabilité, le redressement se justifie.

De son côté, le recourant fait valoir que la société a admis l'erreur de comptabilisation. Cependant, il ne doit pas être pénalisé deux fois, à savoir lors de la procédure de rappel d'impôt et une seconde fois lors du versement du dividende.

Le contribuable ne peut être suivi. En effet, il est admis que la facture de l'Étude de notaires G\_\_\_\_\_ n'aurait pas dû être prise en charge par la société, étant donné qu'elle ne concerne que son actionnaire. Il en résulte une reprise dans son bénéfice et, par voie de conséquence, au niveau du revenu du recourant, à titre de dividende. Pour autant que l'on comprenne son argumentation, ces deux reprises sont admissibles, car le contribuable et la société constituent des personnes distinctes (principe de la double imposition économique ; ATF 136 I 65 consid. 5.4).

14. Se fondant sur le rapport de la TVA, l'AFC-GE a effectué des reprises au niveau du bénéfice des années 2017 et 2018 de la société. Ces redressements englobaient notamment le prix d'achat d'une Audi RS3 (CHF 35'000.-), respectivement d'une moto BMW R1200 (CHF 20'891.-). Elle a considéré que les frais d'acquisition de ces véhicules ne présentaient aucun lien avec l'activité commerciale de la société et que, partant, ces coûts n'étaient pas déductibles à titre de charges.

Pour ces deux mêmes années, l'autorité intimée a procédé à des reprises identiques au niveau du revenu du contribuable et ce, pour les mêmes motifs.

Le recourant admet que la société n'aurait pas dû comptabiliser ces montants comme des charges, mais aurait dû activer les deux véhicules en question. Bien que les comptes 2017 et 2018 de la société ne figurent pas au dossier, les états financiers de cette dernière font état, dans son compte « véhicules » pour l'année 2019, d'un « ajustement vente véhicule non activé lors de son achat en 2017 ».

Le recourant admettant l'erreur de comptabilisation, les reprises relatives à l'achat des deux véhicules susmentionnés doivent être confirmées.

15. Le recourant conteste les reprises relatives aux dépenses de sponsoring en faveur d'H\_\_\_\_\_.

Il critique également les redressements liés aux factures envoyés à la société par J\_\_\_\_\_ Sàrl.

16. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1026/2021 du 21 décembre 2022 consid. 7.1.4 et les réf.), les dépenses de sponsoring peuvent représenter des dépenses justifiées par l'usage commercial. Les dépenses engagées à des fins culturelles et sociales ont un caractère publicitaire ; elles visent à soigner les relations publiques de la société mécène et à en donner une image humaniste qui

contrebalance partiellement l'aspect matériel de son activité commerciale. Si les moyens utilisés pour le sponsoring sont dans un rapport indirect avec l'obtention d'un chiffre d'affaires ou d'un bénéfice plus important, ils visent néanmoins à asseoir la position économique de la société et sont à ce titre justifiés par l'usage commercial. Pour être reconnues comme dépenses déductibles du bénéfice, les contributions ne doivent pas dépasser un montant raisonnable, ce qui s'apprécie en fonction de la taille de l'entreprise et du type et de l'étendue du cercle des destinataires. Ne sont en revanche pas déductibles les contributions de sponsoring qui n'ont aucun rapport avec l'activité commerciale de l'entreprise, mais qui servent uniquement les intérêts privés de l'entrepreneur ou, dans le cas d'une personne morale, de la personne impliquée ou d'une personne qui lui est proche.

17. En l'espèce, s'agissant des reprises liées à H\_\_\_\_\_, l'AFC-GE s'est fondée sur deux factures. La première, datée du 28 septembre 2017, d'un montant de CHF 45'000.-, adressée à la société est détaillée de la manière suivante : sponsoring, participation au Monaco Dakar, personnalisation du SSV avec le logo de la société sur les quatre faces, présentation du véhicule, apéritif à O\_\_\_\_\_, incluant toutes les boissons, vins, champagne boissons sans alcool, 48 douzaines d'huîtres. La seconde, d'un montant de CHF 45'000.-, également envoyée à la société, porte la date du 15 janvier 2018 et se détaille comme suit : sponsoring, participation au Morocco Desert Challenge 2018, personnalisation complète du véhicule, édition d'un livre personnalisé avec les images de la course, reflets filmés transmis sur les chaînes sportives, droit d'images vidéo.

L'AFC-GE considère qu'il est reconnu que le recourant est un passionné de sport automobile et qu'il fait partie d'H\_\_\_\_\_, au sein de laquelle il a pris part à des courses automobiles. En outre, l'on voit mal en quoi un sponsoring dans le domaine du sport automobile à l'étranger aurait un lien avec la génération de revenus pour la société, active dans le domaine immobilier.

De l'avis du tribunal, une partie des dépenses mentionnées dans ces deux factures revêt incontestablement un caractère privé. Ainsi en va-t-il des frais d'inscription aux deux rallyes en question, ainsi qu'aux dépenses d'achat de boissons pour l'organisation d'un apéritif. Les coûts liés à la personnalisation des véhicules, pour y faire figurer le logo de la société, pourraient, en revanche, être qualifiés de dépenses de sponsoring, dès lors qu'elles servent à mieux faire connaître cette entreprise et donc, visent à accroître son chiffre d'affaires. Toutefois, les deux factures susmentionnées ne détaillent pas les dépenses qui y sont listées, seul un montant total y figure. Alors que le fardeau de la preuve lui incombe, le recourant n'a pas démontré dans quelle mesure le montant de ces factures revêtait un caractère commercial. Il convient dès lors de retenir qu'en les acquittant, la société a pris en charge des frais privé de l'intéressé. Dès lors, les reprises en lien avec H\_\_\_\_\_ sont confirmées.

S'agissant des reprises liées à J\_\_\_\_\_ Sàrl, l'AFC-GE s'est fondée sur des factures envoyées par cette dernière à la société, qui sont libellées ainsi :

- 1<sup>er</sup> février 2017 : initiation au pilotage rallye, repas et hébergement, assurance véhicule incluse, assistance médicale sur site ;
- 23 mars 2017 : réparation suite aux pièces endommagées essai du 21 mars 2017 ;
- 22 mai 2017 : initiation au pilotage rallye, repas et hébergement ;
- 2 août 2017 : transport du véhicule, création et pose d'une personnalisation logo B\_\_\_\_\_ Sàrl sur véhicule SSV M\_\_\_\_\_ ;
- 1<sup>er</sup> février 2017 : N\_\_\_\_\_ d'un véhicule personnalisé aux couleurs B\_\_\_\_\_ Sàrl, déplacement du véhicule, équipe d'assistance mécanos, camion d'assistance ;

L'AFC-GE considère pour l'essentiel que le recourant n'a pas démontré que le montant des factures ne constituait pas des prestations appréciables en argent, car les explications fournies par le recourants se révélaient trop vagues. En outre, son argumentation relative aux dépenses de sponsoring pouvait être reprise.

De son côté, le recourant soutient qu'il est normal qu'en tant qu'actionnaire et administrateur unique de la société, il a privilégié des dépenses dans le domaine qu'il maîtrise et dans lesquels il peut nouer des partenariats, en l'occurrence le sport automobile. Il n'a en revanche participé à aucun événement sponsorisé ou ayant fait l'objet des factures litigieuses, ayant toujours pris à sa charge les frais lorsqu'il a assisté ou participé à des événements à titre privé.

Le recourant ne peut être suivi, l'argumentation exposée en rapport avec les reprises liées à H\_\_\_\_\_ pouvant être reprise. En effet, les coûts liés à la création et à la pose du logo de la société sur un véhicule, mentionnés sur la facture du 2 août 2017, pourraient être qualifiés de sponsoring. Tel n'est en revanche pas le cas des frais de transport du véhicule indiqués sur cette même facture. Or, comme ce document ne distingue pas le coût des différentes dépenses, les frais de sponsoring ne sont en définitive pas déductibles. Les frais mentionnés dans les autres factures s'apparentent à des dépenses de nature privée, dont on perçoit mal le lien avec l'activité de la société B\_\_\_\_\_ Sàrl. Celle-ci ayant pris en charge des frais privés de son actionnaire, les reprises dans le chef de ce dernier, liées à J\_\_\_\_\_ Sàrl se justifient.

18. Enfin, le recourant conteste les reprises relatives aux factures d'honoraires émises par K\_\_\_\_\_ HOLDING AG et par L\_\_\_\_\_ SA.
19. En l'espèce, l'AFC-GE justifie ces redressements par le fait que le recourant n'a fourni aucun détail sur la nature de ces honoraires et qu'il n'existe aucune trace de paiement de ceux-ci.

Le recourant fait valoir que par rapport au recourant, ces deux sociétés sont des tiers indépendants ; elles ont été mandatées pour des travaux de conseils, de recherche et de développement en Suisse et à l'étranger. Au vu du caractère fortement concurrentiel du marché genevois, la société a envisagé de prendre pied sur d'autres marchés, en Suisse et à l'étranger. Elle s'était tournée vers des sociétés actives dans

le conseil aux entreprises afin de l'aider et de l'orienter dans ses choix. La société s'était intéressée à l'Espagne et particulièrement à P\_\_\_\_\_, où le recourant dispose de liens professionnels. Elle a également mené des démarches en Suisse.

L'intéressé ne peut être suivi. En effet, le libellé des factures se révèle extrêmement sommaire, puisqu'il se limite à la mention « honoraires ». En outre, le recourant n'a produit aucun document apte à déterminer si ces mandataires ont déployé une activité en vue de l'implantation de la société sur les marchés suisse et espagnol. Dès lors, il n'est pas possible d'établir si les honoraires facturés par ceux-ci présentent un lien avec l'activité commerciale de la société.

Or, selon la jurisprudence (ATA/182/2024 du 6 février 2024 consid. 8.2 ; ATA/1218/2018 du 13 novembre 2018 consid. 2c), 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. Il s'ensuit que les reprises incriminées doivent être maintenues.

20. Le recourant conteste les amendes qui lui ont été infligées pour soustraction d'impôt.
21. 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).
22. 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).
23. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 CP : 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 par 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).
24. 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).

25. En l'espèce, de 2015 à 2018, le recourant n'a pas déclaré des prestations appréciables en argent accordées par la société, qui ont fait l'objet des reprises susmentionnées et qui sont confirmées. Il en a résulté une taxation insuffisante et donc, une perte fiscale pour la collectivité. Durant les années en cause, il était administrateur avec signature individuelle de la société. Il reconnaît que la société n'a pas comptabilisé les charges litigieuses sous sa supervision. Cependant, il soutient que celles-ci étaient déductibles. Pour ce motif, les amendes doivent être selon lui, être annulées.

Il a fait remplir les déclarations fiscales des années en cause, hormis celle de l'année 2016, par un mandataire actif dans le domaine de la fiscalité. Dès lors, il devait savoir qu'en omettant de déclarer les prestations appréciables en argent en question, il serait taxé sur des montants de revenu insuffisants. C'est, partant, à juste titre que l'autorité intimée a retenu que le contribuable a commis des soustractions intentionnelles.

26. Il résulte de ce qui précède que les conditions objective et subjective d'une soustraction d'impôt sont remplies en l'espèce. Partant, le prononcé d'une amende à l'encontre du recourant se justifie. Il convient d'examiner sa quotité.
27. 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 (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1).

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).

28. 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).

29. En l'espèce, le précité a commis des soustractions de 2015 à 2018, soit durant quatre années fiscales, ce qui constitue une circonstance aggravante. En sa faveur, il plaide qu'il n'a jamais fait l'objet d'une procédure de soustraction d'impôt auparavant.

Cela étant, l'absence d'antécédents a en principe un effet neutre sur la fixation de la peine et n'a donc pas à être prise en considération dans un sens atténuant. Exceptionnellement, il peut toutefois en être tenu compte dans l'appréciation de la personnalité de l'auteur, comme élément atténuant, pour autant que le comportement conforme à la loi de celui-ci soit extraordinaire. La réalisation de cette condition ne doit être admise qu'avec retenue, en raison du risque d'inégalité de traitement (ATF 136 IV 1 = SJ 2010 I 382).

La question de savoir si le recourant a droit à une réduction de la quotité des amendes pour ce motif peut demeurer ouverte. En effet, l'AFC-GE, ne tenant compte que de la circonstance aggravante susmentionnée, ne s'est pas écartée du quantum ordinaire, puisqu'elle a arrêté la quotité des amendes à une fois le montant des impôts soustraits. Il convient dès lors de retenir que l'autorité intimée n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation dans la fixation de la quotité des amendes.

Partant, les bordereaux d'amende sont confirmés.

30. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.
31. 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), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 900.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais 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 recevable le recours interjeté le 16 mars 2023 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 15 février 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 900.-, lequel est partiellement 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 trente 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: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Yuri KUDRYAVTSEV et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**  
**La présidente**  
**Sophie CORNIOLEY BERGER**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière