

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3506/2008-ICC

ATA/454/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 juillet 2012

1^{ère} section

dans la cause

A_____ S.A.

représentée par Me Monica Favre, avocate

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
7 mars 2011 (JTAPI/116/2011)**

EN FAIT

1. En Suisse, A_____ S.A. (ci-après : la contribuable) est constituée sous la forme d'une société anonyme et a son siège à Genève. Selon le registre du commerce, elle a pour but « conseils, services, courtage et coordination dans le domaine des produits pétroliers et miniers ». Monsieur Q_____ X_____ la dirige et détient intégralement son capital-actions. Il est lui-même domicilié dans le canton de Vaud.
2. Le siège de la société B_____ A.B. se trouve en Suède, de laquelle émane le groupe international B_____. Ce dernier est actif dans le domaine de l'exploration et la production de pétrole et de gaz naturel. M. X_____ fait partie des dirigeants du groupe.
3. Les autres sociétés du groupe comprennent notamment C_____ S.A., dont le siège se trouve à Collonge-Bellerive et le but est : « fourniture de conseils et services techniques, commerciaux, financiers, administratifs et comptables à d'autres entreprises actives dans le domaine des matières premières, en particulier en rapport avec l'énergie, et notamment dans le domaine de l'exploration, la production, le commerce, le transport, l'entreposage et la distribution de produits pétroliers, et toutes opérations s'y rattachant », et la société D_____ B.V., ayant son siège aux Pays-Bas.
4. La cause porte sur l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) de la contribuable pour les périodes fiscales 2005 et 2006.
5. Entre avril et octobre 2005, C_____ S.A. a effectué des travaux d'exploration minière en Birmanie pour le compte du groupe B_____. Le groupe ayant finalement renoncé à poursuivre ce projet, les résultats de ces travaux ont été repris par la société G_____.
6. Cette dernière société fait partie du groupe E_____, qui comprend également diverses sociétés cotées en bourse. Elle a son siège au Canada et est dirigée notamment par Monsieur R_____ X_____, le frère de M. Q_____ X_____.
7. Le 30 décembre 2005, D_____ B.V. a facturé à A_____ S.A. un montant de USD 192'776,44 se rapportant aux travaux d'exploration minière effectués par C_____ S.A. en Birmanie pendant la période précitée.
8. Se référant à un échange de correspondances, l'administratrice de A_____ S.A. a demandé le 20 janvier 2006 à D_____ B.V. auprès de qui elle devait refacturer ce montant.

-
9. A_____ S.A. a reçu le 26 janvier 2006 l'instruction de refacturer à G_____ la facture de USD 192'776,44, sans qu'il ne soit fait référence à B_____ (« A_____ can invoice G_____ for USD 192'776,44 but with NO reference to B_____ »).
10. Par facture datée du 23 janvier 2006, A_____ S.A. a facturé à G_____ le montant de USD 192'776,44, avec l'intitulé « New Ventures - Consulting services - From April to October 2005 ».
11. Le 22 février 2006, la contribuable a reçu de G_____, par virement bancaire, la somme attendue de USD 192'776,44. Le 25 février 2006, la contribuable a transféré cette somme à D_____ B.V.
12. Dans sa déclaration fiscale 2006 du 25 avril 2007, la contribuable a annoncé un bénéfice imposable net de CHF 93'728.-.
13. Le 9 novembre 2007, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) a informé la contribuable qu'elle procéderait à un examen sur place de sa comptabilité les 22, 23 et 24 janvier 2008.
14. Il découle des pièces que suite à ce contrôle, A_____ S.A. a transmis à l'AFC-GE le 26 mars 2008 une copie de la facture du 30 décembre 2005, en tant que « justificatifs liés à la facture du 24 février 2006 ». Elle faisait état de justificatifs des 31 août et 30 septembre 2005 pour des montants de USD 34'580.- et USD 11'740.-. Les pièces annexées comprenaient des relevés des heures de travail effectuées lors de l'exploitation minière en Birmanie par des collaborateurs de D_____ B.V., selon les allégations de la contribuable.
15. Le 2 juin 2008, l'AFC-GE a notifié à A_____ S.A. ses bordereaux de taxation ICC et IFD pour l'année 2006, s'élevant respectivement à CHF 113'401,55 et CHF 40'256.-, calculés sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 473'665.- et d'un capital propre imposable de CHF 542'425.-.
- L'AFC-GE avait effectué quatre reprises différentes sur le bénéfice de la contribuable. La quatrième se rapportait à la facture du 23 janvier 2006 de USD 192'776,44 et s'élevait à CHF 252'170.-.
16. La contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux le 2 juillet 2008, contestant uniquement la reprise de CHF 252'170.-. D_____ B.V. lui fournissait des prestations de refacturation entre sociétés du groupe et sociétés externes. Les prestations relatives à l'exploration minière en Birmanie devaient être facturées à la société G_____ puisque la direction avait renoncé au projet et que G_____ avait repris celui-ci. C'était essentiellement pour des raisons de confidentialité que la facture avait transité par elle. Elle était un agent payeur et non un prestataire de services, car les prestations facturées avaient été fournies par le groupe B_____. La facture litigieuse était une charge justifiée par l'usage commercial. Elle avait
-

acquis les prestations refacturées au franc le franc à G_____. Elle demandait à l'AFC-GE de modifier les bordereaux ICC et IFD en conséquence.

17. Par décisions du 25 août 2008, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de A_____ S.A. La contribuable était bien l'émettrice de la facture à G_____, mais cette dernière ne figurait pas dans ses comptes de produits. La facture mentionnait des services de consultation que M. X_____ était à-même de fournir, dès lors qu'il était un ancien employé de C_____ S.A. et qu'il dirigeait le groupe. Le processus était insolite, puisque la contribuable prétendait ne pas être à-même de fournir les conseils que D_____ B.V. lui avait demandé de réaliser. La raison invoquée, soit le « motif de confidentialité », était inapproprié car la raison sociale de toutes les sociétés du groupe comportait au moins le nom de A_____, de sorte que le rapprochement entre elles pouvait aisément se faire. Il convenait de comptabiliser le revenu dans les produits de la contribuable.

18. Le 25 septembre 2008, la contribuable a recouru contre les décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après: TAPI). Les décisions sur réclamation devaient être annulées et le bénéfice net imposable déterminé sur la base de son bilan commercial corrigé des trois reprises admises.

L'activité faisant l'objet des factures litigieuses avait été accomplie par C_____ S.A. Ses prestations avaient été facturées à D_____ B.V. conformément à un statut de société de services dont cette dernière bénéficie. Pour des raisons de politique commerciale interne au groupe B_____, il avait été décidé d'éviter de documenter un lien direct entre celui-ci et le groupe E_____ auquel appartient la société G_____. Une refacturation avait de ce fait été effectuée par la recourante, qui était une société externe aux deux groupes. C'est dans ce contexte que les deux factures litigieuses avaient été émises. La facturation n'avait affecté que des écritures liées à ses comptes de bilan. Il s'agissait d'une pratique courante. Si l'administration considérait qu'il s'agissait d'un produit, elle aurait dû comptabiliser une charge correspondante pour l'année 2005 et une telle correction n'aurait pas eu d'effet sur la variation du bénéfice net imposable. La reprise devait ainsi être annulée.

Un bordereau de pièces justifiant les frais engagés par F_____ S.A. (devenue C_____ S.A.) en lien avec l'activité en Birmanie était produit.

19. Dans ses observations du 15 septembre 2009, l'AFC-GE concluait au rejet du recours. La facture du 23 janvier 2006 émise par la recourante et payée par G_____ aurait dû être comptabilisée dans les produits de la recourante. Sa comptabilité était incomplète. La facture du 30 décembre 2005 était insolite et ne pouvait être considérée comme une charge pour A_____ S.A. Les raisons de

politique commerciale interne au groupe et de confidentialité invoquées n'étaient pas justifiables au vu des liens évidents entre la recourante et le groupe. De plus, la contribuable avait immédiatement exécuté l'ordre de refacturation donné, à prix coûtant, ce qui laissait à penser qu'elle n'était pas réellement indépendante du groupe. La méthode utilisée par le groupe provenait de raisons fiscales et avait pour but de faire échapper à la Suisse un produit qui devait y être imposé, ce qui était constitutif d'évasion fiscale.

20. Par jugement du 7 mars 2011, le TAPI a joint les procédures ICC et IFD et rejeté les recours de la contribuable. La facture litigieuse représentait un produit pour la recourante, qui avait encaissé en son nom le montant facturé. Le contraire conduirait à reconnaître une opération de refacturation à titre fiduciaire, ce qui était exclu par la pratique et la jurisprudence. Il en était de même pour la fourniture d'un service gratuit par la refacturation au prix coûtant. La facture ne pouvait pas non plus constituer une charge dès lors que la recourante avait admis ne pas avoir conduit les travaux en Birmanie. Cet actif serait fictif et avait de toute manière été extourné par les liquidités représentées par l'encaissement de la facture émise. Dès lors, cette facture devait être enregistrée dans les produits de la recourante. Par ailleurs, l'opération était insolite. Les arguments avancés par la recourante étaient peu convaincants au vu des liens entre A_____ S.A. et le groupe.

21. Le 26 avril 2011, A_____ S.A. a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après: la chambre administrative), persistant dans ses conclusions et développant ses arguments. Elle ajoutait de plus ce qui suit :

Son droit d'être entendu était violé du fait des variations de l'état de fait et des motivations retenues par l'AFC-GE et le TAPI : l'administration avait en premier lieu considéré que A_____ S.A. avait omis de comptabiliser la facture litigieuse, puis que les prestations étaient liées à des activités de M. X_____ et avaient fait l'objet d'une facture fictive. Le TAPI avait pour sa part retenu que le groupe avait mis en scène la facturation en vue d'empêcher que l'impôt ne soit prélevé en Suisse sur des activités opérées par C_____ S.A.

Elle avait agi pour son propre compte et une facturation fiduciaire était exclue.

Il n'était pas judicieux pour le groupe de transférer des profits d'une société suisse bénéficiant d'un régime fiscal favorable vers une société néerlandaise imposée à 25,5 %.

L'ensemble de la prestation conduisant à la facture litigieuse avait été fourni par C_____ S.A. et par d'autres sociétés, ce qui découlait des pièces du dossier.

La théorie de l'évasion fiscale ne reposait sur aucun fait tangible et était incompatible avec la systématique fiscale liée au statut de société de service.

22. Le 23 mai 2011, le TAPI a informé la chambre de céans qu'il persistait dans les considérants et le dispositif de son jugement.

23. Dans sa réponse du 30 mai 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La contribuable n'apportait pas d'éléments nouveaux déterminants par rapport à son précédent recours au TAPI.

Elle-même renvoyait la chambre de céans à ses précédentes argumentations.

24. Les parties ont ensuite été convoquées à une audience de comparution personnelle, qui a eu lieu le 19 septembre 2011.

La représentante de la recourante a allégué que la confidentialité au sujet de la facturation litigieuse était de mise en raison du risque d'atteinte à l'image pour les fonctionnaires des pays concernés. Elle n'avait pas pensé à prendre une commission sur la transaction.

L'AFC-GE a indiqué que la première facture avait été émise par une société étrangère, D_____ B.V., qui n'avait pas accompli le travail lié à cette facturation. La facture émise par la recourante en janvier 2006 devait correspondre à une véritable activité effectuée par M. X_____, mais le schéma semblait incompréhensible.

Ensuite, il a été demandé à la recourante d'obtenir d'une personne autorisée de la société G_____ une explication sur les circonstances dans lesquelles la facture du 23 janvier 2006 avait été reçue et honorée, et détaillant la contreprestation fournie et les personnes et sociétés avec qui l'affaire avait été discutée et mise sur pied.

25. La déclaration de G_____ attendue, sous forme d'affidavit, a été transmise par la recourante le 19 octobre 2011.

Les études avaient été effectuées par C_____ S.A. D_____ B.V. avait pris en charge les coûts de ces recherches. Il avait été demandé à A_____ S.A. de servir d'intermédiaire. C_____ S.A. devait facturer le coût des études à A_____ S.A. via D_____ B.V., et A_____ S.A. devait le refacturer à G_____.

Pour le reste, cette déclaration reprenait les déclarations de la recourante à son sujet.

26. Par courrier du 1^{er} décembre 2011, l'AFC-GE a déposé ses observations à l'affidavit reçu.

Le libellé de la facture du 23 janvier 2006 ne rentrait pas dans le but social de A_____ S.A. De plus, à ce moment, A_____ S.A. et C_____ S.A. étaient domiciliées à la même adresse, à Genève. S'agissant de l'affidavit, la mise à disposition de résultats et d'une liste de coûts ne pouvait pas être considérée comme des conseils, même si ces éléments pouvaient en l'être l'origine. L'aspect confidentiel tenait plutôt au fait que la recourante ne voulait pas que C_____ S.A. sache qu'elle avait facturé ses conseils.

G_____ n'avait fait mention d'aucune personne impliquée dans le projet, alors que ses explications étaient précises. Il était également insolite qu'elle soit au courant du montage impliquant les sociétés C_____ S.A., D_____ B.V. et A_____ S.A. alors que toute l'affaire devait rester confidentielle.

Au surplus, l'AFC-GE persistait intégralement dans son argumentation et ses conclusions.

27. Le 20 décembre 2011, se référant à ces dernières observations, la recourante a maintenu sa position. Elle ajoutait :

« La facture querellée consistait en un remboursement de frais. Les remarques de l'AFC-GE sur la confidentialité étaient infondées. L'affidavit répondait à la demande de la chambre administrative, puisqu'aucun employé de A_____ S.A. n'avait œuvré dans le dossier. ».

28. Sur ce, la procédure 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).
2. Le recours à la chambre administrative peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 LPA).
3. La recourante se plaint en premier lieu de la violation de son droit d'être entendu résultant des variations de l'état de fait et des motivations retenues par l'AFC-GE et le TAPI.

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible,

l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197 ; 133 III 235 consid. 5.3 p. 250 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 ; 8C_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et arrêts cités). Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal (art. 41 ss LPA) et le droit administratif spécial (ATF 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les arrêts cités ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_11/2009 du 31 mars 2009 ; 2P.39/2006 du 3 juillet 2006 consid. 3.2).

Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Cst. qui s'appliquent (art. 29 al. 2 Cst. ; Arrêt du Tribunal fédéral 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.1 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève-Zurich-Bâle 211, p. 509 n. 1526 ; A. AUER/ G. MALINVERNI/ M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Berne 2006, Vol. 2, 2ème éd., p. 603 n. 1315 ss). Quant à l'art. 6 § 1 CEDH, il n'accorde pas au justiciable de garanties plus étendues que celles découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (Arrêts du Tribunal fédéral 6B_24/2010 du 20 mai 2010 consid. 1 ; 4P_206/2005 du 11 novembre 2005 consid. 2.1 et arrêts cités).

Tel qu'il est garanti par cette dernière disposition, le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C_866/2010 du 12 mars 2012 c. 4.1.1 ; 8C_643/2011 du 9 mars 2012 c. 4.3 et réf. citées ; 1C.161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 5A_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et les arrêts cités).

Il est de jurisprudence constante qu'un administré n'a pas qualité pour agir pour contester la seule motivation d'une décision (ATF 131 II 587 ; 106 V 91 ; ATA/221/1997 du 8 avril 1997 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. 2, 3ème éd., Berne 2011, n. 5.7.2.1, p. 729).

Dès lors que seules les fluctuations de l'état de faits établis et la motivation choisie par les instances précédentes sont en l'espèce remises en cause, il n'est pas constaté de violation du droit d'être entendu au sens des jurisprudences précitées.

Ce grief ne peut ainsi qu'être écarté.

4. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur de ce dernier (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème

éd., Bâle 2007, p. 442s ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 109 consid. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables

(Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

5. Selon l'art. 58 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) ; tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que : les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés; les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ; les versements aux fonds de réserve ; la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés ; les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b), et les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 LIFD.
6. Cette disposition est reprise en droit cantonal genevois (cf. art. 11 ss de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994 (LIPM - RS D 3 15).
7. Dès lors que la détermination du bénéfice net en droit cantonal et communal est identique à celle du droit fédéral, les considérations ci-après développées s'appliqueront tant à l'ICC qu'à l'IFD.
8. Les règles minimales de droit comptable suisse disposent que doivent être inscrits au compte de profits et pertes les produits et les charges d'exploitation, hors exploitation et exceptionnels. Les produits comprennent le chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de services, les produits financiers et les bénéfices provenant de l'aliénation d'actifs immobilisés, présentés séparément. Les charges comprennent les charges de matières et de marchandises, les frais de personnel, les charges financières et les charges d'amortissement, présentées séparément. Le compte de profits et pertes fait ressortir le bénéfice ou le déficit de l'exercice.

D'autre part, le bilan fait état de l'actif circulant et de l'actif immobilisé, des fonds étrangers et des fonds propres. L'actif circulant se subdivise en liquidités, créances résultant de ventes et de prestations de services, autres créances et stocks ; l'actif immobilisé, en immobilisations financières, corporelles et incorporelles. Les fonds étrangers se subdivisent en dettes sur achats et prestations de services, autres dettes à court terme, dettes à long terme et provisions pour risques et charges ; les fonds propres en capital-actions, réserves légales et autres réserves, et en bénéfice résultant du bilan. Sont également indiqués séparément la

part non libérée du capital actions, le montant global des participations, des créances et des dettes envers d'autres sociétés du groupe ou envers les actionnaires qui détiennent une participation dans la société, les comptes de régularisation et le déficit résultant du bilan.

9. En l'espèce, il découle des pièces produites que la contribuable a refacturé le montant litigieux et n'a en particulier pas fourni de prestation en lien avec les activités faisant l'objet de l'échange de factures. Malgré les déclarations parfois contradictoires de la recourante, cette dernière ne semble pas le contester.

Il ressort des pièces comptables 2006 de la recourante que cette dernière a encaissé le montant de USD 192'776,44. Il s'agit bien d'un produit, entrant dans le chiffre d'affaires de l'intéressée. Dès lors que la contribuable n'a pas souffert de frais relatifs au projet en Birmanie, l'échange d'écritures comptables aurait dû faire intervenir des comptes d'actifs circulants et de produits de la recourante, et non des comptes de type bilan/bilan, ni un compte de charges, comme elle le prétend. La somme querellée devait être ajoutée au bénéfice net imposable de la contribuable. Par ailleurs, comme l'a relevé le TAPI, une solution contraire reconnaissant le principe de refacturation à titre fiduciaire n'est pas admissible selon la jurisprudence et la pratique (arrêt du Tribunal fédéral 2P.217/2005 du 16 octobre 2006 ; Circulaire no 9 de l'Administration fédérale des contributions du 19 décembre 2001 in Archives 70 p. 520 ; notice S-02.107 « rapports fiduciaires » de l'AFC du mois d'octobre 1967 ad. n° 15). La recourante a d'ailleurs expressément nié avoir agi à titre fiduciaire.

10. En conséquence, les raisons commerciales sur lesquelles s'est fondée cette refacturation, faisant l'objet de diverses allégations par les parties, de même que le caractère "insolite" de cette opération ne seront pas examinées, puisqu'ils sont sans influence sur l'issue du litige, qui dépend strictement des normes fiscales et comptables applicables. Ces dernières s'appliquent en effet sans égard aux motifs commerciaux conduisant à la reprise litigieuse. Il en va de même pour la typicité particulière de l'opération comptable, qu'il n'y aurait lieu d'analyser que si la cause soulevait la question d'une éventuelle évasion fiscale, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.
11. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
12. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 avril 2011 par A_____ S.A. contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 mars 2011 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de A_____ S.A. un émolument de CHF 2000.- ;

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

communique le présent arrêt à Me Monica Favre, avocate de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

le président siégeant :

C. Sudre

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :