

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4231/2011-ICCIFD

ATA/1066/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 20 décembre 2016**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

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

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
22 avril 2013 (JTAPI/481/2013)**

---

## EN FAIT

1. A\_\_\_\_\_ SA (ci-après : A\_\_\_\_\_), anciennement B\_\_\_\_\_ (ci-après : B\_\_\_\_\_ ) jusqu'au 10 janvier 2011 (ci-après : la contribuable ou la recourante), est une société anonyme de droit suisse ayant son siège à Genève au \_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_.

Inscrite au registre du commerce depuis le 7 janvier 2004, son but se définit comme suit : « production, commerce et exploitation de films, développement et commerce de leurs projets ; acquisition, participation, réalisation, exploitation et vente de biens immobiliers exclusivement à l'étranger ; prise de participations, à l'exclusion de toute participation dans des sociétés possédant des immeubles en Suisse ».

Jusqu'au 10 janvier 2011, Monsieur D\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1942 et ayant une activité d'acteur de cinéma, était son administrateur unique, avec signature individuelle.

Il est allégué, mais non établi, que A\_\_\_\_\_ serait détenue par un homme d'affaires turc, M. E\_\_\_\_\_.

2. Monsieur D\_\_\_\_\_ s'est marié avec Madame D\_\_\_\_\_ le 5 mars 1999 à Hermance (ci-après : le couple D\_\_\_\_\_ ou les époux D\_\_\_\_\_). Le couple D\_\_\_\_\_ a deux enfants (F\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_ ) vivant avec leur mère à Nice, en France.

3. Les époux D\_\_\_\_\_ sont par ailleurs actionnaires et administrateurs des sociétés suivantes :

- H\_\_\_\_\_ SA (ci-après : H\_\_\_\_\_), devenue en octobre 2013 I\_\_\_\_\_ SA ; administrée par Mme D\_\_\_\_\_, son but est « exploitation et gestion de cliniques et laboratoires dentaires, ainsi que de centres médicaux ; production et commercialisation de produits dentaires et médicaux ; formation en médecine et médecine dentaire ».
- J\_\_\_\_\_ SA (ci-après : J\_\_\_\_\_), dont le but est « acquisition, participation, réalisation, exploitation, vente de biens immobiliers, mobiliers et tout élément s'y rapportant, exclusivement à l'étranger, ainsi que production, commerce, exploitation de films en tout genre, développement et commerce de leurs projets ». M. D\_\_\_\_\_ en est l'administrateur depuis la date de sa création, en août 1994.

En 2014, deux nouvelles sociétés (K\_\_\_\_\_ Sàrl et L\_\_\_\_\_ SA) ayant pour seul administrateur M. D\_\_\_\_\_ ont encore été créées.

Toutes ces sociétés ont leur siège au \_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_.

4. Après une taxation d'office pour l'exercice fiscal 2004 selon bordereau du 5 août 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a revu la taxation de celle-ci après le dépôt par la contribuable de sa déclaration d'impôts 2004.

Les comptes de pertes et profits produits faisaient état de recettes en CHF 297'181.74 et de charges en CHF 293'266.43. Le bénéfice imposable s'élevait ainsi à CHF 3'915.- et le capital propre imposable était de CHF 53'915.-.

Sur cette base, deux bordereaux d'impôts rectificatifs ont été adressés à A\_\_\_\_\_. Ils sont en force.

5. Le 28 novembre 2007, l'AFC-GE a informé cette dernière de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts portant sur les exercices fiscaux 2004 et 2005. Elle était soupçonnée de ne pas avoir déclaré des éléments de bénéfice et capital.

6. L'AFC-GE a clôturé ce contrôle par prononcé du 3 décembre 2009.

La contribuable avait accordé à M. D\_\_\_\_\_ des prestations appréciables en argent en CHF 71'005.- sur l'année 2004.

Le détail des reprises s'entendait comme suit :

4600	Frais film	CHF	67'039.-
4850	Frais de représentation	CHF	3'966.-
	soit un total de	CHF	71'005.-.

La contribuable était priée de se déterminer sur ces montants.

7. La contribuable a marqué son opposition « entière » par pli du 14 décembre 2009.

8. Après différents entretiens qu'elle a tenus avec l'AFC-GE, la contribuable a précisé par écrit le 10 novembre 2010 l'objet de sa contestation.

L'activité cinématographique faisait expressément partie du but social. Il était dès lors insoutenable d'écarter les charges liées à ces activités aux motifs qu'elles seraient commercialement injustifiées. J\_\_\_\_\_ avait facturé différents montants au titre de cette activité en 2000, 2001 et 2002. M. D\_\_\_\_\_ avait été engagé comme acteur dans un film dénommé « \_\_\_\_\_ » ; un montant de CHF 6'000.- avait été perçu à ce titre. L'activité cinématographique était donc bien réelle et des projets concrets avaient été présentés à l'AFC-GE. Les charges ne pouvaient donc être écartées.

Elle était disposée à verser, avec J\_\_\_\_\_, un montant de CHF 15'000.- au titre d'arrangement avec l'AFC-GE.

9. Le 23 décembre 2010, l'AFC-GE a adressé à la contribuable deux bordereaux de supplément d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), ainsi que deux bordereaux « amende » ICC et IFD de respectivement CHF 16'675.- et CHF 6'035.-.
10. La contribuable a formé réclamation contre ces quatre bordereaux par courrier du 13 janvier 2011. Elle produisait différentes nouvelles pièces attestant de la réalité de ses activités cinématographiques, en particulier son projet de film « N\_\_\_\_\_ », dans lequel l'acteur français M\_\_\_\_\_ avait confirmé son accord de principe d'y jouer.
11. Le 22 février 2011, la contribuable a communiqué sa nouvelle raison sociale à l'AFC-GE.
12. L'AFC-GE a maintenu ses bordereaux pour les montants retenus dans ses prononcés ICC et IFD du 20 octobre 2011. Elle avait constaté que la contribuable ne déployait pas à proprement parler une activité dans le domaine de la cinématographie. En effet, les produits comptabilisés dans cette société représentaient principalement la plus-value réalisée sur les charges de personnel, qui transitaient, par la contribuable, vers les époux D\_\_\_\_\_ pour leur activité dans le domaine dentaire au sein de la société I\_\_\_\_\_ SA. La reprise effectuée portait sur des charges qui s'apparentaient à des dépenses d'entretien et de convenance personnelle, sans relation directe avec la réalisation d'un chiffre d'affaires dans le domaine cinématographique.

Un tableau détaillait les prestations considérées comme n'étant pas commercialement justifiées, à savoir :

Compte 4600 Frais film

- J_____ GE SSA, Raison 3112	CHF	7'511.-
- P_____ (Grapes)	CHF	53.-
- P_____ (Scénario)	CHF	62.-
- U_____	CHF	650.-
- P_____ (Scénario)	CHF	365.-
- C/c J_____ MO D_____ : A. Ayd	CHF	1'500.-
- Div. Ecr. P_____ (Scénario)	CHF	725.-
- Div. Ecr. C/c J_____ MO D_____ Q_____	CHF	7'000.-
- J_____, Frais N_____	CHF	17'260.-
- J_____, teleph N_____	CHF	2'325.-
- C/c N_____	CHF	17'588.-
- Dr. D_____, divers cinéma	CHF	12'000.-
soit un total de	CHF	67'039.-

---

Compte 4850 Frais de représentation

– Divers écritures : factures restaurants	CHF	3'966.-
Soit un total de	CHF	71'005.-

13. Par acte du 21 novembre 2011 posté le même jour, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces deux décisions, concluant à leur annulation sous suite de frais et dépens.

Les frais litigieux étaient intégralement déductibles, de sorte que les rappels d'impôts et l'amende devaient être annulés dans leur intégralité.

14. Elle sollicitait en outre un délai pour compléter ses écritures, ce qu'elle a pu faire en date du 9 janvier 2012, produisant un bordereau de pièces complémentaires, justifiant « l'intégralité des charges » litigieuses.

Le but principal de la recourante était de produire des films. Depuis de nombreuses années, elle œuvrait pour la réalisation d'un film intitulé « N\_\_\_\_\_ ». Le processus de réalisation d'un film était « extrêmement long de sa conception jusqu'à la diffusion en salles ». Le tournage s'était déroulé en 2011 et le film était actuellement en phase de postproduction devant permettre de le présenter dans les festivals dans le courant de l'année 2012. Sous réserve du versement de subventions, des produits ne pouvaient être encaissés par les réalisateurs d'un film que lorsque celui-ci était diffusé. Les dépenses litigieuses s'inscrivaient dans le but poursuivi par la contribuable.

Un extrait de la comptabilité accompagné des justificatifs des charges concernées pour un montant total de CHF 71'005.- était produit. Ces documents appelaient les commentaires suivants :

- les droits de réaliser un film à partir du livre de l'écrivaine O\_\_\_\_\_ (sic) avaient été acquis en 2002 par J\_\_\_\_\_, avant la constitution de la contribuable. Celle-ci avait refacturé cette charge à celle-là, sans bénéfice.

À ce titre, J\_\_\_\_\_ avait reçu les montants de CHF 7'511.-, CHF 650.-, CHF 17'260.- et CHF 2'325.-.

- Les phases préparatoires de la réalisation d'un film telles qu'elles existaient en 2004 nécessitaient la copie de très nombreux documents, notamment du scénario. Pour ces copies, il avait été fait appel à P\_\_\_\_\_ SA selon justificatifs produits.
- Le film « N\_\_\_\_\_ » avait été tourné en Turquie, ce qui avait nécessité pour sa préparation et sa réalisation de faire appel à des prestataires de services locaux, et notamment la société Q\_\_\_\_\_ Film, Monsieur E\_\_\_\_\_.

- En 2004, divers paiements à hauteur de CHF 1'500.- et CHF 7'000.- avaient été versés aux précités par J\_\_\_\_\_ Clinique Dentaire R\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : J\_\_\_\_\_ Clinique Dentaire R\_\_\_\_\_), qui les avait refacturés à A\_\_\_\_\_.
- Il y avait des notes de frais de M. D\_\_\_\_\_ pour deux voyages à Istanbul dans le cadre de la préparation du film, un voyage à Milan où se tenait un marché de cinéma et un voyage à Cannes lors du festival, ces derniers dans le but de rencontrer diverses personnes dans le cadre de la réalisation et la distribution future du film.
- Il y avait également eu un voyage à Paris pour y rencontrer un futur diffuseur du film, ainsi qu'à Rome et Berlin pour y rencontrer des professionnels du cinéma.
- Pour ce qui était des frais de représentation, ils faisaient l'objet d'une liste détaillée, les justificatifs – non produits – étant à disposition.

Il sera revenu ci-après, dans la mesure utile, sur le contenu précis et l'appréciation à donner à ces différentes pièces.

15. Le 21 mars 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Dans le contexte d'un contrôle plus général, elle avait pu constater que M. D\_\_\_\_\_ était l'administrateur de plusieurs sociétés ayant des liens entre elles, dont notamment J\_\_\_\_\_, H\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_. La contribuable ne déployait pas d'activité dans le domaine cinématographique, ni du reste dans le domaine immobilier. M. D\_\_\_\_\_ avait reconnu, lors des divers entretiens, que les activités de diverses sociétés dont il était administrateur gravitaient autour de l'exploitation de cabinets dentaires et qu'il lui était arrivé de confondre les activités entre ces sociétés. Il avait également admis que les productions cinématographiques n'avaient pas généré de recettes et que certaines factures comptabilisées auprès de B\_\_\_\_\_ pouvaient être considérées comme privées. Les sources de revenus 2004 de la contribuable provenaient essentiellement des deux cabinets dentaires dont M. D\_\_\_\_\_ était administrateur et actionnaire. Ces montants étaient ensuite reversés aux époux D\_\_\_\_\_ sous forme de salaires. Il résultait d'un faisceau d'indices que les frais allégués représentaient en réalité des prestations appréciables en argent en faveur des époux D\_\_\_\_\_. La comptabilité de la contribuable démontrait que les recettes 2004 n'avaient aucun lien avec la production cinématographique. Les documents produits n'apportaient pas la démonstration d'une réelle activité de la société dans le domaine du cinéma et tendaient plutôt à démontrer que les charges comptabilisées concernaient des frais privés de l'administrateur.

À l'appui de sa réponse, l'AFC-GE a produit un bordereau de pièces comprenant notamment les rapports d'entretiens avec M. D\_\_\_\_\_.

16. Les parties ont ensuite répliqué puis dupliqué les 15 mai et 13 juin 2012.
17. Par jugement du 22 avril 2013, le TAPI a rejeté le recours.

Après avoir examiné avec attention chacune des pièces justificatives produites, les premiers juges ont considéré qu'alors que le fardeau de la preuve lui incombait, la recourante n'avait pas été en mesure de démontrer que les frais qu'elle faisait valoir avaient été effectivement réglés ou qu'ils étaient en rapport avec un projet cinématographique. En conséquence, c'était à juste titre que l'AFC-GE les avait réintégrés dans le bénéfice imposable. À titre superfétatoire, M. D\_\_\_\_\_ avait admis, lors d'un entretien avec l'AFC-GE en date du 12 avril 2010, que certains frais étaient de nature privée. Il n'était ainsi pas utile d'établir si la recourante déployait une activité réelle dans le domaine cinématographique, car même si tel était le cas, il n'avait pas été démontré que les frais que le contribuable avait fait valoir se rattachaient à un quelconque projet de film. Quant à l'amende, elle était fondée dans son principe comme dans son ampleur.

18. La contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement par acte du 28 mai 2013, remis à la poste le même jour, concluant à l'annulation des rappels d'impôts et amendes dans leur totalité, sous suite de frais et indemnité.

M. D\_\_\_\_\_ était un réalisateur cinématographique reconnu, ayant réalisé, entre 1976 et 1992, trois films diffusés et répertoriés. Le processus de réalisation d'un long métrage était long et complexe, en particulier lorsque le financement était compliqué à obtenir. Le film « Les N\_\_\_\_\_ » (sic) avait été diffusé pour la première fois en Turquie en 2013 et serait prochainement distribué en France. Pendant la période 2004, le projet se trouvait au stade de l'activité préparatoire. Le TAPI avait analysé avec un préjugé négatif les différents frais allégués et pourtant prouvés par pièces. Il convenait d'entendre M. D\_\_\_\_\_ aux fins d'établir le déroulement du processus ayant conduit à la réalisation du film ainsi que d'attester des dépenses engagées dans ce contexte.

À l'appui de son écriture, la contribuable a produit différents extraits de site internet concernant le parcours cinématographique de M. D\_\_\_\_\_ et le film « N\_\_\_\_\_ ».

19. L'AFC-GE s'est opposée au recours dans sa réponse du 12 juillet 2013, persistant en substance dans sa position.
20. La contribuable a répliqué les 15 août et 26 septembre 2013, produisant un dvd du film « N\_\_\_\_\_ », frappé d'une mention « © A\_\_\_\_\_ SA ».

- 
21. A la suite de ces échanges, le 3 octobre 2013, la cause a été gardée à juger.
  22. Par arrêt du 16 décembre 2014, la chambre administrative a rejeté le recours de la contribuable (ATA/995/2014).
  23. Par acte du 30 janvier 2015, la contribuable a recouru auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt précité, concluant, sous suite de frais et dépens, à l'annulation des rappels d'impôts et amendes ainsi qu'au renvoi de la cause à l'autorité précédente afin qu'il soit procédé à l'audition de M. D\_\_\_\_\_.
  24. Le 1<sup>er</sup> septembre 2015, le Tribunal fédéral a admis le recours (arrêt 2C\_109/2015 et 2C\_110/2015), annulé l'arrêt attaqué et renvoyé la cause à la chambre administrative pour nouvelle décision au sens des considérants.

Se limitant, dans un premier temps, à examiner l'existence d'une violation du droit d'être entendu, le Tribunal fédéral a retenu qu'en mettant à la charge de la recourante la preuve du fait consistant à établir le caractère commercial des charges inscrites au bilan tout en la privant sans aucune explication d'un moyen de preuve dûment proposé, soit l'audition de M. D\_\_\_\_\_, permettant éventuellement d'établir ce caractère, la chambre administrative était tombée dans l'arbitraire.

25. En date du 27 octobre 2015, la chambre administrative a tenu une audience de comparution personnelle et d'enquêtes.
  - a. Il ressort de l'audition de M. D\_\_\_\_\_ les éléments principaux suivants :
    - M. D\_\_\_\_\_ était propriétaire d'une des cent actions de A\_\_\_\_\_. Il n'avait participé qu'à un film en qualité d'administrateur de cette dernière. Par ailleurs, il avait réalisé trois films, dont plusieurs avaient eu une résonance internationale.
    - Le film «N\_\_\_\_\_» était le fruit de l'acquisition, par sa société, S\_\_\_\_\_-Films SA, des droits cinématographiques du roman « Les T\_\_\_\_\_ » pour une durée d'environ six ans. Ce film avait été achevé en 2014 et sa sortie était prévue pour 2016.
    - En 2004, B\_\_\_\_\_ avait acquis les droits à J\_\_\_\_\_ pour un prix usuel.
    - En 2004, le projet était en développement et M. D\_\_\_\_\_ s'occupait du casting, raison pour laquelle il avait voyagé en Turquie, en Italie, en France et en Allemagne.
    - Les frais de photocopies allégués étaient liés au projet cinématographique.

- Les frais en voyage en CHF 650.- (U\_\_\_\_\_ voyages) avaient également été engagés dans le cadre du projet.
- M. E\_\_\_\_\_ avait fonctionné en qualité de producteur exécutif du projet pour la Turquie. Il était chargé de trouver des financements et de préparer le casting sur place. Les paiements litigieux qui avaient été effectués en sa faveur correspondaient à sa rémunération.
- Il était habituel que J\_\_\_\_\_ Clinique Dentaire R\_\_\_\_\_ ou une autre de ses sociétés procède à ces paiements et les lui facture ensuite à titre personnel, quand bien même celles-ci n'avaient aucun lien avec le projet.
- La société Q\_\_\_\_\_ avait développé une activité analogue à celle de M. E\_\_\_\_\_.
- Madame V\_\_\_\_\_ et Monsieur W\_\_\_\_\_, dont les noms figuraient à de nombreux postes de la facture en CHF 17'260.-, étaient respectivement assistante de production à Istanbul et traducteur.
- Le séjour à Istanbul ayant eu lieu en mars 2004 était en lien avec le projet de film. La référence, dans la fiche manuscrite résumant les frais relatifs à ce voyage, à « X\_\_\_\_\_ », « Y\_\_\_\_\_ » et « Z\_\_\_\_\_ » sous la rubrique « Motif » faisait référence à deux sociétés susceptibles de financer le projet ainsi qu'à un acteur bien connu en Turquie.
- Le voyage à Milan ayant eu lieu durant la même période était également en lien avec le projet.
- La plupart du temps, M. D\_\_\_\_\_ se rendait seul à ces rendez-vous d'affaires.
- Il s'était rendu à Cannes pour faire des rencontres et éventuellement améliorer le casting du film. La mention « c/o D\_\_\_\_\_ » figurant, dans la fiche manuscrite résumant les frais relatifs à ce voyage, à côté du poste « Hôtels » faisant état d'un montant de CHF 500.-, correspondait à la somme que lui avait versée son assistante, à titre d'indemnisation, pour avoir séjourné dans sa résidence secondaire au Sud de la France. Il ne pouvait expliquer pourquoi, parmi les nombreux montants figurant à côté du poste « Indemnisation journalière », certains étaient marqués d'un vu alors que d'autres non. Enfin, si l'un des montants figurant à côté du poste « Frais de transport sur place » était biffé, il devait s'agir d'une erreur.
- Il s'était rendu à Paris en juin 2004 pour y rencontrer Madame AA\_\_\_\_\_, une productrice bien connue en France.

- Le voyage en Turquie ayant eu lieu entre la fin du mois de juin et le début du mois de juillet 2005 était le seul voyage réalisé en famille. À cette occasion, il avait rencontré diverses personnes en lien avec le projet.
- Les voyages en Italie des mois de juillet et octobre 2004 avaient été effectués dans le cadre du projet, dès lors qu'il recherchait également un financement de ce côté-là. La mention « Rossini » sous la rubrique « Motif » de la fiche manuscrite résumant les frais relatifs au premier de ces deux voyages faisait référence à un autre projet cinématographique en lien avec A\_\_\_\_\_.
- Le séjour à Istanbul de novembre 2004 avait été effectué dans le cadre du projet. La mention « Divers » sous la rubrique « Motif » de la fiche manuscrite résumant les frais relatifs à ce voyage avait trait aux divers contacts entrepris dans ce cadre.
- Les deux autres voyages de novembre et décembre 2004 avaient été effectués dans le cadre de ses différents projets cinématographiques.
- Le fait que certaines fiches produites ne soient pas datées n'était qu'un petit détail.
- Le film « N\_\_\_\_\_ » était l'unique film produit par A\_\_\_\_\_. Il avait coûté au total EUR 886'004.-, dont EUR 187'000.- avaient été pris en charge par cette dernière.
- A sa connaissance, les rapports entre les divers intervenants et A\_\_\_\_\_ avaient été formalisés dans des contrats écrits. Il était étonnant que ces derniers ne figurent pas à la procédure.
- Le rachat, par B\_\_\_\_\_, des droits de propriété de J\_\_\_\_\_ avait été concrétisé par un versement bancaire. Il devait exister une pièce justificative mais il ne pouvait être plus précis. Il en était de même s'agissant du paiement opéré en faveur de M. E\_\_\_\_\_.
- Il avait effectivement participé à divers entretiens avec l'AFC-GE. N'ayant pas signé les rapports y relatifs, il ne pouvait toutefois en approuver la teneur.
- Depuis sa création, l'actionariat de A\_\_\_\_\_ n'avait pas évolué. M. E\_\_\_\_\_ détenait 98 %, Mme V\_\_\_\_\_ et lui-même 1 % chacun.
- Il ne savait pas qui étaient les actionnaires de J\_\_\_\_\_ en 2004. À ce jour, il lui semblait qu'il en était l'actionnaire unique, sans pouvoir être catégorique. Cette société était actuellement sans activité. Des actions

étaient émises mais il ne savait pas où se trouvaient les certificats d'actions.

Le Conseil de la recourante a déposé un nouveau tirage du dvd du film « N\_\_\_\_\_ » et s'est engagé à produire ultérieurement un classeur contenant divers documents sur lesquels prenait appui M. D\_\_\_\_\_ durant son audition.

b. Monsieur AB\_\_\_\_\_, contrôleur fiscal au sein de l'AFC-GE, a confirmé la teneur des divers rapports d'entretien produits dans le cadre de la procédure, dont il était l'auteur.

c. Madame AC\_\_\_\_\_, juriste au sein de l'AFC-GE a contesté la valeur probante des fiches produites par la contribuable et relevé que les dépenses effectuées étaient des dépenses préparatoires.

d. A l'issue de l'audience, les parties ont indiqué ne requérir aucun acte d'enquête supplémentaire.

26. Le 6 novembre 2015, dans le délai imparti par la chambre administrative, la contribuable a produit ledit classeur accompagné d'une liste récapitulative des documents qu'il contenait, mais également un résumé du développement du film ainsi que les différentes pièces ayant été déposées à l'appui de son recours par-devant le Tribunal fédéral, soit en particulier plusieurs relevés de comptes faisant état de versements effectués par J\_\_\_\_\_ et J\_\_\_\_\_ Clinique Dentaire R\_\_\_\_\_.

Le classeur contenait, pour partie, divers contrats et communications avec des sociétés et personnes ayant été de près ou de loin reliées au projet de film et, pour le restant, diverses « pièces comptables », soit des documents, en grande majorité déjà produits, ayant pour volonté d'attester des dépenses effectuées essentiellement par J\_\_\_\_\_.

Il sera revenu ci-après, dans la mesure utile, sur le contenu précis et l'appréciation à donner à ces différentes pièces.

27. Par courrier du 20 novembre 2015, l'AFC-GE a émis les commentaires suivants :

- une grande partie des pièces produites était antérieure à la constitution de la contribuable et concernait les projets avortés de participation de diverses sociétés étrangères à la production du film « N\_\_\_\_\_ ».
- Un certain nombre de pièces concernait des versements effectués en faveur de personnes ou sociétés domiciliées à l'étranger qui avaient été pris en charge par J\_\_\_\_\_, voire J\_\_\_\_\_ Clinique Dentaire R\_\_\_\_\_.

- Pour un grand nombre de documents produits, le lien de causalité entre les frais et l'activité cinématographique invoquée par la contribuable ne pouvait être établi.
  - Il était par ailleurs difficile de comprendre les implications des diverses et nombreuses sociétés proches de M. D\_\_\_\_\_, autres que A\_\_\_\_\_, dans le contexte du film « N\_\_\_\_\_ ».
28. Le même jour, la contribuable a également adressé ses observations à la chambre administrative. La procédure de contrôle impliquant les rappels d'impôts avait été conduite sur la base du préjugé selon lequel M. D\_\_\_\_\_ exerçait son activité de cinéaste en amateur. Il résultait des pièces produites que A\_\_\_\_\_ avait effectivement pour but de réaliser des films. La nature des frais engagés pendant la période fiscale 2004 était en totale adéquation avec l'évolution du projet de film, qui se trouvait à cette époque en phase préliminaire de production. La teneur des rapports d'entretiens avec l'AFC-GE était formellement contestée. Enfin, l'argumentation de l'AFC-GE selon laquelle les dépenses litigieuses auraient un caractère préparatoire et ne seraient donc pas déductible devait être écartée.
29. Dans un courrier du 7 décembre 2016, l'AFC-GE a intégralement persisté dans sa position.
30. Le 7 juin 2016, la contribuable a informé la chambre administrative que le film « N\_\_\_\_\_ » avait été diffusé en salle au printemps, ce que confirmait un article de presse produit en annexe.
31. L'AFC-GE ayant renoncé à s'exprimer à ce sujet, la cause a ainsi été définitivement 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 ; 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La chambre administrative applique le droit d'office. Elle ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, sans toutefois être liée par les motifs invoqués (art. 69 LPA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss.). Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a

---

toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce.

3. La détermination du bénéfice imposable faisant partie du droit harmonisé (art. 24 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), il y a lieu d'aborder le présent litige globalement pour l'impôt communal, cantonal et fédéral (ATA/466/2014 du 24 juin 2014, consid. 2).
4.
  - a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 11 LHID ; art. 24 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Il se détermine en premier lieu par le compte de résultat (ATF 136 II 88 consid. 3.1). L'objet de l'impôt correspond à l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal ; il frappe la différence de fonds propres entre le début et la fin de la période déterminante (ATF 136 II 88 consid. 3.1).
  - b. En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultats, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance (Massgeblichkeitsprinzip), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques.

L'autorité fiscale peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). L'art. 58 al. 1 LIFD contient de telles normes fiscales correctrices. Ainsi, aux termes de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice imposable net comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b), et les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (let. c).

- c. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD n'a pas de portée propre s'agissant d'une règle matérielle d'établissement régulier des comptes. Selon la doctrine, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés doivent être activés car la comptabilisation de telles dépenses au débit du compte de résultat

viole le droit commercial (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 716 ss).

5. a. 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 revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Danielle YERSIN, Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1196 ss).
- b. 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 (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.2 et les arrêts cités).
- c. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve impliquent 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 (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016, consid. 5c ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter 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.
- d. S'agissant plus spécialement de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1082/2012 du 25 octobre 2013, consid. 2.3.1).

6. A l'instar de ce qui a été retenu dans le premier arrêt de la chambre de céans, en tant que la recourante entendait, dans un contexte voyant différentes sociétés dominées par les mêmes personnes – peu importe à cet égard que M. D\_\_\_\_\_ ne soit peut-être pas l'actionnaire unique de la recourante, dès lors qu'il est établi qu'il en était l'administrateur unique avec signature individuelle sur la période fiscale litigieuse – se facturer différentes prestations entre elles, par le biais de documents présentant une typographie identique, parfois plusieurs années après (par exemple, les prétendus droits liés à l'adaptation du roman, acquis en 2002 puis refacturés en 2004 à la recourante), en établir le caractère de charge justifiée par l'usage commercial, le fardeau de la preuve lui incombe exclusivement, ce que le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé.
7. Dans son arrêt de renvoi, le Tribunal fédéral a invité la chambre de céans à procéder à l'audition de M. D\_\_\_\_\_, cet acte ayant été régulièrement offert en moyen de preuve par la recourante, qui supportait le fardeau de la preuve (consid. 4.3).

La chambre de céans a ainsi procédé longuement à l'audition de M. D\_\_\_\_\_ en qualité de témoin. Avant d'examiner en détails l'argumentation de la recourante à l'aune des déclarations du témoin, il y a lieu de relever, au-delà du fait que ce dernier est concerné, ainsi que l'a retenu le Tribunal fédéral, de près ou de loin par tous les moyens de preuve et dépenses litigieux, les nombreuses imprécisions, contradictions et incertitudes découlant de son témoignage (incapacité à expliquer les mentions contenues sur les formulaires d'indemnisation de frais, à expliquer l'absence de mentions de dates, à décrire précisément l'actionnariat de J\_\_\_\_\_ alors qu'il en est l'administrateur depuis sa création, mentions d'erreurs sur les relevés établis, mention d'autres projets cinématographiques dont il n'avait pas été fait état jusqu'alors, buts des voyages différents de ceux allégués en procédure, etc.), ce qui relativise, là encore et dans une mesure non négligeable dans l'appréciation des preuves de la chambre de céans, la force probante à donner à ses déclarations.

Il suit de là que, sauf éléments probants démontrant la réalité non seulement de la dépense en cause, mais aussi de son rattachement à l'activité de la recourante, sur la période fiscale considérée, la simple déclaration du témoin assurant du lien avec le projet de film ne saurait être suffisante pour emporter la conviction du juge.

8. a. Les premiers juges ont laissé la question de la réalité de l'activité cinématographique de la recourante ouverte, se contenant de relever qu'il n'est pas prouvé que les frais allégués étaient en lien avec un quelconque projet de film (consid. 7). Pour parvenir à cette conclusion, ils ont examiné chacune des pièces justificatives produites, pour en dénier la force probante, qu'il s'agisse d'établir la réalité de la dépense ou encore du lien de causalité entre ces frais et le bénéfice réalisé. Ils ont également cité, à titre subsidiaire, les rapports d'entretien établis

par l'autorité intimée qui, s'ils n'avaient pas la force probante d'un procès-verbal, n'en demeuraient pas moins troublants, l'intérêt d'un contrôleur de l'administration à inventer des propos étant au demeurant fortement douteux.

En l'espèce, après avoir examiné minutieusement les pièces justificatives soumises par la recourante ainsi que le classeur que consultait M. D\_\_\_\_\_ pour répondre aux questions de la chambre lors de son audition, mais aussi procédé longuement à l'audition de M. D\_\_\_\_\_, la chambre de céans ne peut que confirmer l'appréciation opérée par les premiers juges (consid. 7 du jugement querellé, auquel il est renvoyé en tant que de besoin), déjà confirmée dans son précédent arrêt du 16 décembre 2014, étant rappelé que le témoignage de M. D\_\_\_\_\_ est inapte, à lui seul, à renverser cette appréciation.

b. S'agissant des dépenses comptabilisées réalisées en relations avec divers voyages effectués par M. D\_\_\_\_\_, il apparaît, à tout le moins de façon hautement vraisemblable, qu'elles sont de nature privée. En témoigne notamment le fait qu'à certaines occasions, les frais de voyage de toute la famille sont repris, ce que ce dernier a du reste reconnu en audience pour au moins une occurrence. Par ailleurs, les fiches manuscrites résumant les frais engagés, pour partie non signées et datées, les tickets, mais également les déclarations peu claires de M. D\_\_\_\_\_, ne permettent pas de rattacher les dépenses susmentionnées à la recourante, ni à la réalisation du film « N\_\_\_\_\_ ». De nombreuses charges alléguées par la contribuable au titre de « Frais de représentation » ou sous la rubrique « Divers » ne sont nullement documentées et correspondent d'ailleurs pour partie, selon le descriptif qu'elle a elle-même fourni, à un forfait dont M. D\_\_\_\_\_ est parfois lui-même le bénéficiaire final. Concernant les frais de photocopies, la contribuable n'a pas offert d'établir de façon certaine leur bien fondé en lien avec le projet de film. Enfin, les frais acquittés par B\_\_\_\_\_ envers J\_\_\_\_\_ et refacturés ensuite à la contribuable, prétendument en relation avec la reprise des droits littéraires de l'œuvre de AD\_\_\_\_\_, tout comme les versements opérés en faveur de M. E\_\_\_\_\_ et de la société Q\_\_\_\_\_ Film ne sont aucunement justifiés, ni documentés – M. D\_\_\_\_\_ s'en étant pourtant lui-même étonné lors de son audition –, leur lien avec le projet de film ne pouvant par ailleurs être clairement établi.

c. Il apparaît, de manière globale, que les pièces produites consistent en majorité en des pièces internes au groupe de sociétés dominées par M. D\_\_\_\_\_, présentant la même typographie et n'étant parfois même pas signées, appréciation que la simple référence au caractère allégué – sans être établi – comme usuel de l'absence de signature de factures ne suffit manifestement pas à renverser. Les justificatifs, fournis pour partie que devant les dernières instances cantonales, après plusieurs années de procédure, et présentant parfois des ratures, se limitent à reprendre des explications circonstanciées et peu étayées, de sorte qu'il convient de leur dénier toute valeur probante, ce qui vaut a fortiori dans la mesure où

M. D\_\_\_\_\_ n'a pas été en mesure de les dissiper. De tels moyens de preuve n'emportent en effet pas la conviction et doivent donc être écartés. Les déclarations de M. D\_\_\_\_\_, confuses et peu claires, consistant pour l'essentiel en des redites des explications figurant dans les écritures de la contribuable, ne sont pas davantage convaincantes. Les divers accords en lien avec des tiers résidant pour la plupart à l'étranger – ce qui implique d'être d'autant plus strict dans l'appréciation des preuves –, lesquels n'ont aucun lien avec la recourante, doivent subir le même sort.

d. Par ailleurs, on ne peut que s'étonner des buts analogues de J\_\_\_\_\_ et de la recourante, comme des refacturations intervenant entre ces deux entités ; une telle situation, insolite, tend à démontrer que l'on est en présence d'un groupe de sociétés utilisées, comme retenu à bon droit par l'AFC-GE et les premiers juges, pour évacuer la plus-value réalisée sur les charges de personnel lié aux activités dans le domaine dentaire, vers les époux D\_\_\_\_\_. En outre, bien que cet élément soit d'une importance moins déterminante, que près de quinze années s'écoulent entre les démarches décrites en audience par M. D\_\_\_\_\_ comme ayant pour but « d'améliorer le casting » d'une œuvre cinématographique et l'arrivée en salle de ce même film est également troublant. Cela permet d'en conclure que, à défaut d'éléments concordants, clairs et convaincants apportés par la contribuable, il s'agit d'un cas de prestation appréciable en argent, à réintégrer partant dans le bénéfice imposable de la société. .

e. Enfin, la recourante, à qui incombait la charge exclusive de la preuve et alors qu'elle ne pouvait ignorer la nécessité d'expliquer le fonctionnement peu ordinaire de son système de facturation, a fait le choix de présenter un état de fait et une argumentation particulièrement succincts dans son acte de recours du 28 mai 2013, comme de ne pas interroger son administrateur actuel, alors qu'il a comparu à l'audience convoquée. Elle n'a guère plus sollicité l'administration d'autre moyen de preuve, ainsi qu'elle l'a expressément indiqué lors de l'audience convoquée.

f. Sur la base de ces éléments, considérés individuellement qu'a fortiori ensemble, il y a lieu de retenir que les dépenses visées par l'autorité intimée dans ses bordereaux litigieux ne sont pas justifiées par l'usage commercial et constituent, subséquent, des prestations appréciables en argent en faveur de ses actionnaires. Même en tenant compte de l'audition détaillée de M. D\_\_\_\_\_, les premiers juges doivent être suivis lorsqu'ils retiennent que les rappels d'impôts étaient justifiés, indépendamment de la question de l'admission à la procédure des rapports d'entretien – que la chambre de céans laissera ouverte –, et ce même si leur teneur a été expressément confirmée en audience par leur auteur. Mal fondé, le recours doit être à cet égard écarté.

9. Quant à l'amende, la recourante ne développe aucun grief précis, au-delà d'une contestation globale découlant de l'absence de fondement du rappel

d'impôts, argument déjà écarté ci-dessus. Ainsi que l'ont retenu les premiers juges, celle-ci est fondée dans son principe comme dans son ampleur, arrêtée conformément aux paramètres du cas d'espèce et des directives en la matière, en respectant le principe de la proportionnalité. Le recours doit également être rejeté sur ce point.

10. Vu l'issue du recours et compte tenu des actes de procédure conduits, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Il n'est pas alloué d'indemnité (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 28 mai 2013 par A\_\_\_\_\_ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'un émolument de CHF 2'000.- est mis à la charge de la recourante ;

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

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 Antoine Berthoud, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance,.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Dumartheray, juge, M. Jordan, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :