RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4342/2020-ICCIFD **ATA/761/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 juillet 2022

4ème section

dans la cause

A_____
représentée par Me Fouad Sayegh, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 mars 2022 (JTAPI/296/2022)

EN FAIT

1) Le litige concerne les taxations ICC et IFD 2006 à 2015 de A_____ .

2) Inscrite au Registre du commerce en 1988, la société déploie son activité dans le domaine du recouvrement de créances. Durant les années en cause, Madame B_____ , juriste de formation, en était l'administratrice avec signature individuelle. Son mari, Monsieur B_____ , économiste, exerçait la fonction de directeur financier et a été inscrit au RC jusqu'en 2012.

3) Par courrier du 26 septembre 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait part à la société que, dans le cadre d'un contrôle ponctuel de sa déclaration d'impôt 2015, elle procéderait à un contrôle sur place. Elle l'a invitée à présenter son grand-livre, son plan comptable, son journal des écritures, les pièces justificatives, ainsi que les relevés mensuels de ses comptes bancaires.

4) Il résulte du procès-verbal de l'entretien du 9 novembre 2016 que l'AFC-GE avait passé en revue des frais qu'elle considérait comme revêtant un caractère privé (frais de téléphone, de véhicule et de représentation) et qu'elle s'était posée la question de l'amortissement en 2015 d'un logiciel développé par Monsieur C_____ .

5) Par pli recommandé du 7 décembre 2016, l'AFC-GE a informé la société de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2014 ainsi que d'une procédure pour tentative de soustraction pour l'année 2015.

Lors du contrôle mené sur place, elle avait constaté l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial, qui avaient conduit à une diminution du bénéfice imposable. L'AFC-GE a demandé à la société des renseignements en lien avec les travaux informatiques confiés à D_____ Sàrl.

6) Au cours d'entretiens qui se sont tenus les 8 et 9 novembre 2016, les époux B_____ ont confirmé que D_____ Sàrl ne devait pas être considérée comme un proche.

7) Le 20 décembre 2016, le mandataire de la société a été reçu dans les locaux de l'AFC-GE. À cette occasion, il a produit différents documents.

8) Par courriel du 31 octobre 2017, M. B_____ a confirmé à son mandataire son accord à une solution négociée avec l'AFC-GE et se rapportant aux reprises concernant les charges liées à D_____ Sàrl, aux éléments de la déclaration spontanée, aux frais de téléphone et de représentation, aux primes d'assurance-vie

ainsi qu'à l'amortissement du logiciel. En échange, la quotité des amendes devait être limitée à une demi-fois les impôts soustraits.

9) Par courriel du 20 novembre 2017, le mandataire de la société a exposé que les époux B_____ acceptaient, par gain de paix, une reprise de 10 % de leurs frais de représentation. Il transmettait une attestation signée par M. B_____ sur la reconnaissance de ses erreurs.

Dans ce document, daté du 16 novembre 2017 et intitulé « À qui de droit », son auteur indiquait que son épouse et lui n'avaient pas conscience que leurs agissements pouvaient avoir de telles conséquences sur la situation fiscale de leur entreprise ; ils le regrettaient. À l'époque des faits, Mme B_____ connaissait une profonde dépression ayant lourdement entamé sa capacité de travail et mis en péril son entreprise. Ils avaient imaginé la constitution d'un capital de retraite de cette manière. Ils avaient décidé de collaborer entièrement avec l'AFC-GE. Elle devait en tenir compte lors de la fixation des amendes.

10) Le 20 décembre 2018, l'AFC-GE a informé la société de la clôture des procédures ouvertes le 7 décembre 2016 et lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt et, pour l'année 2015, des bordereaux de taxation. Ce faisant, elle a effectué des reprises de son bénéfice au titre de charges non justifiées par l'usage commercial facturées par D_____ Sàrl, E_____ Sàrl et F_____ Sàrl.

L'AFC-GE lui a également notifié des bordereaux d'amendes pour soustractions intentionnelles pour les années 2008 à 2014, dont la quotité s'élevait aux quatre cinquièmes des impôts soustraits. Pour 2015, celle-ci se chiffrait au huit quinzièmes des droits éludés, dès lors que seule une tentative de soustraction avait été commise. À titre de circonstances aggravantes, l'AFC-GE a retenu la bonne connaissance juridique dont disposaient les organes sociaux, la mise en place de structures insolites, l'importance des montants soustraits ainsi que le concours avec d'autres infractions. Comme circonstances atténuantes, elle a tenu compte de leur bonne collaboration, de leur repentir sincère pour certaines périodes ainsi que de l'effet économique important des reprises. Enfin, la procédure en soustraction d'impôt s'était terminée sans pénalité pour les années 2006 et 2007.

Le rappel d'impôt s'est élevé, sans les intérêts, pour 2006 à CHF 32'337.65 (ICC) et CHF 11'738.50 (IFD), pour 2007 à CHF 40'797.10 (ICC) et CHF 14'807.- (IFD), pour 2008 à CHF 37'086.25 (ICC) et CHF 13'447.- (IFD), pour 2009 à CHF 26'052.90 (ICC) et CHF 9'579.50 (IFD), pour 2010 à CHF 42'723.15 (ICC) et CHF 15'682.50 (IFD), pour 2011 à CHF 44'184.30 (ICC) et CHF 16'209.50 (IFD), pour 2012 à CHF 39'990.35 (ICC) et CHF 14'688.- (IFD), pour 2013 à CHF 38'797.45 (ICC) et CHF 14'254.50 (IFD) et pour 2014 à CHF 35'662.55 (ICC) et CHF 13'124.- (IFD).

11) Le 18 janvier 2019, la société a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux.

L'AFC-GE n'avait, à aucun moment, justifié les reprises en lien avec E_____ Sàrl. Or, étant donné que le siège de cette société se trouvait à Genève, il eût été aisé pour le fisc de vérifier sa correspondance liée aux factures et quittances remises.

Les redressements en lien avec F_____ Sàrl se fondaient uniquement sur le fait que ces charges informatiques étaient trop importantes au regard de son activité et de son chiffre d'affaires. Pourtant, elle avait produit des justificatifs signés de la main du propriétaire de F_____ Sàrl attestant de la réception des sommes qu'elle avait comptabilisées comme charges. Par ailleurs, les développements informatiques impliquaient des coûts importants sans garantie d'un résultat satisfaisant. Les dépenses revendiquées étaient ainsi justifiées par l'usage commercial.

L'AFC-GE n'avait fourni de justification, ni à propos de la méthode de calcul, ni quant à la raison de la requalification des frais de véhicules, de téléphone et de représentation, qualifiés de privés. Enfin, la société était la bénéficiaire de l'indemnité de l'assurance-vie en cas de réalisation du risque, si bien que la prime y relative constituait une charge justifiée commercialement.

L'AFC-GE indiquait qu'elle avait retenu un concours d'infractions comme circonstance aggravante. Or, la société ne disposait d'aucune information au sujet de la commission d'autres infractions. En ce qui concernait sa bonne collaboration, elle avait reconnu sans équivoque les prestations en lien avec D_____ Sàrl. Il avait été entendu que, par économie de procédure, elle admettrait des reprises en lien avec des frais privés (repentir sincère) en échange de la réduction de la quotité de l'amende. Les discussions avaient porté sur un quantum de 0.5 à 0.66 fois les impôts éludés. En arrêtant celui-ci à 0.8 fois les droits soustraits, l'AFC-GE n'avait pas respecté l'esprit de ces négociations. Les amendes devaient ainsi être revues à la baisse.

12) Par décision du 18 novembre 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

La comptabilité indiquait que les charges relatives à D_____ Sàrl, E_____ Sàrl et F_____ Sàrl avaient été acquittées par le crédit d'un compte bancaire, mais en réalité, elles avaient été payées en espèces. Les comptes n'étaient ainsi pas tenus conformément aux prescriptions légales.

La contribuable avait reconnu que les frais se rapportant à D_____ Sàrl et E_____ Sàrl et F_____ Sàrl n'étaient pas justifiés commercialement. Elle entretenait par ailleurs des liens étroits ou avait des intérêts des sociétés créancières concernées : Mme B_____ était actionnaire et gérante de D_____

Sàrl, son mari était associé de E_____ Sàrl et M. C_____ était un proche du couple B_____ depuis plusieurs années.

La société avait remis des tableaux indiquant les montants reçus de la part de D_____ Sàrl et de F_____ Sàrl. Cependant, les dates et sommes mentionnées ne correspondaient ni aux dates de retraits, ni aux montants. Par ailleurs, la contribuable n'avait transmis ni contrat, ni trace des interventions. Les factures concernant F_____ Sàrl avaient été émises plus de quatre ans après la radiation de cette société, de sorte qu'elles ne pouvaient être prises en considération.

La contribuable ne contestait pas le principe des amendes, mais uniquement leur quotité. L'on se trouvait en présence d'un concours d'infractions, étant donné que la société avait dissimulé des éléments imposables dans plusieurs déclarations. S'agissant du repentir sincère en échange de la diminution de la quotité des amendes, elle avait déjà identifié de nombreuses charges non justifiées. Il avait été discuté une quotité raisonnable des reprises. Elle n'avait articulé aucune quotité d'amende. Enfin, elle avait fait preuve de modération, compte tenu des nombreuses circonstances aggravantes et elle avait pris en considération les circonstances atténuantes.

13) Par acte du 18 décembre 2020, A_____ a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision en concluant, principalement, à la réforme de celle-ci ainsi qu'à son acquittement et, subsidiairement à ce qu'il soit enjoint à l'AFC-GE de produire l'intégralité de ses notes internes.

Son approche et sa valeur ajoutée consistait à traiter des dossiers de recouvrement en négociant avec les débiteurs. Elle avait eu recours aux services de M. C_____, programmeur, qui avait conçu un logiciel répondant à ses besoins.

L'enjeu principal de la cause consistait à déterminer si l'AFC-GE avait formulé une promesse ferme selon laquelle la quotité des amendes serait réduite au deux tiers des impôts éludés en contrepartie des aveux des époux B_____ et de sa lettre d'excuses. Leurs aveux étaient inexploitables. Ils avaient été obtenus alors que Mme B_____ se remettait à peine de graves problèmes de santé. Ils avaient été concédés par gain de paix et en contrepartie de la promesse d'une diminution de la quotité des amendes. Or, l'autorité intimée n'avait pas réduit le montant de l'amende.

Il convenait d'entendre le ou les enquêteurs impliqués dans la procédure de contrôle, l'ancien mandataire de la société, les époux B_____ et de requérir l'accès aux notes internes de l'AFC-GE, laquelle tenait en principe un journal synthétisant le contenu des entretiens.

L'AFC-GE lui reprochait à tort l'absence de justificatifs détaillés et prétendait que les pièces produites étaient trop générales et vagues. En effet, la procédure liée aux bordereaux d'amendes était soumise au principe de la présomption d'innocence. Il en résultait que le fardeau de la preuve quant à la non-déductibilité des charges incombait à l'autorité intimée. Celle-ci devait ainsi démontrer – ou à tout le moins rendre plausible – que les charges n'étaient pas déductibles et que leurs déductions constituaient une soustraction d'impôt. Puisque les reprises ne se fondaient que sur des aveux inexploitables, elles devaient être annulées.

14) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

M. B_____ avait décidé, de son propre chef, d'écrire un courrier par le biais de son mandataire. Elle avait découvert les inexactitudes dont était entachée la comptabilité de la société et avait poursuivi ses investigations compte tenu des incohérences manifestes entre la comptabilité, les documents bancaires et les pièces justificatives présentées. Ainsi, elle ne fondait pas l'essentiel de son argumentation sur les aveux des époux. Même s'ils n'avaient pas exprimé d'aveux pour D_____ Sàrl, elle disposait de suffisamment d'éléments pour refuser la déduction des charges en lien avec E_____ Sàrl et F_____ Sàrl.

La demande d'accès aux notes internes devait être rejetée car le droit de consulter le dossier ne s'étendait pas à ces documents. Il ne lui incombait pas de prouver en quoi la déduction des charges constituait une soustraction.

En fixant la quotité des amendes à quatre cinquièmes des impôts éludés pour la soustraction consommée et à huit quinzièmes pour la tentative de soustraction, elle n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation, mais avait tenu compte de toutes les circonstances. Elle n'avait pas demandé à la contribuable ni aux époux B_____ , de rédiger une « attestation à qui de droit » et ne s'était par ailleurs jamais prononcée sur une éventuelle proposition de réduction de la quotité des amendes. Enfin, les « aveux » des époux B_____ ne constituaient pas une circonstance aggravante, mais au contraire une circonstance atténuante, qui avait été prise en compte dans la fixation de la quotité des amendes.

15) Dans sa réplique, la société a expliqué qu'elle souhaitait entendre, à titre de témoins, les époux B_____ , M. C_____ et Monsieur F_____, son précédent mandataire.

Elle n'avait pas remis de son propre chef la lettre d'excuses contenant ses aveux. Ceux-ci avaient fait l'objet d'âpres négociations avec l'AFC-GE, à l'issue desquelles l'enquêteur en charge du dossier avait explicitement proposé un accord visant à réduire la quotité de la peine en contrepartie d'aveux.

La remise de paiement en espèces à D_____ Sàrl ne suffisait pas pour procéder à un rappel d'impôt concernant les charges en lien avec cette société. L'AFC-GE indiquait avoir examiné de manière approfondie ces dépenses « compte tenu des aveux ». Elle avait motivé la reprise sur les charges en lien avec E_____ Sàrl et F_____ Sàrl, car elles étaient plutôt similaires à D_____ Sàrl. En l'absence d'aveux, l'AFC-GE aurait été contrainte d'effectuer une analyse des prix de transfert et d'examiner en détail les prestations des sociétés pour lesquelles les charges avaient été refusées.

Le principe de l'égalité des armes exigeait que les autorités de poursuite transmettent à la défense toutes les preuves pertinentes. Or, les notes internes constituaient des éléments à décharge lui permettant de démontrer l'existence d'une promesse d'une réduction de la quotité des amendes en contrepartie de ses aveux.

S'agissant des incohérences figurant dans la comptabilité, il n'était pas inhabituel que la facture soit établie en fin d'année, la date d'émission n'ayant pas à correspondre à celle du paiement. L'indication de références bancaires sur une facture ne faisait pas obstacle à un paiement en espèces. Ces montants n'avaient pas à être arrondis à la décimale. Enfin, les factures ne devaient pas indiquer le détail des prestations.

16) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

17) Le 18 août 2021, la société a déposé des observations spontanées.

18) Le 25 janvier 2022, le TAPI a procédé à l'audition des parties.

Mme B_____ a déclaré que Monsieur H_____, contrôleur en charge du dossier, lui avait fait comprendre, ainsi qu'à son époux que s'ils avouaient que l'argent transféré à D_____ Sàrl revenait à leur avantage, ils bénéficieraient d'une réduction de l'amende et que le contrôle se terminerait. Son mari avait ainsi transmis le document « À qui de droit » du 16 novembre 2017 à leur mandataire, M. F_____ qui, le 31 octobre précédent, avait écrit un courriel à l'attention de M. H_____ récapitulant les termes de leur accord. Ils n'avaient reçu aucune confirmation de l'AFC-GE au sujet de la suite de l'accord conclu.

Madame I_____, contrôleuse fiscale, a exposé qu'elle avait remplacé M. H_____, en congé maladie, ainsi que l'autre contrôleur, qui avait changé de service. L'AFC-GE ne se prononçait jamais sur la quotité de l'amende lors des discussions avec les contribuables. En cas de repentir sincère, l'attitude du contribuable pouvait amener à une réduction de la quotité de l'amende. Le document du 16 novembre 2017 ne mettait pas fin à la procédure dans la mesure où ce n'était pas un accord. L'AFC-GE avait encore l'intention d'instruire la procédure et un entretien avec M. F_____ avait eu lieu le 8 décembre 2017. Elle

ne demandait jamais de lettre d'excuses et ne signait jamais d'accord avec un contribuable, mais si celui-ci reconnaissait, par exemple, un pourcentage de frais de représentation non-justifié, ce pourcentage était en principe repris dans le cadre de la taxation. Enfin, elle ne faisait que contrôler la comptabilité et vérifier que les frais étaient justifiés par l'usage commercial, mais ne s'intéressait pas à la réalité de l'existence des logiciels informatiques.

19) Dans ses déterminations du 16 février 2022, la société a fait valoir, se fondant sur un courriel de M. F_____ du 14 février 2022 annexé, que M. H_____ avait demandé aux époux B_____ la rédaction d'une lettre d'aveux en contrepartie d'engagements qui n'avaient pas été tenus.

Afin de démontrer le caractère commercialement justifié des charges informatiques, il convenait de s'intéresser à l'existence des logiciels et du bien-fondé des dépenses consenties par elle en vue de leur développement. Elle a produit une analyse des coûts informatiques qui lui avaient été facturés par M. C_____ de 2006 à 2014, rédigée le 10 février 2022 par Monsieur J_____.

20) Dans ses déterminations du même jour, l'AFC-GE a exposé qu'elle s'était limitée à rester objective et à fonder son argumentation sur les éléments factuels du dossier. L'ensemble des reprises liées à D_____ Sàrl, E_____ Sàrl et F_____ Sàrl étaient basées sur l'absence de justifications probantes.

21) Par pli du 3 mars 2022, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse, à l'exception des reprises portant sur l'année 2006, le rappel d'impôt étant prescrit.

22) Par jugement du 25 mars 2022, le TAPI a annulé les bordereaux de rappel d'impôt 2006, la créance fiscale étant prescrite, et rejeté le recours pour le surplus. La procédure fiscale n'était entachée d'aucun vice. En particulier, les « aveux » des époux B_____ n'avaient pas été sollicités par l'AFC-GE et aucun engagement en lien avec de tels aveux – qui n'en étaient au demeurant pas – n'avait été pris par l'autorité fiscale. Les reprises opérées étaient fondées, les dépenses en faveur de D_____ Sàrl, M. C_____, F_____ Sàrl et E_____ Sàrl ne constituant pas des charges de A_____ commercialement justifiées.

23) Par acte expédié le 27 avril 2022 à la chambre administrative de la Cour de justice, A_____ a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu, préalablement, à l'audition de MM. F_____, C_____ et H_____ ainsi qu'à la production par l'AFC-GE des notes internes relatives aux négociations avec la recourante. Principalement, elle a conclu à l'annulation des bordereaux de taxation et d'amende du 18 novembre 2020, subsidiairement à l'annulation des reprises fiscales du bénéfice imposable et de l'amende et, plus subsidiairement encore au renvoi de la cause au TAPI pour instruction du dossier.

La société avait développé une manière innovante de recouvrer des créances, à savoir par la négociation avec les débiteurs. Elle avait compté jusqu'à six collaborateurs. En 1990, elle avait décidé d'automatiser informatiquement une part de ses tâches. Le premier logiciel développé dès 1990 présentait un haut niveau de sophistication. C'est ainsi que la société avait recouru aux services de M. C_____, qui exigeait d'être payé en espèces. E_____ Sàrl avait également développé un logiciel répondant aux besoins particuliers de la recourante.

Elle est revenue sur les assurances que M. H_____ aurait données à son représentant, promettant de réduire l'amende à 0,75 si les époux B_____ collaboraient. Les négociations avec le fisc avaient ensuite évolué. Il avait été convenu que moyennant une lettre d'excuse et d'aveux, l'amende serait réduite à 66 % des reprises, calculées de manière forfaitaire concernant les frais de représentation. Or, malgré une telle lettre, l'AFC-GE avait requis des documents complémentaires et finalement fixé l'amende à 80 % des montants soustraits.

Les factures établies par M. C_____ correspondaient aux montants perçus par les deux sociétés. Le solde dû par la recourante en 2005 avait été comptabilisé au grand livre. La pièce 24D contredisait l'allégation selon laquelle les retraits effectués par elle n'étaient pas justifiés par une facture correspondante. Après la radiation de F_____ Sàrl, M. C_____ avait continué à agir en nom propre. L'expertise privée de M. J_____ avait été écartée à tort. Celui-ci avait démontré que le travail réalisé par M. C_____ et les montants facturés pour celui-ci étaient réalistes. Le TAPI avait totalement ignoré la seconde expertise, de K_____, sans la moindre motivation. En niant la force probante de la comptabilité, le TAPI s'était exonéré de l'examen des documents et des expertises. La recourante, qui avait produit de nombreuses pièces et deux expertises ne pouvait pas faire plus pour établir son point de vue.

Les centaines de pièces produites par la recourante établissaient le travail accompli par M. C_____ et E_____ Sàrl. Le refus d'entendre M. C_____, M. F_____ ou encore un ou des enquêteurs en charge de la procédure de contrôle violait le droit d'être entendu de la recourante.

M. H_____, qui n'avait pas respecté des assurances données aux justiciables par ses soins et avait contrevenu à la pratique de l'AFC-GE qui avait indiqué ne jamais mener des négociations ni s'engager sur le montant de l'amende, avait excédé ses pouvoirs de manière suffisamment grave pour conduire à la nullité de la décision de taxation.

Elle réitérait que sa comptabilité était conforme au droit commercial. Elle avait été tenue selon la méthode de facturation. Les charges de E_____ Sàrl et F_____ Sàrl étant déductibles, il ne pouvait être question d'une soustraction d'impôt. Enfin, le principe de la présomption d'innocence avait été violé, aucun élément relatif à la faute ou la négligence n'ayant été retenu. L'art. 6 de la

Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) et l'art. 139 et ss du code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 - CPP - RS 312.0) avaient également été violés du fait que les aveux de la recourante avaient été obtenus en échange d'un avantage.

24) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le tableau de la recourante n'opérait aucune distinction entre les montants facturés par M. C_____ et sa société. Les totaux des versements en faveur de E_____ Sàrl étaient erronés. La pièce 24D était constituée de factures majoritairement datées postérieurement aux retraits de l'année en question. Pour le surplus, la procédure de rappel d'impôt et de soustraction avait été conduite dans le respect des normes applicables.

25) Dans sa réplique, la contribuable a reconnu que son tableau comportait une erreur de calcul, les attestations de reçu de « C_____ » en 2008 totalisant CHF 64'763.40 et non CHF 67'763.40. Même avec cette rectification, le montant des factures entre 2006 et 2014 était égal aux attestations de reçus, avec une marge d'erreur de 0.2 %. Il en allait de même concernant l'erreur de calcul du total des factures 2006 de E_____ Sàrl (il fallait lire CHF 143'603.77 et non CHF 118'193.77). Afin d'éviter tout doute sur les chiffres à prendre en compte, elle produisait deux nouveaux tableaux corrigés. Selon ceux-ci, « C_____ » avait perçu de sa part, entre 2006 et 2014, un montant total de CHF 1'059'981.30 et E_____ Sàrl entre 2006 et 2008 CHF 327'434.47. La facture de E_____ Sàrl de 2006 n'avait pas été comptabilisée comme charge mais activité dans ses comptes, dès lors qu'il s'agissait d'un développement complémentaire du programme L_____.

26) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

27) Le contenu des pièces et écritures sera repris en détail, en tant que de besoin, dans la partie « En droit ».

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 litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI confirmant les bordereaux de rappels d'impôt ICC et IFD 2007 à 2014, le bordereau de taxation 2015 ainsi que les amendes pour l'ICC et l'IFD 2008 à 2015.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 précité consid. 3a).

b. En l'espèce, le litige porte sur les taxations 2007 à 2015, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes.

S'agissant de l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi. Il s'ensuit que la présente cause est régie, pour l'ICC, par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) ainsi que par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), dans sa teneur en vigueur durant les exercices litigieux.

3) La taxation de l'IFD et la poursuite des infractions pénales fiscales y relatives sont soumises aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application.

Se pose la question de la prescription.

a. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et l'ICC.

b. En l'occurrence, un avis d'ouverture de la procédure de rappel et soustraction d'impôt a été notifié à la recourante le 7 décembre 2016 pour l'IFD et l'ICC 2006 à 2014. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté. Le délai de péremption du droit de procéder au rappel d'impôt pour l'année 2006 est échu, ce que le TAPI a constaté à juste titre (art. 152 al. 3 LIFD, 61 al. 3 LPFisc et 53 al. 3 LHID). Pour le rappel d'impôt 2007, la péremption surviendra à la fin de la période fiscale

2022, de sorte que le droit de procéder au rappel d'impôt pour cette période n'est pas encore périmé au jour de la notification du présent arrêt. Il en va a fortiori de même pour le droit de procéder au rappel d'impôt des années 2008 à 2014.

4) a. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD cum art. 333 al. 6 let. b du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD actuellement en vigueur, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, 2 let. a et 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017 (art. 72s LHID). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4.3 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 5.3).

b. En l'occurrence, aucune amende n'a été prononcée pour les années 2006 et 2007.

En application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée à la recourante au cours de la période fiscale 2008 à 2014 n'est pas prescrite, ni celle relative à la tentative de soustraction pour l'année 2015, dès lors que l'AFC-GE a rendu une décision y relative le 20 décembre 2018, soit moins de dix ans avant la fin de la période fiscale en cause. Il en va de même en application de l'ancien droit, le délai de quinze ans ne s'étant pas écoulé depuis la fin de la période fiscale 2008.

5) La recourante sollicite l'audition de trois personnes, soit MM. F_____, C_____ et H_____ et se plaint d'une violation de son droit d'être entendu et d'arbitraire, du fait que les premiers juges ont refusé de donner suite à cette demande d'instruction.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour les parties de faire administrer des preuves et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 154 consid. 2.1 et 4.2 ; 132 II 485 consid

3.2). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 131 I 153 consid. 3). En outre, il n'implique pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 130 II 425 consid. 2.1).

b. En l'espèce, la recourante expose que l'audition de MM. F_____ et H_____, voire de toute personne ayant participé au contrôle fiscal, permettrait d'établir qu'un accord avait été trouvé entre l'AFC-GE et la recourante selon lequel moyennant des aveux des époux B_____ , la quotité de l'amende serait réduite à 66 % et un terme serait mis à la procédure de contrôle.

La représentante de l'AFC-GE a contesté l'existence d'un tel accord lors de l'audience tenue par le TAPI et précisé que M. H_____ se trouvait en congé maladie de longue durée. La recourante a produit un courriel de M. F_____ du 14 février 2022 dans lequel celui-ci expose largement son point de vue, notamment le déroulement des entretiens avec l'AFC-GE avant le prononcé des décisions du 20 décembre 2018. La recourante ne fait pas valoir que M. F_____, s'il était entendu, exposerait un autre point de vue. Dans ces circonstances, la chambre de céans pourra se fonder sur le courriel précité, sans devoir procéder à l'audition de M. F_____ et de M. H_____.

La recourante a également produit une attestation de M. C_____ du 1er septembre 2018 ainsi qu'une analyse des factures de celui-ci par M. J_____. Dans la mesure où il n'est pas contesté qu'aucune autre pièce que celles fournies par la recourante n'étaye la réalité des charges en lien avec les factures de M. C_____ et de sa société, l'audition de celui-ci ne saurait pallier l'absence de telles pièces.

En outre, la chambre de céans a acquis la certitude que l'audition de M. C_____ sur des faits datant de près de quinze ans pour certains, ne l'amènera pas à modifier son opinion. Ce constat est d'autant plus vrai qu'il ressort du dossier que M. C_____, comme d'ailleurs M. F_____, ont entretenu avec les époux B_____ des liens professionnels extrêmement proches.

Pour le surplus, la recourante a pu s'exprimer dans ses écritures au cours de la procédure de réclamation devant l'AFC-GE et devant le TAPI qui a, en sus de l'échange d'écritures, tenu une audience de comparution personnelle des parties. Elle a également eu l'occasion de faire valoir ses arguments dans son acte de recours et sa réplique devant la chambre de céans, ainsi que produire toute pièce qu'elle jugeait utile. Elle a dès lors pu valablement exercer son droit d'être entendu.

Au vu de ce qui précède, la chambre administrative estime être en possession d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige. Il ne sera donc pas donné suite aux demandes d'auditions de la recourante, dont le droit d'être entendu n'a pas été violé par le TAPI.

6) La recourante sollicite, comme devant le TAPI, la production des notes internes de l'AFC-GE afin de démontrer que M. H_____ avait assuré, le 1er février 2017 que si les époux B_____ collaboraient, l'amende serait réduite à 75 %, qu'ensuite elle avait décidé d'étendre son contrôle, considérant que les époux ne collaboraient pas, et finalement que moyennant une lettre d'excuses, l'amende serait limitée à l'équivalent de 66 % des reprises de D_____ Sàrl et à des reprises d'un montant calculé de manière forfaitaire concernant les frais de représentation.

a. Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) (ATF 132 II 485 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, le justiciable ne peut pas exiger la consultation de documents internes à l'administration, à moins que la loi ne le prévoie expressément (ATF 125 II 473 consid. 4a ; 122 I 153 consid. 6a). Il s'agit des notes dans lesquelles l'administration consigne ses réflexions sur l'affaire en cause, en général afin de préparer des interventions et décisions nécessaires. Il peut également s'agir de communications entre les fonctionnaires traitant le dossier. Cette restriction du droit de consulter le dossier doit de manière normale empêcher que la formation interne de l'opinion de l'administration sur les pièces déterminantes et sur les décisions à rendre soit finalement ouverte au public. Il n'est en effet pas nécessaire à la défense des droits des administrés que ceux-ci aient accès à toutes les étapes de la réflexion interne de l'administration avant que celle-ci ait pris une décision ou manifesté à l'extérieur le résultat de cette réflexion (ATF 115 V 297 consid. 2g ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_685/2018 du 22 novembre 2019 consid. 4.4.2).

b. En l'espèce, comme cela vient d'être exposé et a été à juste titre retenu par le TAPI, il n'existe pas de droit à consulter les notes internes de l'AFC-GE. Par ailleurs, le courrier du 16 novembre 2017 signé par M. B_____ exprime une reconnaissance très générale des « manquements » de la part des époux et leur intention de collaborer pleinement. Il se termine par le souhait que leur collaboration soit reconnue et qu'il en soit tenu compte dans la fixation des pénalités. Contrairement à ce que fait valoir la recourante, ce courrier ne se réfère nullement à un accord trouvé avec un représentant de l'autorité fiscale quant aux montants des reprises ou amendes. En outre, ni l'AFC-GE ni le TAPI ne se sont fondés sur ce courrier pour retenir l'existence d'une soustraction ou d'une tentative de soustraction d'impôt. Ce courrier n'est d'ailleurs pas à l'origine de l'ouverture de la procédure qui a conduit aux reprises relatives aux dépenses en

faveur de E_____ Sàrl, de F_____ Sàrl et M. C_____. Il en a uniquement été tenu compte en faveur de la recourante, dans la fixation de la quotité de l'amende.

Au vu de ce qui précède, le TAPI pouvait sans violer le droit refuser d'ordonner à l'autorité intimée la production de ses notes internes. Pour les mêmes motifs, la chambre de céans ne l'ordonnera pas non plus. Pour le surplus, il n'est pas contesté que la recourante a pu avoir accès à l'ensemble des autres éléments du dossier, tel qu'il a été soumis à la chambre de céans.

7) La recourante fait valoir que la procédure de taxation ayant conduit au prononcé des bordereaux du 20 décembre 2018 devrait être annulée, voire serait nulle du fait que le contrôleur, M. H_____, avait obtenu les aveux des époux B_____ de manière illicite et avait, malgré ce comportement qui « fris[ait] la qualification pénale », continué à participer à la décision de taxation, alors qu'il lui aurait appartenu de se récuser.

a. En vertu de l'art. 15 al. 1 let. d LPA, les membres des autorités administratives appelés à rendre ou à préparer une décision doivent se récuser s'il existe des circonstances de nature à faire suspecter leur partialité. La demande de récusation doit être formée sans délai (art. 15 al. 3 LPA).

L'art. 29 al. 1 Cst. prévoit que toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. La jurisprudence a tiré de cette disposition un droit à ce que l'autorité administrative qui statue le fasse dans une composition correcte et impartiale (ATF 142 I 172 consid. 3.2 et les références citées).

Le droit d'exiger la récusation des membres d'une autorité administrative dont la situation ou le comportement est de nature à faire naître un doute sur leur indépendance ou leur impartialité tend à éviter que des circonstances extérieures à l'affaire ne puissent influencer une décision en faveur ou au détriment de la personne concernée. Il suffit que les circonstances donnent l'apparence de la prévention et fassent redouter une activité partiale. Cependant, seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération, les impressions purement individuelles d'une des personnes impliquées n'étant pas décisives (ATF 131 I 24 consid. 1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_629/2015 du 1er décembre 2015 consid. 3.1 ; ATA/107/2018 du 6 février 2018).

b. Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 144 II 49 consid. 2.2). De ce principe général découle notamment le droit, consacré à l'art. 9 in fine Cst., du particulier d'exiger, à certaines conditions, que les autorités se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces

dernières (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_353/2020 du 22 septembre 2021 consid. 4.2).

c. En l'espèce, il convient, en premier lieu, de relever que la recourante n'a pas demandé la récusation de M. H_____ lorsque l'AFC-GE, après l'envoi de la lettre d'excuses des époux B_____ , a continué ses investigations, contrairement à ce qu'il aurait, selon la recourante, été convenu. Celle-ci est donc forclose à tirer argument d'une violation de l'art. 15 al. 1 let. d LPA.

Par ailleurs, elle ne peut être suivie en ce qu'elle soutient que la manière d'agir de l'enquêteur justifierait l'annulation, voire la nullité des décisions de rappel d'impôt. En effet, l'investigation fiscale a commencé en décembre 2016, soit avant la lettre d'excuses des époux B_____ . Celle-ci n'a donc pas été déterminante pour l'ouverture de l'instruction. Les « aveux » des époux étaient annexés au courriel du représentant de la recourante du 20 novembre 2017. Le représentant y exposait le fait que ses clients étaient disposés à accepter une reprise de 10 % des charges, montant qu'ils estimaient favorable au fisc. Selon le courriel de M. H_____ au représentant de la recourante du 5 décembre 2017, un entretien téléphonique avait eu lieu entre ces deux personnes le même jour, aux termes duquel l'AFC-GE demandait des renseignements complémentaires. Ledit représentant a répondu par courriel du 7 décembre 2017 qu'il devait pouvoir apporter les renseignements le jour même et demandait si le contrôleur était disponible le lendemain pour une entrevue. À teneur du courriel du 12 décembre 2017 de M. H_____ à M. F_____, une entrevue avait eu lieu le 8 décembre 2017 lors de laquelle ce dernier avait remis des documents. L'AFC-GE résumait les factures de F_____ Sàrl et de E_____ Sàrl fournies par la contribuable et sollicitait différents documents en lien avec celles-ci (contrats annuels, cahier des charges, carnets d'intervention, time-sheet, échange de correspondance etc.). Le 19 décembre 2017, M. F_____ a, notamment, sollicité un délai pour produire les documents demandés et fourni des explications sur les porteurs de parts des deux sociétés précitées.

Aucun des courriels échangés après la remise des « aveux » des époux B_____ ne fait état du fait qu'un accord aurait été préalablement trouvé selon lequel de tels aveux mettraient un terme à la procédure de contrôle, qui se solderait par une amende dont la quotité était prédéfinie. Or, si un tel accord avait existé, le représentant de la recourante n'aurait pas manqué de réagir à la demande de renseignements complémentaires du 5 décembre 2017 ou aurait, à tout le moins, marqué sa surprise. Tel n'a toutefois pas été le cas. M. F_____ n'a pas non plus protesté à la suite du courriel de M. H_____ du 12 décembre 2017, qui, faisant suite à l'entrevue de la veille, sollicitait des documents complémentaires.

Au vu de ces éléments, il n'est ni établi ni même rendu vraisemblable que M. H_____ aurait donné des assurances quant à la fin imminente du contrôle et la quotité de l'amende, moyennant une lettre d'aveux de la part des époux

B_____ . Pour le surplus, comme exposé plus haut, ce courrier demeure vague, les intéressés reconnaissant avoir commis des manquements, sans cependant les expliciter. Il n'y est pas fait mention d'un quelconque accord quant à la fin de la procédure de rappel ou l'amende, les époux demandant uniquement que leur collaboration soit reconnue et qu'il en soit tenu compte dans la fixation des amendes.

Ainsi, même si M. F_____ était venu confirmer en audience son attestation du 14 février 2022, ces propos auraient été contredits par les éléments précités, en particulier sa propre attitude après la remise des « aveux ». Enfin, il ressort clairement du procès-verbal de l'entrevue du 2 novembre 2017 entre M. F_____ et deux représentants de l'AFC-GE, qui l'ont signé, que « Nous avons juste précisé que nous ne nous déterminons pas à ce stade sur la quotité de l'amende ». Le courriel adressé le 31 octobre 2017 par M. B_____ à M. F_____ par lequel il confirmait son accord avec une solution négociée selon les termes qu'il détaillait, y compris une amende limitée à 0.5 %, ne concerne que la relation entre le représentant et son client ; il ne peut être opposé à l'AFC-GE.

Au vu de ce qui précède, il ne peut être retenu que le comportement de M. H_____ ou d'un autre représentant de l'AFC-GE aurait été, de quelque manière que ce soit, contraire au droit. Aucun élément ne permet non plus de douter de son impartialité ou de celle d'autres employés de l'intimée ayant traité le dossier ni de considérer que ceux-ci ou le précité auraient agi de manière contraire au principe de la bonne foi.

8) La recourante fait valoir que les dépenses relatives aux logiciels étaient commercialement justifiées. Le TAPI ne pouvait, sans violer la maxime d'office, se borner à écarter ses dépenses de sa comptabilité pour refuser la déduction de ces charges. Sa comptabilité était fondée sur les dépenses, toutes corrélées par des factures correspondantes.

a. Selon les art. 57 LIFD et 11 LIPM, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont considérés comme bénéfice net imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD et 12 al. 1 let. e LIPM). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57 et 58 al. 1 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 260).

Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce également le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal, et sur lequel il sera revenu ci-après.

Selon l'art. 12 let. a LIPM, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvement énoncés aux art. 12 let. b à i LIPM. L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/945/2020 du 22 septembre 2020 consid. 4a ; ATA/380/2018 du 24 avril 2018 et les arrêts cités).

b. Les art. 959 ss CO traitent des comptes annuels et de la tenue du bilan.

Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie de règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2).

Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense. Dans une deuxième étape, l'autorité fiscale doit notamment s'assurer du respect des règles correctrices parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; Michael BERTSCHINGER, op. cit., n° 194 ; Peter BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess 2014, n° 228 ss, spéc. 231 et 235). Les règles correctrices en faveur du fisc permettent aux autorités fiscales de réintroduire dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux; les dispositions fiscales conduisent à la prise en compte d'un résultat que les états financiers ne faisaient pas apparaître en toute légalité. Ces reprises peuvent concerner aussi bien des refus de charges que des réintégrations de produits du compte de résultats (Pierre-Marie GLAUSER, IFRS et droit fiscal IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, Archives 74, p. 529 ss, p. 537 s.).

c. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

d. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.2).

9) En l'espèce, comme devant le TAPI, la recourante n'articule pas de critiques précises concernant les reprises liées aux factures de D_____ Sàrl.

Cela étant, ces reprises sont fondées. En effet, les époux B_____ ont indiqué à l'AFC-GE les 8 et 9 novembre 2016 qu'ils ne disposaient d'aucun échange de correspondance avec D_____ Sàrl concernant le développement informatique, ni de cahier des charges ou d'appel d'offres concernant ledit développement. Les paiements étaient effectués de la main à la main. Or, il était ressorti des investigations du fisc que la société précitée était, contrairement aux affirmations des époux B_____ qui l'avait qualifiée de tiers absolu, proche de Mme B_____ , qui en était gérante. Des frais privés (relatifs à l'anniversaire de Mme B_____ , hôtel, restaurant, primes d'assurance) avaient été, à tort, déclarés comme frais professionnels. Le contrat conclu entre D_____ Sàrl et la recourante indiquait « Objet : comptabilité », « description : saisie de pièces comptables en sous-traitance » et « Coût et conditions : le coût est fixé à Frs. 80.-/heure ». Il n'avait toutefois pas été établi que de telles saisies aient eu lieu. Au vu de ces éléments, notamment, l'autorité intimée était fondée à s'écarter de la comptabilité de la recourante pour retenir que les dépenses relatives à D_____ Sàrl n'étaient pas commercialement justifiées et fondaient les reprises liées aux factures de D_____ Sàrl.

En ce qui concerne les prétendues activités déployées par F_____ Sàrl et M. C_____, il convient, en premier lieu, de relever que les factures, établies une fois par année, portent toutes l'en-tête « F_____ », alors que F_____ Sàrl a été radiée en 2010. Par ailleurs, la recourante n'a produit que des pièces éparses concernant la relation commerciale entre la recourante et M. C_____ et ses entités ; ces pièces n'établissent pas l'étendue du mandat confié à ce dernier ni la date et l'importance de ses interventions. Il est ainsi impossible de savoir à quelle date et pour quelle durée M. C_____ ou sa société auraient déployé une activité

en faveur de la recourante. Il n'y a pas non plus de correspondance entre la recourante et M. C_____ ou sa société produite qui permettrait de cerner de manière plus précise l'activité de ceux-ci. Les factures établies à l'en-tête « F_____ » comportent un descriptif vague et, bien que presque toujours datées du mois de décembre de l'année en cause, entrent en contradiction avec la liste des paiements produite par la recourante, dont il ressort que des versements en faveur de M. C_____ ou sa société ont été opérés tout au long de l'année visée par la facture. Les prélèvements réguliers mentionnent parfois « F_____ », parfois « C_____ », parfois aucune communication ou encore « C_____ sarl janvier ». Même après la radiation de F_____ Sàrl, des prélèvements mentionnent encore la société.

Des constats similaires sont faits pour les factures et prélèvements en espèces de la recourante en faveur de E_____ Sàrl. Aucune pièce ne permet d'établir ni la date des interventions de cette société en faveur de la recourante ni les conditions financières auxquelles elle intervenait. Les dates des factures ne peuvent être mises en relation avec la liste des reçus de E_____ Sàrl, qui fait état de montants perçus tout au long des années en cause. Alors que figure sur les factures de E_____ Sàrl un numéro de compte bancaire, les honoraires n'étaient pas versés sur ce compte. Les montants ainsi retirés n'étaient, comme pour ceux concernant M. C_____, pas comptabilisés en caisse, mais comptabilisés sous « charges informatiques ». Si les factures comportent la mention « acquitté », les nombreuses prétendues remises de sommes d'argent tant à M. C_____ qu'à E_____ Sàrl ne sont pas quittancées chaque fois, mais une seule fois par année à une date non déterminée. Les nombreux retraits en faveur des précités ne sont, enfin, pas documentés par une pièce les justifiant.

L'AFC-GE a en outre relevé que les différents décomptes de prélèvements en faveur de M. C_____ et/ou sa société ainsi qu'en faveur de E_____ Sàrl ne correspondaient pas aux montants facturés par ceux-ci. Ainsi, une différence de plus de CHF 38'000.- était relevée entre l'attestation de reçus de E_____ Sàrl pour 2008 (faisant état de la somme de CHF 76'410.20) et sa facture de CHF 37'653.90. Selon le nouveau tableau produit par la recourante devant la chambre de céans, le solde dû par elle de CHF 25'310,40 en 2005 expliquerait cette différence. Or, l'on ne voit pas pour quel motif un solde en faveur de E_____ Sàrl de 2005 devrait être pris en compte en 2008 seulement. Par ailleurs, même à suivre la recourante, une différence de plus de CHF 12'000.- entre les attestations de reçus de E_____ Sàrl et la facture 2008 subsisterait. Enfin et comme le relève l'autorité fiscale, E_____ Sàrl avait établi le 15 décembre 2006 trois factures d'au total CHF 143'603.77, alors que l'attestation de reçu pour 2006 mentionne la somme totale de CHF 105'572.27. Contrairement à ce qu'allègue la recourante, le fait que les montants facturés par « C_____ » entre 2006 et 2014 et par E_____ Sàrl entre 2006 et 2008 correspondraient à peu de francs près à la totalité des montants perçus par ces entités pendant les mêmes périodes n'est pas pertinent.

Ce qui est déterminant est de savoir si, pour chaque année en cause, les montants facturés correspondaient aux montants remis en espèces à ces sociétés. Tel n'est toutefois pas le cas, comme cela ressort d'ailleurs toujours des nouveaux tableaux produits par la recourante avec sa réplique.

Le TAPI a également relevé que, alors que la recourante indiquait avoir réglé les deux sociétés en espèces, les écritures figurants au débit de ses comptes de charges n° 1_____ (E_____ Sàrl) et n° 2_____ (F_____ Sàrl) avaient pour contre-écritures le compte passif n° 200'000 (banque). Or, si les factures émises par ces deux sociétés concernaient l'exercice commercial en cours, elles devaient tenir compte des versements effectués en cours d'année, ce qui n'avait pas été le cas. En revanche, si elles se rapportaient à l'année suivante, la contribuable aurait dû recourir à un compte d'actifs transitoires et les montants débités de ses comptes de charges auraient dû être compensés par des crédits équivalents. Ainsi, son compte d'exploitation n'aurait pas été touché. Or, la recourante n'avait pas non plus procédé de la sorte.

Au vu des nombreuses incohérences comptables qui viennent d'être relevées, l'AFC-GE était fondée à considérer que la comptabilité de la recourante violait plusieurs principes du droit commercial et pouvait ainsi s'en écarter. L'expertise privée de M. J_____ retient, sur la base de discussions avec la direction de la recourante et la revue d'un échantillon de documents, que M. C_____ aurait déployé une activité importante pour celle-ci entre 2006 et 2014. L'analyse de M. J_____, singulièrement la justification des montants facturés, n'est cependant étayée par aucune pièce. Il en va de même du document établi par K_____SA, qui ne se réfère à aucune pièce. En outre, ce document ne fait qu'exposer que la recourante devait renouveler ses outils informatiques entre 2007 et 2014 et qu'il était hautement probable que l'adaptation des logiciels développés par M. C_____ en 1990 ait nécessité un travail et des frais comparables à ceux consentis pour le développement initial du logiciel. Ainsi, ni l'expertise de M. J_____ ni l'avis de K_____ SA ne sont de nature à remettre en cause les constats d'incohérences et lacunes comptables susmentionnées.

Partant, la justification des dépenses de la recourante en faveur de M. C_____, F_____ Sàrl et E_____ Sàrl par l'usage commercial n'est pas établie. C'est donc sans violer la loi ni commettre d'abus de son pouvoir d'appréciation que l'AFC-GE a repris les charges en lien avec M. C_____, F_____ Sàrl, F_____ et E_____ Sàrl.

10) La recourante conteste le principe du prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt. Aucune faute ou négligence ne lui était imputable. Le jugement consacrait une violation de la présomption d'innocence, du fardeau de la preuve et du droit à un procès équitable ainsi qu'une violation des art. 139 ss CPP du fait que les aveux des époux B_____ avaient été utilisés par l'AFC-GE, malgré la promesse de ne pas le faire.

a. Le principe de présomption d'innocence, ancré aux art. 32 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et de l'art. 6 § 2 CEDH, s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. n° 34619/97 § 96 ; Phillips c. Royaume-Uni du 5 juillet 2001, req. n° 41087/98 § 40). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés. Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988 § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (arrêt Janosevic précité § 98 ; ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 15a et les références citées).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met pas obstacle en principe pour autant que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101).

b. Il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2).

Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/402/2015 du 28 avril 2015 consid. 4d et les jurisprudences citées).

c. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 précité consid. 10.1 ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 et la référence citée).

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.2 et les références citées).

d. 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1 et les références citées ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). 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 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 précité consid. 9.2) : 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 précité consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/407/2022 précité consid. 6b). 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 (arrêts 2C_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C_1066/2018 précité consid. 4.1 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

e. En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 14a ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7c).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, les principes qui régissent la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquant. 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 (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1).

f. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1287/2021 précité consid. 14c ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

11) a. En l'espèce, il convient de relever, à titre préalable, que la recourante ne saurait formuler de grief en lien avec le principe de la présomption d'innocence, dès lors que la procédure de rappel d'impôt ne revêt aucun caractère pénal (ATA/711/2022 du 5 juillet 2022 consid. 32b). Pour le même motif, il n'y a pas lieu, en l'espèce, d'appliquer les dispositions du CPP, étant relevé que la procédure fiscale est régie par la LPFisc et la LPA (art. 1 et art. 2 al. 2 LPFisc).

Par ailleurs, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de la recourante une procédure en rappel d'impôt, en soustraction ainsi qu'en tentative de soustraction d'impôt,

pour les périodes fiscales 2006 à 2015, à la suite d'un contrôle ponctuel de sa déclaration d'impôt 2015 pour lequel elle a procédé à un contrôle sur place, afin, notamment, d'examiner les documents comptables de la recourante. Lors de ce contrôle, elle a constaté des frais qu'elle considérait comme revêtant un caractère privé (frais de téléphone, de véhicule et de représentation) et s'est interrogée sur l'amortissement en 2015 d'un logiciel développé par M. C_____. Ces faits étaient de nature à constituer des soupçons justifiant l'ouverture de ladite procédure le 7 décembre 2016.

b. L'AFC-GE a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal suisse dans la mesure où le contrôle effectué et les pièces apportées par la recourante ont permis de constater l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial, qui avait conduit à une diminution du bénéfice imposable. La recherche d'information par l'AFC-GE visait à établir les faits pertinents susceptibles de taxation, et non à prouver la culpabilité de la recourante. De plus, aucun élément du dossier ne démontre que l'application de ces règles a violé le droit à un procès équitable de la contribuable, notamment le droit de se défendre. Le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt, respectivement tentative de soustraction n'est que la conséquence de l'établissement par l'AFC-GE d'éléments de bénéfices soumis à taxation. En se fondant sur ces éléments et en sollicitant la collaboration de la contribuable pour les établir, ni l'autorité fiscale genevoise ni le TAPI n'ont violé le principe de la présomption d'innocence. Enfin, comme exposé plus haut (consid. 6), il n'est pas établi ni même rendu vraisemblable que les époux B_____ auraient présenté des « aveux » à la suite d'une promesse faite par l'AFC-GE que moyennant ceux-ci elle mettrait un terme à la procédure de rappel d'impôt et arrêterait l'amende à un pourcentage convenu des montants soustraits.

Dans la mesure où, comme exposé plus haut, les incohérences dans la comptabilité de la recourante ont conduit l'AFC-GE à s'écarter de celle-ci et à intégrer aux bénéfices les charges qui n'étaient pas commercialement justifiées, il appartenait à la recourante d'établir que les reprises ou leur quotité étaient erronées. La contribuable, qui supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent son obligation d'impôts, n'apporte pas d'éléments suffisants pour prouver ses allégations.

Le montant des amendes devant être établi en prenant comme base celui de l'impôt soustrait (art. 175 LIFD et 69 LPFisc), l'AFC-GE pouvait (et devait) fixer les amendes de cette manière.

Le principe du fardeau de la preuve et le droit à un procès équitable n'ont ainsi pas non plus été violés.

c. Il ne fait pas de doute que la contribuable a, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, fait passer des frais privés pour des frais professionnels et

porté dans sa comptabilité des charges qui n'étaient pas commercialement justifiées. Ses organes ne pouvaient ignorer la nature des frais, d'une part. D'autre part, le recours à la remise en espèces de sommes totalisant plus d'un million de francs à des prétendus prestataires, l'absence de corrélation entre la remise des montants et les attestations de reçus, l'absence de factures justifiant la remise des montants en cours d'année et la très faible documentation permettant de connaître l'activité déployée par lesdits prestataires constituent des éléments conduisant à retenir le recours intentionnel à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées.

Sa situation économique n'entre pas dans la liste des circonstances atténuantes de l'art. 64 aCP, ni dans celle de l'actuel art. 48 CP. Sa situation financière doit être prise en compte pour fixer la quotité de l'amende, dans une appréciation globale de l'ensemble des circonstances concrètes, de manière que l'amende constitue à la fois une sanction proportionnée à la culpabilité et dissuasive afin d'assurer le respect de la loi (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 8b).

L'AFC-GE a, dans son appréciation, tenu compte de la bonne collaboration de la contribuable, de l'effet économique important des reprises et, comme circonstances aggravantes, la bonne connaissance juridique des organes de la société et la mise en place de structures insolites. Compte tenu de ces éléments, des montants importants soustraits au fisc et de la durée des infractions sanctionnées s'étendant sur plusieurs années fiscales, l'AFC-GE n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à quatre cinquième du montant soustrait concernant la soustraction d'impôt et à 8/15èmes (soit 2/3 de l'amende pour impôt soustrait) pour la tentative de soustraction. Les amendes fixées demeurent ainsi dans le cadre fixé par la loi.

En conséquence, la fixation des amendes apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

12) La recourante, qui succombe, supportera un émolument de CHF 2'500.- et ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 avril 2022 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 mars 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'500.- à la charge de A_____ ;

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

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

communique le présent arrêt à Me Fouad Sayegh, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance,

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Verniory et Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :