



POUVOIR JUDICIAIRE

A/4476/2016-ICCIFD

ATA/20/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 janvier 2019

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

représentée par Me Michel Bussard, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
30 octobre 2017 (JTAPI/1141/2017)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : A_____) est une société anonyme inscrite au registre du commerce de Genève (ci-après : RC) depuis le 4 mars 2008, dont le but statutaire consiste en l'exploitation d'un bureau de conseils et de gestion de fortune. Madame B_____ en est l'unique actionnaire et administratrice, avec signature individuelle.
- 2) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2009, A_____ a fait état d'un résultat net de l'exercice de CHF 180'357.-, soit un bénéfice imposable de CHF 101'358.-. Le compte de pertes et profits annexé mentionnait un résultat net d'exploitation de CHF 1'006'726.30, duquel était notamment déduit un montant de CHF 975'055.- au titre de « résultat des placements à terme » faisant partie des charges et produits hors exploitation.
- 3) Le 16 décembre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a sollicité d'A_____ le détail et la justification du montant de CHF 975'055.-.
- 4) Le 15 janvier 2011, A_____ lui a répondu qu'il s'agissait de placements effectués auprès de la société C_____ SA (ci-après : C_____), spécialisée dans la gestion de fortune sur le marché d'opérations à terme sur devises et métaux. Étant donné les pertes importantes subies, un terme avait été mis à sa collaboration avec cette société en fin d'année 2009.

Elle a annexé à son courrier les copies des contrats de change à terme, ainsi que des lettres reçues de C_____, dont une du 4 décembre 2009 mentionnant une perte de CHF 791'495.-.
- 5) Par bordereaux du 3 février 2011, l'AFC-GE a établi l'imposition d'A_____ pour l'année 2009, fixant l'ICC à CHF 24'023.10 et l'IFD à CHF 8'610.50 sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 101'358.- et d'un capital propre imposable de CHF 201'358.-.

Ces bordereaux sont entrés en force.
- 6) Le 30 octobre 2012, A_____ a écrit à l'AFC-GE, déclarant spontanément divers éléments n'ayant pas été mentionnés dans sa déclaration fiscale 2009. Du 1^{er} août 2008 au 30 septembre 2010, elle avait employé Monsieur D_____ en qualité de directeur. Celui-ci lui ayant apporté des mandats de gestion, il avait été convenu qu'il percevrait, en sus de son salaire fixe, une rémunération pour les gains y afférents. Aux fins de percevoir des commissions, son employé avait établi et antidaté de faux contrats de change à terme sur des devises et de l'or, par l'intermédiaire de C_____, pour justifier une perte nette de CHF 791'495.-. Elle

ignorait toutefois comment son employé avait traité cette somme dans ses relations avec C_____ et lui avait demandé de quitter la société lorsqu'elle avait réalisé que le procédé suivi n'était pas conforme à la loi.

7) Le 12 décembre 2012, l'AFC-GE a informé A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'année 2009, requérant notamment la production du justificatif du paiement effectué en faveur de C_____.

8) Le 21 janvier 2013, A_____ a transmis à l'AFC-GE l'avis de débit de son compte du montant de CHF 794'597.50, consistant en un virement de CHF 791'495.- en faveur de C_____ et de CHF 3'102.50 en faveur de M. D_____ à titre de remboursement de frais.

9) Le 15 mars 2013, l'AFC-GE a informé A_____ de la clôture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2009.

Le montant de CHF 791'495.-, correspondant à une perte nette sur contrats de change à terme fictive, non justifié, était réintégré dans le bénéfice au titre de distributions dissimulées de bénéfice et/ou d'avantages procurés à des tiers non justifiés par l'usage commercial.

Étant donné que les conditions de la dénonciation spontanée non punissable étaient remplies, il était renoncé à la poursuite pénale pour l'ICC et l'IFD.

10) Le même jour, l'AFC-GE a notifié à A_____ les bordereaux de rappel d'impôt 2009, fixant l'ICC à CHF 223'769.55 et l'IFD à CHF 80'920.- sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 952'067.- et d'un capital propre imposable de CHF 201'358.-.

11) a. Le 12 avril 2013, A_____ a formé réclamation contre cette décision et ces bordereaux, concluant à ce que le montant de CHF 791'495.- soit déduit de son bénéfice imposable.

Les personnes ayant participé à la transaction en cause devaient être auditionnées, afin de déterminer comment la somme litigieuse avait été reversée à M. D_____. Le stratagème suivi par ce dernier pour échapper à l'impôt n'enlevait rien au fait que le paiement de CHF 791'495.- était en relation directe et étroite avec son activité, de sorte qu'il s'agissait d'une charge justifiée par l'usage commercial, déductible. L'engagement de M. D_____ avait permis d'augmenter de manière significative les avoirs sous gestion et donc les revenus de la société. En contrepartie de ces bons résultats, un bonus de CHF 800'000.- avait été convenu avec cet employé, lequel voulait toutefois éluder la charge fiscale en découlant. À cette fin, il avait mis Mme B_____, qui s'était naïvement laissée convaincre, en contact avec Monsieur E_____, alors directeur de C_____, qui lui avait expliqué par quel mécanisme il entendait procéder.

b. Elle a notamment produit :

- un contrat de travail conclu avec M. D_____ le 4 août 2008 en qualité de directeur en vue du développement des activités de la société pour un salaire annuel brut de CHF 200'000.-, auquel devait s'ajouter chaque année un bonus « discrétionnaire » et « aléatoire » ;
- le certificat de salaire de M. D_____ pour l'année 2009 indiquant pour seule rémunération un salaire annuel brut de CHF 200'000.- ;
- un courriel de M. D_____ à Mme B_____ du 8 septembre 2010 la priant d'accepter sa démission avec effet au 30 septembre 2010.

12) Le 9 septembre 2014, l'AFC-GE a dénoncé au Ministère public ces faits, qui pouvaient être constitutifs de faux dans les titres et d'usage de faux par les organes de C_____, étant précisé qu'au regard de la dénonciation spontanée d'A_____, elle renonçait à toute poursuite pénale à son encontre. En outre, les investigations menées par le service du contrôle dans le cadre de la procédure en rappel et soustraction d'impôt initiée à l'encontre de C_____ n'avaient pas permis de conclure que M. D_____ avait été le bénéficiaire du montant de CHF 791'495.-, mais qu'il s'agissait probablement de Monsieur F_____, domicilié à Genève.

13) Les 15 août et 21 septembre 2016, le Ministère public a informé l'AFC-GE du classement de la procédure, sauf faits nouveaux. Les extraits de compte produits par M. F_____ n'avaient fait ressortir aucune rétrocession en faveur de M. D_____, lequel avait formellement annoncé son départ de Suisse le 19 juillet 2016, pas plus que les documents comptables de C_____. Quant à M. E_____, qui n'avait pas donné suite aux convocations, il était assigné à résidence en France. Un courriel de sa part, daté du 19 septembre 2016, indiquait en outre que Mme B_____ l'avait rencontré afin de conclure des opérations de change avec C_____ permettant d'optimiser le flux de trésorerie d'A_____, ce qui contredisait le caractère fictif de ces opérations de change.

14) Par décision du 30 novembre 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation d'A_____, maintenant les reprises effectuées.

15) Le 30 décembre 2016, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant préalablement à la production, par l'AFC-GE, de toutes les pièces en sa possession concernant les transactions avec C_____ et à l'apport du dossier pénal, principalement à l'annulation de la décision litigieuse et à la prise en compte d'une charge déductible de CHF 791'495.- pour l'année 2009.

Son droit de consulter le dossier et d'être entendu avait été violé, dès lors que l'AFC-GE n'avait donné aucune suite à sa demande d'audition de témoins. La

procédure de réclamation avait duré plus de trois ans, l'AFC-GE ne l'ayant pas renseignée sur les mesures d'instruction prises.

La charge litigieuse était justifiée commercialement. Le montant de CHF 791'495.- correspondait à la part variable de la rémunération de M. D_____ et était usuel dans le domaine de la gestion de fortune, se situant entre 0,5 et 2 % de la valeur des fonds sous gestion apportés, sans lien avec les performances concrètes enregistrées par le portefeuille. M. D_____ ayant procédé à un apport substantiel de clientèle, il devait être rémunéré en conséquence, un salaire fixe annuel, comme celui convenu, n'étant pas suffisant. Pour cette raison, un bonus avait été prévu dans son contrat de travail, dont la quotité, de 1 % des apports, avait été convenue oralement. Le fait que ce bonus ne figurait pas sur son certificat de salaire démontrait en outre qu'il l'avait reçu via C_____, le mécanisme sollicité par M. D_____ ayant précisément pour objectif d'occulter ce paiement. Ainsi, si l'AFC-GE désirait obtenir des preuves supplémentaires du mécanisme frauduleux utilisé, il lui incombait de procéder à tout acte d'instruction jugé utile. Alternativement, si elle entendait ne pas suivre les faits tels qu'exposés, elle devait alors se fonder sur les pièces en sa possession, à savoir les contrats de change, et revenir à la taxation ordinaire initialement effectuée qui admettait la perte y relative.

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

Le droit d'être entendu d'A_____ n'avait pas été violé. D'une part, elle s'était fondée sur les déclarations de celle-ci, selon lesquelles le versement litigieux correspondait à une rémunération de M. D_____ et sur l'absence de preuve qu'il correspondait à un bonus. Les conclusions de l'instruction pénale n'avaient apporté aucun élément permettant de soutenir la position d'A_____, M. E_____ contestant le caractère fictif des contrats de change et aucun lien n'ayant pu être établi entre M. D_____ et C_____ concernant d'éventuelles rétrocessions. D'autre part, l'audition de témoins ne permettait pas de prouver que la charge était justifiée commercialement, étant précisé qu'une éventuelle violation du droit d'être entendu pouvait être réparée devant l'autorité judiciaire.

Dès lors qu'A_____ sollicitait la déduction d'une charge, elle supportait le fardeau de la preuve que le versement du montant de CHF 791'495.- était en lien direct avec le bonus de M. D_____. Son incapacité à prouver cette charge salariale découlait avant tout du montage auquel elle avait accepté de prendre part, dont elle devait assumer les conséquences, même si elle avait ensuite choisi de régulariser sa situation fiscale. Par ailleurs, après avoir déclaré que les transactions avec C_____ étaient fictives, elle ne pouvait se rétracter et espérer que celles-ci soient à nouveau considérées comme justifiées sur la base des contrats de change.

- 17) A_____ a répliqué, persistant dans les conclusions de son recours. Elle concluait en sus à ce que tous les documents comptables et bancaires démontrant

que M. F_____ avait été la contrepartie bénéficiaire des transactions effectuées avec C_____ soient produits et, sur le fond, à la prise en compte d'une perte effective et/ou charge déductible de CHF 791'495.- pour l'année 2009.

La position de l'AFC-GE était insoutenable, dès lors qu'elle entendait tantôt se reposer sur le caractère fictif des transactions litigieuses afin de motiver sa décision, tantôt dénier leur caractère fictif en se reposant sur les constatations faites lors de la procédure pénale.

Il ressortait en particulier de la réponse au recours de l'AFC-GE, qui ne l'avait d'ailleurs jamais informée de l'identification du bénéficiaire des transactions litigieuses, que l'instruction pénale, dont elle avait attendu l'issue pour statuer, n'avait pas établi le caractère fictif des transactions en cause, en présence d'une contrepartie domiciliée à Genève en la personne de M. F_____. À l'époque, elle n'avait pu se fier qu'aux explications fournies par M. D_____, sur la base desquelles elle avait conclu que les transactions litigieuses étaient fictives et que son ancien employé avait ultérieurement récupéré son dû, ce qui s'était révélé ne pas être le cas. Cette situation pouvait s'expliquer par le fait que M. D_____ avait effectué des opérations déficitaires qu'il avait ensuite camouflées en lui déclarant qu'il allait compenser ces résultats avec sa rémunération convenue.

Au vu de ces éléments, l'AFC-GE pouvait soit considérer que les transactions étaient fictives en dépit de l'absence de preuve permettant de démontrer leur caractère fictif, en se reposant exclusivement sur ses déclarations, soit qu'il n'existait pas d'éléments de preuve suffisants pour pouvoir valider ses déclarations, qu'elle devait réfuter dans leur intégralité. Indépendamment de l'option choisie par l'AFC-GE, elle avait subi une charge justifiée commercialement, soit sous la forme d'une perte sur opération de change, soit d'un montant acquitté en faveur de M. D_____.

- 18) L'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, reprenant les termes de ses précédentes écritures.

Lorsqu'elle avait procédé aux corrections fiscales d'A_____ suite à sa dénonciation spontanée, elle s'était fondée sur les déclarations et pièces fournies. Elle s'était alors retrouvée dans une situation problématique puisque, d'une part, A_____ avait reconnu avoir procédé au versement du montant de CHF 791'495.- à C_____ afin d'accorder un avantage fiscal non justifié à M. D_____ et que, d'autre part, l'instruction pénale n'avait pas démontré que ce versement faisait effectivement partie d'un montage. Il ne pouvait toutefois être fait abstraction des déclarations d'A_____, restées constantes, pour considérer que le versement était justifié et qu'aucune fraude n'était à déplorer. Par conséquent, puisque la charge n'était pas une perte résultant d'opérations de change à terme selon les déclarations d'A_____, il appartenait à cette dernière de prouver que le

versement de CHF 791'495.- était justifié à titre de bonus, ce qu'elle avait toutefois échoué à démontrer en raison du défaut de pièces justificatives.

- 19) Par jugement du 30 octobre 2017, le TAPI a rejeté le recours d'A_____.

La question de la violation du droit d'être entendu d'A_____ pouvait rester indécise, puisque son pouvoir d'examen était identique à celui de l'AFC-GE, étant précisé qu'il n'y avait pas non plus lieu d'entendre des témoins au regard du dossier, suffisamment complet.

Outre le fait qu'elle n'avait pas démontré que le montant de CHF 791'495.- payé à C_____ avait été effectivement reçu par M. D_____ à titre de bonus, A_____ ne pouvait raisonnablement soutenir qu'il pouvait être indifféremment déduit selon les deux motifs avancés. Bien qu'elle eût spontanément déclaré, après l'entrée en force des bordereaux 2009, que le paiement de ce montant ne découlait pas d'une perte subie dans le cadre d'opérations de charge fictives mais d'un bonus versé à son ancien employé, la comptabilisation de cette perte ne violait pas une disposition impérative du droit comptable, qui justifiait une correction. Il s'agissait au contraire d'une modification de la comptabilité de la société découlant d'une appréciation différente d'un même état de fait, qui ne pouvait pas être admise en vertu du principe de l'autorité du bilan. Par ailleurs, A_____, dans sa réplique, ne pouvait revenir sur sa déclaration spontanée du 30 octobre 2012, dès lors qu'en cas de déclarations contradictoires, il se justifiait de retenir la version donnée en premier lieu.

- 20) Par acte du 1^{er} décembre 2017, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant préalablement à la production, par l'AFC-GE, de toutes les pièces concernant les transactions avec C_____ et M. F_____, ainsi qu'à l'audition de différents témoins en lien avec ces documents, principalement, avec suite de frais et « dépens », à l'annulation de la décision de l'AFC-GE du 30 novembre 2016, ainsi que des bordereaux y relatifs, et à la prise en compte d'une perte effective et/ou charge déductible de CHF 791'495.- pour l'année 2009, subsidiairement au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision au sens des considérants, voire pour nouvelle instruction de la cause.

Elle reprenait les termes de ses précédentes écritures, ainsi que les griefs y figurant, y compris ceux relatifs à la violation de son droit d'être entendu. Le TAPI ne s'était du reste pas prononcé sur le fait de savoir s'il se justifiait de lui permettre de prendre connaissance de la procédure pénale, alors même que l'AFC-GE avait considéré que l'issue de celle-ci était déterminante. Sur le fond, la transaction litigieuse était déductible du bénéfice imposable, indépendamment de sa qualification. Dans le cadre de sa déclaration spontanée, elle avait porté à la connaissance de l'AFC-GE l'ensemble des informations en sa possession, indiquant qu'elle ne savait pas si et comment M. D_____ avait récupéré la

somme versée à C_____ et en concluant que les transactions litigieuses semblaient fictives. Toutefois, au vu de l'issue de l'enquête pénale, la preuve de leur caractère fictif et d'une éventuelle rétrocession en faveur de M. D_____ n'avait pu être apportée. Il était au contraire apparu qu'elles avaient été effectuées en faveur de M. F_____, qui n'avait rien reversé à son ancien employé. Il en résultait que la comptabilité telle qu'initialement établie était correcte et la somme de CHF 791'495.- correspondait au résultat négatif d'opérations sur devises et métaux, soit une charge déductible fiscalement.

- 21) Le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 22) L'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Le grief de la violation du droit d'être entendu était infondé, le TAPI ayant tenu compte de l'ensemble des arguments et de toutes les pièces produites par les parties, sans qu'il ne soit nécessaire de procéder aux auditions sollicitées, qui ne permettaient d'apporter aucun nouvel élément au dossier.

Contrairement à ce que prétendait A_____, le bien-fondé de la reprise ne dépendait pas de l'issue de la procédure pénale. Le fait que celle-ci n'ait pas permis de confirmer, du point de vue pénal, la réalité de la fraude dénoncée par A_____ ne modifiait rien au fait qu'à partir du moment où elle avait expressément reconnu que le montant de CHF 791'495.- payé à C_____ ne correspondait pas à des opérations de change réelles, cette déclaration lui était opposable et elle ne pouvait à présent revenir sur les termes de sa dénonciation spontanée uniquement parce que les conséquences fiscales ne lui convenaient pas. À partir du moment où elle soutenait qu'il ne pouvait s'agir que d'une charge salariale correspondant à un bonus versé à son ex-employé, il lui incombait d'étayer ses allégués par la remise de pièces probantes, ce qu'elle n'avait pas fait, de sorte qu'elle devait en supporter les conséquences.

- 23) Le 26 février 2018, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 6 avril 2018 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger en l'état du dossier.
- 24) Le 6 avril 2018, l'AFC-GE a informé le juge délégué qu'elle n'avait pas de requêtes ou d'observations complémentaires à formuler.
- 25) A_____ et l'AFC-CH ne se sont pas déterminées à l'issue du délai imparti.
- 26) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 2) a. Consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu garantit notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 I 86 consid. 2.2 et les références citées). Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 5.1).

- b. Le droit d'être entendu implique également l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision. Il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en pleine connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 142 II 154 consid. 2.1 et 4.2 et les références citées ; ATA/1279/2018 du 27 novembre 2018).

- c. En l'espèce, les mesures d'instruction requises par la recourante n'apparaissent pas déterminantes pour trancher le litige, les éléments essentiels de la procédure, tant pénale qu'administrative, figurant déjà au dossier de la chambre de céans. Il ne se justifie en effet pas d'ordonner l'apport de la procédure pénale, au regard des indications mentionnées dans les courriers du Ministère public des 15 août et 21 septembre 2016 adressés à l'AFC-GE, largement suffisantes. La recourante ne saurait en outre reprocher à cette dernière de ne pas l'avoir informée sur les mesures d'instructions prises. Si elle estimait que l'autorité intimée tardait à statuer, rien ne l'empêchait de l'interpeller ni de lui demander l'état de l'instruction du dossier, ce qu'elle n'apparaît pas avoir fait. Il ne se justifie pas

davantage d'ordonner l'audition d'éventuels témoins, en particulier les employés et organes de C_____ ou M. F_____, ni la production des transactions avec C_____, dès lors que de telles mesures d'instruction ne sont pas à même d'établir que le montant litigieux correspondait au paiement d'un bonus en faveur de son ancien employé, étant précisé que M. E_____ est assigné à résidence en France. Au surplus, le TAPI a tenu compte de l'ensemble des arguments de la recourante et de toutes les pièces produites par les parties, et s'est prononcé sur les mesures d'instructions sollicitées.

Il s'ensuit que le grief de la recourante en relation avec la violation de son droit d'être entendue sera écarté.

- 3)
 - a. L'acte de recours contient sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant (ATA/994/2018 du 25 septembre 2018 et les références citées).
 - b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. Il correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible. La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer (ATA/854/2018 du 21 août 2018 et la référence citée).
 - c. En l'espèce, le recours porte sur le jugement du TAPI, contesté par la recourante, laquelle, bien qu'assistée d'un avocat, a toutefois conclu, devant la chambre de céans, à la seule annulation de la décision de l'AFC-GE. L'on comprend toutefois de ses écritures qu'elle conteste aussi le jugement entrepris, dont elle sollicite implicitement l'annulation, de sorte que le recours est également recevable de ce point de vue.
- 4) Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce.
- 5)
 - a. Le litige concerne l'année 2009, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.
 - b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses. Le rappel

d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATA/859/2018 du 21 août 2018 et les références citées).

c. Le présent litige porte sur la procédure en rappel d'impôt pour la période fiscale 2009. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/859/2018 précité).

6) a. La recourante conteste la reprise, alléguant que le montant de CHF 791'495.- est déductible de son bénéfice imposable soit en tant que perte effective, soit en tant que charge.

b. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). L'art. 58 al. 1 LIFD précise que le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent 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, 5^{ème} tiret).

c. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats, ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b LHID).

d. Dans le canton de Genève, en matière d'ICC, l'art. 12 aLIPM, dans sa teneur au moment des taxations en cause (ATA/859/2018 précité et la référence citée), prévoit que le bénéfice net imposable est celui qui résulte du compte de pertes et profits (art. 12 let. a LIPM), augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i aLIPM, ainsi que des produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (art. 12 let. j aLIPM). Bien que rédigé différemment, l'art. 12 aLIPM est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 et les références citées).

7) Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et

la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient. Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« Dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.1 et les références citées).

Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; ATA/876/2018 du 28 août 2018 et les références citées).

- 8) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3).
- b. De même, en ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.2). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (ATA/1270/2017 précité et la référence citée).

Dans la taxation des sociétés, s'agissant 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 en cause (ATF 119 Ib 431 consid. 2c). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (ATA/1487/2017 précité et les références citées).

- 9) En l'espèce, la recourante, qui ne remet pas en cause les conditions d'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, conteste l'existence d'une prestation appréciable en argent, indiquant que le montant litigieux avait été versé à son ancien employé en tant que bonus.

Ses allégués ne sont toutefois étayés par aucun élément probant, puisqu'elle n'a produit aucun document à l'appui de ses affirmations. Il ressort au contraire du certificat de salaire pour l'année 2009 de son ancien employé que celui-ci n'a perçu, pour l'année en cause, que son seul salaire, de CHF 200'000.-, comme le prévoit d'ailleurs son contrat de travail. Si ce document mentionne certes l'octroi d'un bonus, il n'en détermine pas pour autant la quotité. Rien ne permet en outre d'affirmer qu'un montant correspondant à 1 % des apports serait usuel, ce d'autant qu'il correspond en l'occurrence à près de quatre fois le salaire de l'intéressé et que, une fois déduit du résultat net d'exploitation de l'exercice 2009 de CHF 1'006'726.30, il ne laissait subsister qu'un montant de CHF 180'357.- au titre de résultat net de l'exercice.

La recourante ne peut dans ce cadre se retrancher derrière l'existence d'un montage fiscal pour justifier l'absence de toute trace écrite quant à la justification du montage litigieux, qu'elle a elle-même contribué à mettre en place. À cela s'ajoute que M. D_____ a été employé par la société à compter d'août 2008 jusqu'en septembre 2010, sans toutefois avoir perçu de bonus pour les années 2008 et 2010. L'on ne voit ainsi pour quel motif il aurait, en 2009, perçu un bonus correspondant au montant litigieux. Le fait qu'il n'ait pas été le destinataire final du versement effectué par la recourante en faveur de C_____ corrobore au surplus également le fait que le montant litigieux ne peut être considéré comme un bonus.

La recourante ne saurait pas non plus modifier sa version des faits, pour revenir à celle initialement donnée dans le cadre de sa déclaration fiscale, selon laquelle le montant litigieux était le résultat d'une perte en lien avec des placements effectués auprès de C_____, allégués sur la base desquels sa taxation ordinaire a été établie par l'AFC-GE suite à la production des contrats de change à terme conclus avec cette société, au regard de l'issue de la procédure pénale qui, selon elle, corroborerait cette version. Elle se méprend toutefois sur le sens et la

portée des courriers du Ministère public, lequel a classé la procédure, le dossier n'ayant pu faire l'objet de mesures d'instruction supplémentaires au regard du départ de Suisse de M. D_____ et de l'assignation à résidence en France de M. E_____. L'indication selon laquelle les opérations de change ne seraient pas fictives ne reposent en particulier que sur un courriel de ce dernier. Le fait que les extraits de compte produits par M. F_____ n'aient fait ressortir aucune rétrocession en faveur de M. D_____, comme l'avait du reste déjà indiqué l'AFC-GE dans son courrier du 9 septembre 2014 au Ministère public, n'apparaît du reste pas déterminant, comme précédemment mentionné. À cela s'ajoute qu'après avoir déclaré que les transactions avec C_____ étaient fictives, la recourante ne peut se rétracter et espérer qu'elles soient considérées comme justifiées au regard des contrats produits.

Il s'ensuit que le recours sera rejeté.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} décembre 2017 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 octobre 2017 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :