

GE_GERICHTE ATA/808/2013 vom 10. Dezember 2013

GE Cour de justice, 2013-12-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_808_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/808/2013 du 10 décembre 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/808/2013 del 10 dicembre 2013

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 49 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) par renvoi de l'art. 145 LIFD). 2)

La garantie d'un tribunal indépendant et impartial résultant des art. 30 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et 6 par. 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) - qui ont, de ce point de vue, la même portée - permet, indépendamment du droit de procédure cantonal, de demander la récusation d'un juge dont la situation ou le comportement est de nature à susciter des doutes quant à son impartialité. Elle vise à éviter que des circonstances extérieures à l'affaire puissent influencer le jugement en faveur ou au détriment d'une partie. Elle n'impose pas la récusation seulement lorsqu'une prévention effective est établie, parce qu'une disposition relevant du for intérieur ne peut guère être prouvée ; il suffit que les circonstances

- 18/28 - A/340/2010 donnent l'apparence d'une prévention et fassent redouter une activité partielle du magistrat. Cependant, seules les circonstances objectivement constatées doivent être prises en compte, les impressions purement subjectives de la partie qui demande la récusation n'étant pas décisives (ATF 138 I 1 consid. 2.2).

Les motifs de récusation mentionnés à l'art. 15A al. 1 LPA concrétisent ces garanties (ATA/381/2013 du 18 juin 2013 consid. 3b).

En vertu de l'art. 15A al. 1 LPA, les juges, les membres des juridictions et les membres du personnel des juridictions se récusent notamment s'ils ont un intérêt personnel dans la cause (let. a), s'ils ont agi dans la même cause à un autre titre, notamment comme membre d'une autorité, comme conseil juridique d'une partie, comme expert, comme témoin ou comme médiateur (let. b), s'ils pourraient être prévenus de toute autre manière, notamment en raison d'un rapport d'amitié ou d'inimitié avec une partie ou son représentant (let. f).

Selon la jurisprudence, des décisions ou des actes de procédure qui se révèlent par la suite erronés ne fondent pas en soi une apparence objective de prévention ; seules des erreurs particulièrement lourdes ou répétées, constitutives de violations graves des devoirs du magistrat, peuvent fonder une suspicion de partialité, pour autant que les circonstances dénotent que le juge est prévenu, ou justifient à tout le moins objectivement l'apparence de prévention. Le magistrat appelé à statuer à nouveau après l'annulation d'une de ses décisions est en général à même de tenir compte de l'avis exprimé par l'instance supérieure et de s'adapter aux injonctions qui lui sont faites. Seules des circonstances exceptionnelles permettent dès lors de justifier une récusation dans de tels cas, lorsque, par son attitude et ses déclarations précédentes, le magistrat a clairement fait apparaître qu'il ne sera pas

capable de revoir sa position et de reprendre la cause en faisant abstraction des opinions qu'il a précédemment émises (ATF 138 IV 142 consid. 2.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C_563/2013 du 29 août 2013 consid. 4.1, confirmant l'ATA/315/2013 du 17 mai 2013). 3)

Dans le cas présent, il est certes regrettable que le TAPI ait indiqué, dans son jugement querellé, reprendre les considérants de son premier jugement, sans autres précisions, alors que l'un des trois juges était appelé nouvellement à statuer en remplacement du juge récusé. Néanmoins, rien ne permet de penser que la présidente K_____ et le juge assesseur M_____ aient été à ce point influencés par le juge assesseur W_____ qu'ils n'auraient pas été en mesure, le cas échéant, de remettre en cause les considérants et le dispositif du premier jugement, voire d'adopter une nouvelle solution, ni que le nouveau juge assesseur N_____ n'ait pas pu faire valoir son point de vue à ce sujet.

Il n'y a dès lors pas lieu de remettre en cause l'impartialité des juges qui ont rendu le jugement contesté, que ce soit au plan subjectif ou objectif, de sorte que les conclusions de la recourante fondées sur le grief de partialité seront rejetées.

- 19/28 - A/340/2010 4)

Aux termes de l'art. 57 LIFD pour l'IFD et de l'art. 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) pour l'ICC, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) et tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels notamment 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). En vertu de l'art. 65 LIFD, les intérêts passifs imputables à la part de capital étranger économiquement assimilable au capital propre font partie du bénéfice imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives.

A teneur de l'art. 12 LIPM, est considéré comme bénéfice net imposable notamment le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes (let. a) et les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (let. h). 5)

L'art. 957a al. 2 ch. 2 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220) dispose que la comptabilité est tenue conformément au principe de régularité, qui comprend notamment la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable. De plus, en vertu de l'art. 958f al. 1 CO, les livres et les pièces comptables ainsi que le rapport de gestion et le rapport de révision sont conservés pendant dix ans ; ce délai court à partir de la fin de l'exercice. A teneur de l'art. 31 al. 3 LPFisc, les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité.

Selon l'art. 126 al. 1 LIFD, qui fonde un devoir de collaboration à charge du contribuable (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 et 2C_836/2012 du 1er avril 2013 consid. 7.2.3) et auquel correspondent les art. 26 et 31 al. 1 LPFisc, celui-ci doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (cf. aussi art. 26 LPFisc). En dépit de la maxime inquisitoire applicable en droit fiscal, il n'appartient pas aux autorités fiscales

de rétablir la comptabilité défailante du contribuable (art. 125 al. 2 LIFD ainsi que 29 al. 2 et 31 LPFisc ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 et 2C_836/2012 consid. 7.2.3 précités ; ATA/648/2012 du 25 septembre 2012).

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve veulent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôts et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/303/2013 du 14 mai 2013

- 20/28 - A/340/2010 consid. 4 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 138). Il incombe en effet 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 précité consid. 5.4 ; ATA/303/2013 précité consid. 4). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD ainsi que 50 al. 2 et 54 LPFisc ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 précité consid. 5.4). 6)

Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions, dans les mêmes circonstances, à des tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; ATF 119 Ib 431 consid. 2b ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2 ; 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1 ; 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 4a). L'évaluation de la prestation se mesure au prix que des tiers, sur un marché libre et ouvert, seraient disposés à payer pour en faire l'acquisition ou encore au regard d'une transaction comparable effectuée entre parties non liées (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 consid. 3.1 ; R. DANON in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 105 ss et 110 ss ad art. 57-58 LIFD).

En matière de fardeau de la preuve, il appartient à l'autorité fiscale de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans aucune contrepartie ou sans contrepartie adéquate. Si cette preuve est apportée, il revient à la société contribuable de renverser cette présomption et d'établir que la prestation constitue une charge justifiée par l'usage commercial (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3 ; ATA/736/2013 précité consid. 7). Certes, il ne saurait être question que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites

relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_386/2012 et

- 21/28 - A/340/2010 2C_387/2012 du 16 novembre 2012 consid. 5 ; ATA/532/2013 précité consid. 4b). En outre, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ses versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (ATF 119 Ib 431 consid. 2c).

La distribution dissimulée de bénéfice peut consister en une prestation affectant un compte de charge ou un compte produit, un transfert d'actif à la valeur comptable inférieure à la valeur vénale ou la comptabilisation d'une non-valeur (ATA/684/2010 du 5 octobre 2010 consid. 7). 7)

Un contrat de fiducie est un contrat par lequel le fiduciaire transfère un droit (soit la propriété d'un bien ou d'une créance) au fiduciaire, qui doit l'exercer dans l'intérêt du fiduciaire et le lui retransférer à sa demande. Le fiduciaire perd la titularité du droit, mais conserve contre le fiduciaire un droit personnel sur son utilisation et sa restitution. En droit privé, la fiducie est distinguée de la simulation, en ce sens que le transfert du droit au fiduciaire est réellement voulu dans le premier cas, contrairement au second (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 consid. 8a ; P. TERCIER / P. PICHONNAZ, *Le droit des obligations*, 5ème éd., 2012, n. 890 ss ; F. WERRO in *Commentaire romand, CO I*, 2ème éd., 2012, n. 34 ss ad art. 394 CO).

En droit fiscal, une transaction juridique conclue en son propre nom est, selon le cours ordinaire des choses, aussi réputée déployer des effets pour le compte de la personne qui agit (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013, 2C_447/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.3.2, dont la publication est prévue, 2C_1120/2012 du 1er mai 2013 consid. 3.2.2 et 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.2.1).

Exceptionnellement, il peut être dérogé à ce principe s'il existe un rapport de fiducie, dont la preuve est à la charge du contribuable (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013, 2C_447/2013 précité consid. 10.3.2, 2C_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2). La « Notice : rapports fiduciaires » d'octobre 1967 de l'Administration fédérale (cf. www.estv.admin.ch, Impôt anticipé/Documentation: Notices/S-02.107) précise qu'un rapport fiduciaire ne peut être admis du point de vue fiscal que lorsqu'un contrat écrit, qui décrit les biens sous mandat fiduciaire, a été conclu, prévoit que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixe la rémunération de celui-ci. Selon la jurisprudence, ces conditions ne doivent cependant pas impérativement être remplies, mais une preuve évidente d'un rapport de fiducie doit en tous les cas être apportée. L'absence de contrat écrit ne saurait ainsi, pour elle-même, être déterminante, à condition toutefois que d'autres éléments prouvent que la personne a agi pour le compte d'un tiers. Cette preuve vaut tant en matière d'IFD que d'ICC (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013, 2C_447/2013 précité consid. 10.3.2, 2C_1120/2012 précité consid. 3 et 3.2.2 et 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2, publié in RDAF 2012 II 450 ; ATA/197/2013 précité consid. 8b).

- 22/28 - A/340/2010 8)

En l'espèce, s'agissant tout d'abord de la question de savoir si un contrat de fiducie a lié la recourante, en tant que fiduciaire, à M. R_____ B_____, en tant que fiduciaire, portant sur

le compte n° _____ que la première détenait auprès de la Banque O _____, il n'est pas contesté ni contestable qu'aucun contrat écrit n'a été conclu à ce titre.

Selon la recourante, l'existence du contrat de fiducie la liant à M. R _____ B _____ est démontrée, entre autres, par le fait que les opérations ont été « initialisées » par ce dernier et par le transfert en 2002 de l'intégralité des montants en compte à la Banque H _____ en faveur d'un compte détenu par E _____ S.A. à titre fiduciaire pour M. R _____ B _____, comme l'attestait la liste « Transfert des comptes clients de U _____ à H _____ – Situation au 5 décembre 2002 » produite le 19 février 2009. Toujours d'après la recourante, le contrat de fiducie conclu le 27 juillet 2000 entre E _____ S.A., fiduciaire, et M. R _____ B _____, concernait les fonds qui étaient sur le compte détenu à titre fiduciaire par la recourante et qui ont par la suite été transférés sur le compte que E _____ S.A. détenait à titre fiduciaire pour M. R _____ B _____ auprès de la Banque H _____ ; si la recourante avait été la bénéficiaire des montants transférés, le contrat aurait été passé entre elle-même et E _____ S.A. Par ailleurs, par écrit signé le 18 janvier 2010, M. R _____ B _____ a attesté ce qui suit : « la société C _____ SA a détenu pour mon propre compte, à titre fiduciaire, le compte ouvert auprès de la Banque O _____ à Genève, portant le numéro _____ ». La recourante a fait valoir qu'elle n'avait jamais accordé un avantage quelconque à M. R _____ B _____, ni mis à sa disposition des fonds propres. C'était plutôt la recourante qui avait bénéficié d'avantages, dans la mesure où elle se faisait attribuer des mandats rémunérés, notamment des mandats d'organe de révision de certaines sociétés pour lesquelles des fonds étaient détenus à titre fiduciaire, tandis que M. R _____ B _____ en était l'administrateur secrétaire.

Ces arguments ne sauraient convaincre la chambre de céans pour les motifs qui suivent.

Selon les documents d'ouverture du compte n° _____ auprès de la Banque O _____ du 5 septembre 1994, la recourante, en tant que titulaire du compte, était l'ayant droit économique auquel appartenaient les valeurs confiées à la banque ; Mme AD _____ disposait d'une signature individuelle sur ce compte, M. R _____ B _____ et Mme Z _____ d'une signature collective à deux. Les allégations de la recourante tendant à remettre en cause la véracité de ses déclarations faites lors de l'ouverture de ce compte ne reposent sur aucun fait établi par pièces ou à tout le moins convaincant.

Il n'est pas établi que l'intégralité du compte n° _____ a été transférée en décembre 2002 sur un compte auprès de la Banque H _____, ce d'autant moins que les vingt-cinq noms indiqués dans la liste « Transfert des comptes clients de U _____ à H _____ – Situation au 5 décembre 2002 » ne sont pas les seuls mentionnés dans les grands livres 2001 et 2002 de la recourante. L'attestation

- 23/28 - A/340/2010 signée par M. R _____ B _____ le 18 janvier 2010, soit juste avant le recours de l'intéressée contre les décisions sur réclamation litigieuses, dont le contenu est au demeurant fort imprécis, émane d'une personne dont la proximité et les intérêts communs avec la recourante - points qui seront développés plus bas - font douter de l'objectivité, de sorte que ce document est dénué de valeur probante.

Il importe peu que la recourante se soit fait ou non attribuer des mandats rémunérés, notamment des mandats d'organe de révision de certaines sociétés pour lesquelles des fonds étaient détenus à titre fiduciaire, tandis que M. R _____ B _____ en était l'administrateur secrétaire. En effet, les revenus qu'elle en aurait retirés auraient pu découler de ses propres activités, sans qu'il y ait nécessairement lieu à une quelconque rémunération en faveur de

M. R_____ B_____.

Un contrat de fiducie entre la recourante et M. R_____ B_____ ne saurait donc être retenu d'une manière générale pour l'ensemble du compte n° _____ auprès de la Banque O_____. L'existence éventuelle d'un tel contrat ne saurait toutefois être exclue pour toutes les opérations faites sur ledit compte, mais sera examinée ci-après pour chacune des opérations ayant donné lieu aux reprises litigieuses. 9)

Pour ce qui concerne les reprises portant sur les intérêts appliqués aux montants de CHF 80'040.- et de CHF 140'000.- prélevés le 21 juin 2001, respectivement le 21 août 2001, la recourante soutient qu'il s'agissait de prélèvements effectués par M. R_____ B_____ à titre personnel avec des fonds mis à sa disposition par des autres tiers et non par la recourante, de sorte que cette dernière n'avait effectué aucune prestation.

Certes, le même jour où elle a été créditée sur ce dernier compte, la somme de CHF 140'000.- a été versée par M. R_____ B_____ en mains d'une notaire lausannoise, à titre de prêt à la société D_____ S.A., dont l'administrateur- président et l'organe de révision étaient à l'époque, selon le registre du commerce, M. R_____ B_____, respectivement la recourante. Le montant de CHF 80'040.- aurait quant à lui, selon les allégations de la recourante, été utilisé par M. R_____ B_____ pour une affaire « AA_____ », étant relevé qu'à teneur du registre du commerce, M. R_____ B_____ et la recourante étaient à cette époque administrateur-président, respectivement organe de révision de la société AA_____ S.A., sise à la même adresse qu'eux, c/o E_____ S.A., et ayant pour but la détention d'un immeuble à Genève et les activités s'y rapportant.

Cependant, comme relevé par l'intimée, le libellé du compte c/ _____ sur lequel ces sommes ont été prélevées indique comme client « *** ». M. R_____ B_____ n'est donc nullement mentionné dans ce libellé, ni même du reste dans les mentions afférentes à ces deux prélèvements. Les montants de CHF 80'040.- et de CHF 140'000.- ont été crédités sur le compte c/_____, qui ne mentionne lui non plus nullement M. R_____ B_____ à quelque titre que ce soit, mais apparemment seulement la notaire Me Y_____ concernant le premier versement

- 24/28 - A/340/2010 (« versmt A_____ »), le reçu portant sur le second montant ne mentionnant quant à lui pas le client. Ces circonstances apparaissent pour le moins insolites.

Par ailleurs, la recourante n'a présenté aucun document ni aucun indice tendant à démontrer que M. R_____ B_____ aurait eu un quelconque droit sur ces montants de CHF 80'040.- et de CHF 140'000.- avant de les prélever, ou justifiant de manière concrète ces écritures, comme l'exigeaient les dispositions du CO, de la LIFD et de la LPFisc citées plus haut.

L'utilisation de ces deux montants par M. R_____ B_____ pour des opérations de prêt en faveur de sociétés tierces dont la recourante aurait été l'organe de révision ne permet pas de retenir que celle-ci en aurait retiré des bénéfices à ce point élevés que les prélèvements de CHF 80'040.- et de CHF 140'000.-, sans contrepartie établie, puissent apparaître justifiés par l'usage commercial.

Au regard de ces circonstances, la recourante a effectué une prestation, sans obtenir de contre-prestation correspondante, à une personne touchant de près son actionnaire (ATA/684/2010 précité consid. 4 ; ATA/488/2005 du 19 juillet 2005 consid. 9, publié in RDAF 2006 II 85 ; ATF 115 Ib 111 consid. 5a). En effet, M. R_____ B_____ est le mari de Mme I_____ B_____, actionnaire pour moitié de la recourante ; au surplus,

l'administratrice unique de la recourante est également administratrice (vice-présidente) de E. _____ S.A. et ces deux sociétés ont leur siège à la même adresse et ont le même organe de révision. Les montants de CHF 80'040.- et de CHF 140'000.- n'auraient pas été accordés dans de telles conditions à des tiers. Enfin, la disproportion entre la prestation et la contre-prestation - si tant est qu'il y en ait une - était à ce point manifeste que le caractère insolite de la prestation était reconnaissable par les organes de la recourante.

C'est donc conformément au droit que l'intimée, suivie par le TAPI, a considéré ces deux prélèvements comme des prestations appréciables en argent. 10) S'agissant du taux d'intérêt applicable aux prélèvements par M. R. _____ B. _____ des montants susmentionnés de CHF 80'040.- et de CHF 140'000.-, sa fixation à 7 % par an n'apparaît pas critiquable.

En effet, les tribunaux ne sont pas liés par les circulaires de l'AFC-CH concernant les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.16/2006 du 23 juin 2006 ; R. DANON, op. cit., n. 155 ad art. 57-58 LIFD), dont l'éventuelle application à la fixation du revenu imposable de montants non déclarés n'apparaît pour le moins pas certaine. Lesdits montants de CHF 80'040.- et de CHF 140'000.- ont été utilisés, selon les allégations mêmes de la recourante, pour des prêts à des sociétés immobilières et celle-ci n'a avancé aucun motif qui permettrait de penser que le taux y applicable aurait été inférieur à celui fixé pour M. J. _____, un particulier, également relativement à un bien immobilier. Au demeurant, le taux de 7 % n'apparaît nullement excessif pour des prêts tels que ceux qui auraient été

- 25/28 - A/340/2010 octroyés aux sociétés D. _____ S.A. et AA. _____ S.A. La recourante n'a à cet égard nullement justifié le fait - insolite s'agissant de rapports contractuels entre sociétés anonymes - que le prêt de CHF 140'000.- a été accordé sans intérêt, étant toutefois relevé que le prêteur a pu être rémunéré d'une autre façon, par exemple par compensation.

11) Concernant les reprises de l'intimée afférentes aux intérêts du prêt accordé à M. J. _____, c'est en vain que la recourante allègue que seul M. R. _____ B. _____ avait eu les contacts y relatifs, de la négociation du prêt à sa résiliation. En effet, même si cela était avéré - ce qui peut souffrir de demeurer indécis, il n'en demeure pas moins que, selon la convention de prêt du 21 décembre 2000 et la lettre de résiliation du 12 février 2002, la seule partie cocontractante de M. J. _____ était la recourante. C'est sur le compte n° _____ auprès de la Banque O. _____, dont celle-ci était la titulaire et l'ayant droit économique, que les intérêts ont été versés à concurrence de CHF 19'767.-.

Conformément aux règles sur le fardeau de la preuve, il incombait à la recourante d'établir que le contrat de prêt et la lettre de résiliation, sur la base desquels il a été procédé au rappel d'impôt et au prononcé d'amende, ne correspondaient pas à la réalité (a contrario Arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 précité consid. 5.4 ; ATA/303/2013 précité consid. 4 ; J.-M. RIVIER, op. cit., p. 138), à savoir que le prêteur était en réalité M. R. _____ B. _____ et non elle-même. Elle n'est pas parvenue à le faire. En effet, que M. R. _____ B. _____ ait ou non participé à toutes les étapes de cette transaction ne saurait être déterminant, puisqu'il aurait pu intervenir en tant que représentant, mandataire ou proche de la recourante par exemple. Dans ces circonstances, comme l'a considéré le TAPI, il n'est pas nécessaire d'examiner les reprises litigieuses sous l'angle d'une prestation appréciable en argent.

Par surabondance, à teneur des comptes produits devant la chambre de céans, les intérêts de CHF 19'767.- obtenus du prêt octroyé à M. J. _____ ont été crédités deux fois sur le compte

c/ _____ de la recourante. Cette opération insolite, non justifiée par des pièces, plaide indubitablement en faveur d'un enrichissement de la recourante à due concurrence.

Partant, c'est à juste titre que l'intimée a procédé aux reprises de CHF 11'900.- pour 2001 et de CHF 7'537.- pour 2002, soit une somme totale de CHF 19'437.-, légèrement inférieure au montant total des intérêts. 12) a. S'agissant des reprises par l'intimée des montants de CHF 6'587.- et de CHF 4'000.- versés en faveur de Mme Z_____, le TAPI a considéré notamment qu'aucun élément objectif suffisant n'était fourni afin d'établir l'existence de la dette de la recourante envers E_____ S.A., alléguée pour justifier la prise à sa charge des salaires de l'employée de cette société. En particulier, aucune opération comptable relative à cette dette, ni à la créance que celle-ci aurait compensée, n'avait pu être retracée dans la comptabilité de la recourante.

- 26/28 - A/340/2010

Il est incontesté que ces deux sommes ont bien été versées à l'employée de E_____ S.A. en date des 28 septembre et 3-4 octobre 2001. A cette fin et selon les allégations de la recourante, son compte de liquidité « C_____ S.A. » c/ _____ a été débité de ces montants ; en contrepartie et à teneur des pièces fournies, le compte c/ _____ en a été crédité les mêmes jours. Ces mêmes prélèvements ont été aussi enregistrés en débit du compte c/ _____ (compte courant à l'égard de E_____ S.A.) en contrepartie du compte c/ _____, réduisant ainsi le solde négatif du compte c/ _____, enfin en crédit du compte c/ _____ « AC_____ » de la recourante, réduisant le solde de ce compte.

Mme Z_____ a attesté le 19 août 2009 avoir reçu de la recourante le 28 septembre 2001 le montant de CHF 6'586,80, correspondant au salaire dû par E_____ S.A. pour le mois de septembre 2001, ainsi que le 4 octobre 2001 le montant de CHF 4'000.- représentant un acompte sur les heures supplémentaires qui lui étaient dues par E_____ S.A. et comptabilisées en compte courant.

La recourante a expliqué avoir payé les salaires de cette employée de E_____ S.A. pour le compte de cette dernière. Mme Z_____ avait été autorisée à prélever ces montants sur le compte dont le bénéficiaire était M. R_____ B_____, plus précisément sur le poste « C_____ SA » (c/ _____) qui comprenait une somme totale de CHF 13'846,10 et présentait une créance de la recourante contre M. R_____ B_____, ce qui justifiait ces prélèvements. En libérant lesdits montants, la contribuable diminuait d'autant sa dette à l'égard de E_____ S.A., qui résultait d'un compte courant entre ces deux sociétés.

b. Ainsi, la recourante a versé deux montants à titre de salaires à une employée d'une société tierce, E_____ S.A., au débit d'un compte dont un autre tiers, M. R_____ B_____, aurait été le bénéficiaire. Comme retenu plus haut, ceux-ci doivent être considérés comme des proches de la recourante.

Pour démontrer l'existence de contreparties, justifiées par l'usage commercial, de ces prestations – inhabituelles – faites à la place de l'employeur de la personne qui les avait reçues, la recourante ne pouvait pas se contenter d'alléguer qu'elle avait diminué l'actif sur le compte de liquidités et diminué le passif sur le compte courant dont le créancier était d'après elle l'employeur, mais elle devait prouver par des éléments convaincants et des pièces probantes l'existence et le bien-fondé commercial des prétendues contreparties résultant de ses relations contractuelles avec E_____ S.A., voire éventuellement M. R_____ B_____.

Or, la recourante a admis ne pas être en possession des fiches de salaire de Mme Z_____ qui auraient été émises par E_____ S.A., et n'a pas justifié, hormis par des reçus de prélèvements, insuffisants, ses écritures en compte. Elle n'a pas plus démontré un quelconque droit de M. R_____ B_____ sur le compte c/_____ « C_____ S.A. », ni une quelconque créance dont elle aurait été titulaire à l'égard de celui-ci et qui aurait justifié les débits en cause, ni enfin

- 27/28 - A/340/2010 l'existence et la cause de la prétendue créance qu'aurait eue E_____ S.A. envers elle.

C'est donc conformément à la loi et à la jurisprudence citées plus haut que l'AFC-GE, puis le TAPI, ont considéré que les versements de CHF 6'587.- et de CHF 4'000.- en faveur de Mme Z_____ étaient des prestations appréciables en argent (ou distributions dissimulées de bénéfices). 13) La quotité des amendes n'a pas été contestée, mais seulement leur principe dès lors que les reprises opérées étaient selon la recourante injustifiées et que les actes retenus par l'AFC-GE n'étaient pas des éléments constitutifs d'une infraction.

Or, comme retenu ci-dessus, toutes les reprises opérées par l'intimée étaient justifiées et la recourante a, au moment du dépôt de ses déclarations fiscales 2001 et 2002, omis volontairement de mentionner et de produire les comptes qu'elle détenait auprès de la Banque O_____.

Partant, les conditions posées pour le prononcé d'amendes par les art. 175 et 181 LIFD, 56 et 57 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ainsi que l'art. 74 LPFisc étant réunies, les amendes litigieuses doivent elles aussi être confirmées. 14) En définitive, la recourante succombant en tous points, le recours sera rejeté. 15) Vu l'issue du litige et la relative complexité du litige due à l'apport devant la chambre de céans, par la recourante, d'écritures comptables non justifiées par pièces, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de celle-ci (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.