



9C_420/2023

Arrêt du 19 novembre 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,
Moser-Szeless et Beusch.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

A.A. _____,
représentée par M^e Alessia Schmid,
recourante,

contre

- 1. Administration fiscale cantonale
du canton de Genève,**
rue du Stand 26, 1204 Genève,
- 2. Administration fédérale des contributions,**
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
intimées.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève
et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2012 à 2015,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la
République et canton de Genève du 23 mai 2023
(A/3218/2021-ICCIFD ATA/543/2023).

Faits :

A.

A.a A.A._____ a été, du 26 février 2010 au 27 août 2019, l'associée gérante et la présidente avec signature individuelle de la société B._____ Sàrl (ci-après : la Société), dont elle détenait l'entier des parts sociales. Durant la même période, son père, C.A._____, a été le gérant de la Société, avec signature individuelle.

La Société a pour but l'exploitation de cafés, restaurants et hôtels, l'importation et l'exportation de produits relatifs à la restauration et la fourniture de services traiteur. Le 25 février 2010, A.A._____ et son père ont conclu avec la commune de U._____ une convention de gérance de l'auberge communale. Cette convention prévoyait que la commune mettait cet établissement public à disposition de la Société, laquelle était représentée par A.A._____. C.A._____ a obtenu l'autorisation d'exploiter l'auberge du Service du commerce compétent, le 20 août 2010.

A.b Le 13 septembre 2012, l'Administration fiscale du canton de Genève (ci-après: l'Administration cantonale) a procédé à la taxation d'office de A.A._____ pour la période fiscale 2011, tant pour l'impôt fédéral direct (IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ICC). Le 17 septembre 2012, la contribuable a demandé à l'Administration cantonale de revenir sur cette taxation d'office car, en tant qu'associée de la Société, elle attendait les comptes de celle-ci pour établir sa propre déclaration fiscale.

Dans ses déclarations d'impôt pour les périodes fiscales 2011 à 2015, A.A._____ n'a déclaré aucun revenu provenant de la Société. Elle a en revanche déclaré les parts sociales de la Société dans sa fortune et joint en annexe les comptes de la Société.

Par décision sur réclamation du 21 mars 2013, l'Administration cantonale a rectifié la décision de taxation IFD et ICC de la période fiscale 2011 en défaveur de la contribuable. Les 2 mai et 29 septembre 2014 ainsi que les 17 février et 7 novembre 2016, elle a procédé à l'imposition de la contribuable pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2012 à 2015. Ces décisions n'ont pas été contestées.

A.c Le 28 novembre 2019, l'Administration cantonale a informé A.A. _____ qu'elle ouvrait à son encontre une procédure de rappel et de soustraction d'impôts pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2011 à 2015, au motif que l'Administration fédérale des contributions l'avait informée qu'elle avait bénéficié d'un prêt simulé de la Société à hauteur de 152'217 fr. en 2011 et qu'elle avait perçu, entre 2012 et 2015, diverses autres prestations appréciables en argent de la Société, sous la forme de chiffres d'affaires non déclarés et de prise en charge de frais privés de C.A. _____.

La contribuable s'est opposée à ces reprises en faisant en substance valoir qu'elle n'avait jamais participé à la gestion de la Société et qu'elle ne détenait les parts sociales dans la Société qu'à titre fiduciaire, pour le compte de son père, comme celui-ci l'avait attesté sur l'honneur dans une déclaration écrite. Le 10 février 2020, la contribuable et son père ont été entendus par l'Administration cantonale.

A.d Le 3 juillet 2020, l'Administration cantonale a notifié à A.A. _____ des bordereaux de rappels d'impôt pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2011 à 2015 ainsi que des bordereaux d'amendes pour soustraction desdits impôts, la quotité des amendes étant fixée à la moitié des impôts soustraits. Par décision sur réclamation du 16 août 2021, l'Administration cantonale a annulé les reprises et les amendes de la période fiscale 2011 mais confirmé les reprises et amendes des périodes fiscales 2012 à 2015.

B.

B.a Le 16 septembre 2021, A.A. _____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif). Au cours de la procédure, l'Administration cantonale a constaté une erreur de calcul en faveur de la contribuable et a partant conclu au rejet du recours, sous réserve que la reprise de l'année 2014 soit ramenée de 174'795 fr. à 167'395 fr. et que la dette fiscale, les intérêts sur rappel d'impôts et le montant des amendes soient recalculés en conséquence pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2014 et 2015.

Par jugement du 12 décembre 2022, le Tribunal administratif a partiellement admis le recours de A.A. _____ et renvoyé le dossier à l'Administration cantonale pour qu'elle établisse de nouveaux borde-

reaux de rappel d'impôts et d'amendes pour l'IFD et l'ICC des périodes fiscales 2014 et 2015, donnant acte à l'Administration cantonale de son engagement à ramener la reprise de la période fiscale 2014 à 167'395 fr.

B.b Le 11 janvier 2023, A.A._____ a recouru contre ce jugement auprès de la Cour de justice, Chambre administrative, du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice). Préalablement, elle a demandé son audition, celle de son père et la production par l'Administration cantonale du dossier fiscal de la Société.

Par arrêt du 23 mai 2023, la Cour de justice a rejeté le recours. En substance, refusant d'ordonner les mesures d'instruction requises, elle a jugé que A.A._____, qui ne contestait pas l'existence d'avantages appréciables en argent accordés par la Société durant les périodes fiscales 2012 à 2015, soutenait en vain que ces avantages devaient être attribués à son père, qui aurait été le véritable propriétaire des parts sociales de la Société. En effet, en tant que détentrice de l'entier des parts sociales de la Société, ces avantages devaient lui être fiscalement attribués à titre de revenu, conformément à la théorie du triangle. En outre, comme elle n'avait pas contesté les décisions de taxation qui avaient attribué les parts sociales à sa fortune, conformément à ce qu'elle avait elle-même déclaré, elle ne pouvait plus alléguer, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, avoir conclu un contrat de fiducie avec son père s'agissant de la détention des parts sociales. Les pièces que la contribuable avait produites ne permettaient de toute manière pas de conclure à l'existence d'un contrat de fiducie entre la contribuable et son père. Il n'y avait donc pas lieu de procéder à l'audition de la contribuable et de son père, qui avait été requise dans ce but. Quant au dossier fiscal de la Société, il était protégé par le secret fiscal. La Cour de justice a partant confirmé les rappels d'impôts, ainsi que les amendes, tant dans leur principe que dans leur quotité

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.A._____ demande au Tribunal fédéral, principalement, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice du 23 mai 2023 ainsi que les rappels d'impôts et les amendes prononcés le 16 août 2021 par l'Administration cantonale; subsidiairement, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice du 23 mai 2023 ainsi que les rappels d'impôts et les

amendes prononcés le 16 août 2021 par l'Administration cantonale et de renvoyer la cause à l'Administration cantonale ou à la Cour de justice pour nouvelles décisions dans le sens des considérants.

L'Administration cantonale conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions se rallie à l'arrêt attaqué. La recourante a réitéré ses conclusions.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et points de procédure

1.

1.1 L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l'art. 146 LIFD [RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

1.2 D'après l'art. 90 LTF, le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure. Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, pour lequel un recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 144 V 280 consid. 1.2; 140 V 282 consid. 2). Un arrêt de renvoi est toutefois qualifié de décision finale au sens de l'art. 90 LTF si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manœuvre (ATF 138 I 143 consid. 1.2).

En l'espèce, l'arrêt attaqué confirme le jugement du Tribunal administratif du 12 décembre 2022, lequel a partiellement admis le recours et renvoyé la cause à l'Administration cantonale pour nouveaux bordereaux de rappels d'impôts et d'amendes pour les périodes fiscales 2014 et 2015. Comme ce renvoi ne laisse aucune marge de manœuvre à l'Administration cantonale, l'arrêt attaqué doit être considéré dans son entier comme une décision finale au sens de l'art. 90 LTF.

1.3 L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'ICC, ce qui est admissible (ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où, comme en l'espèce, la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.3).

1.4 Compte tenu de l'effet dévolutif complet du recours devant la Cour de justice (arrêt 9C_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 1.5.1), les conclusions en annulation des décisions du 16 août 2021 de l'Administration cantonale sont irrecevables.

1.5 Par ailleurs, les mémoires doivent indiquer les motifs, lesquels doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit (art. 42 al. 1 et 2 LTF). La partie recourante doit ainsi exposer sa motivation dans son mémoire de recours; le renvoi au dossier ou à des développements dans d'autres écritures ne suffit pas (ATF 141 V 416 consid. 4; 133 II 396 consid. 3.2; 130 I 290 consid. 4.10). Dans la mesure où la recourante renvoie à ses écritures antérieures, son argumentation ne sera donc pas prise en considération, notamment en ce qui concerne certains "faits prouvant l'existence du rapport de fiducie".

1.6 Au surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours dans la mesure de sa recevabilité.

2.

2.1 Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé de manière claire et détaillée (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 I 99 consid. 1.7.2). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manœuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels invoqués (ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2).

2.2 Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF.

II. Objet du litige

3.

Le litige porte sur la conformité au droit des rappels d'IFD et d'ICC effectués dans le revenu de la recourante pour les périodes fiscales 2012 à 2015, ainsi que des amendes pour soustraction de ces impôts.

III. Griefs formels

4.

À l'encontre de l'arrêt attaqué, la recourante soulève des griefs formels qu'il convient d'examiner en premier lieu.

4.1 La recourante fait d'abord valoir que la Cour de justice a violé son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) en refusant de procéder à son audition et à celle de son père et en refusant d'ordonner la production du dossier fiscal de la Société, alors qu'il s'agissait de mesures d'ins-truction nécessaires pour établir les faits de manière complète et dé-terminante pour l'issue du litige. Ce refus a en effet eu pour consé-quence que les juges précédents ont tranché le litige sur la base d'un état de fait incomplet s'agissant de la détention à titre fiduciaire des parts sociales de la Société et de l'attribution erronée des prestations appréciables en argent à la recourante.

4.1.1 Le droit d'être entendu comprend le droit d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1). L'autorité peut en effet 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, il a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modi-fier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire (art. 9 Cst.) de manière conforme aux exigences

de l'art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2.1; ATF 146 III 73 consid. 5.2.2; 138 III 374 consid. 4.3.2).

4.1.2 En l'occurrence, la recourante se borne à affirmer que les mesures probatoires qui lui ont été refusées étaient décisives pour l'issue du litige. Elle n'allègue pas, ni a fortiori ne démontre, en quoi les juges précédents ont procédé arbitrairement en refusant d'y donner suite. Son grief de violation du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) est partant rejeté.

4.2 La recourante fait valoir une violation de l'art. 29 al. 1 Cst. Elle soutient que l'absence d'examen, par les juges précédents, de l'existence d'un contrat de fiducie avec son père s'agissant de la détention des parts sociales dans la Société est constitutif d'un déni de justice au sens de cette disposition.

4.2.1 La recourante n'explique pas en quoi l'absence alléguée d'examen par les juges précédents d'un contrat de fiducie avec son père est constitutif d'un déni de justice au sens de l'art. 29 al. 1 Cst., étant rappelé que cette disposition permet de sanctionner le retard à statuer (ATF 142 II 154 consid. 4.2) ou le formalisme excessif (ATF 145 I 201 consid. 4.2.1). Son grief, qui semble davantage relever de l'art. 29 al. 2 Cst., repose en outre sur une prémisse erronée. En effet, si les juges précédents ont bien, dans un premier temps, retenu que la recourante ne pouvait pas se prévaloir de l'existence d'un contrat de fiducie avec son père dans le cadre de la procédure en rappel d'impôts (supra consid. B.b et arrêt attaqué consid. 2.3 et 2.4), ils ont néanmoins examiné cette question (arrêt attaqué consid. 4.3).

4.2.2 En conséquence, le grief de violation de l'art. 29 al. 1 Cst. ne peut qu'être rejeté.

IV. Grievs relatifs à l'établissement des faits et à l'appréciation des preuves

5.

La recourante se plaint d'arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'appréciation des preuves et l'établissement des faits (art. 97 al. 1 LTF).

5.1 Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte – notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) – ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2.1), la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3).

En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 148 I 127 consid. 3; 147 V 35 consid. 4.2). Il appartient au recourant de le démontrer par une argumentation répondant aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (ATF 139 II 451 consid. 3.2; 137 I 58 consid. 4.1.2).

5.2 En l'espèce, la recourante reproche d'abord aux juges précédents d'être tombés dans l'arbitraire en n'examinant pas si elle avait conclu un contrat de fiducie avec son père, alors que ce point était décisif pour l'issue du recours. Ce grief repose toutefois à nouveau sur la prémisse erronée selon laquelle la Cour de justice n'a pas examiné l'existence d'un contrat de fiducie (supra consid. 4.2.1). Il peut donc être d'emblée rejeté.

5.3 La recourante soutient ensuite que les juges précédents ont violé les règles sur la répartition du fardeau de la preuve, parce qu'ils n'ont pas tenu compte des preuves "irréfutables" qu'elle avait produites pour établir l'existence d'un contrat oral de fiducie avec son père, en particulier la déclaration écrite que son père avait faite sur l'honneur à ce sujet. Cette violation a eu pour conséquence que la Cour de justice lui a attribué les avantages appréciables en argent accordés par la Société en appliquant la théorie du triangle de manière automatique,

alors qu'elle avait apporté la preuve "irréfutable" et qu'il était "évident" que la recourante avait agi en tant qu'associée "fictive" de la Société.

La recourante semble ici confondre la question de la répartition du fardeau de la preuve, qui est une question de droit gouvernant l'établissement des faits, avec la question de l'établissement des faits et de l'appréciation des preuves (arrêt 2C_511/2013 du 27 août 2013 consid. 3.2 non publié dans ATF 139 II 451 consid. 3.2; 130 III 321 consid. 5). Au surplus, elle se limite à opposer de manière appellatoire sa propre appréciation des preuves produites avec celle de la Cour de justice, sans expliquer en quoi celle des juges précédents serait insoutenable. Le second grief d'arbitraire dans l'appréciation des preuves et l'établissement des faits est donc aussi rejeté.

V. Impôt fédéral direct

a) Grieffs relatifs à l'attribution des avantages appréciables en argent au revenu de la recourante

6.

La recourante soutient que les juges précédents ont violé le droit fédéral en ajoutant les avantages appréciables en argent que la Société a accordés à ses revenus imposables au lieu de les attribuer à son père.

6.1 À l'appui de son grief, la recourante fait d'abord valoir qu'elle n'était pas la réelle détentrice des parts sociales de la Société mais qu'elle ne les détenait qu'à titre fiduciaire, pour le compte de son père, en vertu d'un contrat oral de fiducie qu'elle avait conclu avec lui et dont elle avait apporté la preuve de manière suffisante. Dans ces circonstances, la Cour de justice aurait dû tenir pour établie l'existence d'un contrat de fiducie et, en conséquence, procéder aux rappels d'impôts sur le revenu dans le chef de son père.

6.1.1 Selon la jurisprudence, les autorités fiscales sont, sous réserve de la preuve contraire apportée par le contribuable, en droit d'attribuer des actes juridiques à la personne au nom de laquelle ils ont été effectués. En effet, selon le cours ordinaire des choses, un acte juridique conclu en son propre nom est également effectué pour son propre compte. Toutefois, s'il existe un rapport fiduciaire, le fisc peut exceptionnellement tenir compte de la réalité économique et ne pas

prendre en considération une opération conclue au nom du contribuable, mais effectuée en réalité pour un tiers (arrêt 2C_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2). S'il existe, exceptionnellement, un rapport de représentation indirect, respectivement un rapport de fiducie, il incombe au contribuable d'en apporter la preuve claire (arrêts 2C_987/2020 du 22 juin 2021 consid. 4.1 et les références, publié dans RF 76/2021 p. 721; 2C_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2).

6.1.2 En pratique, la Notice de l'Administration fédérale des contributions intitulée "Rapports fiduciaires" d'octobre 1967, rééditée en 1993, précise les conditions à remplir pour qu'un rapport fiduciaire soit reconnu. Il faut notamment qu'un contrat écrit ait été conclu, qui décrive les biens sous mandat fiduciaire, prévoie que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixe sa rémunération (sur les six conditions de la Notice, cf. au surplus l'arrêt 2C_987/2020 du 22 juin 2021 consid. 4.1, publié dans RF 76/2021, p. 721). Selon la jurisprudence, les conditions de cette Notice ne doivent pas être impérativement remplies pour qu'un rapport de fiducie soit fiscalement reconnu. La preuve de l'existence d'un rapport fiduciaire peut être apportée par d'autres biais; toutefois, une preuve claire doit être présentée (arrêts 2C_987/2020 du 22 juin 2021 consid. 4.1; 2C_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2).

6.1.3 En l'occurrence, la recourante n'a signé aucun contrat écrit avec son père, qui formaliserait le rapport de fiducie allégué. Dans ces circonstances, il est douteux que la preuve de l'existence d'un rapport de fiducie puisse être établie de manière indiscutable.

En outre, c'est en vain que la recourante allègue qu'en tant qu'enseignante à temps partiel et sans formation en matière de restauration, elle avait accepté d'occuper les rôles de propriétaire et de gérante de la Société pour rendre service à son père et éviter que sa future activité d'exploitant de l'auberge communale de U._____ ne soit lésée par les actes de défaut de biens dont il avait fait l'objet. En effet, et quoi qu'elle en dise, elle n'est pas restée totalement étrangère à la gestion de la Société. Il ressort des faits constatés par la juridiction cantonale que c'est la recourante qui a signé, conjointement avec son père, une convention de gérance de l'auberge communale avec la commune de U._____, à teneur de laquelle cet établissement était mis à disposition de la Société, que la recourante représentait. C'est aussi la recourante qui a répondu personnellement des cotisations

sociales non versées par la Société, pour lesquelles elle avait fait l'objet de saisies sur salaire. La recourante a du reste toujours déclaré les parts sociales dans la Société dans ses déclarations d'impôt des périodes litigieuses, montrant par là qu'elle considérait elle-même que ces titres faisaient partie de sa fortune. À cet égard elle se prévaut en vain d'une prétendue erreur commise par le comptable qu'elle avait mandaté pour remplir ses déclarations (cf. arrêt 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 4.2 et les références). La recourante s'est ainsi comportée comme la véritable détentrice des parts sociales de la Société. Le fait que ce soit son père qui a obtenu l'autorisation d'exploiter l'auberge de U._____ et le fait qu'il en a été le gérant ne sont pas des éléments propres à établir l'existence d'un contrat de fiducie, pas plus que la déclaration écrite sur l'honneur que le père de la recourante a établie, dès lors que cette déclaration n'est intervenue qu'après l'ouverture de la procédure de rappel d'impôts à l'encontre de la recourante. Enfin, l'argument de la recourante selon lequel la formalisation de rapports fiduciaires ne serait pas nécessaire entre personnes de confiance tombe à faux, dès lors que cette formalisation sert avant tout à établir l'existence d'un rapport fiduciaire à l'attention des tiers et notamment des autorités fiscales.

6.1.4 Au vu de ce qui précède, on ne peut pas reprocher à la Cour de justice d'avoir retenu que la recourante n'avait pas prouvé l'existence d'un contrat de fiducie s'agissant de la détention des parts sociales de la Société.

6.2 Dans une deuxième argumentation, la recourante conteste l'arrêt attaqué en tant qu'il lui attribue les avantages appréciables en argent que la Société a accordés à ses revenus en application de la théorie du triangle. Elle soutient que ces avantages doivent être attribués à son père en application de la théorie du bénéficiaire direct. En effet, l'Administration cantonale n'aurait jamais apporté la preuve que les avantages appréciables en argent avaient leur origine dans le rapport de participation de la recourante dans la Société; au contraire, tous les éléments convergeraient pour retenir que c'étaient les agissements de son père, qui avait géré seul la Société, qui étaient la cause des reprises fiscales à effectuer. La Cour de justice aurait donc dû procéder aux reprises dans le chef de son père, comme tel avait été le cas dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_449/2017 du 26 février 2019.

6.2.1 Selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. Il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fournit une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2). Par l'expression "personne le ou la touchant de près" (cf. condition n° 2), il faut entendre une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire/l'associé ou les organes de la société des relations économiques ou personnelles qui doivent être considérées, d'après les circonstances, comme la cause véritable de la prestation qu'il s'agit d'imposer (cf. arrêt 9C_567/2023 du 12 septembre 2024 consid. 9.1 et les références).

Lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur de parts et que l'avantage appréciable en argent est versé à une personne proche, la théorie du triangle ("Dreieckstheorie") s'applique en matière d'impôts directs. En vertu de cette théorie, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts – qui seul peut en ordonner l'attribution par donation à son proche et qui doit se voir imputer le rendement de la fortune mobilière correspondant – avant d'être attribuée au proche (ATF 138 II 57 consid. 4.2; arrêts 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.1 et les références; 2C_898/2019 du 21 janvier 2020 consid. 5.3). Par ailleurs, la notion de distribution dissimulée suppose l'implication de l'actionnaire dans l'octroi de l'avantage au proche (condition n° 4 supra). À cet égard, le Tribunal fédéral retient que si l'actionnaire nie avoir été impliqué dans la distribution au proche, la condition de son implication est réalisée en cas d'absence de poursuite judiciaire de la société distributrice envers le bénéficiaire du prêt (cf. art. 678 CO pour le droit de la société anonyme et art. 800 CO pour le droit de la société à responsabilité limitée), car l'absence de poursuite supplée le prétendu manque de volonté de donner de l'actionnaire (arrêt 2C_470/2017 du 6 mars 2018 consid. 4.4, confirmé dans les arrêts 2C_898/2019 du 21 janvier 2019 consid. 5.3, 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.3 et 9C_567/2023 du 12 septembre 2024 consid. 11.1).

Selon la théorie dite du bénéficiaire direct ("Direktbegünstigten-theorie"), qui est la règle de principe en matière d'impôt anticipé, le détenteur de parts est d'emblée ignoré, l'impôt anticipé est prélevé auprès de la personne proche de ce dernier. Cette théorie n'a été appliquée par le Tribunal fédéral que dans un cas isolé en matière d'impôts directs (arrêt 2A.315/1991 du 22 octobre 1992, dans Arch. 63 p. 145 et traduit dans RDAF 1995, p. 38). Le Tribunal fédéral a du reste récemment confirmé que seule la théorie du triangle s'appliquait en matière d'impôts directs (arrêt 9C_567/2023 du 12 septembre 2024 consid. 9.2).

6.2.2 Cette situation, dans laquelle il faut s'interroger sur l'attribution fiscale d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, se distingue de celle qui prévalait dans l'arrêt 2C_449/2017 du 26 février 2019 cité par la recourante. Dans cette affaire, l'organe de fait d'une société, proche de l'actionnaire et abusant de sa position, s'était fait payer, en plus de son salaire, diverses prestations supplémentaires par la société, constitutives de distributions dissimulées de bénéfice, tout en tentant de les faire passer pour des dépenses économiquement justifiées (vacances en famille, leasing d'une voiture utilisée à des fins privées, etc.). Dans ce cas, le Tribunal fédéral a jugé que, comme ces prestations se sont trouvées dans un rapport de causalité avec l'activité de l'organe de fait, elles devaient être imposées auprès du directeur (cf. arrêt 2C_449/2017 du 26 février 2019 consid. 2, spécialement consid. 2.7 et 2.8).

6.2.3 En l'occurrence, en tant que la recourante se prévaut de la théorie du bénéficiaire direct, elle omet que cette théorie ne trouve pas application en matière d'impôts directs (supra consid. 6.2.1).

La recourante se prévaut par ailleurs en vain de l'arrêt 2C_449/2017 du 26 février 2019. Premièrement, dans cet arrêt, il était question de dépenses privées dont il était établi que le directeur se les était faites payer en plus de son salaire, tout en tentant de les faire passer pour des dépenses économiquement justifiées du point de vue de la société. Or en l'espèce, la majeure partie des avantages appréciables en argent accordés par la Société durant les périodes fiscales 2012 à 2015 proviennent non pas de dépenses privées du père de la recourante, mais de chiffres d'affaires non déclarés (soit, en 2012: 3'521 fr. de "ristournes fournisseurs"; en 2013: 3'415 fr. de "ristournes fournisseurs" et 77'023 fr. d'insuffisance de marge; en 2014: 167'395 fr.

d'insuffisance de marge et en 2015: 2'929 fr. de "ristournes fournisseurs" et 92'217 fr. d'insuffisance de marge). Il n'est en outre pas établi ni allégué que c'est le père de la recourante qui aurait bénéficié seul de ces montants correspondants (auquel cas la théorie du triangle serait applicable). Les avantages appréciables en argent correspondants doivent donc être directement attribués à la recourante, titulaire des parts sociales de la Société, sans qu'il soit nécessaire de recourir à la théorie du triangle.

S'agissant des dépenses privées de C.A._____ qui ont été prises en charge par la Société, à savoir 31'540 fr. en 2012 et 3'540 fr. en 2015 (arrêt attaqué p. 3), il n'y a pas d'élément suffisant qui permette de retenir qu'elles ne représenteraient pas aussi des avantages appréciables en argent trouvant leur fondement juridique dans le rapport de participation de la recourante. En effet, rien n'indique que le père de la recourante ait abusé seul de sa situation dans la Société pour faire passer ces dépenses privées comme des dépenses justifiées commercialement (cf. arrêt 2C_857/2020 du 1^{er} février 2021 consid. 4.5), alors que la recourante était présidente de la Société et titulaire de la signature individuelle et qu'elle a été impliquée dans la gestion de la Société. À cela s'ajoute qu'il ne ressort pas de l'arrêt attaqué que la Société aurait réclamé le remboursement de ces avantages au père de la recourante. Comme il n'est au surplus pas contesté que la recourante détenait ces parts dans sa fortune privée, la théorie du triangle est applicable s'agissant de ces dépenses privées de C.A._____, avec pour conséquence que les reprises correspondantes doivent aussi être effectuées dans le chef de la recourante.

6.3 La recourante soutient encore que lui attribuer les avantages appréciables en argent violerait le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.). Elle n'expose toutefois pas en quoi consisterait la violation de ce droit fondamental. Son grief ne satisfait pas aux exigences de motivation accrue prévues par l'art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2.1) et n'a partant pas à être examiné plus avant.

6.4 En conséquence, la Cour de justice n'a pas violé le droit fédéral en attribuant à la recourante les avantages appréciables en argent accordés par la Société en application de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD.

b) Griefs relatifs aux amendes pour soustraction d'impôt

7.

La recourante conteste les amendes pour soustraction d'impôt et invoque une violation de l'art. 175 al. 1 et 2 LIFD.

7.1 Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, est puni d'une amende 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. Pour que cette disposition trouve application, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, une faute de ce dernier, ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 8.2.1; 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1).

Selon l'art. 175 al. 2 LTF, en règle générale, l'amende est 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. Le Tribunal fédéral ne contrôle le montant de l'amende que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 et les références).

7.2 En l'occurrence, l'arrêt attaqué expose de manière complète les conditions de l'art. 175 al. 1 LIFD et les règles qui président à la fixation de la quotité de l'amende au sens de l'art. 175 al. 2 LIFD (arrêt attaqué consid. 9). Il suffit d'y renvoyer.

7.3

7.3.1 Dans le cas d'espèce, les juges précédents ont constaté que la recourante avait bénéficié d'économies d'impôt en ne déclarant pas des revenus issus d'avantages appréciables en argent perçus de la Société. Ils ont estimé qu'au vu de la position qu'elle exerçait au sein de celle-ci, elle ne pouvait ignorer la nature de ces attributions, de sorte que son comportement était également fautif. Les conditions de la soustraction d'impôt étaient donc remplies. Ils ont par ailleurs confirmé la quotité d'amende d'une demie au motif que cette quotité, proche du minimum légal d'un tiers, tenait compte de la bonne collaboration de la recourante et de l'incidence de la peine sur sa situation.

7.3.2 La recourante objecte que, comme les avantages appréciables en argent ne peuvent pas lui être attribués et que, partant les rappels d'impôt sont infondés, il n'y a pas eu de soustraction d'impôt. Cet argument peut être d'emblée rejeté puisque la Cour de justice n'a pas violé le droit fédéral en lui attribuant les avantages appréciables (supra consid. 6.4). Au surplus, la recourante semble aussi contester les autres conditions de l'art. 175 al. 1 LIFD. Elle se borne toutefois à renvoyer à cet égard aux arguments développés dans son recours auprès de la Cour de justice, ce qui n'est pas admissible (supra consid. 1.5).

Enfin, on ne voit pas qu'en fixant l'amende à la moitié de l'impôt soustrait, la Cour de justice aurait abusé de son pouvoir d'appréciation. La recourante ne le conteste du reste pas.

7.4 Le grief de violation de l'art. 175 al.1 et 2 LIFD est donc rejeté.

8.

Il découle de ce qui précède que le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

VI. Impôt cantonal et communal

9.

La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10).

9.1 La notion d'avantage appréciable en argent au sens de l'art. 22 al. 1 let. a de la loi cantonale genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08) est par ailleurs la même que celle de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et correspond à l'art. 7 al. 1 LHID. S'agissant des procédures de rappel d'impôt et de soustraction fiscale, les art. 59 et 69 al. 1 et 2 de la loi cantonale genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc; rs/GE D 3 17) correspondent aux art. 151 al. 1 et 175 al. 1 et 2 LIFD et aux art. 53 al. 1 et 56 al. 1 LHID.

Par ailleurs, les principes exposés en matière d'IFD relatifs aux conditions à remplir pour établir l'existence d'un rapport fiduciaire valent

également s'agissant de l'ICC (arrêt 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 9).

9.2 Il s'ensuit que le raisonnement développé ci-dessus en matière d'IFD est applicable en matière d'ICC, de sorte qu'il peut être renvoyé aux considérants en matière d'IFD. Cela conduit au rejet des griefs de la recourante et à la confirmation de l'arrêt attaqué s'agissant des rappels d'impôt et des amendes s'agissant de l'ICC des périodes fiscales 2012 à 2015.

10.

En conséquence, le recours est rejeté en ce qui concerne l'ICC.

VII. Conséquences, frais et dépens

11.

Au vu de l'issue du recours, la recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 7'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section.

Lucerne, le 19 novembre 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président :

La Greffière :

Parrino

Vuadens