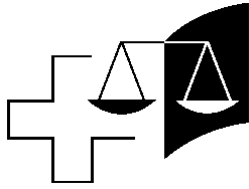


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C 733/2022**

**Arrêt du 13 décembre 2022**

**Ile Cour de droit public**

Composition  
Mmes et M. les Juges fédéraux  
Aubry Girardin, Présidente, Beusch et Ryter.  
Greffier : M. Rastorfer.

Participants à la procédure  
A. \_\_\_\_\_ SA,  
représentée par Mes Fouad Sayegh et  
Yacine Rezki, avocats,  
recourante,

*contre*

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,  
rue du Stand 26, 1204 Genève,  
intimée.

Objet  
Rappel et amende pour soustraction d'impôt  
(période 2007-2015) en matière d'IFD et d'ICC,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de  
la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 26  
juillet 2022 (ATA/761/2022).

**Faits :**

**A.**  
A. \_\_\_\_\_ SA est une société anonyme inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis 1988. Elle est active dans le domaine du recouvrement de créances. B.B. \_\_\_\_\_ en est l'administratrice avec signature individuelle et son époux, C.B. \_\_\_\_\_ exerçait la fonction de directeur financier de ladite société jusqu'en 2012.

**B.**

**B.a.** Le 7 décembre 2016, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) a informé A. \_\_\_\_\_ SA de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonal et communal (ci-

après: ICC) des années fiscales 2006 à 2014, ainsi que d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour l'IFD et les ICC 2015. Lors d'un contrôle mené sur place le 9 novembre 2016, ladite Administration avait en effet constaté l'existence de charges non justifiées par l'usage commercial qui avaient conduit à une diminution du bénéfice imposable de la société.

**B.b.** Par courriel du 20 novembre 2017, le mandataire de A. \_\_\_\_\_ SA a indiqué à l'Administration fiscale que les époux B. \_\_\_\_\_ acceptaient, "par gain de paix", une reprise de 10% de leurs charges. Il annexait une attestation signée par C.B. \_\_\_\_\_ sur la reconnaissance de ses erreurs. Dans ce document, daté du 16 novembre 2017 et intitulé "A qui de droit", l'intéressé indiquait que son épouse et lui-même n'avaient pas conscience que leurs agissements pouvaient avoir de telles conséquences sur la situation fiscale de leur entreprise et ils le regrettaient. A l'époque des faits, B.B. \_\_\_\_\_ connaissait une profonde dépression ayant lourdement entamé sa capacité de travail et mis en péril son entreprise. Ils avaient imaginé la constitution d'un capital de retraite "de cette manière". Ils avaient décidé de collaborer entièrement avec l'Administration fiscale. Celle-ci devait en tenir compte lors de la fixation des amendes.

**B.c.** Le 20 décembre 2018, l'Administration fiscale a notifié à A. \_\_\_\_\_ SA des bordereaux de rappel d'impôt pour l'IFD et les ICC 2006 à 2014, ainsi que des bordereaux de taxation pour l'IFD et les ICC 2015. Ces derniers faisaient état d'une reprise dans le bénéfice de la société d'un montant de 283'543 fr. (art. 105 al. 2 LTF) à titre de charges non justifiées par l'usage commercial facturées par les sociétés D. \_\_\_\_\_ Sàrl, E. \_\_\_\_\_ Sàrl et F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl. L'Administration fiscale a également, à la même date, émis des bordereaux d'amende pour soustraction d'impôt intentionnelle pour l'IFD et les ICC 2008 à 2014, dont la quotité s'élevait aux 4/5 e des impôts soustraits (soit un total de 289'186 fr.), respectivement pour tentative de soustraction pour l'IFD et les ICC 2015, dont la quotité s'élevait au 8/15 e des impôts soustraits (soit un total de 34'530 fr.). Par décision sur réclamation du 18 novembre 2020, l'Administration précitée a maintenu inchangés les bordereaux précités.

**B.d.** Le 18 décembre 2020, A. \_\_\_\_\_ SA a recouru devant le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif) contre la décision sur réclamation précitée. Par jugement du 25 mars 2022, le Tribunal administratif a partiellement admis le recours en ce que les bordereaux de rappel d'impôt pour l'IFD et les ICC 2006 devaient être annulés, du fait que la créance fiscale y relative était prescrite. Le recours a été rejeté pour le surplus.

**B.e.** Par arrêt du 26 juillet 2022, la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a rejeté le recours que A. \_\_\_\_\_ SA avait interjeté à l'encontre du jugement du 25 mars 2022 précité.

### **C.**

Contre l'arrêt du 26 juillet 2022 de la Cour de justice, A. \_\_\_\_\_ SA forme un "recours" auprès du Tribunal fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et de dépens, principalement, à la réforme de l'arrêt attaqué en ce sens que les bordereaux de taxation et d'amende du 18 novembre 2020 sont annulés et que la société est acquittée de toute peine; subsidiairement, à la réforme de l'arrêt attaqué en ce sens que les reprises fiscales réintégrant au bénéfice imposable de la société les charges liées aux montants versés à F. \_\_\_\_\_ (ou F.S. \_\_\_\_\_) et E. \_\_\_\_\_ Sàrl sont annulés et que les bordereaux de taxation du 18 novembre 2020 sont modifiés en conséquence, respectivement en ce sens que la société est acquittée de toute peine s'agissant des charges précitées et que les bordereaux d'amende du 18 novembre 2020 sont modifiés en conséquence; plus subsidiairement encore, de renvoyer la cause à l'autorité précédente pour nouvelle instruction du dossier. Elle demande en outre, à titre de mesures provisionnelles, de restituer l'effet suspensif à son recours et de suspendre la présente procédure jusqu'au dépôt d'une demande de révision de l'arrêt attaqué subsidiairement jusqu'au 30 novembre 2022.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt et s'en rapporte à justice quant à la recevabilité de la requête d'effet suspensif. L'Administration fiscale dépose une réponse et conclut au rejet du recours ainsi que des requêtes d'effet suspensif et de mesures provisionnelles formulées par la recourante. L'Administration fédérale se rallie à l'arrêt attaqué, ainsi qu'à la réponse de l'Administration cantonale, et conclut au rejet du recours. Dans ses observations finales, A. \_\_\_\_\_ SA confirme ses conclusions.

Par arrêt du 9 décembre 2022, la Cour de justice a déclaré irrecevable la demande de révision de son arrêt du 26 juillet 2022 présentée par la recourante le 2 décembre 2022.

## Considérant en droit :

### I. Recevabilité et pouvoir d'examen

#### 1.

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 147 I 89 consid. 1).

**1.1.** La recourante a déclaré former un "recours" auprès du Tribunal fédéral. Cette désignation imprécise ne saurait lui nuire, à condition toutefois que l'écriture remplisse les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (cf. ATF 138 I 367 consid. 1.1).

**1.2.** En l'occurrence, l'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) et qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte en vertu des art. 82 ss LTF, 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs, des cantons et des communes (LHID; RS 642.14).

**1.3.** L'arrêt attaqué a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'ICC, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). On ne peut d'ailleurs lui reprocher de ne pas avoir formulé de conclusions séparées, dès lors que le dispositif de l'arrêt attaqué ne distingue pas les deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3). Le recours a, au surplus, été interjeté en temps utile (cf. art. 46 al. 1 let. b et 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le présent recours, considéré comme recours en matière de droit public, sous réserve de ce qui suit.

**1.4.** L'objet de la contestation porté devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Par conséquent, devant le Tribunal fédéral, le litige peut être réduit, mais pas élargi ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente, qui l'a fixé dans le dispositif de l'arrêt entrepris (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.2).

Dans son recours, la recourante conclut à l'annulation des bordereaux de rappel d'impôt du 18 novembre 2020. Ceux-ci portaient tant sur l'IFD que sur les ICC pour les années 2006 à 2014. Or, dans son arrêt, la Cour de justice a confirmé la péremption du droit de procéder au rappel d'impôt en matière d'IFD et d'ICC pour l'année 2006, ce qu'avait déjà constaté le jugement du Tribunal administratif. Cet élément, hors de l'objet de la contestation, ne saurait par conséquent faire l'objet du présent litige, raison pour laquelle il n'y a pas lieu de l'examiner.

#### 2.

**2.1.** D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.4; 134 II 207 consid. 2). Toutefois, les griefs de violation des droits fondamentaux sont soumis à des exigences de motivation accrue (cf. art. 106 al. 2 LTF). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

Dans la mesure où la recourante invoque différents droits fondamentaux, mais sans respecter les exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF, il n'en sera pas tenu compte.

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la

décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les faits ont été arbitrairement constatés. A défaut, il ne peut être tenu compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (**ATF 145 V 188** consid. 2). Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

En l'occurrence, dans la mesure où la recourante présente librement sa propre version des faits, en complétant celle de l'arrêt entrepris, comme elle le ferait devant une juridiction d'appel, ce que le Tribunal fédéral n'est pas (cf. arrêt **2C\_814/2020** du 18 mars 2021 consid. 2.2 et les arrêts cités), il n'en sera pas tenu compte. Seuls les griefs suffisamment motivés en lien avec l'arbitraire dans l'établissement des faits seront donc examinés (cf. infra consid. 4). En outre, les pièces postérieures à l'arrêt attaqué que la recourante produit en annexe à son recours respectivement à ses observations finales, à savoir une plainte pénale du 7 septembre **2022**, un refus de consultation du dossier pénal du 26 septembre **2022** et un échange de courriel de ses mandataires du 30 novembre **2022** (véritables nova), ne sauraient être prises en considération.

X. Objet du litige

### 3.

L'objet du litige porte sur les bordereaux de rappel d'impôt relatifs à l'IFD et aux ICC 2007 à 2014, les bordereaux de taxation IFD et ICC 2015 et les bordereaux d'amende IFD et ICC 2008 à 2015.  
XXV. Arbitraire dans l'établissement des faits

### 4.

La recourante se plaint d'arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits et l'appréciation des preuves par les juges précédents.

**4.1.** Il y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves (art. 9 Cst.) si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (**ATF 146 IV 88** consid. 1.3.1). Le recourant ne peut pas se borner à contredire les constatations litigieuses par ses propres allégations ou par l'exposé de sa propre appréciation des preuves; il doit indiquer de façon précise en quoi ces constatations sont arbitraires (**ATF 133 II 249** consid. 1.4.3).

**4.2.** La recourante fait en substance grief à la Cour de justice d'avoir retenu qu'il n'avait pas été établi, ni même rendu vraisemblable, que les époux B. \_\_\_\_\_ auraient présenté leurs "aveux" du 16 novembre 2017 à la suite d'un accord conclu avec le contrôleur fiscal en charge de leur dossier, aux termes duquel, en contrepartie desdits aveux, il serait mis un terme à la procédure de rappel d'impôt et l'amende serait arrêtée à un pourcentage convenu des montants soustraits. Selon la recourante, c'est de manière insoutenable que les juges précédents auraient nié l'existence d'un tel accord.

**4.3.** Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice a observé que le courrier d'aveux du 16 novembre 2017 signé par C.B. \_\_\_\_\_ exprimait une reconnaissance très générale de "manquements" de la part des époux et leur intention de collaborer pleinement, et se terminait par le souhait que leur collaboration soit reconnue et qu'il en soit tenu compte dans la fixation des pénalités. Ledit courrier ne se référait à aucun moment à un accord trouvé avec un représentant de l'autorité fiscale quant aux montants des reprises ou des amendes. Les courriels échangés entre le mandataire de la recourante et le contrôleur fiscal en charge du dossier après la remise des aveux ne faisaient pas plus état d'un quelconque accord préalable, en vertu duquel lesdits aveux mettraient fin à la procédure de contrôle, qui se solderait par une amende dont la quotité était prédéfinie. A cet égard, les juges précédents ont relevé que, si un tel accord avait existé, le mandataire de la société n'aurait alors pas manqué de réagir à la demande de renseignements complémentaires formulée par le contrôleur fiscal le 5 décembre 2017 ou aurait, à tout le moins, marqué sa surprise. Or, tel n'avait pas été le cas. Il ne l'avait également pas fait après un courrier dudit contrôleur du 12 décembre 2017 sollicitant des documents complémentaires. Enfin, si C.B. \_\_\_\_\_ avait, par courriel du 31 octobre 2017 adressé à son mandataire, donné son accord à ce dernier à une solution négociée avec l'Administration fiscale selon les termes qu'il y détaillait, y compris une amende limitée à une demi-fois la somme des impôts soustraits, cette correspondance ne concernait que la relation entre le mandataire et son client, et ne

pouvait donc pas être opposée à l'Administration fiscale. Quoiqu'il en soit, ni l'Administration fiscale ni le Tribunal administratif ne s'étaient fondés sur la lettre d'aveux du 16 novembre 2017 pour retenir l'existence d'une soustraction ou d'une tentative de soustraction d'impôt.

**4.4.** On ne voit pas en quoi l'appréciation de la Cour de justice serait arbitraire. La recourante, quoi qu'elle en pense, ne parvient pas à établir le contraire, son argumentation tendant plutôt à substituer sa propre appréciation à celle de l'autorité précédente. Tel est notamment le cas lorsqu'elle soutient que la mention "par gain de paix" dans le courriel de son mandataire du 20 novembre 2017 (qui accompagnait la lettre d'aveux des époux B.\_\_\_\_\_ du 16 novembre 2017) prouverait que la volonté des ces derniers était de se conformer à l'accord qui aurait prétendument été conclu avec l'Administration fiscale. Non seulement cette affirmation ne trouve aucun écho dans le dossier, mais elle ne permet quoi qu'il en soit pas d'expliquer pourquoi ni le mandataire de la société ni les époux B.\_\_\_\_\_ n'ont fait référence à un tel accord dans leurs écrits des 16 et 20 novembre 2017, ce que la recourante ne conteste pas. Quant aux pièces produites par celle-ci, non seulement l'autorité précédente s'est expressément prononcée à leur sujet, mais a expliqué de manière pleinement soutenable pourquoi celles-ci ne permettaient pas de retenir l'existence de l'accord litigieux. On ne peut en particulier que rejoindre l'autorité précédente lorsqu'elle s'étonne de l'absence de réaction du mandataire de la recourante après avoir constaté que, malgré les aveux des époux B.\_\_\_\_\_, l'Administration fiscale n'avait pas mis un terme à la procédure, mais avait poursuivi ses investigations, contrairement à ce qui aurait été convenu. Enfin, dans la mesure où la recourante ne remet pas en cause sous l'angle de l'arbitraire le constat selon lequel aucune des autorités précédentes ne s'est fondée sur la lettre d'aveux du 16 novembre 2017 pour retenir l'existence d'une soustraction ou d'une tentative de soustraction d'impôt, on ne voit pas en quoi le fait de soutenir que cette lettre aurait mené à l'extension des charges portées à son encontre aurait une quelconque influence sur le sort du litige.

Compte tenu de ce qui précède, le grief tiré de l'arbitraire dans l'établissement des faits et d'une violation du droit à la preuve ne peut qu'être rejeté. Il sera partant statué sur la seule base des faits constatés par l'instance précédente.

## 5.

**5.1.** Pour le reste, en tant que la recourante se plaint du fait que les juges précédents auraient, en violation du principe d'égalité des armes (art. 6 CEDH, également garanti par l'art. 29 al. 1 Cst.; cf. [ATF 139 I 121](#) consid. 4.2.1), accordé plus de crédit aux allégations de l'autorité intimée qu'aux siennes propres pour tenir pour non établie l'existence de l'accord litigieux, son argumentation tend en réalité, sous couvert de la violation du principe précité, à remettre en cause l'appréciation des preuves effectuée par la Cour de justice. Or, comme on l'a vu (cf. supra consid. 4.4), celle-ci n'est pas arbitraire. Quoiqu'il en soit, tel que formulé, le grief ne respecte pas les exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF s'agissant de la violation de droits fondamentaux (cf. supra consid. 2.1). Partant, il ne sera pas examiné plus avant.

**5.2.** Il n'en va pas différemment s'agissant du grief (implicite) de violation du droit à un tribunal indépendant et impartial (art. 6 CEDH et 30 al. 1 Cst.; cf. [ATF 139 III 120](#) consid. 3.2.1) soulevé par la recourante, au motif que les juges cantonaux auraient refusé de donner suite à ses réquisitions de preuve de manière à faire "douter de [leur] impartialité". Au demeurant, sa critique revient à contester l'appréciation anticipée des preuves effectuée par l'autorité précédente. Or, ce grief, qui relève du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), suppose que la recourante expose en quoi cette appréciation anticipée serait arbitraire (art. 9 Cst.; [ATF 146 III 73](#) consid. 5.2.2 et les arrêts cités), ce qu'elle ne fait toutefois pas. Le grief n'a donc également pas à être examiné.

**5.3.** Enfin, dans la mesure où il ressort des constatations non arbitraires de l'arrêt attaqué, qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que l'existence d'un accord conclu entre l'Administration cantonale et la recourante n'a pas été établie, la critique de cette dernière consistant à arguer, au demeurant de manière purement appellatoire, du caractère illicite des moyens de preuve obtenus par ce biais tombe à faux.

XXV. Impôt fédéral direct

a) Rappel d'impôt et taxation

## 6.

La recourante se plaint de la violation de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD en lien avec les art. 957 ss CO (RS 220) s'agissant de la reprise de ses charges en relation avec les sociétés D. \_\_\_\_\_ Sàrl, F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl (respectivement "M. F. \_\_\_\_\_" et "F.S. \_\_\_\_\_") et E. \_\_\_\_\_ Sàrl. Elle reproche en substance aux juges précédents de s'être écartés de sa comptabilité et d'avoir retenu que les charges litigieuses, en lien notamment avec les services informatiques fournis par les sociétés précitées, n'étaient pas justifiées par l'usage commercial, de sorte que celles-ci pouvaient être reprises dans le bénéfice net de la société pour les années concernées.

**6.1.** Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

**6.2.** Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, 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 amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 2e tiret).

De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (autorité du bilan commercial; cf. [ATF 141 II 83](#) consid. 3; [137 II 353](#) consid. 6.2). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est donc une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense, les règles fiscales correctrices devant également être respectées, ce dont doit s'assurer l'autorité fiscale (cf. arrêt [2C\\_712/2020](#) du 4 mars 2021 consid. 4.2 et les arrêts cités). L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (cf. arrêt [2C\\_132/2020](#) du 26 novembre 2020 consid. 7.2 et les arrêts cités). Celles-ci permettent de reprendre dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux; ces reprises peuvent concerner aussi bien des charges comptabilisées à tort que des produits réintégrés dans le compte de résultats (cf. arrêt [2C\\_712/2020](#) précité consid. 4.2). Le défaut de comptabilisation d'un élément nécessaire revient, en principe, à violer une norme impérative du droit commercial et justifie une correction du bilan par les autorités fiscales (cf. arrêt [2C\\_687/2018](#) du 15 février 2019 consid. 4.3).

**6.3.** En ce qui concerne le fardeau de la preuve et selon le principe général de l'art. 8 CC, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. [ATF 140 II 248](#) consid. 3.5; [121 II 257](#) consid. 4c). C'est partant à la société qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence, ainsi que de sa justification commerciale (cf. arrêt [2C\\_420/2020](#) du 18 mars 2021 consid. 5.2 et les arrêts cités). Savoir si un fait a ou non été prouvé constitue une question de fait (cf. arrêt [2C\\_132/2020](#) du 26 novembre 2020 consid. 8.5, non publié in [ATF 147 II 155](#)).

**6.4.** En l'espèce, s'agissant tout d'abord des charges comptabilisées par la recourante en lien avec la société D. \_\_\_\_\_ Sàrl, il ressort des faits de l'arrêt attaqué, qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que les époux B. \_\_\_\_\_ ont indiqué à l'Administration fiscale qu'ils ne disposaient d'aucun échange de correspondance avec cette société concernant le développement informatique prétendument effectué par celle-ci, ni de cahier des charges concernant ledit développement. Les paiements avaient été effectués en espèces, de main à main. Si le contrat conclu entre la recourante et D. \_\_\_\_\_ Sàrl, dont la gérante était au demeurant B.B. \_\_\_\_\_, indiquait "Objet: comptabilité", "description: saisie de pièces comptables en sous-traitance" et "Coût et conditions: le coût est fixé à 80 fr./heure", il n'avait toutefois pas été établi que de telles saisies avaient eu lieu. Au surplus, des frais privés avaient, à tort, été déclaré comme frais professionnels. S'agissant des activités informatiques déployées par F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl (respectivement par son propriétaire), la Cour de justice a retenu que les pièces éparses produites par la recourante n'établissaient pas l'étendue du mandat informatique confié à cette société ni la date et l'importance des interventions qui auraient été effectuées par celle-ci. Il n'y avait pas non plus de correspondance permettant de cerner de manière plus précise l'activité du propriétaire de F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl ou de



cette dernière. Les factures de la société précitée, émises plus de quatre ans après sa radiation en 2010, comportaient un descriptif vague et entraient en contradiction avec la liste des paiements produite par la recourante, paiements intervenus en espèces tout au long de l'année, alors que les factures n'étaient établies qu'une fois par année. Quant aux prélèvements réguliers effectués par la recourante, ils mentionnaient parfois "F.S. \_\_\_\_\_", parfois "F. \_\_\_\_\_", parfois rien ou encore "F. \_\_\_\_\_ sarl janvier". Même après la radiation de F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl, des retraits mentionnaient encore la société. Enfin, l'expertise privée du 19 février 2022 produite par la recourante et qui concluait, sur la base de discussions avec la direction de la recourante et la revue d'un échantillon de documents, à l'existence d'une activité importante de F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl en faveur de la recourante entre 2006 et 2014, n'était étayée par aucune pièce. Il en allait de même de la seconde expertise produite par l'intéressée, qui ne se référait à aucune pièce.

Enfin, s'agissant de E. \_\_\_\_\_ Sàrl, aucune pièce ne permettait d'établir ni la date des interventions de cette société en faveur de la recourante ni les conditions financières auxquelles elle intervenait. Les dates des factures ne pouvaient pas être mises en relation avec la liste des reçus de E. \_\_\_\_\_ Sàrl et les honoraires dus à cette dernière n'étaient pas versés sur le compte bancaire qui figurait sur les factures. Les nombreux retraits en espèces en faveur de E. \_\_\_\_\_ Sàrl n'étaient pas quittancés chaque fois, mais une seule fois par année à une date non déterminée, et ils n'étaient pas documentés par une pièces les justifiant. Ils ne correspondaient par ailleurs pas aux montants facturés par ladite société. Une différence de plus de 38'000 fr. pouvait ainsi être observée entre l'attestation de reçus de E. \_\_\_\_\_ Sàrl pour 2008 et sa facture, pour la même période, de 37'654 fr. 90. Quand bien même faudrait-il prendre en compte les nouveaux tableaux corrigés produits par la recourante, une différence de plus de 12'000 fr. subsisterait.

Au surplus, la comptabilité de la recourante était incohérente, car elle faisait état, dans le compte passif, de versements effectués à F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl et à E. \_\_\_\_\_ Sàrl portant sur l'exercice commercial en cours, sans toutefois que les factures émises par lesdites sociétés ne tiennent compte desdits versements en cours d'année. Quand bien même aurait-il été retenu que lesdites factures se rapportaient à l'année suivante, alors la recourante aurait dû recourir à un compte d'actifs transitoires et les montants portés au débit de ses comptes de charges auraient dû être compensés par des crédits équivalents. Or, l'intéressée n'avait pas non plus procédé de la sorte.

Dans ces circonstances, la Cour de justice a retenu que la justification commerciale des charges annoncées par la recourante en lien avec les sociétés litigieuses n'était pas établie, de sorte que les normes fiscales correctrices trouvaient application en l'espèce. C'était donc à bon droit que l'Administration fiscale s'était écartée de la comptabilité de la recourante qui, au demeurant, violait plusieurs principes du droit commercial, et avait repris lesdites charges sur son bénéfice.

**6.5.** La recourante fait grand cas du fait que sa comptabilité ne violerait pas les normes impératives du droit commercial. Outre que les constatations de fait de l'arrêt attaqué concernant les multiples lacunes et incohérences décelées dans les comptes de la recourante - que cette dernière ne remet pas en cause sous l'angle de l'arbitraire et qui lient ainsi le Tribunal fédéral (cf. supra consid. 2.2; art. 105 al. 1 LTF) - démontrent l'inverse, l'intéressée oublie quoi qu'il en soit qu'il est possible de s'écarter du bilan commercial lorsque des normes fiscales correctrices trouvent à s'appliquer (cf. supra consid. 6.1). Tel est le cas, selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, lorsque des charges non justifiées par l'usage commercial sont portées au débit du compte de résultat.

Or, sur ce dernier point, la recourante n'expose pas en quoi les juges précédents auraient arbitrairement retenu que le lien entre les charges portées en déduction de son bénéfice et les prestations informatiques fournies par D. \_\_\_\_\_ Sàrl, F.S. \_\_\_\_\_ Sàrl (ou son propriétaire) et E. \_\_\_\_\_ Sàrl n'avait pas été établi, alors qu'elle supportait le fardeau de la preuve sur ce point (cf. supra consid. 6.3). Elle ne critique pas non plus, d'une manière qui réponde aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 2.2), l'appréciation selon laquelle il n'avait pas été établi que de telles prestations auraient véritablement eu lieu. Le simple fait, pour la recourante, d'affirmer que des prestations auraient existé, en renvoyant de manière générale à "la constellation de documents comptables" et aux deux expertises privées quelle avait produites - mais dont elle ne critique toutefois pas l'appréciation de la force probante par la Cour de justice - ne suffit pas à tenir l'argumentation de cette dernière pour insoutenable. Il en va de même lorsqu'elle reproche aux juges cantonaux d'avoir fait "l'économ[i]e de] l'analyse des nombreuses pièces produites [par elle] à l'appui des charges litigieuse", sans même indiquer de quelles pièces il s'agit, ni en quoi elles permettraient de démontrer le caractère arbitraire de la motivation retenue dans l'arrêt attaqué. Pour le surplus, la recourante ne remet pas en cause l'absence de correspondance entre les retraits qu'elle a effectués en espèces et les factures émises par les sociétés en cause, pas plus qu'elle ne discute les indices troublants relevés par l'arrêt attaqué, tels que l'existence de retraits indiquant en référence

F.S.\_\_\_\_\_ Sàrl alors que cette dernière avait déjà été radiée, ou encore l'absence de versement d'honoraires de E.\_\_\_\_\_ Sàrl sur le compte bancaire qu'elle avait pourtant communiqué à la recourante.

**6.6.** Sur le vu de ce qui précède, on ne peut reprocher à la Cour de justice d'avoir violé le droit fédéral en confirmant que les dépenses déclarées par la recourante en lien avec D.\_\_\_\_\_ Sàrl, F.S.\_\_\_\_\_ Sàrl (ou son propriétaire) et E.\_\_\_\_\_ Sàrl n'étaient pas justifiées par l'usage commercial. Celles-ci pouvaient donc, conformément à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, être reprises dans leur intégralité dans le bénéfice net imposable de la recourante. En tant que l'intéressée, sous cet angle, affirme que de telles reprises reviennent à "nier l'existence du travail accompli" par lesdites sociétés et à ne pas "faire coïncider [ses] réalités fiscales et économiques", elle se borne une fois encore à substituer sa propre appréciation des faits à celle de l'autorité cantonale, ce qui n'est pas admissible (cf. supra consid. 2.2). Le grief de violation de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD est partant rejeté.

b) Soustraction fiscale

## 7.

La recourante conclut à ce qu'aucune amende ne lui soit infligée.

**7.1.** Selon l'art. 181 al. 1 LIFD, lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende. La soustraction d'impôt est quant à elle prévue à l'art. 175 LIFD. Selon cette disposition, est notamment 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 (al. 1); 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 (al. 2). Pour qu'il y ait soustraction au sens de cette disposition, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier. Quant à la tentative de soustraction au sens de l'art. 176 LIFD, le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt [2C\\_370/2019](#) du 19 septembre 2019 consid. 5.1 et l'arrêt cité).

**7.2.** En l'espèce, comme on l'a vu, la Cour de justice a considéré à juste titre que la recourante avait porté dans sa comptabilité des charges qui n'étaient pas justifiées commercialement. Le recours par ses organes à la remise en espèces de sommes totalisant plus d'un million de francs à des prétendus prestataires, l'absence de corrélation entre la remise des montants et les attestations de reçus, l'absence de factures justifiant la remise des montants en cours d'année et la très faible documentation permettant de connaître l'activité déployée par lesdits prestataires constituaient autant d'éléments conduisant à retenir le recours intentionnel à des mécanismes insolites visant à rendre opaque la situation économique réelle de la société, notamment ses charges commercialement justifiées. Les conditions de la soustraction respectivement de la tentative de soustraction d'impôt étaient ainsi remplies. S'agissant de la quotité des amendes infligées, correspondant aux 4/5 e des impôts soustraits respectivement aux 8/15 e des impôts s'agissant de la tentative de soustraction, la Cour de justice a tenu compte, à la décharge de l'intéressée, de sa bonne collaboration et de l'effet économique important des reprises et, à sa charge, de l'importance des montants soustraits durant plusieurs années fiscales, des bonnes connaissances juridiques de ses organes et de la mise en place de structures insolites. Sous cet angle, elle a retenu que les amendes respectaient le cadre fixé par la loi et que l'Administration fiscale n'avait pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Elle les a donc confirmées.

**7.3.** La recourante ne conteste à juste titre pas que, sur le vu des éléments de fait qui lui sont reprochés, les conditions objectives et subjectives de la soustraction fiscale sont manifestement réunies. Il en va de même s'agissant de la tentative de soustraction d'impôt pour l'IFD et les ICC 2015, l'autorité fiscale ayant relevé l'inexactitude des renseignements fiscaux fournis avant que la décision de taxation ne soit entrée en force. On ne voit en outre pas, compte tenu des éléments présentés par la Cour de justice, que la quotité des amendes infligées procéderait d'un abus du pouvoir d'appréciation de l'autorité fiscale. La recourante n'invoque du reste aucune violation de l'art. 181 respectivement des art. 175 et 176 LIFD, de sorte que l'on peut se demander si elle formule une



motivation suffisante à cet égard. Enfin, si elle conclut à l'annulation des amendes, subsidiairement à leur modification, toujours est-il qu'elle n'étaye cette conclusion par aucune motivation, ce qui n'est pas admissible (art. 42 al. 2 LTF; cf. arrêt [2C\\_1006/2020](#) du 20 octobre 2021 consid. 8.3 et l'arrêt cité).

#### 8.

Pour le reste, et pour autant qu'on la comprenne, en tant que la recourante se plaint d'une violation de la présomption d'innocence (garantie par les art. 6 CEDH, 32 al. 1 Cst. et 10 CPP; [ATF 144 IV 345](#) consid. 2.2.1), au motif que lui faire supporter le fardeau de la preuve des faits qui diminuent sa dette fiscale dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (cf. supra consid. 6.3) reviendrait à la contraindre de s'auto-incriminer dans le cadre de la procédure pénale de soustraction d'impôt, on ne voit pas en quoi le fait de devoir établir l'exactitude de dépenses qu'elle allègue pour justifier son exonération constituerait une obligation de contribuer à sa propre incrimination. Quoi qu'il en soit, le grief, soulevé d'une manière ne répondant pas aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF, est irrecevable.

#### 9.

Il découle des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

XXV. Impôts cantonal et communal

#### 10.

Selon l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. Cette règle est concrétisée en droit genevois par l'art. 12 let. a et d de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM/GE; RSGE D 3 15), qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD (cf. arrêt [2C\\_207/2019](#) du 16 juillet 2019 consid. 6).

Concernant les conditions du rappel d'impôt, conformément à l'art. 53 LHID, les art. 59 ss LPFisc/GE correspondent aux art. 151 ss LIFD. Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent aussi à l'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales sous examen.

Il en va de même en ce qui concerne la soustraction d'impôt consommée (cf. art. 56 al. 1 LHID et 69 LPFisc/GE) et la tentative de soustraction d'impôt (cf. art. 56 al. 2 LHID et 70 LPFisc/GE), qui correspondent aux art. 175 respectivement 176 LIFD.

#### 11.

Partant, le recours devra également être rejeté en tant qu'il a trait aux impôts cantonal et communal des périodes fiscales concernées

XXV. Conclusion, mesures provisoires, frais et dépens

#### 12.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC 2015, les rappels d'impôts se rapportant aux périodes fiscales 2007 à 2014, ainsi que les amendes pour soustraction d'impôt infligées à l'encontre de la recourante en lien avec ces mêmes périodes, respectivement les amendes pour tentative de soustraction d'impôt en lien avec l'année 2015.

**12.1.** Compte tenu de l'issue du recours, la requête d'effet suspensif est devenue sans objet.

**12.2.** La requête de mesures provisionnelles contenue dans le recours du 14 septembre [2022](#) visant à la suspension de la procédure devant la Cour de céans jusqu'au dépôt d'une demande de révision de l'arrêt attaqué, subsidiairement jusqu'au 30 novembre [2022](#), est devenue sans objet, dès lors que la recourante a effectivement déposé une telle demande de révision auprès de la Cour de justice le 2 décembre [2022](#), comme cela ressort de ses observations finales du même jour, respectivement que la date du 30 novembre [2022](#) est déjà dépassée.

Il est hautement douteux que les observations finales précitées, en ce que l'intéressée y déclare persister intégralement dans les conclusions de son recours du 14 septembre 2014, puissent être considérées comme une nouvelle requête de suspension de la procédure fédérale, condition nécessaire pour que le Tribunal fédéral puisse se prononcer sur celle-ci (cf. [ATF 138 II 386](#) consid. 7; arrêts [8C\\_607/2017](#) du 19 septembre 2017 consid. 3.2; [8C\\_148/2017](#) du 19 juin 2017 consid. 5;

8C\_921/2014 du 12 mai 2015 consid. 2.3; CHRISTIAN DENYS, in Commentaire de la LTF, Aubry Girardin et al. [éd], 3e éd. 2022, n° 5 ad art. 125 LTF). A supposer néanmoins que tel devrait être le cas, elle devrait quoi qu'il en soit être rejetée, dans la mesure où la demande de révision du 2 décembre 2022 qui aurait potentiellement pu justifier la suspension de la présente procédure a été déclarée irrecevable par arrêt du 9 décembre 2022 de la Cour de justice.

Par surabondance, on relèvera que la demande de révision précitée se limitait en substance à émettre de simples critiques à l'encontre des constatations de fait de l'arrêt attaqué pouvant être soulevées devant le Tribunal fédéral, ce qui, conformément à la jurisprudence, ne suffit pas à fonder une demande de révision (cf. arrêt 1C\_497/2020 du 27 juin 2022 consid. 3.3; ordonnances 2C\_138/2020 du 7 mai 2020 consid. 2.1.2; 5A\_865/2016 du 9 juin 2017; 2C\_1103/2015 du 20 avril 2016 consid. 2.1 et les références), respectivement reposait sur des motifs de révision relevant de la pure conjecture, puisque la recourante se borne à supposer que la plainte pénale formée le 7 septembre 2022 pourrait faire ressortir des faits nouveaux, qui eux-mêmes pourraient aboutir à une condamnation pénale du contrôleur fiscal, qui elle-même serait enfin susceptible de fonder un motif de récusation à son égard. Dès lors que les hypothèses en cascade de l'intéressée reposent sur la seule prémisse de la découverte de faits nouveaux au sens de l'art. 80 let. b de la loi genevoise sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA/GE; RSGE E 5 10), on se limitera à relever que la découverte d'un motif de révision implique une connaissance suffisamment sûre d'un fait, ce qui n'est pas le cas en l'espèce (cf. arrêts 4A\_422/2021 du 14 octobre 2021 consid. 4.4.2; 8C\_709/2020 du 6 septembre 2021 consid. 3.1.2; 2F\_6/2017 du 18 avril 2017 consid. 3.2.2 [jurisprudence rendue en rapport avec l'art. 123 al. 2 let. a LTF, dont la teneur est similaire à celle de l'art. 80 let. b LPA/GE]). Enfin, on ne peut que s'étonner de constater que la recourante n'a formulé une demande de révision de l'arrêt attaqué que le 2 décembre 2022, soit moins d'un mois avant l'échéance du délai de péremption du droit de procéder au rappel d'impôt en matière d'IFD et d'ICC pour l'année 2007, alors que la requête de suspension de la procédure fédérale datait du 14 septembre 2022 déjà. La question de savoir si, ce faisant, la recourante poursuit des objectifs purement dilatoires peut toutefois demeurer ouverte, dans la mesure où, comme on l'a vu, les conditions pour une suspension de la procédure fédérale ne sont de toute façon pas réalisées.

**12.3.** Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

**2.**

Le recours est rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

**3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 9'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

**4.**

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires de la recourante, à l'Administration fiscale du canton de Genève, à la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 13 décembre 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : H. Rastorfer

