

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2077/2008-FIN

ATA/297/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 juin 2009

2^{ème} section

dans la cause

V_____ S.A.

représentée par Me Robert Assaël, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ICC) 1998 et 1999.
2. V_____ S.A. (ci-après : V_____ S.A., la société, la contribuable ou la recourante), sise à C_____, Genève, a pour but le ramassage de voirie, l'élimination de déchets spéciaux et le lavage, la désinfection, la réparation et la vente de containers. Cette société a été constituée le 3 janvier 1995 par Monsieur M_____. Celui-ci a dès lors transféré à la société une partie de son activité et de sa clientèle tout en conservant pour lui-même une activité semblable en raison individuelle. M. M_____ était le détenteur de la totalité du capital-actions jusqu'au 31 décembre 2001, date à laquelle il a vendu l'intégralité de ses actions à T_____ S.A.
3. Pour l'année fiscale 1998, la contribuable s'est vu notifier un bordereau d'impôt d'un montant de CHF 39'637,80, pour un bénéfice imposable de CHF 116'432.- et un capital imposable de CHF 540'538.-.

Pour l'année fiscale 1999, elle a été taxée d'un montant de CHF 35'469,15, basé sur un bénéfice imposable de CHF 143'372.- et sur un capital imposable de CHF 683'910.-.

Ces taxations n'ayant pas été contestées, elles sont entrées en force.

4. Par pli recommandé du 6 septembre 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE ou administration fiscale) a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt prévue aux art. 59, 69 et suivants, et 74 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) portant sur la période fiscale 1997-2000. La contribuable était informée que les personnes en charge du contrôle se présenteraient à ses bureaux les 3 et 4 octobre 2002. Elle était par conséquent priée de leur mettre à disposition tous ses livres et documents comptables, ainsi que toutes les pièces justificatives.

Il ressort du dossier que ce contrôle était motivé par un document intitulé "résultats nets voirie", entré en possession de l'AFC-GE, portant sur les années fiscales 1998 et 1999. Celui-ci faisait état, outre les bénéfices 1998 et 1999 déclarés et ci-dessus mentionnés, de "Transferts de Ch. Aff." respectivement de CHF 865'081.- pour 1998 et de CHF 819'781.- pour 1999. Ceux-ci portaient les "résultats voirie" à CHF 981'153.- pour 1998 et à CHF 963'153.- pour 1999. Au bas de ce document M. M_____, administrateur de la société, indiquait de manière manuscrite : "Je soussigné certifie que les chiffres ci-dessus sont conformes à la réalité économique".

5. Par lettre du 10 novembre 2003, l'AFC-GE a indiqué à la société que, lors de l'examen des pièces dans les locaux de celle-ci, elle avait pu constater que de nombreux documents manquaient, à savoir notamment la liste des clients pour les années comptables 1998 à 2001 et les éventuels contrats conclus entre 1998 et 2001. De plus, l'explication fournie concernant la variation du chiffre d'affaires de la société entre 1999 et 2001, n'était pas satisfaisante et aucun justificatif n'avait été remis à cet effet.

6. Le 4 décembre 2003, la contribuable a répondu à ce courrier. Elle n'avait pas de liste de clients. Le détail de sa clientèle pouvait être consulté dans les classeurs mis à la disposition de l'administration fiscale, dès lors qu'avec chaque avis bancaire était jointe la facture concernée avec les nom et adresse des clients. Aucun contrat commercial n'avait été conclu entre 1998 et 2001. Par ailleurs, s'agissant de la variation du chiffre d'affaires entre 1999 et 2001 chez V_____ S.A, M. M_____ avait conservé une certaine activité de ramassage d'ordures, non encore transmise à la société. Ayant vendu ses actions de V_____ S.A. à T_____ S.A., avec effet au 1^{er} janvier 2002, il y avait transféré la totalité du ramassage des ordures en les cédant gratuitement à V_____ S.A. De ce transfert résultait l'augmentation importante du chiffre d'affaires de la société, celui-ci correspondant alors à la nouvelle clientèle acquise.

7. Par lettre signature du 10 décembre 2003, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle clôturait la procédure en rappel d'impôts pour la période fiscale ICC 1998, ouverte le 6 septembre 2002. Elle a notifié en conséquence un bordereau "rappel d'impôt" d'un montant de CHF 276'981,55, ainsi que des intérêts de retard de CHF 48'702,60. Elle s'est réservée le droit d'infliger une amende portant aussi sur cette même période, une fois l'ensemble de la procédure de redressement fiscal terminée.

Selon le procès-verbal de taxation annexé à ce bordereau, l'AFC-GE a ajouté au bénéfice déclaré, un montant de CHF 865'081.-.

8. Le 19 décembre 2003, la contribuable a réclamé à l'encontre de ce bordereau et a demandé à l'administration fiscale de lui fournir des explications sur la reprise.

9. Dans une lettre datée du même jour, l'AFC-GE a indiqué qu'elle avait en sa possession des informations qui laissaient penser qu'une partie du bénéfice réalisé par la société n'avait pas été déclarée. Le montant de CHF 865'081.- correspondait à un montant indiqué dans un document intitulé « résultats nets voirie ».

10. Par courrier du 28 janvier 2004, l'AFC-GE a notamment demandé à la contribuable des explications sur le document précité, en particulier sur quelles bases les montants avaient été calculés, et la raison pour laquelle un bénéfice avait été additionné à un chiffre d'affaires.

11. Dans sa lettre du 25 février 2004, la contribuable a répondu que le document en question, établi à la demande des repreneurs de la société, et qui avait été remis par un « dénonciateur », n'était ni comptable, ni financier. Il était simplement une projection de ce qu'aurait pu être le résultat des activités de la recourante, si elles avaient été groupées dans la même entité juridique. Ce document, utilisé comme argument de vente, pouvait s'expliquer ainsi. Il y avait en premier lieu le bénéfice annuel de la société. Ensuite, il était indiqué la différence entre un chiffre d'affaires pouvant être réalisé par la société et par M_____ (raison individuelle), et celui enregistré chez la contribuable. Enfin était mentionné un résultat très théorique puisqu'il n'était pas intégré dans celui-ci le matériel roulant et le personnel nécessaire à la réalisation du chiffre d'affaires supplémentaire défini ci-dessus.
12. Par lettre-signature du 15 décembre 2004, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle clôturait la procédure en rappel d'impôt pour la période fiscale ICC 1999, ouverte le 6 septembre 2002. Elle a notifié en conséquence un bordereau "rappel d'impôt" d'un montant de CHF 188'284,35, ainsi que des intérêts de retard de CHF 30'930,95. Elle s'est réservée le droit d'infliger une amende portant aussi sur cette même période, une fois l'ensemble de la procédure de redressement fiscal terminée.

Selon le procès-verbal de taxation annexé à ce bordereau, l'AFC-GE a ajouté au bénéfice déclaré, un montant de CHF 819'781.- en tant que bénéfice non déclaré et des intérêts sur prêt à l'actionnaire de CHF 3'500.-.
13. Le 21 décembre 2004, la contribuable a réclamé à l'encontre de ce bordereau.
14. Le 29 mars 2005, l'AFC-GE a rejeté les réclamations des 19 décembre 2003 et 21 décembre 2004, au motif que la contribuable n'avait donné aucune explication satisfaisante concernant le document « résultats nets voirie ». Celui-ci affichait des résultats que M. M_____ certifiait « conformes à la réalité économique ». Les chiffres mentionnés étaient très précis alors que la société parlait paradoxalement d'une « projection ». Pour ce qui concernait la variation du chiffre d'affaires de la société entre 1999 et 2001, respectivement de CHF 3'296'411.- et de CHF 5'235'503.-, aucune justification n'avait été donnée quant à une différence de près de deux millions.
15. Le 19 avril 2005, l'AFC-GE a, entre autres, notifié à la contribuable un bordereau amende de CHF 483'752.- pour les années 1998 à 2001-B.
16. Le 28 avril 2005, le contribuable a recouru contre la décision du 29 mars 2005, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA).

17. Par décision du 28 avril 2008, la commission a très partiellement admis le recours en annulant la reprise de CHF 3'500.- sur l'année de calcul 1999. L'AFC-GE, qui s'était interrogée sur la régularité de ce poste comptable au moment de la taxation ordinaire, aurait dû reprendre ce montant dans le cadre de cette procédure. S'agissant de l'amende, la cause a été renvoyée à l'administration fiscale pour une décision sur réclamation sur ce point. Pour le surplus, la commission a confirmé les rappels d'impôts 1998 et 1999 et les intérêts moratoires dus sur ceux-ci.

Après avoir déterminé que les créances n'étaient pas prescrites et que l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale était légitime, la commission a examiné la régularité et le bien-fondé de cette procédure.

Pour fixer le montant des reprises, l'AFC-GE s'était fondée sur le document "résultats nets voirie". Tout au long de la procédure, l'administration fiscale avait sans cesse demandé à la contribuable des explications relatives aux chiffres mentionnés dans ce document, ainsi qu'une liste des clients afin de vérifier le chiffre d'affaires. Or, la contribuable était restée très évasive et n'avait jamais répondu de manière précise. Ledit document certifié « conforme à la réalité économique » par l'administrateur et actionnaire unique, visait bien les « résultats nets » des exercices 1998 et 1999. La contribuable n'était jamais parvenue à une explication probante des montants de CHF 865'081.- pour l'année 1998 et CHF 819'781.- pour l'année 1999. La comptabilité des résultats des exercices concernés, déclarée initialement, avait été basée sur des chiffres d'affaires inférieurs à ceux réellement réalisés. Tout portait à croire que par ce document, la société avait voulu passer à ses éventuels repreneurs le message que ses bénéficiaires réels étaient plus importants que ceux comptabilisés et que sa valeur « conforme à la réalité économique » était bien supérieure à sa valeur « fiscale ».

La contribuable affirmait n'avoir jamais tenu de registre de sa clientèle, alors que la convention de vente du 28 décembre 2001 entre celle-ci et T_____ S.A., mentionnait expressément à son art. 5 ch. 1 une "liste de clients actifs". La commission comprenait dès lors mal les réticences de la société à remettre cette liste à l'AFC-GE, sinon parce qu'elle avait craint la découverte par cette dernière des éléments imposables non déclarés. Au vu des indices recueillis, la procédure en cause était légitime. Le fardeau de la preuve était renversé, et les reprises devaient être confirmées dès lors que la contribuable n'avait pas apporté de preuve ni d'explication déterminante justifiant ses allégués.

L'administration était également en droit de percevoir des intérêts moratoires sur tous les montants d'impôts dus et restés impayés en vertu des art. 360 et suivants de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

18. En date du 9 juin 2008, la contribuable a déposé un recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif.

a. La procédure en cause avait trouvé sa base dans l'existence d'une dénonciation anonyme, et violait de ce fait l'art. 10A de loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) qui interdisait à l'autorité d'y donner suite.

b. Son droit d'être entendue avait été violé dans la mesure où elle n'avait pas reçue une copie ou à tout le moins un résumé de la pièce no 40 du bordereau de pièces de l'AFC-GE.

c. L'art. 59 LPFisc prévoyant les conditions du rappel d'impôt ainsi que les règles sur le fardeau de la preuve avaient été également violés. Ainsi, l'AFC-GE reprochait à la contribuable de ne pas avoir été en mesure d'expliquer précisément d'où provenaient chacun des chiffres contenus dans le document "résultats nets voirie". Il s'agissait en conséquence de les reprendre les uns après les autres pour prouver qu'il représentaient bien des projections et non le "bénéfice réel" de la contribuable :

« RESULTATS NETS VOIRIE »

	<u>1998</u>	<u>1999</u>
VS SA bénéfice	Fr. 116'432 (1)	Fr. 143'372 (6)
Transfert de Ch. Aff.		
Fr. 3'985'037 (2)		
Fr. 3'119'956 (3)	Fr. 865'081 (4)	

Fr. 4'116'192 (7)		
Fr. 3'296'411 (8)		Fr. 819'781 (9)
-----	-----	-----
RESULTATS VOIRIE	Fr. 981'513 (5)	Fr. 963'153'' (10)

Pour 1998 :

- (1) Il s'agissait du bénéfice réalisé par la contribuable en 1998. Ce chiffre ressortait de ses comptes audités.
- (2) Ce nombre était repris du tableau intitulé "chiffres d'affaires total VS S.A + RM", lequel totalisait le chiffre d'affaires, et non le bénéfice.
- (3) Ce chiffre représentait le chiffre d'affaires réalisé par la contribuable en 1998. Il ressortait des comptes audités.
- (4) Il s'agissait du résultat de la soustraction entre les chiffres (2) et (3).
- (5) Il s'agissait du résultat de l'addition entre les chiffres (1) et (4).

Pour 1999 :

- (6) Il s'agissait du bénéfice réalisé par la contribuable en 1999, chiffre ressortant des comptes audités.
- (7) Ce nombre était repris du tableau intitulé "Chiffre d'affaires total VS S.A. + RM", lequel totalisait le chiffre d'affaires, et non le bénéfice.
- (8) Ce chiffre représentait le chiffre d'affaires réalisé par la société en 1999, et ressortait de ses comptes audités.
- (9) Il s'agissait du résultat de la soustraction entre les chiffres (7) et (8).
- (10) Il s'agissait du résultat de l'addition entre les chiffres (6) et (9).

Par ailleurs, la "note explicative concernant la vente de Voirie (...) S.A." prouvait que le document précité avait été établi dans le cadre de négociations en vue d'un transfert, au 1^{er} janvier 2000, du chiffre d'affaires de l'activité individuelle de M. M_____ à V_____ S.A. Cette note montrait entre autres, un chiffre d'affaires pour 1998 de CHF 3'120'000.-, un transfert au 1^{er} janvier 2000 "d'activités de voirie effectués par V_____ S.A. à VS SA" de CHF 620'000.-, et un "chiffre d'affaires garanti par l'ancien actionnaire pour l'année 2000" de CHF 3'740'000.-.

La contribuable avait de surcroît toujours répondu diligemment aux demandes de l'administration fiscale. Enfin, le document "résultats nets voirie" ne permettait ni à l'AFC-GE, ni à la commission, d'opérer un renversement du fardeau de la preuve en sa défaveur.

La société conclut préalablement à ce qu'un tirage de la pièce n° 40, respectivement un résumé de son contenu, lui soit transmis, à une comparaison personnelle des parties, à l'ouverture d'enquêtes avec une liste de témoins, et à

répliquer. Elle conclut principalement à l'annulation de la décision sur réclamation du 29 mars 2005 et des bordereaux d'impôts notifiés les 10 décembre 2003 et 15 décembre 2004, et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

19. En date du 14 août 2008, l'AFC-GE a répondu au recours de la contribuable en concluant à son rejet.

a. L'art. 10A LPA était entré en vigueur le 4 avril 2006, alors que la procédure de contrôle à l'encontre de la société avait été ouverte antérieurement, à savoir le 6 septembre 2002. En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, cette disposition n'était donc pas applicable au cas d'espèce. Cela étant, l'administration fiscale avait pris connaissance du document litigieux par le biais d'une autre procédure et non sur la base d'une dénonciation anonyme.

b. La pièce n° 40, couverte par le secret fiscal, avait trait aux résultats de l'entreprise individuelle M_____. Cette pièce avait été utilisée afin de vérifier l'explication de la contribuable selon laquelle le document « résultats nets voirie » correspondait aux résultats consolidés de la société et de l'entreprise précitée. Elle avait également servi à vérifier que la rubrique « Transfert de ch. Aff. » se rapportait à la différence entre le chiffre d'affaires réalisé par la contribuable et celui réalisé par l'entreprise en raison individuelle dans le cadre de son activité de voirie. M. M_____ étant, durant les années fiscales 1998 et 1999, unique actionnaire de la contribuable, il était facile pour son mandataire d'avoir accès à la comptabilité de celle-là. Cet accès était d'autant plus évident que les explications données, dans le cadre de la procédure de contrôle à propos du document litigieux, étaient directement fondées sur la théorie de la consolidation des résultats. Le droit d'être entendu de la société avait donc été respecté – notamment sous l'angle de la consultation du dossier – la société et son mandataire connaissant le contenu de la pièce en question et pouvant sans difficulté y avoir accès par leurs propres moyens. En sus, le droit d'être entendu de la contribuable avait été respecté tout au long de la procédure puisqu'elle avait pu faire valoir ses arguments et moyens de preuves lors d'un entretien et au cours des nombreux échanges d'écritures.

c. S'agissant des rappels d'impôts, la contribuable appliquait à tort l'art. 59 LPFisc, les dispositions de la LCP étant déterminantes dans le cas d'espèce. En application de l'art. 340 LCP, les procédures de contrôle et de rappel d'impôt étaient justifiées dans leur principe. Ainsi, l'administration fiscale avait des soupçons et disposait de constatations concrètes d'irrégularités suffisants, notamment la pièce « résultats nets voirie » obtenue par recoupement d'informations et laissant supposer que les bénéfices réels de la contribuable pour les années fiscales litigieuses étaient supérieurs à ceux déclarés.

Les explications données par la société ne coïncidaient pas avec les chiffres en possession de l'AFC-GE. Le document "résultats nets voirie" ne pouvait donc correspondre à une projection. Non seulement les chiffres indiqués étaient très

précis, mais aussi les années prises en considération étaient antérieures à la date d'établissement dudit document.

La pièce n° 45 correspondant à un document de l'Etude Schellenberg Wittmer transmise au Tribunal de première instance, montrait un "prévisionnel 2000" concernant la société, qui estimait le bénéfice 2000 à CHF 1'074'000.-. Ce montant mettait en doute l'exactitude des bénéfices déclarés en 1998 et en 1999 en projetant un bénéfice de plus de CHF 1'000'000.- en 2000, alors même que les bénéfices cumulés pour les années litigieuses n'excédaient pas CHF 337'500.-.

La pièce "Chiffre d'affaires total VS SA + RM" transmise par la société à ce stade de la procédure était tout aussi inexplicable que le document "résultats nets voirie". Selon cette pièce-là, le chiffre d'affaires total cumulé des deux entités correspondait en 1998 à CHF 3'985'037.- et en 1999 à CHF 4'116'192.-. En cumulant toutefois les chiffres d'affaires selon les comptes produits par la société d'une part et par l'entreprise individuelle d'autre part, les bénéfices cumulés correspondaient respectivement à CHF 4'088'935.- pour 1998 et à CHF 4'379'877.- pour 1999.

Etait tout aussi inexplicable, le fait que la contribuable ait vu son chiffre d'affaires, son bénéfice et, par là-même sa valeur augmenter de manière conséquente entre 1998 et 2001, date de la vente du capital-actions à T_____ S.A. Les arguments de la contribuable pour expliquer ces augmentations étaient contradictoires et peu probants.

20. Le 17 juin 2008, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
21. Dans sa réplique du 31 octobre 2008, la contribuable a maintenu ses conclusions.
 - a. L'art. 10A LPA était directement applicable au cas d'espèce en l'absence de dispositions transitoires. Cette disposition était violée, quand bien même le document litigieux était parvenu à l'administration fiscale, par un dénonciateur anonyme, via une autre procédure.
 - b. La société et l'entreprise étaient deux identités juridiques indépendantes, l'AFC-GE se servait du contenu de la pièce n° 40 pour étayer son raisonnement sans que la contribuable ne puisse connaître son contenu. Celle-ci en exigeait dès lors une copie.
 - c. Le document "résultats net voirie" était une projection pour les motifs suivants. Dans le cadre de négociations entre M. M_____ et des tiers en vue du rachat de l'intégralité des activités de la société et de l'entreprise individuelle, différents documents avaient été préparés. Ils visaient à établir des prévisions en vue d'un rassemblement, au 1^{er} janvier 2000, des activités et chiffres d'affaires

réalisés par les deux entités. Parmi ces documents avait été établi un tableau intitulé « Chiffre d'affaires total VS S.A. + R.M. », qui retenait un total de chiffre d'affaires de CHF 3'985'037.- pour l'année 1998 et CHF 4'116'192.- pour l'année 1999. Le document "résultats nets voirie" reprenait exactement ces données et leur soustrayait le chiffre d'affaires de la société afin de connaître le chiffre d'affaires résiduel résultant du transfert complet des activités de la raison individuelle. Les reprises concernaient l'entreprise en raison individuelle. En les ajoutant aux bénéfiques de la société, l'AFC-GE violait le principe l'interdiction de la double imposition.

Le document "prévisionnel 2000" prouvait que les tableaux établis n'étaient que des prévisions et projections postulant l'idée d'un rassemblement de toutes les activités de la société et de la raison individuelle sous une seule et unique entité à partir du 1^{er} janvier 2000.

Bien que le document "Chiffres d'affaires total VS SA + RM" montrait un montant inférieur à celui calculé par l'AFC, cela ne prouvait pas encore que la société ait voulu cacher un bénéfice. Il en était de même de l'augmentation du chiffres d'affaires entre 1998 et 2000.

22. Le 18 décembre 2008, l'AFC-GE a encore dupliqué en reprenant ses arguments précédemment développés.
23. Le 19 décembre 2008, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al.1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La recourante fait valoir en premier lieu que la procédure en cause aurait trouvé sa base dans l'existence d'une dénonciation anonyme et violerait de ce fait l'art. 10A LPA, entré en vigueur le 4 avril 2006, qui interdit à l'autorité de donner suite aux dénonciations anonymes.

En principe, le nouveau droit s'applique à toutes les situations qui interviennent depuis son entrée en vigueur. En particulier, en l'absence de dispositions transitoires, les nouvelles règles de nature procédurale doivent s'appliquer immédiatement à toutes les affaires pendantes (ATF 130 V 560 ; ATF 130 V 560, 562 ; 111 V 46, 47 ; Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5714/2007 du 18 mars 2008, consid. 3.4 et les réf. citées ; ATA/356/2008 du

24 juin 2008 ; voir aussi U. HAEFELIN/G. MÜLLER/F. UHLMANN, Allgemeines Verwaltung-srecht, Zurich, 2006, p. 66, no 327a ; P. MOOR, Droit administratif, vol. I, Berne, 1994, p. 171).

La LPA prévoit toutefois des dispositions transitoires. En particulier l'art. 92 dispose que cette loi "n'est applicable ni aux procédures pendantes devant les autorités administratives au moment de son entrée en vigueur, ni aux recours, réclamations ou actions pendants devant les juridictions administratives au moment de son entrée en vigueur. Dans ces procédures, les anciennes règles sont applicables".

Par ailleurs, une règle nouvelle qui modifie la procédure à suivre devant l'autorité dont la décision est entreprise ne saurait être appliquée par l'autorité de recours. Une telle application conférerait un effet rétroactif à la règle de procédure (ATA/178/2009 du 7 avril 2009 et références citées).

L'art. 10A LPA est entré en vigueur après l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et le recours interjeté contre la décision de l'administration fiscale auprès de la commission, respectivement les 6 septembre 2002 et 28 avril 2005.

Le Tribunal administratif ne saurait en conséquence tenir compte de l'art. 10A LPA dans la présente cause, sous peine de lui donner un effet rétroactif interdit pour les motifs précités. Ce grief est donc mal fondé.

3. La contribuable se plaint ensuite d'une violation de son droit d'être entendue, dans la mesure où elle n'a pas eu accès à la pièce n° 40 du chargé de pièces de l'administration, pièce couverte par le secret fiscal.
4. Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle. Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal et le droit administratif spécial. Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 qui s'appliquent (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.256/2001 du 24 janvier 2002, consid.2).
5. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10), de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 5 ; ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 127 V 431 consid. 3a p. 436; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée).

6. L'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en matière de consultation des dossiers fiscaux, et applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc, reprend les principes décrits ci-dessus. Il prévoit ainsi que le contribuable peut prendre connaissance des autres pièces du dossier une fois les faits établis et à condition que la sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose pas. L'al. 5 ajoute que lorsque le département refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, il ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que s'il lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce ou qu'il lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve. Cela vaut en particulier pour des documents provenant du dossier fiscal d'un tiers (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.186/2006 du 27 novembre 2006, consid. 4).
7. En l'espèce, l'AFC s'est certes appuyée sur la pièce n° 40 pour trancher en défaveur de la contribuable. L'examen du dossier de procédure prouve toutefois que la recourante non seulement en connaissait son contenu, mais possédait également le document en question. Ainsi, en 2003 et 2004 déjà, le précédent mandataire de la société, dans ses courriers à l'AFC-GE, se référait aux chiffres d'affaires et aux bénéfices de l'entreprise individuelle tels qu'il ressortent de la pièce n° 40. De plus, dans son mémoire de réponse du 31 mars 2006 au recours interjeté par la contribuable par devant la commission, l'AFC-GE mentionnait ce document en y dégageant sa substance. Il s'ensuit que le droit d'être entendu, sous l'angle de la consultation du dossier, n'a pas été violé. Ce grief est par conséquent mal fondé.
8. Dans son recours, la contribuable requiert une comparution personnelle des parties et l'ouverture d'enquêtes avec une liste de témoins visant à démontrer que les chiffres retenus par l'autorité intimée ne correspondaient pas à la réalité.

L'art. 18 alinéa 2 LPFisc, applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc, dispose que les offres de preuve du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation.

Selon l'exposé des motifs à l'appui du projet de loi de procédure fiscale (PL 8517, MGC 2001 28/VI 5176), l'application de cette disposition se fait dans le cadre des principes procéduraux découlant de la Constitution fédérale, en particulier du principe du droit d'être entendu prévu par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et susmentionné.

Le principe de la libre appréciation des preuves, par lequel le juge apprécie librement les preuves, sans être lié par des règles formelles, en procédant à une appréciation complète et rigoureuse des pièces, s'applique également en procédure administrative. Dès lors, le juge doit examiner de manière objective tous les moyens de preuve, qu'elle qu'en soit la provenance, puis décider si la

documentation mise à sa disposition permet de porter un jugement valable sur le droit litigieux (ATA/630/2008 du 16 décembre 2008 et les références citées).

Dans le cas d'espèce, le tribunal de céans renoncera à la comparution personnelle des parties et à l'audition de témoins, les pièces versées à la procédure suffisant à établir les éléments factuels pertinents pour répondre aux questions juridiques posées par le présent litige. On ne voit pas ce que l'audition des parties, voire de témoins apporterait dans cette analyse, dès lors que les chiffres à prendre en compte ressortent de comptes auditées. De plus, à ce stade de la procédure, la contribuable a eu amplement l'occasion de s'exprimer sur ce point, non seulement dans sa nombreuse correspondance échangée avec l'AFC-Ge, mais également dans le cadre de ses mémoires par devant la commission et le tribunal de céans, avec un double échange d'écritures devant cette dernière instance.

Dès lors, les pièces versées au dossier, ainsi que les écritures produites par les parties, permettent au tribunal de céans de trancher en l'état le litige qui lui est soumis.

9. La recourante fait encore valoir une violation de l'art. 59 LPFisc prévoyant les conditions du rappel d'impôt. Il s'agit donc de déterminer si les conditions justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction sont remplies d'une part, et d'autre part, cas échéant, si l'AFC était en droit d'effectuer des reprises d'impôt pour les années fiscales 1998 et 1999. La question controversée du renversement du fardeau de la preuve opérée par la commission sera également traitée dans cette deuxième partie.
10.
 - a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID- RS 642.14) est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Aux termes de son art. 72 al. 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1er janvier 2001. A défaut de dispositions harmonisées ou compatibles, à cette date, la LHID s'applique directement (art. 72 al. 2 LHID).
 - b. La loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) qui règle l'imposition du bénéfice et du capital des personnes morales est entrée en vigueur le 1er janvier 1995 en application de cette loi. Elle abroge de ce fait les dispositions y relatives de la LCP. La LIPM ne contient cependant aucune disposition en matière de rappel d'impôt.
 - c. La LPFisc, qui règle en ses art. 53 et suivants la procédure par-devant le tribunal de céans, est également entrée en vigueur le 1er janvier 2002. L'art. 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Le rappel d'impôt est prévu par l'art. 59 LPFisc.

- d. Selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, la notion de rappel d'impôt relève toutefois du droit matériel (ATA/350/2008 du 24 juin 2008 et les références citées). Par ailleurs, l'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est dépourvue d'effets rétroactifs (ATA/585/2008 du 18 novembre 2008 et les références citées).
- e. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/585/2008 du 18 novembre 2008 et les références citées).
- f. Le présent litige est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001.
11. a. L'art. 336 aLCP donne le pouvoir à l'AFC-GE de procéder au contrôle des déclarations des contribuables et de fixer, au terme de cette procédure, cas échéant, de nouveaux éléments imposables. Il en résulte une nouvelle taxation à laquelle il est procédé par le biais du rappel d'impôt au sens de l'art. 340 aLCP.
- b. Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante.
- c. L'administration est en mesure de procéder à un tel rappel si, et seulement si, la déclaration est inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation a été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte. Ledit rappel d'impôt n'est soumis à l'existence d'aucune faute intentionnelle ou par négligence (ATA/631/2007 du 11 décembre 2007 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 et les références citées).
- d. Le rappel d'impôt est donc une procédure extraordinaire qui remet en cause une décision entrée en force qui lie à la fois le contribuable et l'administration fiscale. Elle constitue le pendant de la révision qui est opérée en faveur du contribuable en présence de faits importants ou de preuves concluantes découvertes après l'entrée en force d'une décision. Sont considérés comme inconnus les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Font partie des moyens de preuve, par exemple, les documents, actes officiels, informations données par les parties, par des tiers, témoignages, expertises et rapports etc. propres à prouver les faits et dont l'administration a eu connaissance subséquentement (ATA/503/2008 du 30 septembre 2008).

Dans l'arrêt précité, l'AFC-GE avait refusé de révéler la nature et la source de l'élément qui avait fondé ses soupçons et initié la procédure de rappel. Le

Tribunal administratif avait jugé que l'introduction d'une procédure de rappel d'impôt dans l'aLCP n'était soumise à aucune condition et que l'absence de communication de l'élément déclencheur n'avait pas pour effet de rendre le rappel d'impôt injustifié.

En l'espèce, l'AFC a ouvert la procédure de rappel en expliquant les soupçons l'ayant mené à ouvrir une procédure de contrôle et de rappel d'impôt. En particulier la pièce " résultats nets voirie" laissait supposer que les bénéficiaires réels de la contribuable étaient supérieurs à ceux déclarés. Au vu de la jurisprudence précitée, l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt est justifiée dans son principe.

12. D'après la contribuable, la commission aurait procédé à un renversement inadmissible du fardeau de la preuve en sa défaveur en se fondant sur le document "résultats nets voirie" pour justifier du rappel d'impôt.

En cette matière, la jurisprudence constante admet que l'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. L'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner d'office l'état de fait est cependant limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances ; en présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration fiscale. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration fiscale repose alors sur le contribuable (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007).

En l'occurrence, la contribuable a argué devant la commission que le document "résultats nets voirie" avait uniquement pour but de faire une simple projection pour préciser ce qu'aurait pu être le rendement des activités de voirie en additionnant à son bénéfice le chiffre d'affaires réalisé et déclaré fiscalement chez M. M_____. Il s'agissait d'un chiffre théorique qui avait été utilisé comme un argument de vente, ce document prenant des éléments de ses comptes d'exploitation et de l'activité en raison individuelle de M. M_____.

13. A cet égard, l'AFC-GE a réuni de nombreux indices allant dans le sens d'une soustraction et la commission a considéré que ce faisceau d'indices constituait une preuve suffisante. En appréciant des éléments du dossier, elle a donc conclu que la recourante avait bel et bien dissimulé une partie de son bénéfice pour les années concernées. Il incombait alors à la contribuable d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire du moment que les faits établis, sur la base d'indices précis, étaient hautement vraisemblables.

14. Par devant le Tribunal administratif, la contribuable a repris les explications déjà fournies aux autorités inférieures au sujet des différents postes du document "résultats nets voirie". Ses explications ne permettent pas de fournir de preuves renversant les indices précis retenus tant par l'AFC-GE que par la commission ou autorisant une autre interprétation. En l'occurrence, l'addition des chiffres figurant dans la comptabilité des deux entreprises ne concorde pas avec les prétendus "résultats consolidés" mentionnés dans le document en question, document pourtant certifié conforme à la réalité et signé par M. M_____ .

Ainsi, selon la contribuable le montant de CHF 3'985'037.-, sous la rubrique "Transfert de Ch. Aff." correspondrait aux chiffres d'affaires totaux de la société et de l'entreprise. Or, selon les pièces figurant au dossier, le chiffre d'affaires de la contribuable pour 1998 se montait à CHF 3'119'956.-, et celui de l'entreprise à CHF 968'979.-. Leur somme ne donne pas CHF 3'985'037.- comme indiqué dans le document mais un montant total de CHF 4'088'753.-. Pour 1999, le chiffre d'affaires de l'entreprise ne se montait pas non plus à CHF 819'781.- mais à CHF 1'083'466.-, les calculs mentionnés sont par conséquent également erronés.

S'agissant du bénéfice, si l'on ajoute au bénéfice de la société pour 1998, soit CHF 116'432.-, celui de l'entreprise de CHF 170'756.-, l'on obtient un bénéfice consolidé de CHF 287'188 et non un résultat de CHF 981'513.- tel que mentionné dans le document "résultats nets voirie". La même opération pour l'année 1999, montre une différence de CHF 625'660.- entre les bénéfices déclarés par les deux sociétés et les résultats donnés dans le document.

Les seules "preuves" que la contribuable ait fournies au Tribunal administratif ne donnent pas d'avantage d'explications. En particulier, le document "Chiffre d'affaires total VS SA + RM" montre un chiffre d'affaires total cumulé des deux sociétés pour 1998 de CHF 3'985'037.- et en 1999 de CHF 4'116'192.-. Or, celui-ci ne correspond pas au chiffre d'affaires des comptes que les deux entités ont produits avec leurs déclarations, soit respectivement CHF 4'088'753.- et CHF 4'379'877.-. En outre, les explications sur l'absence de liste de clients et sur l'augmentation conséquente entre 1998 et 2001 de sa valeur n'apportent pas d'autre éléments propres à amener le tribunal de céans à se détacher de la solution retenue par la commission.

15. Le bien-fondé des reprises fiscales étant acquis, le Tribunal administratif doit encore examiner si ces dernières ne sont pas prescrites. Cette question doit être examinée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/608/2008 du 2 décembre 2008).

a. Les concepts de prescription et de péremption relèvent du droit de fond (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003, RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités). En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, la prescription de taxations effectuées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit

doit être examinée selon l'ancien droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et les références citées).

b. La limitation dans le temps du droit de taxer est régie par l'article 368 aLCP qui définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation. Il s'agit en réalité d'un délai de péremption dont le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'administration déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable, tel des bordereaux "rappel d'impôts" comme en l'espèce. Si ce dernier acte est intervenu avant l'échéance du délai de cinq ans imparti par la loi, le droit de procéder à la taxation n'est plus limité, la LCP n'instituant pas de prescription absolue du droit de taxer (ATA/547/2001 du 28 août 2001).

c. La prescription de la créance fiscale est de cinq ans dès le jour où le bordereau de perception est adressé au contribuable, selon l'article 369 aLCP. Ce délai peut être interrompu par toute mesure de l'autorité tendant à la taxation, cette dernière faisant repartir un nouveau délai de prescription de même durée.

d. L'ancien droit ne prévoyait pas de prescription absolue de la créance fiscale. Dans ces cas, les délais instaurés par la nouvelle loi commencent à courir dès l'entrée en vigueur de celle-ci, le 1er janvier 2002 (ATF 126 II 1 p. 6 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001). Le délai instauré par la LPFisc est de dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force.

En l'espèce, l'administration fiscale a informé la contribuable le 6 septembre 2002 de l'ouverture d'une procédure de vérification portant sur les périodes fiscales ICC 1997 à 2000. Les créances en rappel d'impôt contestées n'étaient ainsi pas prescrites à l'ouverture desdites procédures. Enfin, s'agissant des bordereaux litigieux, la taxation est intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la période fiscale concernée, soit en-deçà du délai de prescription.

16. Au vu de ce qui précède, le recours est entièrement mal fondé et sera par conséquent rejeté.
17. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 juin 2008 par V_____ S.A. contre la décision du 28 avril 2008 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

le rejette ;

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

dit que, conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Robert Assaël, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni et M. Dumartheray

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :