

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2474/2014-ICCIFD

ATA/227/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 février 2017

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

représentée par Me Jean-Jacques Martin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

ainsi que

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ SA

représentée par Me Jean-Jacques Martin, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 décembre 2015 (JTAPI/1509/2015)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : A_____ SA ou la contribuable) d'_____ est inscrite depuis le 2 mars 1957 au registre du commerce et a pour but l'exploitation d'une sablière sise au B_____ ainsi que le transport et la vente de sables et de graviers ainsi que toutes opérations s'y rattachant.

Monsieur C_____, domicilié à Lancy, a acquis l'entier du capital-actions de A_____ SA en 1973 et il en est l'administrateur unique, avec signature individuelle.

- 2) M. C_____ exploite une entreprise individuelle sous la raison sociale « R. C_____ », inscrite le 5 octobre 1956 au registre du commerce, active dans les transports de tous matériaux par camions automobile et garage avec atelier de réparation.

- 3) M. C_____ est actionnaire et administrateur unique de C_____ SA, entreprise inscrite au registre du commerce depuis le 17 janvier 1996 à Lancy. La société a pour but l'exploitation d'une entreprise de transports par tous moyens ainsi que l'exploitation de garages.

- 4) Monsieur D_____ C_____, fils de M. C_____, exploite l'entreprise individuelle inscrite depuis le 12 décembre 2000 au registre du commerce, sous la raison sociale « C_____ D_____ », qui a pour but le transport et la location de véhicules, l'exploitation de garages ainsi que le commerce et la représentation de matériaux de construction.

- 5) Les taxations opérées par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), sur la base des déclarations remises par A_____ SA pour les années 2001 à 2010, n'ont pas été contestées et sont entrées en force.

- 6) Le 25 novembre 2011, l'AFC a informé la contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôts s'agissant de l'impôt cantonal et communal (ICC) et de l'impôt fédéral direct (IFD) pour les années 2001 à 2010. Des éléments portés à sa connaissance permettaient d'envisager que la contribuable avait accordé des prestations appréciables en argent à son actionnaire et à ses proches par le biais de surfacturations de leurs prestations (location d'actifs). Des copies du grand livre relatifs aux comptes « Loyers divers et redevances » et « Frais divers d'exploitation et location machines de chantier », des contrats conclus avec MM. D_____ et C_____ relatifs à la location des actifs mis à disposition, des factures ainsi que la description de la méthode de fixation du prix de location des actifs devaient être transmis.

- 7) Le 26 mars 2012, M. C_____ a remis des pièces à l'AFC portant sur les véhicules loués par son entreprise, soit un tableau d'amortissement du matériel roulant et des installations et une liste des engins, installations et autre matériel d'exploitation loués à la contribuable ainsi que des factures d'acquisition.

Le 27 juin 2012, l'AFC a demandé des précisions à Madame et Monsieur D_____ C_____ ainsi qu'à Madame et Monsieur C_____, afin de pouvoir déterminer sans ambiguïté à quelle société chaque bien avait été loué.

MM. C_____ ont transmis chacun un tableau indiquant les différents véhicules et engins loués à C_____ SA ainsi qu'à A_____ SA.

- 8) Le 28 août 2012, l'AFC a informé la contribuable des reprises envisagées, fixant un délai au 28 septembre 2012 pour commenter les chiffres retenus.
- 9) Le 10 octobre 2012, dans le délai complémentaire fixé, le mandataire de la contribuable s'est déterminé sur les reprises envisagées.

Un rappel d'impôts était exclu lorsque l'évaluation des éléments déclarés avait été admise, même si celle-ci était insuffisante. Sur le fond, la méthode utilisée fixant un montant théorique de loyer en se fondant sur une analyse du bénéficiaire qui pourrait être réalisé ne correspondait pas à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Les documents produits justifiaient que les locations pratiquées n'étaient en aucun cas exagérées au regard des prix du marché. L'AFC supportait le fardeau de la preuve et devait démontrer que les loyers versés étaient excessifs au regard des prix du marché et non pas dans une approche purement théorique.

- 10) Le 29 novembre 2012, l'AFC a notifié à la contribuable des bordereaux de rappel d'impôts portant sur des distributions dissimulées de bénéficiaire pour les années 2003 à 2005, 2007 et 2009, ainsi que des bordereaux d'amende pour les mêmes années, tant pour l'IFD que l'ICC.

Les reprises avaient été effectuées en comparant le prix d'un leasing pour chaque actif loué, y compris des intérêts annuels admis, et ce pour une durée de cinq ans. La distribution dissimulée de bénéficiaire ainsi fixée se montait au total à environ CHF 499'806.- pour les années concernées.

Les amendes ICC et IFD étaient fixées à 1/2 du montant de l'impôt soustrait.

- 11) Le 18 décembre 2012, la contribuable a élevé réclamation contre tous les bordereaux de rappel d'impôts et d'amende en renvoyant à la motivation développée dans ses observations du 10 octobre 2012.
- 12) Le 23 juillet 2014, l'AFC a rejeté la réclamation de la contribuable et confirmé intégralement les reprises et amendes par deux décisions sur

réclamations concernant respectivement l'ICC et l'IFD 2003 à 2005 et 2007 à 2009.

La disproportion entre la prestation et la contre-prestation était manifeste. La contribuable n'aurait pas accepté de renoncer à une partie de son bénéfice au profit d'un tiers, comme elle l'avait fait pour MM. C_____. D'autres options nettement plus avantageuses existaient pour la société, soit l'achat des actifs auprès de tiers au comptant ou en leasing. Le choix fait par la contribuable différait de celui qui aurait été fait par une entreprise indépendante agissant selon une logique commerciale rationnelle. Tout ceci prouvait que des distributions dissimulées de bénéfice avaient été effectuées à son actionnaire et à ses proches.

S'agissant de l'amende, la contribuable avait agi à tout le moins par négligence, car son organe aurait pu se rendre compte de la surfacturation et de ces conséquences sur le bénéfice. La quotité était fixée 1/2 du montant de l'impôt soustrait en tenant compte de la bonne collaboration de la contribuable et du caractère répétitif de la soustraction qui portait sur six années. Le fait que la comptabilité et l'établissement des déclarations fiscales avaient été confiés à un mandataire constituait une circonstance aggravante.

- 13) Le 22 août 2014, la contribuable a interjeté recours au Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre les décisions sur réclamation de l'AFC en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle des bordereaux rectificatifs et d'amende du 29 novembre 2012.

À l'appui de son recours, la contribuable a repris et développé l'argumentation déjà présentée dans sa réclamation.

- 14) Le 23 décembre 2014, l'AFC a répondu au recours, concluant à son rejet.
- 15) Le 23 janvier 2015, la contribuable a répliqué persistant dans ses conclusions.
- 16) Le 16 février 2015, l'AFC a dupliqué.

L'absence de contrat écrit de location et la fixation d'un prix de location a posteriori en fonction du résultat annuel net de la société justifiait les décisions.

S'agissant de la culpabilité, la contribuable avait renoncé à se prévaloir de la mise au bénéfice d'une dénonciation spontanée et l'intention devait être retenu aux organes de la société.

- 17) Par jugement du 18 décembre 2015, le TAPI a admis partiellement le recours et annulé les décisions sur réclamation et les bordereaux de rappel d'impôts et d'amende dans la seule mesure où les montants des reprises et des amendes devaient être recalculés par l'AFC en se basant sur des montants de loyer

admissibles pour l'usage des actifs en cause, sans limiter l'admission des locations à la période nécessaire à l'amortissement de l'engin loué. L'AFC avait calculé les locations comme s'il s'agissait en réalité de leasing, à savoir en prenant en compte l'amortissement et un intérêt aux taux définis par les lettres-circulaires comme si le bailleur était un institut de leasing. Il convenait de calculer le coût d'une vraie location toutes charges assumées par le locataire, en tenant notamment compte des risques et fonctionnalités assumés par chacune des parties. Le coût serait probablement inférieur à celui retenu par l'AFC. L'intention devait être retenue mais compte tenu des éléments pris en compte par l'AFC pour fixer l'amende, la quotité de $\frac{1}{2}$ n'était pas remise en cause.

Les reprises et les amendes étaient donc justifiées dans leur principe mais non dans leur montant.

- 18) Le 28 janvier 2016, la contribuable a interjeté recours à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 18 décembre 2015, en concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions sur réclamations du 23 juillet 2014 et des bordereaux de rappel d'impôts et d'amende ICC et IFD 2003 à 2005, 2007 et 2009 du 29 novembre 2012.

Depuis 1973, M. C_____ mettait à disposition de A_____ SA, sous forme d'une location, le matériel roulant, les machines de chantier ainsi que les terrains propices à l'exploitation de gravières dont il était propriétaire. La société n'avait jamais possédé, dans son bilan, à l'actif, du matériel roulant, des machines de chantier ou des terrains, pour des montants importants. Ces actifs avaient toujours été loués à la société par M. C_____ puis également par son fils à partir de 2001.

Les machines de chantier et autre matériel roulant, propriété de MM. C_____ loués à la contribuable étaient des engins capables d'être utilisés pendant de nombreuses années. Si, comptablement, ils pouvaient être amortis sur une période de 4 ou 5 ans, leur durée de vie économique était beaucoup plus longue et leur valeur d'usage perdurait pendant de nombreuses années sans que leur âge n'ait d'incidence sur le prix de location.

Le prix de location total estimé sur la base de prix 2010 des sociétés E_____ et F_____ aurait pu totaliser CHF 4'163'560.-, pour les machines et engins mobiles, installations mobiles de traitement ou de recyclage, installations fixes de traitement et de recyclage et terrains. Entre 2001 et 2010, selon le tableau établi par l'AFC, la contribuable avait payé à MM. C_____ un montant de CHF 1,7 millions nettement inférieur à la valeur d'usage du matériel loué.

La procédure de rappel n'était pas justifiée, aucun motif ne permettant de revenir sur les taxations déjà entrées en force. L'AFC avait procédé aux rappels pour imposer sa méthode de calcul du loyer à l'exclusion de toute autre, alors

qu'elle connaissait déjà l'identité des bailleurs depuis 1997. Il n'y avait aucune obligation de passer des contrats de location par écrit, ni de facturer les locations de manière individualisées. Rien n'interdisait à un bailleur d'établir des factures d'acomptes et des factures finales annuelles pour les locations d'un ensemble de véhicules.

Outre que l'annulation des rappels d'impôts devait entraîner automatiquement celle des amendes, la procédure de contrôle n'avait été ouverte initialement que contre l'entreprise individuelle exploitée par M. D_____ C_____. C'était ce dernier qui, alors que le contrôle ne portait pas du tout sur cette question, avait décrit aux contrôleurs, spontanément et de manière détaillée, les relations juridiques et financières entre les entreprises individuelles et les sociétés, leur demandant expressément d'étendre la procédure de contrôle à celles-ci. Il s'agissait donc d'une dénonciation spontanée non punissable. En l'espèce, les amendes étaient totalement disproportionnée et ne tenait pas compte de sa situation personnelle puisqu'elles conduiraient au dépôt du bilan.

- 19) Le 3 février 2016, l'AFC a interjeté recours à la chambre administrative contre le jugement du TAPI reçu le 4 janvier 2016, en concluant à son annulation.

Elle avait rapporté la preuve que les charges qui auraient été comptabilisées par la contribuable dans une relation commerciale ouverte de location auraient été inférieures à celles qu'elle avait comptabilisées. Cette dernière n'avait pas rapporté la preuve que la différence entre le montant des charges versées et le montant qui aurait été versé dans un marché ouvert pour des prestations équivalentes était justifiée commercialement, cette prestation insolite devait être qualifiée de prestation en argent venant augmenter ses revenus. Contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI, plus bas serait le prix du marché et plus élevée serait la reprise fiscale entraînant pour l'ensemble des taxations litigieuses une *reformatio in pejus*.

- 20) Le 10 février 2016, le TAPI a transmis son dossier sans observations.

- 21) Le 8 mars 2016, l'AFC a répondu au recours déposé par la contribuable.

La contribuable prenait à sa charge la totalité des coûts relatifs aux actifs loués par les raisons individuelles de MM. C_____, soit, notamment, leur immatriculation, entretien, réparation et salaires des conducteurs et ceci pendant toute la vie économique de l'actif. Ces locations s'apparentaient ainsi économiquement à des locations-financements, à ceci près que les loyers étaient versés indéfiniment pour des biens pourtant amortis et pour lesquels la contribuable n'acquerrait jamais la propriété. Aucune facture récapitulative n'avait jamais été établie, seules des factures d'acomptes globales sans description des actifs loués ou des périodes de location existaient. Le prix de la location était fixé a posteriori, en fonction du résultat annuel net de la contribuable et ne résultait pas

d'un quelconque calcul, d'une comparaison avec les prix du marché ou d'une estimation de la réelle valeur des services rendus. Il était uniquement fixé de sorte à laisser un modeste bénéfice à la contribuable quel que soit le chiffre d'affaires réalisé.

Ces informations n'avaient été connues de l'AFC qu'après les contrôles aléatoires effectués le 15 novembre 2011 dans les raisons individuelles de MM. C_____, et avaient fondé l'ouverture de la procédure de rappel et de soustraction d'impôts.

L'instruction de la procédure avait permis de constater que des loyers d'environ CHF 1,7 millions avaient été versés, pour des actifs dont la location aurait dû être d'environ CHF 1,2 millions.

Les chiffres produits par la contribuable étaient ceux pour des locations temporaires de véhicules. Or, il s'agissait en l'occurrence de locations correspondant économiquement à des locations-financements pour CHF 1,2 millions au total. La différence de CHF 500'000.- constituait des distributions dissimulées de bénéfice.

Il n'était pas possible de déceler lors de la taxation, au vu des éléments mentionnés dans la déclaration fiscale, que les charges comptabilisées pouvaient avoir été surévaluées et consistaient, pour partie, en prestations appréciables à l'actionnaire et à ses proches. L'AFC n'avait pas fait preuve de négligence grave en ne procédant pas à des investigations sur la nature des charges comptabilisées par la contribuable. Les éléments nouveaux découverts à l'occasion du contrôle aléatoire opéré sur les raisons individuelles autorisaient l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts.

Quant au principe de l'amende, il n'était pas possible de retenir que M. D_____ C_____ avait procédé à une déclaration spontanée au vu de la jurisprudence en la matière. Ce n'était que lorsqu'il était en discussion avec l'AFC qu'il avait procédé à sa « déclaration ». Il était donc sous l'emprise d'une crainte fondée quant à la découverte de la soustraction.

- 22) Le 8 mars 2016, la contribuable a répondu au recours de l'AFC en concluant à son irrecevabilité et subsidiairement à son rejet.

Le recours de l'AFC était vraisemblablement tardif. Il convenait dès lors de déterminer la date d'envoi et la date de réception du jugement.

Le choix fait de ne pas acquérir de matériel roulant, des engins de chantiers, des bennes mais de se limiter à louer ceux-ci auprès de deux entreprises partenaires découlait d'un choix de stratégie commerciale, de gestion des risques et du souci des dirigeants de l'entreprise de mettre les actifs loués à l'abri d'une

faillite de la contribuable qui pourrait être provoquée par l'insolvabilité de clients, mais non à un but d'évasion fiscale.

Le prix de location était fixé de manière forfaitaire en fonction de l'importance de l'utilisation du matériel et en fonction de la valeur des actifs loués. L'entretien du matériel était confié au locataire qui avait l'usage du garage et de l'atelier propriété de M. C_____, aucune disposition légale n'interdisait de le faire. Il n'appartenait pas à l'état par le biais d'un système d'imposition de contraindre la contribuable à changer de stratégie et à acheter le matériel dont elle avait besoin à travers un financement de type leasing.

La durée des leasings était inférieure à la durée de vie du matériel loué, et cette méthode n'était pas adaptée aux besoins de la contribuable. Il n'y avait aucune raison de s'écarter de la qualification de droit civil adoptée par la contribuable. L'AFC ne respectait pas le fardeau de la preuve en n'apportant aucun exemple concret allant dans le sens de sa théorie.

Aucune des quatre conditions fixées par la jurisprudence pour que soit admise l'existence d'une prestation appréciable en argent n'était remplie en l'espèce.

23) Le 8 avril 2016, l'AFC a répliqué.

Elle produisait l'accusé de réception de l'envoi par le TAPI du jugement adressé à « l'administration fiscale cantonale, service juridique » et portant le timbre « secrétariat juridique - reçu le 4 janvier 2016 ».

La méthode de comparaison utilisée pour calculer le prix de la mise à disposition des véhicules se rapprochait au plus près de la situation de la contribuable et devait être avalisée.

Le redressement lié à la surévaluation des charges pour la location des actifs permettait à l'AFC de s'écarter du bilan commercial sans que la liberté économique de la contribuable ne soit violée.

Si la durée des amortissements devait être étalée sur plus de cinq ans, le montant de ceux-ci serait pour les années litigieuses considéré inférieur à celui retenu, ce qui entraînerait au final des reprises supérieures à celles opérées.

En application du principe du fardeau de la preuve, il appartenait à la contribuable de démontrer que l'intégralité du prix de la location comptabilisé correspondait à une charge commerciale, preuve qu'elle n'avait pas réussi à apporter.

24) Le 8 avril 2016, la contribuable a répliqué.

La procédure de rappel était infondée, il ne s'agissait pour l'AFC que de réévaluer un élément de la déclaration.

- 25) Le 13 mai 2016, la contribuable a déposé des observations.

Il n'était pas prouvé que le jugement du TAPI, envoyé par pli simple, soit parvenu à l'AFC le 4 janvier 2016.

- 26) Par envoi du 20 mai 2016, les parties ont reçu copie du courrier du TAPI, répondant à une demande du juge chargé de l'instruction de la cause. Le jugement avait été adressé par courrier interne à l'AFC, comme mentionné sur l'accusé de réception.

La cause était gardée à juger.

- 27) Le 27 mai et le 6 juin 2016, la contribuable a encore déposé des observations spontanées. Les premières lui ont été retournées le 31 mai 2016.

EN DROIT

- 1) Les recours interjetés en temps utile devant la juridiction compétente sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). En particulier, le jugement du TAPI ayant été reçu le 4 janvier 2016 par l'AFC, comme en atteste l'accusé de réception envoyé au TAPI et qu'aucun élément concret ne permet de mettre en cause, le recours déposé le 3 février 2016 à la chambre de céans respecte le délai fixé.

- 2) Le litige concerne les périodes fiscales 2003 à 2005, 2007 et 2009 tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Le rappel d'impôts relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôts ouverte en 2011 qui concerne les périodes fiscales 2003 à 2009. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi cantonale sur l'imposition des personnes

morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique.

- 3) Le rappel d'impôts n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

Il suppose un motif de rappel d'impôts, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1).

Pour sa part, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), soit en particulier, pour les personnes morales, les extraits de comptes signés de la période concernée (art. 125 al. 2 LIFD ; art. 29 al. 2 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, à la demande de l'autorité de taxation, notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD ; art. 31 al. 1 et 2 LPFisc). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôts font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2009 consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôts, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre

2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôts est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 et 2C_899/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 et les références citées ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/517/2014 du 1^{er} juillet 2014).

La découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait toutefois donner lieu à un rappel d'impôts, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables, pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

En l'espèce, la procédure de rappel d'impôts et de soustraction a été motivée par la découverte par l'AFC, lors d'un contrôle effectué chez l'un des bailleurs, que la location d'actifs, qui apparaissait dans les déclarations de la contribuable, était effectuée auprès de l'entreprise individuelle de l'actionnaire et de celle de son fils. Ce lien ne figurait pas dans les déclarations de la contribuable. L'éventuelle surévaluation des charges en lien avec les relations existantes entre les bailleurs et la locataire ne pouvait donc être décelée par l'AFC sur la base des déclarations de la contribuable et ce n'est qu'à l'occasion du contrôle effectué en 2011 que l'AFC a eu connaissance de ces éléments.

En conséquence, les conditions légales autorisant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts sont réalisées.

- 4) Les reprises effectuées par l'AFC, entièrement contestées par la contribuable, portent sur la différence entre la charge que représente la location d'engins de chantier et d'installations par la contribuable et le montant fixé par l'AFC comme constituant le prix prévalant sur le marché pour des prestations équivalentes.

a. Selon l'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Le bénéfice net imposable comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD), selon la typologie d'opérations comptables énoncées dans cette dernière disposition légale.

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

Dans le canton de Genève, en matière d'ICC, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil.

La LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de l'art. 12 LIPM aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leurs teneurs antérieures aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM) (ATA/778/2016 précité consid. 4c).

Selon l'art. 12 let. a aLIPM, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i aLIPM, ainsi que des produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation ou de liquidation, ainsi que les montants des réserves et provisions transférées à l'étranger qui avaient été constituées en franchises d'impôts (art. 12 let. j aLIPM). L'art. 12 aLIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/869/2015 du 25 août 2015 ; ATA/337/2013 du 28 mai 2013 et les arrêts cités).

c. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 let. h aLIPM), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016).

d. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers et que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6).

L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (138 II 545 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6). En application de l'approche économique qui prévaut en la matière les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 et C_899/2015 précités consid. 3.3 et les références citées).

e. Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 236).

f. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/652/2016 du 26 juillet 2016).

- 5) En l'espèce, la contribuable a fourni des listes de prix de location des actifs concernés pour établir le caractère de charge justifiée par l'usage commercial. Ce tableau indique le nombre total d'engins, leur type ainsi que le tarif de location par mois sur la base d'une liste des prix de 2010. Il en résulte un prix de location plus élevé que les sommes payées et a fortiori que celles retenues par l'AFC.

À ces calculs, l'AFC a opposé des montants fixés en se fondant sur la valeur d'achat et des contrats de leasing avec des durées limitées à cinq ans, qui s'apparenteraient au type de location réalisée, dans la mesure où le matériel est entretenu et assuré par la locataire.

Il apparaît évident que les prix avancés par la contribuable sont trop élevés en raison d'une part, de l'inclusion dans les prix de location d'éléments qui ne pouvaient lui être facturés, soit l'entretien notamment et d'autre part, en raison des périodes concernées pour lesquelles les prix de 2010 ne s'avèrent pas applicables.

Le principe de l'existence d'une prestation appréciable en argent doit donc être admis.

- 6) Quant aux montants qui constituent cette prestation, il faut admettre que la solution retenue par l'AFC ne prend en compte aucun prix de location pour la période de mise à disposition des actifs après cinq ans, ni leur remplacement par des engins neufs aux conditions du leasing, ce qui ne correspond pas à l'échange tel qu'il a été réalisé, ni aux prix de pleine concurrence pour un échange similaire.

Les corrections qui doivent être apportées par l'AFC aux montants déclarés par la contribuable, s'agissant de la location des engins, doivent donc tenir compte d'une part de prix de location usuels, déduction faite des charges prises en compte par la contribuable, et de la durée de location dépassant les années d'amortissement de leur valeur initiale.

Quant à l'argument de l'AFC, selon lequel la prise en compte d'une durée plus longue du contrat de leasing entraînerait une augmentation des reprises, il ne peut être retenu dans la mesure où la cause est renvoyée pour nouveau calcul en prenant en compte non pas l'équivalent d'un contrat de leasing mais une location dont les charges sont assumées par le locataire pour la durée effective de mise à disposition de véhicules. Rien n'indique que les montants ainsi calculés pour l'ensemble des actifs, seront inférieurs à ceux retenus par l'AFC dans ses décisions sur réclamation.

Il découle de ce qui précède, qu'en l'espèce, le raisonnement appliqué par le TAPI dans son jugement ne peut qu'être confirmé et les griefs de la contribuable et de l'AFC écartés.

- 7) La contribuable conteste également l'amende infligée en invoquant une dénonciation spontanée.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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, est puni d'une amende (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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôts, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance, qu'il

collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôts, qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôts dû (al. 3). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4). Les art. 56 al. 1 LHID et 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôts a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 74 al. 1 LPFisc). La dénonciation spontanée non punissable doit être déposée par les organes ou les représentants de la personne morale. La responsabilité solidaire de ces organes ou de ces représentants est supprimée et il est renoncé à la poursuite pénale (art. 181a al. 3 LIFD et 74A LPFisc).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015). En particulier, agit par négligence, au sens de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/1019/2015 précité ; ATA/724/2015 précité). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/724/2015 précité).

c. Lorsque le délit est commis par une personne morale, le comportement de ses organes lui est imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATF 135 II 86 consid. 4.2).

d. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2), l'autorité de recours ne censurant que son abus (ATA/765/2015 précité ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011).

e. Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal

fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; 2C_480/2009 précité consid. 6.1). Quant au caractère spontané, il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 49 ad art. 175). Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôts en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant à l'impunité, un parallèle peut être dressé avec la déclaration spontanée prévue à l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6), la pratique ayant déduit qu'elle n'était réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément, de son propre mouvement, dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4).

En l'espèce, ce n'est que lors d'un contrôle de l'AFC concernant son entreprise que le fils de l'administrateur et actionnaire unique de la contribuable a exposé les relations juridiques et financières entre son entreprise individuelle, celle de son père et les sociétés (la contribuable et C_____ SA), ces éléments ne ressortant pas des déclarations de la contribuable. Il ne s'agit dès lors pas d'une dénonciation spontanée non punissable au sens défini ci-dessus et le grief de la contribuable sera écarté.

- 8) Selon les contribuables, s'agissant du montant de l'amende, le fait qu'elle dépassait ses fonds propres n'aurait pas été pris en compte.
- a. La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 CP). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/513/2016 précité consid. 10). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2).
- b. En l'espèce, il a été retenu par le TAPI que l'organe de la contribuable qui était également l'un des bailleurs des engins louée, ne pouvait ignorer que les prix de location ne correspondaient pas à ceux du marché et qu'il avait donc agi intentionnellement. En effet, le système de facturation adopté, soit le paiement

d'avances forfaitaires pendant l'année et celui d'un solde en fin d'année, l'absence de contrat écrit, de liste de prix de location ou encore l'absence d'indication sur la durée des diverses locations, indiquent que l'adéquation avec les prix du marché ne pouvait être faite. Comme circonstance aggravante, il a été retenu que la contribuable bénéficiait des conseils d'un bureau fiduciaire pour l'établissement de sa comptabilité et de sa déclaration d'impôts ainsi que le caractère répétitif de la soustraction.

L'AFC a néanmoins pris en compte la bonne collaboration de la contribuable au cours de la procédure de rappel.

Il apparaît dès lors que la situation financière de la contribuable résulte entièrement des choix faits sciemment par son administrateur/actionnaire unique qui voulait notamment mettre à l'abri des effets d'une faillite éventuelle les différents actifs détenus par l'entreprise individuelle. Les fonds propres diminués qui résultent de ces choix ne peuvent dès lors être invoqués pour contester la quotité de l'amende.

En outre, le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'en matière de soustraction d'impôts, les effets économiques constituaient des effets indirects de l'infraction commise et ne permettait pas de renoncer à une peine sur la base de l'art. 54 CP qui prévoit que, si l'auteur a été directement atteint par les conséquences de son acte au point qu'une peine serait inappropriée, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015 consid. 7).

En conséquence, la fixation d'une amende de ½ de l'impôt soustrait apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Le grief de la contribuable sera écarté.

- 9) En tous points infondés, les recours seront rejetés.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable recourante (art. 87 al. 1 LPA) et il ne lui sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 12 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03 ; art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 28 janvier 2016 par A_____ SA et le 3 février 2016 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 décembre 2015 ;

au fond :

les rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de A_____ SA ;

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

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

communique le présent arrêt à Me Jean-Jacques Martin, avocat de A_____ SA, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :