RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2599/2019-ICCIFD **ATA/533/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 mai 2021

4ème section

dans la cause

A_____ SA, EN LIQUIDATION
représentée par Me Jean-Jacques Martin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2020 (JTAPI/391/2020)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année 2013 de la société A_____ SA, en liquidation (ci-après : la société ou la recourante) laquelle a pour but l'exploitation d'une entreprise de transport de béton et autres matériaux, ainsi que l'exploitation de garages. Monsieur B_____ en est l'actionnaire unique et, depuis le 23 avril 2013, l'administrateur unique. Avant cette date, il en était l'administrateur président et son fils, Monsieur C_____, l'administrateur secrétaire.

La société a d'abord eu pour raison sociale D_____ SA, de 1996 au 14 novembre 2016, puis E_____ SA, du 15 novembre 2016 au 20 juin 2018, ensuite A_____ SA dès le 21 juin 2018 avant de tomber en liquidation en janvier 2019, après sa dissolution par suite de faillite prononcée par jugement du 7 janvier 2019. Jusqu'en novembre 2016, son but était l'exploitation d'une entreprise de transports par tous moyens et l'exploitation de garages.

2) Depuis le 5 octobre 1956, M. B_____ exploite en outre, sous la raison individuelle « F_____ », une entreprise de transports de matériaux par camions, qui exploite un garage avec atelier de réparation.

3) À compter du 12 décembre 2000, M. C_____ a quant à lui exploité l'entreprise individuelle « G_____ », qui avait pour but le transport et la location de véhicules, l'exploitation de garages, ainsi que le commerce et la représentation de matériaux de construction.

L'entreprise a été radiée le 11 novembre 2019 par suite de remise d'exploitation, et les actifs et passifs ont été repris par la société H_____SA, inscrite le même jour au registre du commerce, dont l'administrateur unique est M. C_____ et dont le but est le transport et la location de véhicules, l'exploitation de garages ainsi que le commerce et la représentation de matériaux de construction.

MM. B_____ et C_____ sont administrateur d'autres sociétés, principalement actives dans l'exploitation de garages et le transport.

4) Jusqu'en 2013, la société louait notamment des camions appartenant aux entreprises individuelles de MM. B_____ et C_____ pour réaliser ses activités.

5) Le 5 avril 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à la société des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD pour les années 2002 à 2010, au motif qu'elle avait accordé des prestations appréciables en argent à son actionnaire et aux proches de celui-ci – soit en l'occurrence à MM. B_____ et C_____ – par le biais de la location de véhicules

appartenant à ceux-ci pour des montants surfaits. La somme totale des rappels desdits impôts et amendes s'élevait à environ CHF 6'200'000.-.

6) Les bordereaux précités ont été contestés en justice jusqu'à l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 avril 2018 (2C_333/2017), lequel a confirmé les bordereaux relatifs aux années fiscales 2003 à 2010, et annulé ceux concernant l'année 2002 pour cause de prescription.

7) À compter du 1er juillet 2013, la société a résilié les contrats de travail de ses trente-six employés, lesquels ont été tous aussitôt engagés par l'entreprise individuelle de M. C_____.

8) a. Il ressort des comptes commerciaux des exercices 2011 à 2014 de la société que son « chiffre d'affaires transport » a évolué comme suit : CHF 11'880'811.20 en 2011, CHF 11'187'995,33 en 2012, CHF 5'985'513.25 en 2013 et CHF 170'416.65 en 2014.

b. Il ressort des comptes d'exploitation de l'entreprise individuelle de M. C_____ que son chiffre d'affaires total se montait à CHF 1'233'502.70 en 2012, CHF 6'605'183.58 en 2013 et CHF 10'079'736.62 en 2014.

9) Le 26 mars 2019, l'AFC-GE a notifié à la société, soit pour elle à l'office cantonal des faillites (ci-après : OF) compte tenu de la faillite prononcée le 7 janvier 2019, ses bordereaux de taxation ICC et IFD 2013 pour un montant total de CHF 5'762'500.50. Ces derniers faisaient état d'une reprise sur son bénéfice de CHF 16'117'762.-, au titre de « distributions dissimulées de bénéfices et/ou avantages procurés à des tiers qui [n'étaient] pas justifiés par l'usage commercial Transfert d'activité ». Dans les avis de taxation joints à ces bordereaux, l'AFC-GE a en substance indiqué que cette reprise correspondait aux réserves latentes transférées à l'actionnaire, M. B_____, et que le montant de celles-ci avait été déterminé sur la base de la circulaire n° 28 de la Conférence suisse des impôts intitulée : « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune du 28 août 2008 » (ci-après : la circulaire n° 28).

10) Le 11 avril 2019, la société, soit pour elle l'OF, a formé une réclamation contre ces bordereaux, contestant l'existence du transfert de son activité en faveur de l'actionnaire, que l'AFC-GE ne justifiait et n'expliquait d'ailleurs pas.

11) Par décisions du 5 juin 2019, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

Compte tenu de la baisse manifeste de l'activité et du chiffre d'affaires de la société en 2013, du transfert des salariés de cette dernière à l'entreprise individuelle de M. C_____, de l'existence de relations très proches entre ces deux entités et de la similitude de leurs activités, il y avait bien eu un transfert de l'activité de l'une à l'autre. En application de la théorie du triangle, la prestation appréciable en argent avait été effectuée en faveur de l'actionnaire, M. B_____,

celui-ci en ayant par la suite fait donation à son fils, M. C_____. La valeur fiscale déterminant le transfert avait été basée sur la dernière estimation du service des titres, arrêtée au 31 décembre 2010, laquelle correspondait à la dernière taxation entrée en force.

12) Par acte du 4 juillet 2019, la société, soit pour elle l'OF, a interjeté recours contre les décisions précitées par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant, principalement, à l'annulation de celles-ci et des bordereaux du 26 mars 2019.

À la suite de la crise immobilière des années 1990, M. B_____ avait décidé de diviser l'activité de son entreprise individuelle, limitant son activité à l'acquisition et la location de camions et machines, alors que « les contrats de travail » et l'exploitation de « l'entreprise de transport » seraient confiées à une société anonyme de services n'ayant aucun actif immobilier ou « matériel » dans son bilan. C'était dans ces circonstances que M. B_____ avait créé la société en janvier 1996.

Suite aux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende que l'AFC-GE lui avait notifiés en 2013, de telles « conséquences fiscales » n'ayant pas été anticipées par M. B_____ et M. C_____, ceux-ci avaient décidé de ne plus lui confier, à partir du 1er juillet 2013, « l'exploitation des transports », ni de lui louer des camions dont ils étaient propriétaires. Dès cette date, l'entreprise individuelle de ce dernier avait repris la totalité des trente-six contrats de travail de ses collaborateurs, ainsi que l'activité de transport qu'elle exerçait jusqu'alors.

Elle contestait avoir transféré ses activités à la raison individuelle de M. C_____, celui-ci possédant sa propre entreprise de transport depuis décembre 2000. Dès juillet 2013, ce dernier et son père ayant décidé de ne plus lui louer leur « matériel » et de « livrer directement leurs clients avec leurs propres camions », elle s'était retrouvée sans matériel roulant et n'avait plus pu continuer ses activités de transport, excepté celle de transport du béton frais, au moyen des deux seuls camions qu'elle possédait. Au lieu de licencier son personnel, elle avait décidé d'accepter la proposition de M. C_____ consistant à ce que celui-ci, dès le 1er juillet 2013, engage tous ses employés, afin d'éviter sa faillite, ainsi que le paiement des salaires pendant les délais de résiliation des contrats de travail.

Sa clientèle était constituée d'entreprises de construction actives sur la place, entreprises que M. C_____ connaissait bien « sans avoir à puiser dans les listes protégées par le secret d'affaires de la société ». Elle n'avait donc aucune valeur de goodwill ni « valeur latente » au 30 juin 2013. Dans ces conditions, il était arbitraire de retenir, à titre de valeur du transfert, la valeur de ses titres au 31 décembre 2010, en application de la circulaire n° 28. Subitement privée de ses moyens de transport au 30 juin 2013, sa valeur avait chuté à cette date à CHF 0.-, une entreprise de transport sans camions ne pouvant avoir aucune valeur. Comme

elle n'avait eu aucun goodwill propre, elle n'avait été, depuis sa création, « qu'une société de service sans aucune valeur propre ».

Subsidiairement, s'il devait être retenu qu'elle avait effectivement transféré son activité à son actionnaire, il y aurait lieu d'examiner ce transfert sous l'angle d'une restructuration en neutralité fiscale, les conditions légales de celle-ci étant en l'occurrence remplies, dont notamment celle de « reprises des éléments commerciaux à la valeur comptable ». L'AFC-GE tendait à attribuer une valeur à son goodwill. Or, comme celui-ci n'avait aucune valeur comptable dans son bilan et n'avait fait l'objet d'aucune valorisation dans le bilan de l'entreprise individuelle de M. C_____, il fallait considérer qu'un éventuel transfert de la clientèle d'une entreprise à l'autre avait été effectué à une valeur nulle, de sorte que toutes les réserves latentes avaient été transférées.

13) Dans sa réponse, l'AFC-GE s'est engagée à ramener la reprise contestée à CHF 11'140'494.-, concluant au rejet du recours pour le surplus.

Au vu des explications de la société, il y avait lieu de retenir que cette dernière avait cédé son activité, en particulier la quasi-totalité des contrats de transport conclus avec sa clientèle, à l'entreprise individuelle de M. C_____. Cette cession avait été effectuée sans aucune contrepartie, ainsi que cela ressortait des comptes commerciaux 2012 à 2014 de la société, et avait engendré une diminution importante du chiffre d'affaires que cette dernière réalisait grâce à ses contrats de transport, alors que, simultanément, l'entreprise individuelle de M. C_____ avait profité d'une augmentation importante de produits résultant desdits contrats. Le chiffre d'affaires de la société avait ainsi considérablement diminué, de manière à ce que celle-ci ne puisse plus faire face à ses dettes fiscales résultant des rappels d'impôt et amende du 5 avril 2013.

La société n'était pas, comme elle le prétendait, qu'une société de services sans aucune valeur de goodwill, mais bien une société de transports. Elle avait d'ailleurs poursuivi ses activités de transport avec les deux camions dont elle était propriétaire. Elle avait été privée des autres camions, parce que le père et le fils, bénéficiaires du transfert, avaient décidé de ne plus les lui louer, mais non parce que sa clientèle avait baissé. M. C_____ connaissait tous les contrats de transport que la société avait, puisqu'il en était l'administrateur jusqu'au 23 avril 2013. Il avait d'ailleurs repris ces contrats à son profit. Cette cession des activités et d'une importante clientèle aurait impliqué une contrepartie si elle avait été opérée entre tiers indépendants. Toutes les conditions posées par la jurisprudence pour reconnaître une prestation appréciable en argent étaient réalisées.

Elle produisait par ailleurs un nouveau calcul de la valeur fiscale de la société effectué au 31 décembre 2012 conformément à la circulaire n° 28, prenant en compte le résultat annuel moyen des années 2010, 2011 et 2012. Ce nouveau calcul aboutissait à une valeur moyenne de CHF 11'740'916.-, de laquelle il

convenait de déduire CHF 600'422.-, soit la valeur résiduelle moyenne de la société pour son activité réalisée grâce aux deux camions qui lui appartenait. Elle avait calculé la valeur de cette prestation, soit la valeur des activités et de la clientèle transférées (CHF 11'140'494.-) conformément à ce que prévoyait la circulaire.

Le transfert litigieux ne pouvait pas être traité en neutralité fiscale, puisque la société n'avait pas changé sa forme juridique. Elle n'avait pas non plus été scindée en deux ou plusieurs sociétés, de sorte qu'il ne s'agissait pas d'une restructuration. La condition du maintien de son assujettissement en Suisse n'était pas non plus réalisée.

14) Le 11 novembre 2019, l'AFC-GE a précisé qu'elle acceptait de recalculer l'ICC et l'IFD 2013 sur la valeur de transfert de CHF 11'140'494.-, et de déduire le montant des impôts lesquels correspondait à 24.24 % de cette somme. Après la déduction des impôts y relatifs, la valeur nette de la prestation s'élevait ainsi à CHF 8'440'038.-.

15) Le 11 novembre 2019, l'entreprise individuelle de M. C_____, « G_____ », est devenue H_____SA – dont ce dernier est administrateur unique –, reprenant tel quel le même but.

16) Dans sa réplique, la société a persisté dans ses conclusions.

La décision de MM. B_____ et C_____ de cesser de lui louer des camions n'était pas contraire au droit, un contrat de location mobilière pouvant être résilié à tout moment. Si les camions lui avaient été loués par un tiers, elle n'aurait pas pu s'opposer à la résiliation exigée par ce dernier. S'étant retrouvée sans outils de travail dès le 1er juillet 2013, elle avait été dans l'incapacité de continuer son activité et n'avait pas eu d'autre choix, pour limiter « la casse », que d'accepter que les contrats de travail de ses employés soient repris par M. C_____.

Compte tenu de la nature de l'activité de transport, la valeur d'une entreprise exerçant dans ce domaine se limitait à la seule valeur de son matériel, à l'exception de la clientèle. En effet, chaque nouveau chantier était une nouvelle affaire et chacun des acteurs du chantier était choisi sur la base d'un appel d'offres, le prix proposé étant l'élément déterminant de l'adjudication. En outre, l'activité consistant à transporter de manière répétitive des déblais d'un chantier à une décharge et des matériaux de construction d'une gravière à un chantier n'exigeait aucune compétence particulière. Au sujet de ces éléments de fait, elle demandait au TAPI d'entendre, à titre de témoins, Monsieur I_____, président de la société J_____ AG, et Monsieur K_____, directeur de l'entreprise de construction L_____, se réservant le droit de solliciter une expertise de la valeur de sa clientèle à l'issue de leur témoignage.

La circulaire n° 28 ne traitait pas du bénéfice des personnes morales, mais de la valeur des titres de ces dernières. L'AFC-GE indiquait avoir calculé la valeur de ses titres, alors que le litige ne portait pas sur la cession de ceux-ci, mais celle d'un prétendu transfert de clientèle. Or, comme elle l'avait déjà indiqué, la clientèle d'une entreprise de transport n'avait aucune valeur. Le TAPI devrait dès lors soit déterminer lui-même la valeur de sa clientèle, en s'appuyant sur les témoignages qu'elle proposait, voire en ordonnant une expertise, soit renvoyer le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à une évaluation de sa clientèle et de son activité selon « des normes reconnues dans la pratique ».

Les conditions d'une transformation en neutralité fiscale étaient remplies. La condition de la liquidation de la société transférante était bien réalisée en raison de sa faillite, qui impliquait sa liquidation. S'agissant de la deuxième condition, il ne pouvait y avoir « réellement de création d'un nouveau sujet de droit dans la mesure où le reprenant était une personne physique, sujet de droit préexistant, à l'inverse d'une personne morale nouvellement constituée dans le cadre d'une opération de restructuration ». Enfin, contrairement à ce qu'affirmait l'AFC-GE, la condition du maintien de l'assujettissement en Suisse ne se référait pas à la personne morale disparue, mais à des titulaires des parts et à la continuité de l'exploitation par une entreprise de personnes.

17) Dans sa duplique, l'AFC-GE a également persisté dans ses conclusions.

La volonté de la société se confondant avec celle de son actionnaire et administrateur, M. B_____, il était évident qu'elle ne se serait pas opposée à la résiliation des contrats de location des camions.

Dès la notification des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 5 avril 2013, MM. B_____ et C_____ avaient choisi de ne plus louer leurs camions à la société, leur but étant que celle-ci ne fasse pas l'objet de rappels d'impôt pour les années postérieures à 2013, alors qu'il leur suffisait de continuer cette location au prix du marché et non au prix surfait. M. B_____ avait choisi de transférer gratuitement à son fils la clientèle et les contrats de transport de cette dernière, ce qui avait mené celle-ci à la faillite et à l'impossibilité d'acquitter lesdites dettes.

La question qui se posait n'était pas de savoir si un tiers aurait pu ou non résilier abruptement les contrats de location des camions, mais bien de déterminer si sa clientèle et ses mandats de transport auraient été cédés gratuitement à un tiers indépendant, non proche de M. B_____.

Chaque chantier de construction durait plusieurs semaines ou mois, voire années et exigeait des transports répétitifs de matériaux, de sorte que chaque contrat de transport apportait d'importants bénéfices et représentait en conséquence une valeur certaine pour l'entreprise qui en bénéficiait.

L'adjudication de tels contrat était généralement effectuée en faveur de l'entreprise proposant le prix le plus bas, mais aussi en fonction de la confiance que celle-ci inspirait quant à sa fiabilité. Par conséquent, le nombre de camions dont disposait une entreprise de transport, la rapidité et la ponctualité de ses chauffeurs étaient aussi des critères pris en compte lors d'une adjudication. Une entreprise ne disposant pas d'un nombre suffisant de camions pour le chantier considéré, ou dont les chauffeurs étaient inconnus et n'inspiraient pas la même confiance que ceux avec lesquels le constructeur avait déjà collaboré, n'obtiendrait pas une adjudication, même si elle proposait le prix le plus bas. Ceci était une évidence découlant de l'expérience de la vie, de sorte que, pour s'en convaincre, il n'était pas nécessaire d'entendre les témoins dont l'audition était sollicitée par la société.

M. C_____ ayant été l'administrateur-secrétaire de la recourante jusqu'en avril 2013, il connaissait tous les contrats de transports que celle-ci avait eus avec ses clients, ainsi que le prix ayant permis leur adjudication, et avait engagé les trente-six chauffeurs de cette dernière. Il avait donc repris à son profit la quasi-totalité desdits contrats sans aucune contrepartie, alors qu'ils représentaient une valeur conséquente.

Même si on recourrait à une autre méthode comparative pour déterminer le prix de transfert de la société, comme celle basée sur le chiffre d'affaires, on aboutirait à un résultat proche. En effet, la différence entre le chiffre d'affaires réalisé par M. C_____ en 2012, soit avant le transfert de l'activité de la recourante, et celui que celui-ci avait réalisé en 2014, soit après ledit transfert, représentait CHF 8'846'233.-. L'estimation qu'elle avait finalement retenue (CHF 8'440'038.-) était donc réaliste.

Enfin, s'agissant de la question de la neutralité fiscale, la société n'avait pas été transformée en entreprise individuelle. En outre, cette dernière perdait de vue que le titulaire de ses parts était M. B_____ et non M. C_____. Or, c'était bien en faveur de ce dernier que le transfert litigieux avait eu lieu. De plus, la recourante n'avait pas disparu suite à ce transfert, mais avait poursuivi une toute petite partie de ses activités au moyen des deux camions lui appartenant.

18) Par jugement du 18 mai 2020, le TAPI a admis partiellement le recours.

Il convenait de donner acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'était engagée à ramener la reprise litigieuse, après déduction des impôts y relatifs, à CHF 8'440'038.-.

L'existence de la prestation appréciable en argent litigieuse ne pouvait être niée. L'AFC-GE avait estimé que le montant de la reprise à ajouter à son bénéfice imposable correspondait à la différence entre la valeur de cette dernière avant l'octroi de la prestation et celle après celui-ci, et s'était fondée à bon droit sur la

circulaire n° 28 pour déterminer cette valeur, la société n'ayant fourni, en dépit des règles sur le fardeau de la preuve, aucun élément concret permettant de calculer cette quotité d'une autre façon. Il importait peu qu'il ne soit pas question ici de transfert de titres, dès lors que la circulaire permettait d'évaluer la valeur de la recourante avant et après la prestation litigieuse. Dans ces conditions, le montant de la reprise litigieuse que l'AFC-GE avait finalement fixé à CHF 8'440'038.- après la déduction des impôts y relatifs devait être confirmé.

L'opération en cause ne pouvait être traitée en neutralité fiscale, puisque la société avait conservé sa forme juridique. Dans ces conditions, l'on ne se trouve pas en présence d'une restructuration.

19) Par acte du 18 juin 2020, la société a interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant, préalablement, à l'audition de MM. I_____ et K_____ ainsi qu'à ce qu'il lui soit réservé le droit de solliciter une expertise sur la valeur de la clientèle, principalement, à son annulation ainsi qu'à celle des décisions du 5 juin 2019 confirmant ses bordereaux ICC et IFD 2013, et à ce que l'AFC-GE soit condamnée en tous les frais et dépens.

Reprenant l'argumentation développée devant le TAPI, elle a réaffirmé que rien n'empêchait MM. B_____ et C_____ de décider de mettre fin aux contrats de location de camions de manière abrupte, et qu'un tiers non actionnaire aurait pu prendre la même décision sans qu'elle ne puisse s'y opposer. Dans ces circonstances, son administrateur M. B_____ n'avait d'autre choix que d'accepter, pour limiter les dégâts, que les contrats de travail soient repris par l'entreprise de M. C_____.

Réaffirmant ses explications selon lesquelles la société n'avait par ailleurs aucune valeur de goodwill ou valeur latente, elle a relevé que le TAPI avait refusé d'entendre les témoins dont elle proposait l'audition, alors qu'il était important de pouvoir comprendre comment se formait la clientèle d'une entreprise de transport, quelle était sa valeur et si cette clientèle pouvait être considérée comme un actif d'une telle entreprise.

La méthode retenue par l'AFC-GE et le TAPI pour évaluer le transfert d'activité devait être écartée et remplacée par une méthode prenant en considération les témoignages proposés et en sollicitant une éventuelle expertise.

Subsidiairement, il fallait admettre la neutralité fiscale, les deux conditions y relatives étant remplies. L'argument du TAPI pour considérer que l'on ne se trouvait pas en présence d'une restructuration, soit le fait que la société n'avait pas changé de forme juridique, était formaliste, ne ressortait pas de la loi et n'était pas conforme à la pratique fiscale en matière de restructuration. Le TAPI se contredisait en considérant que la société avait été pratiquement vidée de sa

substance par le transfert d'activité, tout en considérant qu'il n'y avait pas eu de liquidation de celle-ci, impliquant la disparition de fait de l'entité transférante. S'il fallait admettre qu'il y avait des réserves latentes dans la société et que celle-ci avait transféré son activité, à savoir sa clientèle, à l'entreprise individuelle de M. C_____, il fallait considérer que ladite réserve avait été sauvegardée dans ladite entreprise et pourrait faire l'objet d'une taxation en cas de cession.

20) Le 28 juillet 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et a également repris sa précédente argumentation.

Le volume d'activité transféré par la recourante à l'entreprise individuelle de M. C_____ pouvait être apprécié en fonction du nombre d'employés qui exécutaient les contrats de transport qu'elle avait avec ses clients. Elle avait admis que les trente-six employés avaient été repris. Ces derniers avaient donc continué à exécuter le même nombre de contrats de transport, selon toute vraisemblance pour les mêmes clients. La thèse que soutenait la recourante ne résistait pas à l'examen. Le but poursuivi par MM. B_____ et C_____ était clairement d'amener la recourante à la faillite pour éviter qu'elle ne s'acquitte de ses dettes fiscales liées aux rappels d'impôt. Le TAPI avait retenu à juste titre que M. C_____ avait repris à son profit la quasi-totalité des contrats de transport de la recourante et que la clientèle et ses contrats avaient été cédés sans aucune contrepartie, alors qu'ils représentaient une valeur importante.

Il était conforme à la pratique de la chambre administrative de se baser sur la circulaire n° 28, en l'absence de comparable, même si la problématique traitait de la valorisation d'une entreprise à des fins de détermination de l'impôt sur le bénéfice.

Enfin, la recourante n'avait aucunement changé de forme, ni n'avait été transformée en l'entreprise individuelle de M. C_____, laquelle existait déjà bien avant 2013. Il n'y avait donc pas eu de restructuration. Par ailleurs, son actionnaire unique était M. B_____ et non M. C_____. Or, c'était bien en faveur de ce dernier que le transfert avait eu lieu, de sorte qu'il n'y avait pas eu de transfert des réserves latentes au sens de la circulaire qu'elle invoquait. Quand bien même, la recourante n'avait pas disparu à la suite du transfert, et avait poursuivi une partie de ses activités.

21) Par courrier du 25 septembre 2020, le juge délégué a imparti un délai aux parties pour formuler toute requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

22) Le 20 octobre 2020, l'AFC-GE a indiqué n'avoir ni requête ni observations complémentaires à formuler.

23) Dans sa réplique du 13 novembre 2020, la recourante a persisté dans ses conclusions.

Trois entreprises actives dans le domaine de la construction et du transport, dont elle produisait les attestations, avaient confirmé qu'il n'y avait aucune valeur dans la clientèle de telles entreprises, en dehors du matériel roulant. Une telle clientèle n'était ni cessible ni valorisable. Elle sollicitait l'audition des trois personnes ayant signé les attestations précitées.

24) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 2b ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b et les références citées).

b. Le présent litige concernant la période fiscale 2013, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/162/2021 précité consid. 2d).

3) La recourante sollicite l'audition de trois témoins et qu'il lui soit réservé le droit de solliciter une expertise sur la valeur de sa clientèle.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une

appréciation anticipée de celles-ci, s'il acquiert la certitude qu'elles ne l'amèneront pas à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, il n'implique pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1).

b. En l'espèce, il ressort de ses écritures que la recourante souhaite faire entendre des témoins pour qu'ils puissent notamment exposer comment se forme la clientèle d'une entreprise de transport, quelle est sa valeur et si ladite clientèle peut être considérée comme un actif de l'entreprise. Or, la recourante a produit à l'appui de sa réplique trois attestations signées par les témoins qu'elle souhaite faire entendre, dans lesquelles ceux-ci ont précisément fait état de leur position sur lesdites questions. La recourante a par ailleurs pu s'exprimer dans ses écritures au cours de la procédure de réclamation devant l'AFC-GE, puis de recours devant le TAPI et la chambre de céans. Elle a eu l'occasion de faire valoir ses arguments et produire toute pièce utile. Par ailleurs, l'expertise sollicitée par la recourante n'apparaît pas nécessaire pour établir la valeur du transfert d'activité, pour les raisons qui seront développées ci-après. Dans ces circonstances, et la chambre de céans étant en possession d'un dossier complet, qui contient les éléments pertinents pour trancher le litige, il ne sera pas procédé aux actes d'instruction sollicités.

4) Le litige porte sur la conformité au droit de la reprise effectuée dans le bénéfice pour l'année 2013 de la recourante par l'AFC-GE de CHF 16'117'762.- – ramenée devant le TAPI à CHF 8'440'038.- – au motif de l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur de M. B_____.

5) a. 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 distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5ème tiret).

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 LIPM, qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD.

b. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire

ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2 ; 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.1 ; 2C_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.1). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2011 du 6 juillet 2012 consid. 2.3).

Une prestation appréciable en argent peut prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche, ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1).

6) a. La mise en œuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (ATF 140 II 88 consid. 4.2 et les références citées).

b. S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.2). Cette méthode correspond à la méthode du prix comparable sur le marché libre présentée dans les principes de l'organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (édition juillet 2010 ; ci-après : principes OCDE ; n. 2.13 ss).

Pour que cette méthode soit applicable, la transaction intervenue avec un tiers ou entre tiers doit être similaire à la transaction examinée, c'est-à-dire avoir été conclue dans des circonstances comparables à celle-ci. La notion de « transaction comparable » n'est toutefois pas aisée à circonscrire. La pertinence de la comparaison avec des transactions conclues avec des tiers suppose que les circonstances économiques déterminantes de ces transactions soient similaires avec celles de la transaction examinée (principes OCDE, n. 1.33 ss). Le caractère comparable des transactions se détermine selon leur nature et en fonction de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. Si les conditions économiques pertinentes diffèrent de celles de la transaction examinée, des ajustements doivent être effectués, afin de gommer les effets de ces différences (principes OCDE, n 1.33 ss). On ne peut toutefois totalement exclure qu'une transaction comparable n'ait pas été conclue au prix du marché, dès lors que la formation du prix peut être influencée par plusieurs éléments, tels que les conditions du marché, les conditions contractuelles (par exemple, l'existence de prestations secondaires, la quantité de biens vendus, les conditions de paiement), la stratégie commerciale poursuivie par ce tiers acquéreur ou les fonctions économiques des parties. Il n'en demeure pas moins que le prix pratiqué dans une transaction comparable est présumé correspondre au prix du marché ; en cas de contestation, la preuve du contraire incombe à la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 et les références citées).

c. À défaut de transaction comparable, l'examen du respect du principe de pleine concurrence se fonde alors sur une valeur hypothétique déterminée selon d'autres méthodes, telles que la méthode du coût majoré (« cost plus ») – qui consiste à déterminer les coûts supportés par la société qui fournit la prestation, à quoi s'ajoute une marge appropriée de manière à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché – ou, dans le contexte d'opérations commerciales telles que la distribution de biens, celle du prix de revente (ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 7.4 ; 2C_1082/2013 précité consid. 5.2 ; OCDE, Principes, § 2.21 ss et 2.39 ss).

S'agissant plus précisément des titres non cotés, les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune de la circulaire n° 28, qui ne constituent pas du droit fédéral en tant que directives, sont toutefois reconnues, de jurisprudence constante, comme présentant une méthode adéquate et fiable pour l'estimation des titres, non seulement en ce qui concerne l'impôt sur la fortune, mais également lorsqu'il s'agit de procéder à l'estimation de la valeur vénale de titres non cotés dans le contexte de l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6 et les références citées). Toutefois, le Tribunal fédéral n'exclut pas que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées.

7) a. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité 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 d'impôts. 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 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/1223/2020 précité consid. 3d et les références citées).

b. Dans le domaine des prestations appréciables en argent, telles que des distributions dissimulées de bénéfice, le fardeau de la preuve se répartit comme suit : les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante ; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêts du Tribunal fédéral 2C_207/2019 du 16 juillet 2019 consid. 4.2 ; 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 4.2.3). Par ailleurs, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3). Les autorités doivent en effet pouvoir s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les rapports personnels et économiques étroits entre la société et le bénéficiaire de la prestation, étaient déterminantes pour le choix de la

prestation présentant un caractère insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.2 et les références citées ; ATA/222/2019 du 5 mars 2019 consid. 7).

8) a. Édictée par la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI), qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), la circulaire n° 28, qui porte sur l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, a fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 1940, dont la dernière date du 28 août 2008, laquelle est ainsi applicable à la période fiscale 2013 faisant l'objet du présent litige. La CSI édite annuellement un commentaire à la circulaire n° 28, la dernière version datant de 2020 (ci-après : commentaire 2020).

b. La circulaire n° 28 a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse, et sert à l'harmonisation fiscale intercantonale (ch. 1 § 1 de la circulaire n° 28). Les principes d'estimation doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique, la circulaire contenant des instructions à cet égard, auxquelles il peut être dérogé, pour des motifs d'égalité de traitement, lorsque leur application se révélerait contraire au droit ou si la valeur vénale d'un titre peut être mieux évaluée (commentaire 2020 p. 2 ad. ch. 1).

c. L'activité effective d'une société détermine son mode d'estimation (ch. 6 de la circulaire n° 28).

Pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée, d'une part, et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation, d'autre part (ch. 34 de la circulaire n° 28), étant précisé que, même si elles se révèlent importantes, des fluctuations de rendement ne justifient pas de déroger à ce principe, dès lors que des oscillations conjoncturelles sont à considérer comme immanentes au système économique (commentaire 2019 ch. 34 p. 48). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.3). La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions (ch. 8.1 de la circulaire n° 28).

9) a. En l'espèce, les différents éléments du dossier rappelés par le TAPI ne laissent aucun doute quant à l'existence d'une prestation appréciable en argent de la part de la recourante.

Quoi qu'en dise la recourante, il est manifeste qu'un transfert d'activité a eu lieu entre elle et l'entreprise individuelle de M. C_____, soit le fils de son

actionnaire unique. Ledit transfert ressort d'ailleurs implicitement des explications apportées par la recourante. En effet, celle-ci a exposé que M. B_____ avait décidé, en 1996, de séparer en deux l'activité qu'il avait exercée jusqu'alors dans son entreprise individuelle et de lui confier l'exploitation des moyens de transport détenus par son entreprise. Elle avait été créée dans ce but. La recourante explique encore qu'à la suite de la notification des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende liés aux exercices 2002 à 2010, MM. C_____ et B_____ décidèrent de retourner au *statu quo ante* et de cesser de lui confier l'exploitation des moyens de transport. Elle précise encore que les contrats de travail des trente-six collaborateurs ont alors été repris par l'entreprise de M. C_____. Malgré ses dénégations, force est de constater qu'en sus desdits contrats de travail, c'est toute son activité elle-même (à l'exception des activités relevant du transport de béton frais), y compris sa clientèle et ses contrats, qui ont été transférés à l'entreprise précitée.

S'il est exact que M. C_____ avait une bonne connaissance de la clientèle – étant actif dans le même domaine d'activité – sans avoir à puiser « dans ses listes protégées par le secret des affaires » comme l'allègue la recourante, cette connaissance découle principalement du fait qu'il en était l'administrateur secrétaire jusqu'au 23 avril 2013. Nonobstant, il apparaît plus que manifeste que les clients dont les contrats n'ont plus pu être honorés, du jour au lendemain, par la recourante, l'ont été par l'entreprise de M. C_____, avec lequel la clientèle était d'ailleurs déjà en affaire. Ces constatations sont confirmées par la diminution vertigineuse du chiffre d'affaires de la recourante (CHF 11'187'995.33 en 2012, CHF 5'985'513.25 en 2013 et CHF 170'416.65 en 2014) laquelle correspond à une augmentation quasi parallèle du chiffre d'affaires de l'entreprise de M. C_____ (CHF 1'233'502.70 en 2012, CHF 6'605'183.58 en 2013 et CHF 10'079'736.62 en 2014).

La recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle allègue que son administrateur M. B_____ n'avait d'autre choix que d'accepter, pour « limiter les dégâts », que les contrats de travail soient repris par l'entreprise de M. C_____. En effet, celle-ci aurait pu tenter de louer auprès d'autres entreprises ou d'acquérir les camions dont elle avait besoin pour poursuivre son activité, ce qui aurait été envisageable au vu des liquidités et du bénéfice dont elle disposait à la fin de l'année 2012. Cette possibilité, qui lui aurait probablement permis de conserver ses employés et ses clients ainsi que de s'acquitter de ses dettes d'impôt, ne semble même pas avoir été envisagée, la continuité de ses activités n'étant manifestement pas le but recherché. Par ailleurs, la question de savoir si un tiers aurait pu ou non résilier abruptement les contrats de location des camions n'est pas déterminante. S'il est exact que rien n'empêchait MM. C_____ et B_____, sur le plan légal, de cesser de louer leurs camions à la recourante, force est de constater que cette décision a manifestement été prise, eu égard à la chronologie des événements, dans le but de transférer le chiffre d'affaires dans

une autre entreprise et d'éviter ainsi le paiement des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende liés aux exercices 2002 à 2010.

Par ailleurs, une cession d'une telle valeur – au vu du chiffre d'affaires qui en a découlé pour l'entreprise de M. C_____ –, n'aurait manifestement jamais été faite à un tiers sans aucune contrepartie. Pour les mêmes motifs, il apparaît que le caractère manifeste de la disproportion entre la prestation consentie et l'absence de contre-prestation était clairement reconnaissable.

b. Reste à définir la méthode à appliquer pour déterminer le montant de la prestation appréciable en argent.

À titre préalable, il convient de relever que l'on ne se trouve pas dans une situation où il existe un marché libre permettant une comparaison effective, ni dans le cas où une transaction comparable aurait eu lieu entre des tiers, permettant alors de procéder selon la méthode de la comparaison, ce que les parties ne contestent au demeurant pas. Dans ces circonstances, l'examen du respect du principe de pleine concurrence devait se fonder sur une valeur hypothétique déterminée selon une autre méthode.

In casu, l'AFC-GE a choisi de déterminer la valeur de la prestation litigieuse en comparant la valeur de la recourante avant et après le transfert de ses activités et de sa clientèle en faveur de l'entreprise individuelle de M. C_____. Elle s'est fondée, pour déterminer la valeur de ses titres, sur la circulaire n° 28. Malgré ce qu'allègue la recourante, la jurisprudence susmentionnée considère que les instructions figurant dans ladite circulaire constituent une méthode adéquate et fiable pour l'estimation des titres même lorsqu'il s'agit de procéder à l'estimation de la valeur vénale de titres non cotés dans le contexte de l'impôt sur le bénéfice. À défaut d'autre méthode de comparaison, la méthode utilisée par l'AFC-GE apparaît conforme au droit. La recourante, qui critique cette méthode, se contente pour sa part d'affirmer qu'il convient de renvoyer le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à « une évaluation de la valeur de la clientèle selon des normes reconnues dans la pratique », l'audition des témoins et une expertise sur ladite valeur. Elle ne donne toutefois aucune précision sur ce que seraient, selon elle, « les normes reconnues dans la pratique ». De même, la chambre de céans considère que les auditions requises ne permettraient pas d'aboutir à une meilleure méthode pour fixer la prestation litigieuse. En effet, à teneur des attestations remises par la recourante, les personnes dont elle sollicite l'audition, à savoir des dirigeants d'entreprises de transport ou de construction, considèrent qu'il n'existe aucune valeur pour la clientèle d'une entreprise de transport. Or, la chambre de céans est d'avis, pour les raisons susmentionnées, que le transfert litigieux représentait au contraire une valeur financière importante. La recourante ne donne pas plus d'explication sur l'expertise qu'elle voudrait voir mettre en œuvre pour l'estimation de la valeur du transfert d'activité.

S'agissant du calcul effectué par l'AFC-GE, la recourante considère que la référence à la valeur fiscale de ses actions au 31 décembre 2010, calculée en application de la circulaire n° 28, serait arbitraire, dès lors que cela ne permettrait pas de mesurer la valeur de son goodwill au 30 juin 2013. Ce faisant, la recourante semble perdre de vue que dans le cadre de ses écritures devant le TAPI, l'AFC-GE a produit un nouveau calcul de la valeur fiscale effectué au 31 décembre 2012, conformément à la circulaire n° 28, en prenant en compte le résultat moyen annuel des années 2010 à 2012. Elle a également pris en compte, dans le cadre de la fixation de la prestation, la déduction pour impôt. Elle a, pour ces raisons, modifié en faveur de la recourante le montant de la reprise effectuée – de CHF 16'117'762.- à CHF 8'440'038.- –, comme il lui en a été donné acte par le TAPI. Il sera précisé que même à admettre que la recourante serait une société de service et non de transport comme elle le prétend, la méthode d'évaluation de sa valeur serait restée la même conformément à la circulaire n° 28, soit la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée et la valeur substantielle.

Pour le surplus, l'AFC-GE a fait la démonstration d'un second calcul permettant de fixer le montant de la prestation appréciable en argent, visant à comparer la différence entre le chiffre d'affaires réalisé par M. C_____ en 2012 (CHF 1'233'502.70), soit avant le transfert de l'activité de la recourante, et celui que celui-ci avait réalisé en 2014 (CHF 10'079'736.62), soit après ledit transfert. Le montant auquel ce calcul aboutit, soit CHF 8'846'228.92, permet effectivement de confirmer que la reprise fixée en dernier lieu par l'AFC-GE à CHF 8'440'038.- est rationnelle. La recourante n'oppose pour sa part aucun autre calcul qui permettrait d'évaluer de manière plus précise le montant de la prestation appréciable en argent effectuée.

10) Dans un raisonnement subsidiaire, la recourante relève que s'il devait être considéré qu'elle a transféré à son actionnaire son activité, il faudrait appréhender l'opération sous l'angle d'une restructuration en neutralité fiscale, permettant de transférer les réserves latentes d'une personne morale à une entreprise de personne.

a. À teneur des art. 61 al. 1 let. a LIFD, 24 al. 3 let. a LHID et 16 al. 1 let. a LIPM, les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale, pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice.

b. La doctrine précise concernant l'art. 61 al. 1 let. a LIFD que l'élément caractéristique, du point de vue fiscal, réside dans le fait qu'une personne morale change de forme juridique tout en maintenant son activité (Pierre-Marie GLAUSER/Xavier OBERSON in Henry PETER/Rita TRIGO TRINDADE [éd.], Commentaire de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la

transformation et le transfert de patrimoine ainsi que des dispositions des lois fédérales modifiées par la LFus, ad. art. 61 LIFD n. 14).

c. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever que lors de la transformation envisagée par l'art. 24 al. 3 let. a LHID, l'élément caractéristique résidait dans le fait qu'une personne morale change de forme juridique tout en maintenant son activité. Il a considéré que n'était pas une opération de ce type celle qui avait eu lieu dans le cas qui lui était soumis puisque le transfert de patrimoine concernait deux personnes morales qui avaient conservé leur forme juridique respective. Dans ces conditions, il n'y avait pas de restructuration au sens de l'art. 24 al. 3 let. a LHID (ATF 138 II 557 consid. 6.3).

11) En l'espèce, comme relevé à juste titre tant par l'AFC-GE que par le TAPI, la recourante n'a pas changé de forme dans le cadre de l'opération visant à transférer ses employés et ses contrats à l'entreprise individuelle de M. C_____, de sorte qu'il ne peut y avoir de transformation au sens des dispositions légales précitées.

Par ailleurs, le titulaire des actions de la recourante était M. B_____ et non M. C_____. Or, c'était bien en faveur de ce dernier et de son entreprise individuelle que le transfert a eu lieu en 2013. L'opération litigieuse ne rentre dès lors pas dans le cadre d'une restructuration au sens large.

Dès lors, c'est à bon droit que le TAPI a considéré qu'il ne pouvait être donné droit à la conclusion subsidiaire de la recourante.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté et le jugement querellé intégralement confirmé.

12) Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 juin 2020 par A_____ SA en liquidation contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2020 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de A_____ SA, en liquidation ;

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 la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
F. Cichocki	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :