

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1465/2010-ICCIFD

ATA/369/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 avril 2015

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ SA

représentée par Me Antoine Berthoud, avocat

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 juin 2014 (JTAPI/699/2014)**

EN FAIT

- 1) Le litige porte sur les impôts cantonaux et communaux (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) d'A_____ SA pour les années 2005, 2006 et 2007.
- 2) A_____ est une société constituée en novembre 1993 à Genève. Son but est l'exploitation d'une société fiduciaire. Son conseil d'administration était composé de Monsieur B_____ et Mme C_____, tous deux ayant la signature individuelle pour les années concernées. M. B_____, expert-comptable était le seul salarié d'A_____.
- 3) En mars 2005, M. B_____ a développé une nouvelle activité indépendante et a affilié son entreprise individuelle auprès de la FER-CIAM en date du 10 février 2006 avec effet au 31 mars 2005, tout en conservant son activité salariée auprès d'A_____.

Jusqu'au 15 août 2006, M. B_____ était également actionnaire majoritaire de la société. Il a ensuite cédé, par donation, le 98 % du capital-actions à son fils, Monsieur D_____, alors domicilié en Espagne.
- 4) a. Le 6 avril 2006, A_____ a fait parvenir sa déclaration fiscale 2005 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC). Elle déclarait un bénéfice imposable de CHF 37'003.- et un capital propre de CHF 284'704.-.

b. Les 2 et 7 août 2006, l'AFC a notifié les bordereaux ICC 2005 de CHF 9'839.35 et IFD 2005 de CHF 3'145.-. Ces bordereaux sont entrés en force.
- 5) a. Le 5 mars 2007, A_____ a fait parvenir sa déclaration fiscale 2006 à l'AFC. Elle déclarait un bénéfice imposable de CHF 33'984.- et un capital propre de CHF 318'688.-.

b. Les bordereaux de taxation ICC et IFD 2006 ont été émis les 20 et 26 mars 2007 par l'AFC. L'IFD était fixé à CHF 2'881.50 et l'ICC à CHF 9'263.30. Ces bordereaux sont entrés en force.
- 6) a. Le 28 février 2008, la contribuable a fait parvenir sa déclaration fiscale 2007 à l'AFC. Elle déclarait un bénéfice de CHF 80'944.- et un capital propre de CHF 399'632.-.

b. Les bordereaux de taxation ICC et IFD 2007 ont été émis le 26 mai 2008. L'IFD était fixé à CHF 6'876.50 et l'ICC à CHF 20'615.55. Ces bordereaux sont entrés en force.

- 7) Le 17 octobre 2008, l'AFC a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôts pour les années 2006 et 2007. Des reprises de CHF 107'962.- pour 2006 et de CHF 69'492.- pour 2007 allaient être effectuées. Ces procédures faisaient suite à une communication de la division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) ayant constaté que vis-à-vis de tiers, l'activité déployée par la raison individuelle n'apparaissait pas comme une activité exercée par une entreprise distincte de celle d'A_____. L'adresse, les locaux, le numéro de téléphone et le personnel étaient les mêmes que ceux d'A_____.
- 8) Le 22 octobre 2008, la contribuable a précisé à l'AFC qu'elle avait renoncé à contester la décision en matière de TVA.
- 9) Le 5 février 2009, l'AFC a étendu la procédure de rappel et de soustraction d'impôts à l'ICC et l'IFD 2005. Un contrôle dans les locaux de la contribuable était fixé au 5 mars 2009.
- 10) Le 5 mars 2009, les contrôleurs ont constaté que les factures émises par la raison individuelle portaient le nom de M. B_____, mais indiquaient l'adresse, les numéros de téléphone et de fax, ainsi que le logo d'A_____. Les mêmes infrastructures étaient utilisées par les deux entreprises. Des mandats d'administrateur étaient adressés aussi bien à la raison individuelle qu'à la société anonyme. Dans la plupart des cas, toutefois, c'était la contribuable qui encaissait les produits et les rétrocédait à la raison individuelle. Des charges pour un voyage à Londres avaient été comptabilisées dans la société anonyme alors qu'elles avaient été facturées par la raison individuelle.
- 11) Le 10 mars 2009, l'AFC a envoyé une demande de renseignements à la contribuable. Des explications concernant le montant de CHF 10'000.- comptabilisé en charge le 31 août 2007 sous l'intitulé « E_____, acompte », ainsi que le montant de CHF 95'081.-, intitulé « sous-traitance due » et ceux de CHF 120'000.- intitulé « fact E_____ sous-traitant » et CHF 258'240.- portant le même intitulé, comptabilisés au 31 août, jour de clôture des comptes, des exercices 2005, 2006 et 2007 étaient sollicitées
- 12) Le 9 mars 2009, la contribuable a précisé que le premier montant avait été versé à E_____ SA (ci-après : E_____), de siège à Aigle, avec succursale à l'adresse de son siège à Genève, à titre d'acompte sans que celle-ci n'émette pour autant de facture. E_____ avait utilisé cette somme pour recouvrer sa créance contre M. B_____ portant sur l'acquisition en 2007 de dix actions de CHF 1'000.- de la société. Cette opération s'était concrétisée le 8 septembre 2008. Le paiement de ces actions aurait dû se faire par compensation du prix de vente des actions cédées en 2005 par M. B_____. Elle estimait qu'un actionnaire d'E_____ lui devait toujours un montant de CHF 10'000.-. Une facture d'acompte avait été fournie le 6 mars 2009 par E_____.
-

montants, ils correspondaient à des provisions calculées sur la base d'une estimation des heures de sous-traitance (révisions et travaux fiduciaires) à CHF 125.- de l'heure.

- 13) Le 2 octobre 2009, l'AFC a émis des bordereaux de rappel d'impôts. Les suppléments étaient de CHF 15'249.- pour l'IFD 2005, CHF 11'228.50 pour l'IFD 2006 et CHF 16'158.50 pour l'IFD 2007. Les suppléments d'impôt ICC s'élevaient à CHF 42'140.40 pour 2005, CHF 31'020.30 pour 2006 et CHF 44'640.15 pour 2007.

Les reprises pour l'année 2005 correspondaient au chiffre d'affaires de la raison individuelle de CHF 31'073.-, à un rachat LPP non justifié par l'usage commercial pour CHF 53'243.- et à des provisions pour sous-traitance non justifiées pour CHF 95'081.-.

Pour 2006, le chiffre d'affaires non déclaré était de CHF 53'952.-, le rachat LPP de CHF 53'243.- et les provisions pour sous-traitance de CHF 24'919.-.

Pour 2007, le chiffre d'affaires était de CHF 51'880.- et les provisions pour sous-traitance de CHF 138'240.-.

Des amendes correspondant à une fois et demi l'impôt soustrait étaient prononcées. M. B_____, en sa qualité d'administrateur, d'une part devait savoir que la société lui accordait des prestations appréciables en argent en ne comptabilisant pas la totalité de son chiffre d'affaires au profit de la raison individuelle et, d'autre part, en payant des rachats LPP en sa faveur. En outre, les provisions du compte « achats biens et services » n'étaient pas justifiées. La quotité était motivée par le fait que M. B_____, en sa qualité d'expert-comptable diplômé, d'expert-réviseur agréé qui siégeait au moins depuis 2006 à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, devait superviser la bonne tenue de la comptabilité. À la décharge de la contribuable, elle avait retenu la bonne collaboration au cours de la procédure.

- 14) Le 2 novembre 2009, la contribuable a formé réclamation à l'encontre des bordereaux de rappels d'impôts et d'amendes. Elle contestait l'ensemble des reprises, ainsi que les amendes.

La modification du droit des sociétés de capitaux qui avait rendu incompatibles les activités de conseil et de révision avait motivé la création de la raison individuelle. Les provisions pour sous-traitance avaient été régulièrement comptabilisées selon les propres estimations de la contribuable et étaient justifiées par l'usage commercial. En cas de surestimation, un bénéfice extraordinaire était comptabilisé dans l'exercice comptable clôturé en 2008, dont le montant ne saurait être apprécié rétroactivement.

- 15) Le 4 décembre 2009, l'AFC a précisé que le calcul des reprises concernant le chiffre d'affaires non déclaré correspondait aux chiffres d'affaires hors TVA déclarés par M. B_____, au titre de son activité indépendante.
- 16) Le 21 décembre 2009, la contribuable a complété sa réclamation. Si le chiffre d'affaires de la raison individuelle devait être intégré au bénéfice, les charges commerciales de l'activité indépendante devaient également en être déduites.
- 17) Le 22 mars 2010, l'AFC a rendu des décisions sur réclamations en maintenant les bordereaux de reprises et d'amendes.

Sous l'angle de l'évasion fiscale, l'activité de M. B_____ n'avait pas de raison d'être. La contribuable n'avait que deux employés, M. B_____ et une secrétaire. Même en scindant les activités, M. B_____ pouvait toujours contrôler son propre travail. Quant aux provisions, elles n'étaient pas justifiées par l'usage commercial, car il n'était pas démontré qu'elles aient été constituées pour chaque année en cours. La facture non détaillée de F_____ Sàrl (ci-après : F_____) adressée à la contribuable, établie plus de trois ans après l'exécution d'une prestation, le 7 juillet 2008, le démontrait.

S'agissant des rachats LPP, compte tenu du lien d'actionnariat existant, ils représentaient des prestations appréciables en argent et non des charges déductibles car ils n'étaient pas mentionnés sur le certificat de salaire de M. B_____ et ne représentaient pas un complément au salaire soumis aux cotisations AVS.

- 18) Le 21 avril 2010, la contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les décisions de l'AFC en concluant à leur annulation.

À l'appui de son recours, elle a développé les arguments déjà soulevés dans la réclamation.

- 19) Le 14 octobre 2010, l'AFC a répondu au recours en maintenant ses décisions. Elle admettait toutefois qu'il convenait de déduire du chiffre d'affaires repris les charges portées au compte de résultat de la raison individuelle, à l'exception du loyer et des cotisations AVS.
- 20) Les 23 décembre 2010 et 11 janvier 2011, les parties ont répliqué et dupliqué, campant sur leur position.
- 21) Le 23 juin 2014, le TAPI a admis le recours.

a. Les conditions d'une évasion fiscale n'étaient pas démontrées par l'AFC. Le procédé choisi n'avait pas conduit à une importante économie d'impôts, notamment du fait de la faiblesse du chiffre d'affaires de la raison individuelle. Les deux activités étaient connues de l'AFC, elles étaient annoncées et les impôts respectifs payés. Les arguments retenus dans le cadre du contrôle TVA ne liaient pas l'AFC en relation avec les impôts directs.

b. Les provisions effectuées en 2005 et 2006 avaient chaque fois été extournées en fin d'exercice. Lorsque la société F_____ avait émis sa facture le 7 juillet 2008, la provision supérieure constituée en début d'exercice avait été dissoute, créant un bénéfice extraordinaire taxable. Le principe de la justification commerciale de la charge pour travaux en cours n'avait jamais été remis en question, ni le fait que l'activité relative aux travaux en cours n'avait été effectivement réalisée par le sous-traitant.

c. Le rachat d'années de prévoyance de son administrateur pour une somme totale de CHF 106'486.-, bien que ne figurant pas sur le certificat de salaire de M. B_____, avait été comptabilisé sur le compte « charges de personnel » de la société et avait logiquement fait l'objet d'une retenue pour charges sociales. Ce rachat devait être considéré comme étant versé à titre de salaire et ne pouvait être considéré comme une prestation à l'actionnaire. En tous les cas, l'opération aurait été neutre d'un point de vue fiscal pour M. B_____.

22) Le 31 juillet 2014, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI en concluant à son annulation et à la confirmation (recte : ou rétablissement) de ses décisions sur réclamation.

a. Les conditions du rappel d'impôts étaient réalisées. Rien dans les déclarations fiscales d'A_____ ne pouvait laisser supposer qu'elle employait une double structure via la raison individuelle de M. B_____. Ce n'était que suite aux éléments qui avaient été portés à sa connaissance par la division TVA qu'elle avait instruit l'imposition insuffisante de la contribuable.

b. Durant son temps de travail pour la contribuable, M. B_____ exploitait une raison individuelle au moyen de l'infrastructure de son employeur dans le même type d'affaires. Le chiffre d'affaires réalisé constituait une prestation appréciable en argent de la société à son actionnaire.

Subsidiairement, la forme juridique choisie était insolite et l'économie d'impôts était d'environ 45 %. Bien qu'elle ne soit pas liée par les constatations faites lors du contrôle TVA, celles-ci venaient corroborer le fait que la contribuable et la raison individuelle n'avaient jamais constitué deux entreprises distinctes. Les conditions de l'évasion fiscale étaient réunies.

c. Les provisions pour honoraires dus à un sous-traitant avaient été comptabilisées chaque année. Il s'agissait de l'activité de F_____ pour sa collaboration et la supervision des révisions accomplies par A_____. Le listing fourni aux contrôleurs n'avait aucune force probante car il n'était accompagné d'aucune facture. M. B_____ était associé-gérant de F_____ avec signature individuelle. Il ne pouvait ignorer, en établissant les comptes d'A_____, le nombre d'heures que la sous-traitante facturerait à la contribuable.

Le procédé utilisé, consistant à diminuer artificiellement le bénéfice imposable, sans aucun justificatif probant, constituait une violation flagrante des règles des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux. Ces provisions n'étaient pas justifiées par l'usage commercial et ne sauraient être admises. Tout au plus, pourraient-elles être qualifiées de provisions pour charges futures, dans la mesure où les travaux n'avaient été facturés qu'en 2008. Ces provisions n'étaient pas admissibles, car contraires au principe de périodicité et constituaient des réserves.

d. Le financement volontaire au profit d'un employé que constituait le rachat de 2^{ème} pilier, devait être qualifié de complément de salaire, sauf distribution dissimulée de bénéfice. Or, les rachats avaient été comptabilisés en tant que charges de prévoyance professionnelle et ne figuraient pas dans le certificat de salaire de l'administrateur. Ces montants ne pouvaient être qualifiés a posteriori de charges salariales. Le TAPI avait retenu à tort que les rachats constituaient des salaires, en confondant ceux-ci avec les charges de personnel non soumises aux charges sociales et non intégrées dans le salaire brut de M. B_____.

e. Les reprises étaient le résultat d'un comportement intentionnel et les amendes étaient justifiées dans leur principe. Quant à la quotité, compte tenu des qualifications et l'expérience de l'administrateur, actionnaire de la contribuable d'une part et de sa bonne collaboration d'autre part, le montant d'une fois et demi les impôts soustraits n'apparaissait pas excessif, au regard de la quotité maximale autorisée permettant de prononcer des peines allant jusqu'à trois fois ce montant.

23) Le 19 août 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

24) Le 1^{er} octobre 2014, la contribuable a répondu au recours en concluant à son rejet ainsi qu'au versement d'une indemnité de procédure. Elle demandait également à être entendue en audience.

L'activité principale de la société avait toujours consisté en l'accomplissement de mandats de révision. Marginalement, elle effectuait d'autres activités fiduciaires, en particulier dans le domaine du conseil, de la tenue de comptabilités ainsi que la préparation de déclarations fiscales. C'étaient ces derniers mandats qui avaient été repris par M. B_____ en son nom propre dès

2005, car ils n'étant plus compatibles avec le nouveau droit applicable aux organes de révision.

Sous réserve de quelques travaux en sous-traitance, l'intégralité de l'activité facturée par A_____ avait été accomplie par M. B_____, son unique salarié. Il ressortait des comptes, déposés en annexe aux déclarations fiscale, les chiffres d'affaires provenant des honoraires suivants :

Exercice 2004-2005 CHF 492'743.43

Exercice 2005-2006 CHF 454'176.57

Exercice 2006-2007 CHF 603'114.06

Les recettes déclarées par M. B_____ à titre personnel étaient de :

Exercice 2005-2006 CHF 55'439.-

Exercice 2006-2007 CHF 60'448.-

Exercice 2007-2008 CHF 66'246.-

Elle avait renoncé à contester la décision du service de la TVA, car elle n'impliquait qu'un supplément de TVA qui pouvait être refacturé aux clients et elle n'était accompagnée d'aucune pénalité. Le service de la TVA ne pouvait pas savoir sur la base des décomptes qui lui étaient remis par la société que M. B_____ était son seul salarié et qu'il déployait en parallèle une activité indépendante propre. L'AFC en revanche connaissait parfaitement cette situation puisque les comptes de l'activité indépendante étaient joints à la déclaration de la personne physique et que le montant du salaire versé à M. B_____ était détaillé dans les déclarations déposées.

Comme cela avait déjà été exposé à l'AFC, le logo avait été créé par le fils de M. B_____. Le nom de la société et son logo était lié. Les lettres choisies pour former le logo A_____, provenaient du nom, pour le _____ et du prénom, pour le _____ de M. B_____, formant dans le logo stylisé, la lettre _____. Ceci expliquait pourquoi le logo était utilisé pour les deux entreprises.

L'AFC avait omis de relever que, pour leurs activités respectives, A_____ et M. B_____ disposaient d'ordinateurs différents. Les infrastructures consistaient uniquement en un bureau sous-loué. Une partie importante de l'activité de révision était accomplie dans les locaux des clients. M. B_____ disposait également d'un bureau à son domicile lui permettant d'accomplir ses mandats personnels.

Aucun mandat d'administrateur n'avait été confié à la société, ce qui aurait d'ailleurs été contraire au droit suisse.

S'agissant du voyage à Londres, il y en avait eu deux distincts pour des mandats différents, pour le même client dont la contribuable était l'organe de révision. Le premier voyage en novembre 2004 était lié à ce dernier mandat et une note d'honoraires avait été établie le 11 novembre 2004, ainsi qu'une note de frais. Le second voyage avait eu lieu l'année suivante. M. B_____ devait rencontrer les avocats de sa cliente pour préparer la vente des activités de celle-ci. C'était sur demande de ces avocats qu'une note d'honoraires avait été établie par l'entreprise individuelle.

L'AFC échouait à démontrer que la distinction entre le type de mandats à l'origine de la dissociation des deux entreprises n'avait pas été scrupuleusement respectée.

Elle avait produit le 23 décembre 2010 un calcul détaillé de la double imposition économique prétendument éludée dont il résultait un supplément d'impôts annuel de CHF 4'000.-. Ce chiffre n'avait pas été remis en cause par l'AFC qui parlait pourtant d'évasion fiscale. De même, en appliquant la « méthode valaisanne » au calcul du salaire de M. B_____, un salaire annuel de base de CHF 341'000.- auquel s'ajoutait le bonus, lié au chiffre d'affaires et au bénéfice, pourrait être versé. Un tel salaire absorberait la totalité du résultat cumulé de son propre bénéfice et de celui de l'entreprise individuelle et éliminerait ainsi en totalité la double imposition économique.

L'AFC était malvenue d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts. Tant la société que M. B_____ avaient toujours déclaré de façon détaillée leurs revenus et comptabilité. Les mentions exigées par l'AFC dans les déclarations des personnes morales avaient précisément pour but de permettre des contrôles croisés et de vérifier que les montants étaient correctement déclarés par les personnes physiques concernées. La provision pour les travaux de sous-traitance avait toujours figuré au bilan et l'AFC n'avait demandé aucun détail.

Il y avait absence de droit à réintégrer les produits de l'entreprise individuelle dans le bénéfice de la société. Les exemples donnés par l'AFC étaient contredits point par point. M. B_____ n'avait pas accompli une activité concurrente à la sienne et n'avait effectué aucun mandat de révision en son nom. Si l'on suivait le raisonnement de l'AFC, il faudrait interdire à M. B_____ d'avoir une activité de juge assesseur au TAPI, puisqu'il utilisait également ses compétences professionnelles pour celle-ci.

Il n'y avait pas d'évasion fiscale et les conditions sévères et restrictives développées par la jurisprudence n'étaient pas remplies.

- 25) Le 10 novembre 2014, l'AFC a répliqué en produisant deux nouvelles factures émises par A_____ afin de démontrer que les activités de cette dernière

et de la raison individuelle étaient imbriquées au point qu'il était impossible pour les tiers, clients et fournisseurs de distinguer les deux entités.

- 26) Le 26 novembre 2014, A_____ a dupliqué. Les deux factures produites démontraient bien qu'elle respectait strictement les règles de répartition de la clientèle. La première cliente faisait partie d'un groupe de sociétés qui étaient toutes révisées ou passée en revue, s'agissant des sociétés de personnes, par A_____. Elle produisait les extraits du registre du commerce des sociétés concernées à l'appui de ses dires. L'activité qui avait fait l'objet de la deuxième facture du 12 janvier 2007 avait trait à l'une des sociétés de ce groupe, ainsi que l'un de ses associés domicilié à l'étranger. Comme cette société faisait partie d'un portefeuille qui avait été acquis d'une autre fiduciaire, il était parfaitement logique et cohérent qu'elle facture ses prestations. La contribuable était le réviseur de l'hôtel restaurant à qui elle avait adressé la facture et, logiquement, elle facturait également les travaux accessoires.
- 27) La cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées le 11 novembre 2014.

Les pièces sur lesquelles les parties fondent leur argumentation ainsi que le détail de celle-ci seront reprises, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

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).
- 2) L'intimée a sollicité son audition.

La procédure administrative est en principe écrite, toutefois si le règlement et la nature de l'affaire le requièrent, l'autorité peut procéder oralement (art. 18 LPA). Selon la jurisprudence fondée sur l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend pour l'intéressé celui d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 127 I 54 consid. 2b ; 127 III 576 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à

une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/755/2012 du 6 novembre 2012 ; ATA/432/2008 du 27 août 2008).

Le droit d'être entendu n'implique pas une audition personnelle de l'intéressé, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (art. 41 LPA ; ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et les arrêts cités ; ATA/24/2014 du 14 janvier 2014 ; ATA/305/2013 du 14 mai 2013).

En l'espèce, l'intimée a répondu au recours et à dupliqué faisant valoir ses arguments de manière détaillée. Elle a également déposé des pièces à l'appui de ses arguments.

La chambre administrative a donc un dossier complet, de sorte qu'elle dispose des éléments nécessaires pour statuer sans donner suite à la demande d'audition, dont on ne voit pas quels éléments nouveaux elle pourrait apporter.

- 3) a. S'agissant du droit applicable, il convient d'appliquer les règles sur le rappel d'impôt en vigueur au moment de l'ouverture de la procédure par l'AFC-GE, soit en avril 2008. Il s'agit, pour l'IFD, des art. 151 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et, pour l'ICC, de l'art. 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et des art. 59 ss de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), l'ensemble de ces dispositions considérées dans leur version en vigueur en octobre 2008.

Ces trois législations prévoient des conditions similaires pour le rappel d'impôt. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1^{ère} phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc).

L'art. 151 al. 2 LIFD précise aussi que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire à cette dernière,

tandis que l'art. 53 al. 1 2^{ème} phr. LHID dispose qu'un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il n'y a que sous-évaluation des éléments imposables.

b. Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 486 ss, n. 7 ss ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN / Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n. 1 ss). Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale (Hugo CASANOVA, 2008, *op. cit.*, ad art. 151 n. 5 s.).

Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt in RDAF 1999 2, p. 11). Le contribuable est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, 1999, *op.cit.*, p. 11 ; Hugo CASANOVA, 2008, *op. cit.*, n. 8 ss). Il n'existe pas non plus de règle générale prévoyant que la taxation de l'actionnaire principal doit se faire sur la base des deux dossiers - de la société et du détenteur des participations - même s'il peut dans certains cas apparaître opportun d'avoir recours au dossier de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2004 consid. 4.2 ; Hugo CASANOVA, 2008, *op. cit.*, n. 11). La chambre de céans a déjà jugé que l'AFC ne commettait pas de négligence grave en ne confrontant pas des déclarations remplies par des sociétés, traitées par le service des personnes morales et celle remplie par un contribuable, personne physique (ATA/517/2014 du 1^{er} juillet 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

- 4) En l'espèce, ce n'est qu'après le contrôle effectué par le service TVA que l'AFC a eu connaissance des deux activités de M. B_____, l'une en qualité d'employé de la contribuable et l'autre, en qualité d'indépendant, exerçant dans les mêmes locaux. Si les informations permettant de connaître cette situation apparaissaient dans les deux dossiers fiscaux, de la contribuable et de M. B_____.

L'AFC n'était pas en mesure de déceler la structure mise en place sur laquelle elle fonde la procédure de rappel, sans confronter les deux dossiers fiscaux distincts.

En conséquence, il faut admettre que la procédure de rappel est fondée dans son principe.

- 5) Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 5.3).

En l'espèce, le rappel portait sur trois points distincts : la prise en compte dans le chiffre d'affaires de la contribuable de celui de l'entreprise individuelle, les rachats LPP constituant des prestations appréciables en argent en faveur de l'actionnaire et les provisions non justifiées par l'usage commercial.

Seule la première reprise est en lien avec le motif du rappel, à savoir la connaissance par l'AFC de l'existence des deux activités déployées par M. B_____. Le fait que M. B_____ était actionnaire de la contribuable et l'existence des provisions étaient déjà connus de l'AFC au moment des taxations sur lesquelles elle est revenue dans la procédure de rappel. En application de la jurisprudence susmentionnée, le rappel ne pouvait aboutir à des reprises sur des éléments ressortant déjà des déclarations faites par la contribuable.

En conséquence, le recours sera rejeté concernant ces deux reprises, sans qu'il soit nécessaire d'examiner leur bien-fondé.

- 6) Reste à examiner si la réintégration des produits de la raison individuelle dans la société anonyme est justifiée.

a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend le solde du compte de résultat, 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). Il comprend également les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat, inclus les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et ceux de liquidation (art. 58 al. a let. c LIFD). En matière d'ICC, le bénéfice net imposable résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i LIPM. Ces deux dispositions ont la même portée (ATA/337/2013 du 28 mai 2013 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011).

b. Sont également soumis à l'impôt sur le bénéfice les distributions dissimulées de bénéfice aux actionnaires, soit des prestations appréciables en argent en faveur de ces derniers, qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent être réintégrées dans le bénéfice imposable pour en permettre une double imposition économique tout d'abord au sein de la société puis auprès de son bénéficiaires

(Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, § 10, p. 234 n. 39 et 43 ; Denis BERDOZ in Danielle YERSIN / Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 70 LIFD, p. 930, n. 24 ; Stefan KUHN / Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL / Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2^{ème} éd., n. 74 ad art. 24 p. 406).

- 7) a. Selon la jurisprudence, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal ; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il en est ainsi soit lorsque la norme fiscale applicable se rattache à des réalités économiques plutôt qu'à des institutions juridiques formellement définies (ATF 115 Ib 238 consid. 3b p. 241), soit lorsque l'on est en présence d'une évasion fiscale. Il y a évasion fiscale lorsque la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire, et que la voie choisie entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour le cas où le fisc l'admettrait (arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002 du 28 juin 2002 consid. 3.1).
- b. La création de diverses entités n'a véritablement de justification économique que si celles-ci sont vis-à-vis les unes des autres, non seulement juridiquement mais aussi économiquement indépendantes. Une telle indépendance se traduit par le fait que chaque structure assume son propre risque économique. Un tel risque est inexistant lorsque la maîtrise de fait sur les diverses entités est réunie en une seule main. Dans un tel cas, le maintien de plusieurs entités est artificiel et la construction adoptée est insolite. Moyennant la réalisation des autres conditions de l'évasion fiscale, le fisc est autorisé à s'écarter de la forme juridique choisie et à se baser sur la réalité économique (arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002 op. cit. consid. 3.2). Ainsi, dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral avait considéré que l'exercice d'une seule et même activité entraînait à double des frais de même nature dans l'une et l'autre des entités, ce qui permettait de diminuer d'autant le revenu imposable provenant de la raison individuelle et de réaliser ainsi une économie d'impôt.
- c. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger qu'un employé d'une fiduciaire, directeur et actionnaire unique d'une société anonyme qui déployait une activité parallèle en tant que conseiller fiscal et commercial, concurrençait la société anonyme. Si la société autorisait néanmoins cette activité et renonçait à exiger les recettes lui revenant d'après leur nature, elle versait une prestation appréciable en argent à son employé et donc renonçait à un bénéfice. Le raisonnement tenu tient notamment compte du fait qu'une telle activité ne serait pas autorisée par la société

au profit d'un employé avec lequel elle n'a pas de lien privilégié (arrêt du Tribunal fédéral 2A.247/1996 du 27 octobre 1997, in ASA 76 p. 216, consid. 2 b bb).

d. En l'espèce, la société anonyme a un seul employé qui est également administrateur avec signature individuelle et actionnaire unique, jusqu'au 15 août 2006 puis pour 2007, père de l'actionnaire principal. En parallèle, l'administrateur de la société a développé, dans les locaux de la société et à son domicile, une activité dans le cadre d'une entreprise individuelle. L'adresse commerciale, les locaux, les numéros de téléphone et de fax ainsi que le logo sont partagés par les deux entités. L'activité déployée par l'employé était auparavant effectuée dans le cadre de la société anonyme, s'agissant de conseils, déclarations fiscales notamment. La contribuable explique que l'activité individuelle a été développée pour respecter les nouvelles dispositions légales concernant la révision comptable et les sociétés de révision.

S'agissant des exigences liées aux changements législatifs intervenus à l'époque des faits et pouvant toucher l'activité de révision de la contribuable, il suffit de relever que le but d'indépendance poursuivi par la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR du 16 décembre 2005 - RS 221.302) ou exigé par l'art. 728 al. 2 ch. 4 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), qui déclare incompatible la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations qui entraîneraient le risque de devoir contrôler son propre travail en tant qu'organe de révision, n'est pas non plus atteint par l'existence de deux entités dans lesquelles la même personne physique effectue les activités de comptabilité, pour la première entité et de révision, dans la seconde, par exemple.

Force est de constater que c'est à juste titre que l'AFC a retenu que l'activité déployée en raison individuelle l'était au détriment de la société et que le chiffre d'affaires ainsi réalisé devait être réintégré dans les comptes de la société. Toutefois, comme l'AFC l'avait admis devant le TAPI, les charges de cette activité devront être admises en déduction, à l'exception du loyer et des cotisations AVS déjà admises en déduction dans la taxation de l'administrateur.

Le recours sera donc partiellement admis sur ce point.

- 8) 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). L'art. 69 LPFisc prévoit une réglementation similaire.

L'existence d'une prestation appréciable en argent sous la forme d'une renonciation par la contribuable à un bénéfice a été démontrée ci-dessus. En conséquence, compte tenu des connaissances en la matière, de l'administrateur, actionnaire de la contribuable, le caractère intentionnel ne fait aucun doute, s'agissant de la tolérance de la contribuable quant au développement d'une activité parallèle par son employé. À cet égard, l'argument de la contribuable qui fait valoir que l'activité ayant été annoncée à l'AVS et déclarée à l'AFC, seule une négligence pourrait être retenue, tombe à faux. Ce n'est pas le comportement de l'employé qui est mis en cause ici, mais celui de la contribuable qui, en tant que société anonyme, a octroyé à son actionnaire, puis à un proche de l'actionnaire, une prestation appréciable en argent, au détriment de son chiffre d'affaires. De même, le fait que le salaire de l'administrateur pourrait être bien supérieur, au point d'absorber une grande partie du bénéfice, selon la thèse de l'intimée, n'est pas relevant ici, dans la mesure où, ce sont des éléments objectifs qui sont imposés, résultant des choix opérés par la contribuable pour les années concernées.

Le principe d'une amende est ainsi acquis.

- 9) S'agissant de la quotité de l'amende, selon l'art. 175 al. 2 LIFD et l'art. 69 al. 2 LPFisc, en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. En cas de faute légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et si la faute est grave, elle peut au plus être triplée.

Dans sa décision sur réclamation, l'AFC invoque comme circonstance atténuante la bonne collaboration de la contribuable dans la procédure. Elle retient toutefois une amende d'une fois et demi le montant de l'impôt soustrait. Ce n'est que dans son recours que l'AFC motive sa décision par les connaissances fiscales particulières de l'organe de la contribuable et par le caractère répété de l'infraction ainsi que des montants importants en cause qui constitueraient également des circonstances aggravantes.

Il convient de relever que les connaissances particulières de l'administrateur ont déjà été prises en compte pour déterminer que la contribuable avait agi intentionnellement. Quant aux montants en cause, compte tenu de l'admission partielle du recours, ils n'apparaissent pas importants au point de constituer une circonstance aggravante. Dans le cas d'espèce, en application du principe rappelé ci-dessus, une amende du montant de l'impôt soustrait apparaît justifiée.

- 10) Le recours sera partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC pour établissement de nouveaux bordereaux, au sens des considérants.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 al. 1 LPA). 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 31 juillet 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 juin 2014 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 juin 2014 ;

annule les bordereaux du 2 octobre 2009 ainsi que les décisions sur réclamations du 22 mars 2010 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions au sens des considérants ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge d'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 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 l'administration fiscale cantonale et à Me Antoine Berthoud, avocat d'A_____ SA, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Thélin, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :