



2C_532/2021

Arrêt du 9 mai 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mme et MM. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure

A. _____ SA, en liquidation,
représenté par Me Jean-Jacques Martin, avocat,
recourante,

contre

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

Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Objet

Impôt fédéral direct; impôt cantonal et communal 2013, distribution dissimulée de bénéfice

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 18 mai 2021 (ATA/533/2021).

Faits :

A.

A.a. La société A. _____ SA, qui a eu pour raison sociale B. _____ SA de 1996 à 2016, puis, entre le 15 novembre 2016 et le 20 juin 2018, A.A. _____ SA, est en liquidation depuis janvier 2019, après sa dissolution par suite de faillite prononcée par jugement du 7 janvier 2019. Jusqu'en novembre 2016, la société a eu pour but l'exploitation d'une entreprise de transports par tous moyens et l'exploitation de garages. Par la suite, elle a eu pour but l'exploitation d'une entreprise de transport de béton et autres matériaux, ainsi que l'exploitation de garages.

B.C. _____ est l'actionnaire unique de A. _____ SA et, depuis le 23 avril 2013, l'administrateur unique. Avant cette date, il en était l'administrateur président et son fils, B.D. _____, l'administrateur secrétaire.

Depuis le 5 octobre 1956, B.C. _____ exploite en outre, sous la raison individuelle "B.C. _____", une entreprise de transports de matériaux par camions, qui exploite un garage avec un atelier de réparation.

A compter du 12 décembre 2000, B.D. _____ a pour sa part exploité l'entreprise individuelle "B.D. _____", 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 à la société B. _____ SA, inscrite à cette même date, ayant le même but social et dont B.D. _____ est l'administrateur unique.

A.b. Jusqu'en 2013, A. _____ SA louait des camions appartenant aux entreprises individuelles de B.C. _____ et B.D. _____ pour réaliser ses activités. Le 5 avril 2013, l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'impôt cantonal et communal (ci-après: ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) pour les années 2002 à 2010, au motif qu'elle avait accordé des prestations appréciables en argent à son actionnaire et au fils de celui-ci, en leur louant des véhicules à des prix surfaits. La somme totale des rappels desdits impôts et amendes s'élevait à environ 6'200'000 fr. Par arrêt du 13 avril 2018 (2C_333/2017), le Tribunal fédéral a confirmé les bordereaux relatifs aux années fiscales 2003 à 2010, et annulé ceux concernant 2002, pour cause de prescription.

A.c. A compter du 1^{er} juillet 2013, A. _____ SA a résilié les contrats de travail de ses 36 employés. Ceux-ci ont tous été aussitôt engagés par l'entreprise individuelle de B.D. _____.

A.d. Il ressort des comptes commerciaux de A. _____ SA pour les exercices 2011 à 2014 que son "chiffre d'affaires transport" a évolué comme suit: 11'880'811 fr. 20 en 2011, 11'187'995 fr. 33 en 2012, 5'985'513 fr. 25 en 2013 et 170'416 fr. 65 en 2014.
Il ressort des comptes d'exploitation de l'entreprise individuelle de B.D. _____ que son chiffre d'affaires total se montait à 1'233'502 fr. 70 en 2012, 6'605'183 fr. 58 en 2013 et 10'079'736 fr. 62 en 2014.

B.

Le 26 mars 2019, l'Administration fiscale cantonale a notifié à A. _____ SA, soit pour elle à l'Office cantonal des faillites compte tenu de la faillite prononcée le 7 janvier 2019, ses bordereaux de taxation ICC et IFD pour la période fiscale 2013 pour un montant total de 5'762'500 fr. 50. Ces bordereaux faisaient état d'une reprise dans le bénéfice d'un montant de 16'117'762 fr. Par décisions du 5 juin 2019, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation formée contre ces bordereaux. Selon elle, A. _____ SA avait effectué une prestation appréciable en argent imposable en transférant, sans contrepartie, la quasi-totalité de son activité à l'entreprise individuelle de B.D. _____, le fils de son actionnaire unique.

A. _____ SA, soit pour elle l'Office cantonal des faillites, a formé un recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance). Devant cette autorité, l'Administration fiscale cantonale s'est engagée à ramener la reprise à 11'140'494 fr. et à déduire les impôts, le montant définitif de la reprise étant ainsi fixé à 8'440'038 fr. Par jugement du 18 mai 2020, le Tribunal administratif de première instance a partiellement admis le recours, en ce sens qu'il a donné acte à l'Administration fiscale cantonale de ce qu'elle s'était engagée à ramener la reprise litigieuse à 8'440'038 fr. Il a renvoyé la cause à cette autorité pour nouvelles décisions de taxation, tant en matière d'ICC que d'IFD, dans le sens précité.

Par arrêt du 18 mai 2021, la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a rejeté le recours formé par A. _____ SA contre ce jugement.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ SA, en liquidation, demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du 18 mai 2021 de la Cour de justice, de dire que le revenu imposable de l'exercice 2013 ne comprend pas la reprise de bénéfice d'un montant de 8'440'038 fr. et de renvoyer la cause à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation au sens des considérants.

La Cour de justice s'en rapporte à justice quant à la recevabilité du recours et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours, avec suite d'émolument. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué a été rendu dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions de l'art. 83 LTF, par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Cette voie de droit est confirmée par l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la détermination du bénéfice imposable étant une matière harmonisée aux art. 24 ss LHID.

1.2. L'arrêt attaqué confirme le jugement du 18 mai 2020, par lequel le Tribunal administratif de première instance avait partiellement admis le recours formé par la contribuable, donnant acte à l'Administration fiscale cantonale de ce qu'elle s'était engagée à ramener la reprise litigieuse à 8'440'038 fr. et lui renvoyant la cause pour qu'elle rende de nouvelles décisions de taxation. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi.

1.2.1. D'après l'art. 90 LTF, le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (décisions finales). Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF ([ATF 138 I 143](#) consid. 1.2). Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre (cf. [ATF 144 V 280](#) consid. 1.2; [142 II 20](#) consid. 1.2; [138 I 143](#) consid. 1.2; arrêt [2C_151/2017](#) du 16 décembre 2019 consid. 1.3, non publié in [ATF 146 II 111](#)). En matière fiscale, les décisions de renvoi sont notamment considérées comme finales lorsqu'il ne reste à l'autorité fiscale plus qu'à calculer le montant de l'impôt ou l'amende due, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi et sans disposer d'une marge de manoeuvre (cf. arrêts [2C_151/2017](#) du 16 décembre 2019 consid. 1.3, non publié in [ATF 146 II 111](#); [2C_60/2020](#) du 27 avril 2021 consid. 1.2; [2C_133/2020](#) du 15 juillet 2020 consid. 1; [2C_41/2020](#) du 24 juin 2020 consid. 1; [2C_567/2016](#) du 10 août 2017 consid. 1.3).

1.2.2. En l'espèce, le renvoi opéré par le Tribunal administratif de première instance et confirmé par la Cour de justice ne laisse aucune latitude à l'Administration cantonale, qui est simplement invitée à émettre de nouvelles décisions de taxation en tenant compte d'un montant de reprise dans le bénéfice de 8'440'038 fr. L'Administration cantonale ne dispose ainsi d'aucune marge de manoeuvre. L'arrêt attaqué constitue dans cette mesure une décision finale au sens de l'art. 90 LTF, qui peut faire directement l'objet d'un recours en matière de droit public.

1.3. L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible ([ATF 135 II 260](#) consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. [ATF 135 II 260](#) consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

1.4. Pour le surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. [ATF 134 II 207](#) consid. 2; arrêt [2C_826/2015](#) du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in [ATF 143 I 73](#)).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF ([ATF 142 I 155](#) consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible

d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ([ATF 145 V 188](#) consid. 2; [137 II 353](#) consid. 5.1).

2.3. En l'espèce, le Tribunal fédéral ne tiendra pas compte du "rappel des faits" figurant au début du mémoire de recours dans la mesure où la recourante y présente sa propre version des faits, sans alléguer, ni *a fortiori* démontrer que les faits retenus dans l'arrêt attaqué auraient été établis de manière arbitraire.

3.

3.1. Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Cour de justice a confirmé la reprise dans le bénéfice de la recourante pour l'année 2013 d'un montant de 8'440'038 fr. au titre d'une prestation appréciable en argent en faveur d'un proche de l'actionnaire.

3.2. Dans son arrêt, la Cour de justice a en substance retenu que la recourante avait transféré son activité à l'entreprise individuelle de B.D. _____, le fils de son actionnaire unique, sans obtenir pour ce transfert de contrepartie. Cette cession de l'activité constituait une prestation appréciable en argent imposable. L'évaluation de la valeur de cette prestation telle que modifiée au cours de la procédure de première instance par l'Administration fiscale cantonale était en outre conforme au droit. Par ailleurs, les précédents juges ont retenu que la situation ne relevait pas d'un cas de restructuration neutre sur le plan fiscal. La reprise dans le bénéfice 2013 de la recourante était partant justifiée.

4.

La recourante dénonce en premier lieu une violation de son droit d'être entendue sous l'angle du droit à la preuve. Elle reproche à la Cour de justice d'avoir refusé d'entendre comme témoins les trois auteurs d'attestations versées à la procédure, ainsi que d'ordonner une expertise, afin d'estimer la valeur de la prestation appréciable en argent litigieuse.

4.1. Le droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment celui de produire ou de faire administrer des preuves, à condition qu'elles soient pertinentes et de nature à influencer sur la décision à rendre ([ATF 145 I 73](#) consid. 7.2.2.1; [142 II 218](#) consid. 2.3). Le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que celles-ci ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. [ATF 140 I 285](#) consid. 6.3.1). Le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire (art. 9 Cst.; [ATF 138 III 374](#) consid. 4.3.2).

4.2. En l'occurrence, la Cour de justice a refusé les mesures d'instruction sollicitées en relevant que la recourante avait produit trois attestations écrites des témoins qu'elle souhaitait faire entendre, dans lesquelles ceux-ci avaient précisément fait état de leur position en ce qui concernait la valeur de la clientèle d'une entreprise de transport. Par ailleurs, d'après la Cour de justice, les auditions requises ne permettraient pas d'aboutir à une meilleure méthode pour fixer le montant de la prestation litigieuse, dès lors que, d'après les attestations fournies, ces personnes considéraient que le transfert de clientèle n'avait aucune valeur. En ce qui concerne l'expertise, la Cour de justice a considéré qu'elle n'était pas nécessaire, car la méthode choisie par l'autorité fiscale pour fixer le montant de la prestation appréciable en argent était conforme au droit.

4.3. La recourante ne démontre pas en quoi la Cour de justice aurait procédé à une appréciation anticipée des preuves arbitraire en refusant les mesures d'instructions sollicitées au bénéfice de la motivation qui précède. En effet, elle n'explique pas en quoi l'audition de personnes dont le témoignage écrit figurait déjà au dossier aurait été pertinente. En ce qui concerne l'expertise, elle expose que celle-ci aurait dû porter sur la valeur de la clientèle d'une entreprise de transport. Elle ne démontre toutefois pas que cette expertise, dont elle ne décrit pas le contenu ou la méthode, aurait conduit à un résultat plus probant que l'évaluation effectuée par l'Administration fiscale cantonale et sur laquelle s'est fondée la Cour de justice.

Eu égard aux éléments dont elle disposait, la Cour de justice pouvait, sans arbitraire, refuser les mesures d'instruction sollicitées. En le faisant, elle n'a pas violé le droit d'être entendu de la recourante.

5.

La recourante fait valoir que la Cour de justice est tombée dans l'arbitraire en retenant qu'il y avait eu une reprise de son activité par l'entreprise individuelle de B.D. _____ et que cette reprise avait une valeur de huit millions de francs. A cet égard, la Cour de justice aurait procédé à un établissement incomplet des faits, dans la mesure où elle n'aurait pas retranscrit l'intégralité des témoignages fournis attestant que la valeur d'une entreprise de transport se limite à la valeur de son matériel roulant.

5.1. En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 147 V 35 consid. 4.2; 143 IV 500 consid. 1.1 et la référence).

5.2. En l'espèce, il résulte de l'arrêt attaqué que l'Administration fiscale cantonale a notifié à la recourante le 5 avril 2013 des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour les ICC et IFD 2002 à 2010, au motif qu'elle avait loué à des prix surfaits des véhicules appartenant à son actionnaire unique, B.C. _____, et au fils de celui-ci, B.D. _____. Selon les explications de la recourante reprises dans l'arrêt attaqué, après avoir reçu ces bordereaux, B.C. _____ et B.D. _____ avaient décidé de cesser de lui louer leurs camions dès le 1er juillet 2013. D'après l'arrêt querellé, la recourante avait à cette date résilié les contrats de travail de ses 36 employés, lesquels avaient été aussitôt tous engagés par l'entreprise individuelle de B.D. _____. La recourante n'avait à la suite de cela conservé qu'une activité résiduelle de transport de béton frais au moyen des deux seuls camions qu'elle possédait. Le bénéfice de la recourante était passé de 11'187'995 fr. 33 en 2012 à 5'985'513 fr. 25 en 2013 et à 170'416 fr. 65 en 2014, tandis que le chiffre d'affaires de l'entreprise individuelle de B.D. _____ avait augmenté en parallèle, passant de 1'233'502 fr. 70 en 2012 à 6'605'183 fr. 58 en 2013 et à 10'079'736 fr. en 2014.

Sur le vu de ces faits, non contestés, il n'est pas insoutenable de retenir que la recourante a transféré la quasi-totalité de son activité à l'entreprise individuelle de B.D. _____, fils de son actionnaire unique, au cours de l'année 2013. La recourante prétend que le transfert des salariés n'implique pas un transfert de la clientèle. On ne voit toutefois pas que l'entreprise individuelle de B.D. _____ se serait engagée à reprendre d'un coup 36 employés, si cette reprise n'allait pas de pair avec le transfert des contrats précédemment confiés à la recourante et de la clientèle. Le fait qu'une partie de la clientèle était déjà en relation d'affaires avec B.D. _____ ne contredit pas ce constat. Le transfert de l'activité est en outre confirmé par l'augmentation massive du chiffre d'affaires de l'entreprise individuelle de B.D. _____, qui a coïncidé avec une diminution du bénéfice de la recourante pratiquement dans les mêmes proportions. La Cour de justice n'est donc pas tombée dans l'arbitraire en retenant l'existence d'un transfert d'activité.

5.3. En ce qui concerne les faits relatifs à la valeur de ce transfert, la Cour de justice a relevé que la recourante avait produit trois attestations dans lesquelles il était allégué que la clientèle d'une entreprise de transport n'avait aucune valeur. L'essentiel de ces attestations figure donc dans l'arrêt entrepris et on ne peut reprocher à la Cour de justice d'avoir établi les faits de manière incomplète comme le soutient la recourante.

Par ailleurs, le fait que la Cour de justice n'ait pas suivi le point de vue exprimé dans ces attestations ne démontre pas en soi qu'elle est tombée dans l'arbitraire dans son appréciation des preuves. Or, la recourante ne présente aucun autre élément démontrant qu'il était arbitraire de retenir qu'en l'espèce la cession de l'activité de la recourante à l'entreprise individuelle de B.D. _____ a eu une valeur financière. Au vu du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise de B.D. _____ à la suite du transfert de l'activité, la position de la Cour de justice n'est en tout état pas insoutenable.

Enfin, pour déterminer si la valeur retenue pour ce transfert (environ huit millions de francs) est admissible, ce que la recourante conteste, il convient d'abord de vérifier si la méthode choisie pour calculer ladite valeur est conforme au droit (cf. *infra* consid. 7.4). Ce grief sera donc examiné ci-après (cf. *infra* consid. 7.7).

5.4. Sur le vu de ce qui précède, le grief tiré d'un établissement des faits arbitraire est rejeté.

I. Impôt fédéral direct

6.

La recourante invoque une violation des règles sur la répartition du fardeau de la preuve en matière de prestations appréciables en argent.

6.1. Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 140 II 248 consid. 3.5).

Dans le domaine des prestations appréciables en argent, 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 (cf. ATF 138 II 57 consid. 7.1; 133 II 153 consid. 4.3; arrêts 2C_548/2020 du 3 mai 2021 consid. 2.4; 2C_717/2018 du 24 janvier 2020 consid. 5.3; 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4). 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; 128 III 22 consid. 2d).

6.2. En l'occurrence, la Cour de justice a tenu pour établi, sans arbitraire (cf. *supra* consid. 5), que la recourante avait transféré la quasi-totalité de son activité à l'entreprise individuelle de B.D. _____, que ce transfert a eu une valeur commerciale et qu'il n'y a pas eu de contreprestation. Les faits étant établis, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus. Du reste, la recourante, sous ce grief, ne fait que s'en prendre une nouvelle fois à l'appréciation des faits effectuée par la Cour de justice. Sa critique ne peut donc qu'être rejetée.

7.

La recourante se plaint de la violation de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.

7.1. 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), 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), dont font partie les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5ème tiret), ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (cf. let. c).

7.2. Selon une jurisprudence constante, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives 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 (cf. ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1 et les arrêts cités).

7.3. La question de savoir s'il existe une disproportion entre la prestation fournie par la société et la contre-prestation qu'elle en retire se détermine au moyen d'une comparaison avec ce qui aurait été convenu entre personnes indépendantes ("Drittvergleich") : il s'agit d'examiner si la prestation aurait été accordée, dans la même mesure, à un tiers étranger à la société, soit de vérifier si le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length") a été respecté (ATF 140 II 88 consid. 4.1).

La mise en oeuvre 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 dans la transaction examinée. 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; arrêt 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 et autres références citées, in Archives 83 p. 611 et RF 70/2015 p. 432). Enfin, faute 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") 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).

En ce qui concerne l'estimation de la valeur vénale de titres non cotés, la jurisprudence admet de se référer à la circulaire no 28 de la Conférence suisse des impôts contenant des instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (disponible sur:

<https://www.steuerkonferenz.ch>; éditée pour la dernière fois le 28 août 2008, ci-après: la circulaire no 28), même si celle-ci ne vise pas l'impôt sur le bénéfice (cf. arrêt 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.1, in RF 70 2015 432). Pour les titres non cotés de sociétés commerciales, industrielles et de services dont aucun cours n'est connu, la circulaire no 28 prévoit que la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation (ch. 34, méthode dite des praticiens; cf. arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 8.1.3, non publié in ATF 147 II 155, et les arrêts cités). La circulaire no 28 est reconnue, de jurisprudence constante, comme présentant une méthode adéquate et fiable pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés, même s'il n'est pas exclu que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 8.1.2, non publié in ATF 147 II 155, et les arrêts cités).

7.4. La détermination de la valeur vénale de biens ou de services n'est pas qu'une pure question de fait. Elle doit être conforme aux principes du droit fédéral, qui ont été dégagés par la jurisprudence rappelée ci-dessus. Si l'estimation effectuée par l'autorité inférieure est conforme à ces principes, ce que le Tribunal fédéral revoit librement, elle doit alors être acceptée si elle n'est pas manifestement insoutenable (arrêt 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.5 et les arrêts cités).

7.5. En l'occurrence, la Cour de justice a retenu, sans arbitraire, que la recourante avait transféré la quasi-totalité de son activité à l'entreprise individuelle de B.D. _____. Celui-ci est le fils de l'actionnaire unique de la recourante, soit un proche de l'actionnaire. Il ressort en outre de l'arrêt attaqué qu'il n'y a pas eu de contre-prestation pour ce transfert. Or, il a été établi que le transfert a permis à l'entreprise individuelle de B.D. _____ d'augmenter de manière considérable son chiffre d'affaires et a donc eu une valeur commerciale, quoi qu'en pense la recourante. Un tel transfert n'aurait donc pas été effectué sans contrepartie s'il ne s'était pas agi d'une prestation en faveur du fils de l'actionnaire unique. Enfin, le caractère reconnaissable par les organes de la société de l'avantage accordé est présumé lorsque la disproportion entre les prestations est manifeste (cf. ATF 140 II 88 consid. 8; arrêt 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 7.8), ce qui est le cas en l'espèce, puisque le transfert a été gratuit.

Les quatre conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice sont ainsi réunies. C'est partant à bon droit que la Cour de justice a confirmé le principe d'une reprise dans le bénéfice 2013 de la recourante.

7.6. Les raisons pour lesquelles la recourante et l'entreprise individuelle de B.D. _____ ont décidé de procéder au transfert de l'activité ne sont pas décisives pour retenir une prestation appréciable en argent. Il n'est dès lors pas nécessaire de déterminer de manière définitive si, comme l'a retenu la Cour de justice et le conteste la recourante, l'opération avait pour but d'éviter le paiement des rappels d'impôt et amendes pour les périodes 2003 à 2010 en raison des loyers surfaits que la recourante payait pour la location de véhicules appartenant à son actionnaire unique et au fils de celui-ci. On relèvera seulement que cette explication est cohérente avec la chronologie des faits. En effet, l'Administration fiscale cantonale a notifié à la recourante ces rappels et amendes le 5 avril 2013. D'après les faits, la recourante a alors mis un terme aux contrats de location et licencié, dès le 1er juillet 2013, 36 employés, sans chercher à louer les véhicules à des loyers non surfaits ou à louer de nouveaux véhicules auprès de tiers pour poursuivre son activité. De fait, elle s'est ainsi trouvée sans les ressources financières nécessaires pour assumer ses dettes fiscales, confirmées en dernier lieu par le Tribunal fédéral le 13 avril 2018 (arrêt 2C_333/2017).

7.7. Reste à se demander si le montant de la reprise, fixé à 8'440'038 fr., est justifié. A cet égard, la recourante se plaint de la méthode d'évaluation utilisée par l'Administration fiscale cantonale et confirmée par la Cour de justice.

7.7.1. En l'espèce, la Cour de justice a constaté qu'il n'y avait pas de marché libre permettant une comparaison effective, ni de transaction comparable entre tiers permettant de procéder selon la

méthode de la comparaison, de sorte qu'il fallait se fonder sur une valeur hypothétique. D'après la Cour de justice, il était justifié de comparer, ainsi que l'avait fait l'Administration fiscale cantonale, la valeur de la recourante avant et après le transfert de ses activités et de sa clientèle en faveur de l'entreprise individuelle de B.D. _____. Par ailleurs, pour déterminer la valeur de la recourante, l'Administration fiscale cantonale s'était fondée sur la circulaire n° 28, ce qui était également justifié. La Cour de justice a partant confirmé le calcul de l'Administration fiscale cantonale, qui tenait par ailleurs compte de la déduction pour impôts. Les précédents juges ont en outre souligné que l'Administration fiscale cantonale avait produit un second calcul permettant de fixer le montant de la prestation appréciable en argent, visant à comparer le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise de B.D. _____ avant le transfert de l'activité de la recourante, puis après. Le montant auquel aboutissait ce calcul, d'environ 8'846'230 fr. permettait de confirmer que la reprise de 8'440'038 fr. était rationnelle.

7.7.2. La Cour de céans ne voit pas en quoi les méthodes choisies en l'espèce par l'Administration fiscale cantonale et confirmées par la Cour de justice pour évaluer le montant de la prestation appréciable en argent seraient contraires aux principes exposés par la jurisprudence. La recourante reconnaît qu'il fallait se fonder sur une valeur hypothétique. Or, vu que la prestation appréciable en argent a consisté dans le transfert de la quasi-intégralité de l'activité de la recourante à l'entreprise individuelle de B.D. _____, il était justifié de se fonder sur la valeur de la recourante avant et après ce transfert et de retenir le montant de cette différence pour la reprise à effectuer, puis d'en déduire les impôts. L'Administration fiscale cantonale a du reste proposé une autre méthode de calcul, fondée sur le chiffre d'affaires de l'entreprise individuelle de B.D. _____, aboutissant à un résultat similaire.

La recourante ne conteste pas véritablement ces approches. Elle concentre en effet l'essentiel de sa critique sur la prétendue absence complète de valeur du transfert, ce qui a déjà été écarté (cf. *supra* consid. 5.3). Certes, elle prétend aussi que les autorités précédentes ne pouvaient pas se fonder sur la circulaire no 28, au motif que celle-ci ne servirait qu'à l'évaluation des actions d'une société et ne pourrait donc pas être employée pour estimer la valeur de la clientèle. Cette critique tombe toutefois à faux. La méthode des praticiens, préconisée dans la circulaire no 28 et qui a été en l'occurrence appliquée par les autorités fiscales, est en effet admise pour calculer la valeur d'une entreprise et de son *goodwill* (cf. arrêt **2C** 499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.5). En définitive, le choix des méthodes pour déterminer le montant de la distribution dissimulée de bénéfice ne prête pas le flanc à la critique. Par ailleurs, il n'y a pas lieu de s'écarter du résultat auxquelles elles aboutissent, dès lors que la recourante ne montre pas en quoi le montant de 8'440'038 fr. serait insoutenable.

7.8. Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que la Cour de justice a confirmé la reprise d'un montant de 8'440'038 fr. dans le bénéfice imposable de la recourante pour 2013.

8.

Se prévalant de l'art. 61 al. 1 LIFD, la recourante fait valoir que le transfert de son activité à l'entreprise individuelle de B.D. _____ s'analyse comme une transformation, fiscalement neutre.

8.1. Selon l'art. 61 al. 1 LIFD, les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, 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. Cette règle s'applique notamment en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale (art. 61 let. a LIFD).

D'après la jurisprudence rendue à propos de l'art. 24 al. 3 LHID, qui a la même teneur que l'art. 61 al. 1 LIFD (**ATF 138 II 557** consid. 5.2), l'élément caractéristique de la transformation réside dans le fait qu'une personne morale change de forme juridique tout en maintenant son activité (cf. **ATF 138 II 557** consid. 6.3).

8.2. En l'occurrence, ainsi que l'a relevé la Cour de justice, la recourante n'est pas devenue l'entreprise individuelle B.D. _____, qui existait déjà au moment du transfert de l'activité. Il n'y a donc pas eu de transformation. L'**ATF 146 II 73** cité par la recourante ne lui est par ailleurs d'aucune utilité, dès lors qu'il ne porte pas sur un cas de transformation, mais concerne la succession fiscale au sens de la TVA.

Pour le surplus, on ne voit pas que l'on se trouve dans un autre cas de figure de restructuration au sens de l'art. 61 al. 1 LIFD et la recourante ne le prétend pas non plus. Le grief tiré de la violation de cette disposition est donc rejeté.

II. Impôts cantonal et communal

9.

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. L'art. 12, en particulier 12 let. a et d de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; D 3 15), qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD, est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID (cf. arrêts [2C_11/2018](#) du 10 décembre 2018 consid. 11; [2C_768/2014](#) du 31 août 2015 consid.14). La jurisprudence rendue en matière d'IFD et de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (cf. arrêts [2C_11/2018](#) du 10 décembre 2018 consid. 11; [2C_660/2014](#) du 6 juillet 2015 consid. 9). En ce qui concerne les restructurations, l'art. 16 al. 1 let. a LIPM, qui a la même teneur que l'art. 61 al. 1 let. a LIFD, est conforme à l'art. 24 al. 3 let. a LHID.

Il s'ensuit qu'il peut en l'espèce être renvoyé, s'agissant des ICC, à la motivation développée en matière d'IFD.

10.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 2013.

2.

Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonal et communal 2013.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 20'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 9 mai 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : E. Kleber