

# **GE\_GERICHTE A/1214/2003 vom 18. Januar 2005**

GE Cour de justice, 2005-01-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1214\\_2003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1214_2003)

FR: GE\_GERICHTE A/1214/2003 du 18 janvier 2005

IT: GE\_GERICHTE A/1214/2003 del 18 gennaio 2005

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La société C\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après: la contribuable ou la société), inscrite au registre du commerce du canton de Genève le 11 janvier 1977, a pour but "toutes opérations et transactions commerciales, financières et de placement; achat et vente de biens et valeurs mobiliers et immobiliers; prise de participations; représentation de sociétés ou personnes à quelque titre que ce soit" Le capital-actions de la société s'élevait à CHF 50'000.- lors de la fondation, il a été porté à CHF 250'000.- le 14 novembre 1984. Aux dires de la contribuable, l'actionnaire unique était Monsieur Ct\_\_\_\_\_ (ci-après: M. Ct\_\_\_\_\_), d'ailleurs également administrateur de la société lors de sa fondation jusqu'en 1980 puis, à nouveau à partir de mars 1996. Les deux autres administrateurs détenaient une action chacun à titre fiduciaire, uniquement. A partir de 1983, la société a eu ses propres locaux à Thônex qu'elle partageait avec la société Z\_\_\_\_\_ S.A.. A l'époque des faits qui font l'objet de la présente procédure, sans entrer dans les détails, elle employait trois personnes, à savoir, M. A\_\_\_\_\_, directeur, M. Y\_\_\_\_\_, comptable, Mme L\_\_\_\_\_, secrétaire.

### **E. 2**

a. S'agissant des périodes fiscales 1989-1990, 1991-1992 et 1993-1994, les trois bordereaux d'impôt fédéral direct ont été notifiés respectivement les 14 août 1990, 2 mars 1992 et le 1<sup>er</sup> mars 1994 ; ils sont entrés en force car ils n'ont pas été contestés. Chaque bordereau s'est élevé à CHF 412,50 – soit CHF 206,25 – car la contribuable n'a été taxée que sur son capital actions de CHF 250'000.- au taux de 0,825 %o. b. Les bordereaux d'impôt cantonal 1991 et 1992 basés sur un capital imposable de CHF 250'000.- ont été remis à la contribuable les 7 novembre 1991 et 25 novembre 1992. Le bordereau d'impôt cantonal 1993 établi sur un bénéfice imposable de CHF 28'374.- et un capital imposable de CHF 250'000.- lui a été notifié le 17 décembre 1993. Le bordereau provisoire d'impôt cantonal 1994 fondé sur un capital imposable de CHF 250'000.- a été remis à la contribuable le 1<sup>er</sup> décembre 1994 et a été rendu définitif le 24 janvier 1995. Ces bordereaux sont entrés en force faute d'avoir été contestés. Sous réserve de l'impôt cantonal 1993 qui s'est élevé à CHF 7'335,30, l'impôt dû par année se montait en moyenne à CHF 1'686.-. Le bordereau provisoire d'impôt cantonal 1995 basé sur un capital imposable de CHF 250'000.- a été notifié à la contribuable le 28 décembre 1995 ; il se montait à CHF 1'743,30.

### **E. 3**

M. Ct\_\_\_\_\_ est né en France le 26 octobre 1925. Après avoir obtenu un certificat de l'école supérieure de commerce, il s'est établi à Madagascar en 1946. Il a effectué l'essentiel de sa carrière dans ce pays d'abord comme employé avant d'ouvrir sa propre société Ct\_\_\_\_\_ & Cie. Il s'était spécialisé dans la commercialisation de produits

relevant du secteur de l'électronique de divertissement de l'électroménager, d'articles informatiques notamment. A cette fin, il a créé plusieurs sociétés, tant en Suisse, au Panama, qu'à La Réunion, dont il sera question ci-après. Il a été domicilié à Madagascar jusqu'en 1984. A la fin de 1981, il a pris contact avec une étude d'avocats valaisanne afin d'obtenir une autorisation de séjour en Suisse. En 1984, M. Ct\_\_\_\_\_ a obtenu dite autorisation. A partir de cette date il a loué un appartement, qu'il n'a jamais habité, à Vétroz, en Valais et a été imposé à forfait dans ce canton sur la base d'un revenu annuel de CHF 250'000.-, ramené à CHF 100'000.- suite à l'accident de la circulation dont il a été victime le 29 janvier 1988. Pour ce faire, il s'est engagé à ne pas exercer d'activité de salarié tant en Suisse qu'à l'étranger. Sur les documents officiels utilisés en Suisse par M. Ct\_\_\_\_\_ jusqu'en 1996, apparaissait toujours son domicile valaisan. Depuis 1984 M. Ct\_\_\_\_\_ résidait en fait à Monaco. Il n'a jamais payé d'impôts sur le revenu ou la fortune ni en France, ni à Monaco. Il s'est avéré que M. Ct\_\_\_\_\_ n'a pas réduit son activité professionnelle et a continué à s'occuper de la contribuable à raison de 20% de son activité jusqu'en 1988. Opéré à la suite de l'accident du 29 janvier 1988, il a été victime d'une erreur médicale et est sorti tétraplégique de la salle d'opération. Suite à divers traitements, il a récupéré de manière satisfaisante la mobilité des membres supérieurs ainsi qu'une autonomie de marche de 150 à 200 mètres. Actuellement il se déplace en chaise roulante et on peut considérer qu'il est paraplégique. Quoiqu' officiellement M. Ct\_\_\_\_\_ n'ait jamais exercé d'activité en Suisse, suite à son accident il a perçu des indemnités pour les années 1989 à 1991, puis une rente versées par la compagnie d'assurances Elvia (ci-après: Elvia). Il percevait également une rente AVS.

#### **E. 4**

Par lettre du 4 décembre 1995, suite à une dénonciation, le chef du Département fédéral des finances (ci-après: le département) a ordonné à l'administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) de mener une enquête en application des articles 190 et suivants de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD- RS 642.11), à l'encontre de plusieurs personnes physiques et morales, dont la contribuable et M. Ct\_\_\_\_\_, soupçonnés d'avoir commis des infractions fiscales.

#### **E. 5**

En collaboration avec l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après: l'AFC/GE), l'AFC a procédé à plusieurs perquisitions le 14 décembre 1995, en particulier dans les locaux de la contribuable. De nombreux documents ont été saisis à cette occasion.

#### **E. 6**

Par lettre recommandée du 14 décembre 1995, l'AFC/GE a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en soustraction prévue à l'article 132 de l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD - RS 642.11) portant sur les périodes de taxation 1989-1990, 1991-1992 et 1993-1994. Par la suite, dans un courrier du 23 août 1996, l'AFC/GE a fait de même en matière d'impôt cantonal et a ouvert une procédure en vérification des déclarations d'impôt cantonal 1991 à 1994 au sens de l'article 333 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

#### **E. 7**

Par courrier du 11 septembre 1996, l'AFC/GE a notifié des bordereaux de supplément d'impôt fédéral direct avec amendes pour les périodes de taxation 1989-1990, 1991-1992,

1993-1994, ainsi qu'un bordereau ordinaire de taxation relatif à la période de taxation 1995 selon l'ancien droit. En effet, bien que l'enquête n'était pas terminée, le fisc genevois justifiait cette démarche en raison de la faillite imminente de la contribuable, le dépôt de bilan ayant été annoncé lors de la dernière assemblée générale de C \_\_\_\_\_ SA. Les suppléments d'impôts et amendes totalisaient CHF 2'408'312,70 et se présentaient de la manière suivante: Période fiscale Supplément Amende 1989-1990 CHF 346'704,30 CHF 693'408,60 1991-1992 CHF 336'798,20 CHF 673'596,40 1993-1994 CHF 119'268,40 CHF 238'536,80 Total CHF 802'770,90 CHF 1'605'541,80 S'agissant de l'impôt fédéral direct 1995, le fisc genevois l'a fixé à CHF 4'528.- en tenant compte d'un capital imposable de CHF 5'660'000.-

#### **E. 8**

Dans un autre courrier du 11 septembre 1996, toujours en raison de la faillite imminente de la contribuable, l'AFC/GE a notifié des bordereaux de supplément d'impôt cantonal 1991 à 1994 avec une amende. Les suppléments d'impôt 1991 à 1994 se montaient à CHF 753'108 et l'amende à CHF 1'506'216, soit, au total CHF 2'259'324. Cette amende correspond à deux fois l'impôt soustrait dans le cadre des années fiscales 1991 à 1994. Les éléments imposables et les suppléments ont été fixés comme suit par le fisc genevois: Impôt cantonal bénéfice imposable capital imposable supplément 1991 CHF 1'198'374 CHF 7'301'871 CHF 376'940,50 1992 CHF 921'800 CHF 7'495'037 CHF 231'576,45 1993 CHF 615'732 CHF 7'533'987 CHF 115'300,15 1994 CHF 0 CHF 6'832'217 CHF 29'290,90 Le fisc genevois a également remis un bordereau définitif d'impôt cantonal 1995 fondé sur un capital imposable de CHF 5'660'430 donnant lieu à un supplément d'impôt de CHF 24'076,35.

#### **E. 9**

Le 24 septembre 1996 la contribuable a formé réclamation contre ces suppléments d'impôts et amendes tant pour les impôts cantonaux que fédéraux ainsi que contre le bordereau ordinaire d'impôt fédéral direct 1995 et le bordereau définitif d'impôt cantonal 1995. Elle a contesté avoir dissimulé des bénéfices et donc éludé l'impôt, la contribuable étant confrontée à des pertes importantes depuis plusieurs exercices. Elle a conclu à l'annulation de l'ensemble des décisions prises par l'AFC/GE.

#### **E. 10**

Le 16 octobre 1996, la faillite de la contribuable a été prononcée par le Tribunal de première instance du canton de Genève.

#### **E. 11**

Par lettre du 24 septembre 1996, l'AFC a informé la contribuable qu'à la clôture de l'enquête et après avoir procédé aux auditions des auteurs, complices et instigateurs des infractions, elle établirait le rapport prévu à l'article 193 LIFD. Elle ajoutait que les décisions sur réclamation ne seraient rendues qu'ultérieurement afin de tenir compte des résultats de l'enquête. Dans sa lettre du 18 octobre 1996 à la contribuable, l'AFC/GE s'est prononcée également dans le même sens.

#### **E. 12**

Par deux décisions du 9 juillet 1997, rendues en matière d'impôt fédéral direct, l'une se référant aux suppléments d'impôts et aux amendes relatifs aux périodes 1989-1990, 1991-1992, et 1993-1994 et l'autre à l'impôt 1995, l'administration de l'impôt fédéral direct

a rejeté les réclamations de la contribuable. Le même jour, l'AFC/GE a également rejeté les réclamations de la contribuable concernant l'impôt cantonal. La première décision se référait aux suppléments d'impôt cantonal 1991 à 1994 ainsi qu'à l'amende et l'autre à l'impôt cantonal 1995. Ce faisant elle s'est prononcée sur les reprises effectuées et a fourni en annexe le détail du calcul des éléments imposables sous forme d'un tableau.

### **E. 13**

Le 7 août 1997, la masse en faillite de la contribuable (ci-après: la recourante), a interjeté deux recours à l'encontre des décisions sur réclamation en matière d'impôt fédéral direct. Le même jour elle a également interjeté deux recours à l'encontre des décisions sur réclamation de l'AFC/GE en matière d'impôt cantonal. Elle a fait valoir que la procédure d'enquête n'était pas close et qu'en conséquence le rapport au sens de l'article 193 LIFD n'avait pas été établi. Outre l'annulation des décisions entreprises, elle a conclu à ce que la suspension des causes soit ordonnée jusqu'à droit jugé sur le sort des actions diligentées par l'AFC.

### **E. 14**

Par lettres du 1er décembre 1997 aux deux commissions de recours saisies, l'AFC/GE a donné son accord à la suspension de l'instruction des recours jusqu'à la remise par l'AFC du rapport final d'enquête.

### **E. 15**

Tant la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct que la commission cantonale de recours en matière d'impôts, par courrier du 5 décembre 1997, ont informé les parties aux différentes procédures qu'elles suspendaient l'instruction desdits recours à la suite de l'accord de l'AFC/GE.

### **E. 16**

Le 8 juillet 1998, l'enquête a été clôturée et la Division d'enquêtes fiscales (ci-après: DEF) a rendu son rapport. Au cours de l'enquête elle a entendu M. Ct \_\_\_\_\_ tout d'abord de manière informelle puis formelle lors de trois auditions qui ont eu lieu les 12 et 13 novembre 1996 et le 21 janvier 1997. Elle a également interrogé MM. A \_\_\_\_\_, Y \_\_\_\_\_ et Mme L \_\_\_\_\_. S'agissant de la contribuable, l'AFC a présenté ses conclusions et résultats, soit des propositions de reprises fiscales: a. F \_\_\_\_\_ (ci-après: F \_\_\_\_\_) F \_\_\_\_\_ est une société enregistrée au Panama qui a été constituée, depuis la Suisse, par M. Ct \_\_\_\_\_ et deux personnes physiques, dont le but initial était de rapatrier les capitaux bloqués à Madagascar dans la société Ct \_\_\_\_\_ & Cie. L'AFC a estimé que cette société était fictivement domiciliée au Panama et qu'elle ne servait qu'à dissimuler les bénéfices de la contribuable. A cet effet, l'AFC a retenu les indices suivants: M. Ct \_\_\_\_\_ était actionnaire majoritaire et administrateur de la recourante et de F \_\_\_\_\_, les opérations comptabilisées dans les comptes de F \_\_\_\_\_ correspondaient également au but de la contribuable; l'administration effective de F \_\_\_\_\_ était tenue dans les mêmes bureaux que la contribuable, leur comptabilité était faite sur le même système informatique en francs suisses, les deux sociétés disposaient chacune d'un compte auprès de U \_\_\_\_\_ (ci-après: U \_\_\_\_\_) et ces comptes bancaires faisaient l'objet de nantissements croisés, de façon à ce que les avoirs bancaires de l'une garantissaient ceux de l'autre et inversement; si le personnel était engagé par la contribuable, il s'occupait indifféremment des deux sociétés; en ce qui concerne les dettes de la contribuable, des crédits documentaires étaient établis et débités sur le compte bancaire de F \_\_\_\_\_; dans le cadre d'une convention concernant la dissolution de la

société M\_\_\_\_\_ dont il sera question ci - après, M. Ct\_\_\_\_\_ ne distinguait pas lui - même les sociétés C\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ et faisait référence à un prêt accordé par la contribuable de plus de FF 2'382'318 alors qu'il figurait à l'actif de F\_\_\_\_\_.

L'AFC en a déduit que la contribuable et F\_\_\_\_\_ ne formaient qu'une seule et même entité économique et qu'il convenait de consolider leurs comptabilités et de reprendre le bénéfice réalisé par la société panaméenne. b. E\_\_\_\_\_, Ile de la Réunion (ci-après: E\_\_\_\_\_)

Cette société a été créée dans les années soixante par M. Ct\_\_\_\_\_ et jusqu'à sa vente en 1993, il en a toujours été l'actionnaire majoritaire. E\_\_\_\_\_ était active dans la distribution de biens de consommation et vendait en particulier les produits du manufacturier japonais Y\_\_\_\_\_ tels que motos, moteurs de bateaux, pièces détachées et des produits d'électronique comme ordinateurs, imprimantes, télévisions achetés notamment auprès de la société Sh\_\_\_\_\_. Les marchandises distribuées par E\_\_\_\_\_ étaient achetées au Japon et acheminées par bateau à l'Ile de la Réunion. Elles n'étaient cependant jamais facturées à E\_\_\_\_\_ mais toujours à F\_\_\_\_\_ (de 1985 à juillet 1988) ou à C\_\_\_\_\_ (d'août 1988 à 1993) qui émettait des lettres de crédit garanties par l'U\_\_\_\_\_. Ces marchandises étaient ensuite refacturées par F\_\_\_\_\_ ou C\_\_\_\_\_ à E\_\_\_\_\_. Selon l'AFC ces marchandises étaient refacturées par la contribuable à un prix nettement inférieur que si elles avaient été facturées à un tiers indépendant, c'est-à-dire sans marge ou avec une marge réduite. En revanche, le taux des intérêts portés en compte pour paiement à 240 jours était supérieur aux normes généralement admises. L'AFC a donc déterminé la marge qu'aurait dû prendre la contribuable avec un tiers et non une société soeur. Elle s'est fondée pour cela sur le taux de marge brute émanant des coefficients expérimentaux de la TVA Suisse. Elle a ensuite corrigé le montant ainsi obtenu en déterminant le taux d'intérêts qui aurait été facturé à un tiers indépendant tout en considérant la partie excédentaire des intérêts facturés à E\_\_\_\_\_ comme une partie de la marge manquante. Elle a ainsi déterminé les montants à reprendre pour les années 1987 à 1993. c. M\_\_\_\_\_ (ci-après: M\_\_\_\_\_)

Cette société offshore a été constituée en Angleterre en 1987, son but étant d'acquérir un immeuble à Monaco. M. Ct\_\_\_\_\_ en a été l'actionnaire majoritaire jusqu'à ce qu'après son accident, il cède 99% de ses actions à son épouse. Le financement des immobilisations de M\_\_\_\_\_ a été réalisé grâce à un prêt de CHF 1'031'000.- accordé par F\_\_\_\_\_. Ce prêt a été accordé sans contrat et sans aucune garantie. Lorsque la société M\_\_\_\_\_ a été dissoute en 1993, les époux Ct\_\_\_\_\_ sont devenus personnellement propriétaires de l'immeuble concerné. Dans une convention du 27 février 1993 portant sur la dissolution de M\_\_\_\_\_, ils ont reconnu que M\_\_\_\_\_ devait à C\_\_\_\_\_ (sic) la somme de FF 2.382.318.- qui avait permis l'achat du bien immobilier. Se substituant aux engagements de M\_\_\_\_\_, M et Mme Ct\_\_\_\_\_ s'engageaient à rembourser cette somme à C\_\_\_\_\_ (sic) dans le cas où le bien immobilier serait vendu. Après sa vente en 1994, M. Ct\_\_\_\_\_ n'a pas remboursé F\_\_\_\_\_, bien qu'il ait récupéré la totalité de son investissement initial. L'AFC a donc débité du compte courant de M. Ct\_\_\_\_\_ le montant de la créance au moment de la dissolution de M\_\_\_\_\_ ; elle a en outre repris les intérêts du prêt que F\_\_\_\_\_ aurait dû comptabiliser après déduction des montants comptabilisés par F\_\_\_\_\_ sous le compte "Loyer M\_\_\_\_\_". Pour fixer les taux d'intérêts, elle s'est fondée sur ceux qu'exigeait la banque de F\_\_\_\_\_ de la contribuable. d. Compte courant actionnaire

Etant actionnaire majoritaire de la contribuable et de F\_\_\_\_\_, M. Ct\_\_\_\_\_ disposait dans chacune des sociétés d'un compte courant; ces comptes servaient notamment

à effectuer des virements indirects de trésorerie entre les deux sociétés. Les intérêts tant débiteurs que créditeurs des comptes courants n'ont jamais été comptabilisés. Après consolidation des comptes courants de la contribuable et de F\_\_\_\_\_, il apparaissait que le résultat global était débiteur, de sorte que l'AFC a calculé les intérêts débiteurs, aux taux annuels officiels, dus par M. Ct\_\_\_\_\_ envers les sociétés pour les réintégrer dans leurs bénéfices. Dans le compte courant actionnaire de F\_\_\_\_\_, l'AFC a tenu compte dès 1993 de la créance de M. Ct\_\_\_\_\_ envers F\_\_\_\_\_ et correspondant au prêt de cette dernière accordé à M\_\_\_\_\_. e. T\_\_\_\_\_, Singapour- S\_\_\_\_\_, Hongkong A partir de 1987, F\_\_\_\_\_ a perçu des commissions de ces deux sociétés. Cependant, ces commissions n'étaient pas comptabilisées dans le compte de résultat car F\_\_\_\_\_ passait l'écriture suivante: liquidité à compte courant T\_\_\_\_\_/S\_\_\_\_\_. Ainsi, ces recettes étaient imputées dans un compte de bilan en lieu et place d'un compte de profits et pertes. M. Ct\_\_\_\_\_ n'a pas donné d'explication satisfaisante sur ce point lors de son audition. En fait, les factures émanaient de F\_\_\_\_\_ et étaient adressées à T\_\_\_\_\_, S\_\_\_\_\_. Les versements à l'endroit de F\_\_\_\_\_ étaient virés sur un compte auprès de l'U\_\_\_\_\_. Cependant une partie de ces factures était parfois versée à d'autres personnes, dont M. Ct\_\_\_\_\_ lui-même, ou à des sociétés. Interrogé par la DEF, M. Ct\_\_\_\_\_ a déclaré que les bénéficiaires de ces commissions étaient en réalité des tiers, dont lui-même, sans toutefois expliquer pourquoi ils recevaient de telles commissions. L'AFC a dès lors réintégré ces commissions dans le compte de profits et pertes en augmentation du résultat de F\_\_\_\_\_. f. Amortissement extraordinaire du stock L'AFC a repris un montant de CHF 591'778.- comptabilisé par la contribuable au 31 décembre 1987 au titre d'amortissement extraordinaire du stock. Même en se fiant aux déclarations de M. Ct\_\_\_\_\_, l'AFC a estimé que le stock aurait dû être amorti avant l'exercice 1987. g. Augmentation de la provision pour perte sur débiteurs Dans le cadre de l'exercice comptable 1987, l'AFC a repris un montant de CHF 77'300.- au titre de provision pour perte sur débiteurs car elle considérait que ce montant aurait dû être imputé sur l'exercice commercial précédent, soit 1986. En effet, il s'avérait que déjà au 31 décembre 1986, les créances en question risquaient objectivement de ne pas être recouvrées. h. Factures débiteurs non-comptabilisées L'AFC a constaté qu'un certain nombre de factures n'avaient pas été comptabilisées par la contribuable en 1993 et 1994. Elles ont donc été portées en augmentation du résultat des années concernées. i. W\_\_\_\_\_ - Commissions CTI Cette société, basée à Londres a facturé à la contribuable des commissions sur des ventes en francs français. Le paiement a été effectué directement sur les comptes bancaires de personnes physiques. Comme la contribuable n'a pas été en mesure d'établir les prestations effectuées par la société anglaise ou par les personnes bénéficiaires, l'AFC n'a pas admis ces charges en déduction et les a réintégré dans le bénéfice de l'exercice commercial 1987. j. Frais non-justifiés par l'usage commercial L'AFC a constaté que des paiements effectués en 1987, concernant l'exercice commercial 1986, avaient été comptabilisés à la charge de l'exercice commercial 1987. Elle a donc repris les factures dont il est question en augmentation du résultat de 1987. Sur la base de ces conclusions, l'AFC a établi un récapitulatif des reprises fiscales: Période fiscale 1989-1990 Période de calcul 1987 Reprise résultat F\_\_\_\_\_ CHF 634'821,27 Reprise marge insuffisante CHF 693'256,62 Reprise intérêts M\_\_\_\_\_ CHF 27'841,05 Reprise intérêts sur c/c Ct\_\_\_\_\_ CHF 38'677,30 Reprise commissions T\_\_\_\_\_/ CHF 495'257,60 S\_\_\_\_\_ Reprise amortissement stock CHF 591'778,00 Reprise du croire CHF 77'300,00 Reprise

commissions CTI CHF 154'220,06 Reprise frais non-justifiés CHF 158'793,30 Total CHF 2'871'945,20 Période de calcul 1988 Reprise résultat F \_\_\_\_\_ CHF 387'969,61 Reprise marge insuffisante CHF 961'325,55 Reprise intérêts M \_\_\_\_\_ CHF 16'316,95 Reprise intérêts sur c/c Ct \_\_\_\_\_ CHF 16'436,85 Reprise commissions T \_\_\_\_\_ / CHF 503'621,20 Srtabo Total CHF 1'885'670,14 Période fiscale 1991-1992 Période de calcul 1989 Reprise résultat F \_\_\_\_\_ CHF 162'493,53 Reprise marge insuffisante CHF 960'821,01 Reprise intérêts M \_\_\_\_\_ CHF 12'465,54 Reprise intérêts sur c/c Ct \_\_\_\_\_ CHF 63'679,00 Reprise commissions T \_\_\_\_\_ / CHF 440'858,10 S \_\_\_\_\_ Total CHF 1'640'317,18 Période de calcul 1990 Reprise résultat F \_\_\_\_\_ CHF 21'328,80 Reprise marge insuffisante CHF 587'862,41 Reprise intérêts M \_\_\_\_\_ CHF 36'794,18 Reprise intérêts sur c/c Ct \_\_\_\_\_ CHF 150'232,00 Reprise commissions T \_\_\_\_\_ / CHF 366'821,00 S \_\_\_\_\_ Total CHF 1'163'038,39 Période fiscale 1993-1994 Période de calcul 1991 Reprise résultat F \_\_\_\_\_ CHF 41'672,83 Reprise marge insuffisante CHF 503'270,20 Reprise intérêts M \_\_\_\_\_ CHF 55'303,90 Reprise intérêts sur c/c Ct \_\_\_\_\_ CHF 170'060,55 Reprise commissions T \_\_\_\_\_ / CHF 113'976,80 S \_\_\_\_\_ Total CHF 884'284,28 Période de calcul 1992 Reprise résultat F \_\_\_\_\_ CHF 10'576,12 Reprise marge insuffisante CHF 272'313,79 Reprise intérêts M \_\_\_\_\_ CHF 100'522,50 Reprise intérêts sur c/c Ct \_\_\_\_\_ CHF 196'491,45 Reprise fact. débiteurs non-compt. CHF 7'455,00 Total CHF 587'358,86 Période fiscale 1995 Période de calcul 1993 Reprise résultat F \_\_\_\_\_ CHF -15'659,31 Reprise marge insuffisante CHF 55'488,34 Reprise intérêts M \_\_\_\_\_ CHF 31'875,10 Reprise intérêts sur c/c Ct \_\_\_\_\_ CHF 203'196,20 Reprise fact. débiteurs non-compt. CHF 57'514,00 Total CHF 332'414,33 Période de calcul 1994 Reprise résultat F \_\_\_\_\_ CHF -19'145,76 Reprise intérêts sur c/c Ct \_\_\_\_\_ CHF 169'648,30 Reprise fact. débiteurs non-compt. CHF 53'477,00 Total CHF 203'979,54 En fonction de ces reprises, l'AFC a également rectifié le capital de la contribuable pour chacune des périodes fiscales en cause. Le capital imposable se montait à CHF 5'928'000.- pour 1989-1990, à CHF 7'301'000.- pour 1991-1992, à CHF 7'533'000.- pour 1993-1994. S'agissant de l'impôt fédéral direct 1995, l'AFC l'a arrêté à CHF 4'528.- sur la base d'un capital imposable de CHF 5'660'000.- au taux de 0,8 ‰, soit le montant retenu par le fisc genevois selon bordereau adressé le 11 septembre 1996. Les suppléments d'impôts déterminés par l'AFC correspondaient exactement à ceux fixés par le fisc genevois selon bordereaux envoyés le 11 septembre 1996. L'AFC fixait également la quotité des amendes à deux fois l'impôt soustrait.

#### **E. 17**

L'AFC a communiqué le rapport d'enquête à la recourante le 9 juillet 1998. Après un échange de correspondance, elle lui a accordé un délai au 11 septembre 1998 pour produire ses observations éventuelles et requérir un complément d'enquête.

#### **E. 18**

Le 19 août 1998, la recourante a pu consulter le dossier dans les locaux de l'AFC/GE. A cette occasion elle a demandé oralement à l'AFC de pouvoir consulter la dénonciation à l'origine de l'enquête, la demande du directeur de l'AFC au chef du département d'autoriser l'ouverture d'une enquête et les procès-verbaux d'audition formels et informels de trois autres inculpés. Cette demande a été refusée.

#### **E. 19**

Par lettre du 25 août 1998, adressée à l'AFC, la recourante a réitéré cette demande.

**E. 20**

Le 7 septembre 1998, l'AFC a rendu une décision formelle refusant à la recourante la consultation des pièces requises.

**E. 21**

Le 11 septembre 1998, la recourante a attaqué la décision par voie de plainte auprès du directeur de l'AFC. Celle-ci a été rejetée le 21 septembre 1998.

**E. 22**

Le 25 septembre 1998, la recourante a déposé une plainte auprès de la Chambre d'accusation du Tribunal fédéral contre cette dernière décision. Par arrêt du 11 novembre 1998 cette dernière instance a rejeté la plainte dans la mesure où elle était recevable et où elle n'était pas devenue sans objet. Elle a estimé que l'intérêt public et les intérêts privés que la DEF tenait à sauvegarder en invoquant la protection des sources, des méthodes de travail et le secret fiscal, étaient d'un poids nettement supérieur à l'intérêt de la recourante à connaître les pièces requises. Il était précisé dans l'arrêt précité que cette question pourrait être soumise aux autorités chargées de la suite de la procédure qui pourraient statuer sans être liées par l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral.

**E. 23**

Le 20 novembre 1998, l'AFC a fixé à la recourante un nouveau délai au 7 décembre 1998 pour déposer d'éventuelles observations et requérir un complément d'enquête.

**E. 24**

Par lettre du 7 décembre 1998, la recourante a contesté globalement le contenu du rapport de l'AFC du 8 juillet 1998 et a demandé en complément d'enquête l'audition de MM. Mg \_\_\_\_\_, A. \_\_\_\_\_, Y \_\_\_\_\_ et de Mme L \_\_\_\_\_.

**E. 25**

Dans un courrier du 21 décembre 1998, l'AFC a rejeté la demande en complément d'enquête de la recourante en précisant qu'aucune voie de droit n'était ouverte contre la notification du rapport du 8 juillet 1998 et que le rejet d'une requête en complément d'enquête pouvait être attaqué ultérieurement dans les procédures pour soustraction. Pour le surplus elle estimait que la recourante ne contestait pas le rapport de manière motivée et que de ce fait les auditions requises se révélaient inutiles.

**E. 26**

Dans sa détermination du 19 mai 1999, l'AFC/GE a conclu préalablement à la reprise de l'instruction des recours déposés à l'encontre des taxations et au fond au rejet desdits recours. Elle a fait valoir que le fait d'avoir rendu le rapport d'enquête après l'établissement des suppléments d'impôts était justifié par les circonstances du cas d'espèce et que cela n'avait causé aucun préjudice à la recourante. Pour ce qui a trait aux reprises fiscales, l'AFC/GE s'est référée entièrement au rapport d'enquête du 8 juillet 1998 tant sur le plan de l'impôt fédéral direct que sur celui de l'impôt cantonal et communal. Quant aux amendes, elle a affirmé que la quotité égale à deux fois l'impôt éludé était justifiée. En effet, il ressortait dudit rapport que la contribuable avait diminué son bénéfice imposable de façon contraire à la loi, que la comptabilité de la contribuable n'avait pas été correctement tenue,

que des faux avaient été confectionnés, que les montants d'impôts soustraits étaient importants et que cette activité coupable s'était poursuivie pendant de nombreuses années.

#### **E. 27**

Suite à une demande de la contribuable, l'AFC/GE a produit un chargé de pièces complémentaires qui a été transmis à la recourante le 24 août 1999. Un second échange d'écritures a été ordonné et un délai au 15 octobre 1999 a été imparti à la recourante pour répliquer.

#### **E. 28**

Dans sa réplique du 15 octobre 1999, la recourante a soutenu en substance qu'elle avait agi comme société de services pour le compte de son actionnaire, M. Ct\_\_\_\_\_.

#### **E. 29**

Les commissions ont octroyé à l'AFC/GE, après prolongation, un délai au 15 mai 2000 pour dupliquer. Dans son écriture, l'AFC/GE a persisté dans ses conclusions tendant au rejet des recours. Elle a rétorqué que la recourante ayant eu une activité commerciale, elle ne pouvait pas être considérée comme une société de services. L'AFC ayant démontré dans son rapport que C\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ ne formaient dans la pratique qu'une seule et même entité économique et qu'elles n'avaient été constituées que dans le but d'effectuer une soustraction d'impôts, les reprises et les amendes étaient parfaitement justifiées.

#### **E. 30**

Dans sa décision du 4 décembre 2002 la commission en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : CCRMI/FD ou la commission) a jugé que les créances en rappel d'impôt et les amendes n'étaient pas prescrites. La commission a appliqué l'AIFD à l'ensemble du litige. Elle a ensuite examiné les différentes reprises effectuées par l'AFC. En ce qui concerne F\_\_\_\_\_, la commission a fait application de la théorie de la transparence pour arriver à la conclusion que le revenu et la fortune de F\_\_\_\_\_ devaient être attribués à la contribuable. Elle a estimé qu'il y avait évasion fiscale parce que rien ne justifiait l'existence de la société de droit panaméen, si ce n'est le fait de permettre à la recourante d'éviter les impôts suisses. Pour ce qui a trait à E\_\_\_\_\_, la commission a estimé que la recourante, en refacturant les marchandises à E\_\_\_\_\_ pour un prix nettement inférieur à celui qu'elle aurait facturé à une société tierce, l'a faite bénéficier de prestations appréciables en argent qui n'étaient pas justifiées commercialement. En conséquence la reprise de ce chef était justifiée. La reprise effectuée du fait du prêt consenti sans intérêts et sans remboursement par F\_\_\_\_\_ à M\_\_\_\_\_ a également été jugée justifiée, s'agissant là encore de prestations appréciables en argent. Les reprises d'intérêts débiteurs dus du fait du compte courant actionnaire dont disposait M. Ct\_\_\_\_\_ auprès de la recourante et de F\_\_\_\_\_ ont également été maintenues. Les commissions versées par T\_\_\_\_\_ et S\_\_\_\_\_ à F\_\_\_\_\_ ont également fait l'objet de reprises justifiées qu'il faut attribuer à la recourante en vertu de la théorie de la transparence. En revanche la commission a annulé la reprise effectuée au titre d'amortissement extraordinaire du stock pour l'année de calcul 1987. De même, la reprise effectuée au titre de provision pour perte sur débiteurs a également été annulée. La commission a confirmé la reprise au titre de revenu des factures non comptabilisées pour les années de calcul 1992 à 1994 sauf pour deux factures totalisant un montant de US\$ 17'332.- relatives à l'année de calcul 1994. La recourante n'ayant pas été en mesure d'établir que les commissions payées à W\_\_\_\_\_ et à CTI constituaient des charges justifiées par l'usage commercial, la

reprise de CHF 154'220 a été confirmée par la commission. Celle-ci a encore estimé que c'était à juste titre que l'AFC avait réintégré des charges afférentes à l'exercice 1986 dans le bénéfice de l'exercice 1987, l'erreur dans la tenue de la comptabilité étant fautive. Elle a maintenu la reprise de CHF 158'793,30 Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct 1995, l'AFC a taxé la recourante sur la base d'un capital imposable de CHF 5'660'000.- qui résulte des différentes reprises effectuées. La commission a maintenu cette taxation dans son principe sous déduction des reprises qu'elle a annulées. En vertu du principe de la *lex mitior*, c'est sous l'angle des articles 175 et 181 alinéa 1 LIFD que la commission a examiné l'ensemble des amendes prononcées par l'AFC. Elle a confirmé le principe d'amendes égales à deux fois les impôts annuels soustraits en se fondant sur le comportement intentionnel de la recourante, la durée de ce comportement et l'importance des montants soustraits. En conséquence la commission n'a admis que très partiellement le recours interjeté et a renvoyé le dossier à l'AFC pour qu'elle détermine les bénéfices imposables en fonction des reprises confirmées par la commission et qu'elle recalcule les capitaux imposables en découlant ainsi que les amendes.

### **E. 31**

Le 16 janvier 2003, la recourante a interjeté un recours à l'encontre de la décision précitée par devant le Tribunal administratif. Elle a conclu à l'annulation de la décision de la commission et à ce que le Tribunal administratif dise qu'il ne se justifiait pas d'opérer de redressement ni d'infliger d'amende en critiquant point par point les reprises effectuées par l'AFC. C\_\_\_\_\_ n'était qu'une société de services fournissant uniquement des prestations bureaucratiques aux affaires de M. Ct\_\_\_\_\_. En conséquence, C\_\_\_\_\_ devrait éventuellement être incorporée à M. Ct\_\_\_\_\_, une incorporation de F\_\_\_\_\_ à C\_\_\_\_\_ ne se justifiant en aucun cas. F\_\_\_\_\_ était totalement indépendante de la recourante et aurait pu être rattachée à M. Ct\_\_\_\_\_, cas échéant. E\_\_\_\_\_ payant des impôts à La Réunion, réintégrer les marges qui auraient dû bénéficier à F\_\_\_\_\_ dans la comptabilité de cette dernière et donc, par ricochet dans celle de la recourante aboutissait à une double imposition. Le calcul des marges auquel avait procédé l'AFC étant arbitraire, la recourante préconisait l'ouverture d'enquêtes sur cette question. L'investissement effectué par le biais de M\_\_\_\_\_ avait trait à l'achat d'un bien immobilier impliquant M. Ct\_\_\_\_\_ d'une manière purement personnelle. Cette opération ne concernait donc en rien la recourante et n'entraînait d'ailleurs pas dans son but social. Le fait qu'un prêt ait été consenti à cette société par le biais de F\_\_\_\_\_ et qu'il n'ait pas été remboursé n'impliquait en rien la recourante. Le compte courant de M. Ct\_\_\_\_\_ auprès de la recourante étant créancier, et la relation de compte courant existant entre M. Ct\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ ne concernant en rien la recourante, il n'y avait pas lieu d'opérer de reprise pour ce poste. Toutes les factures à l'origine des reprises pour les commissions T\_\_\_\_\_-S\_\_\_\_\_ émanaient de F\_\_\_\_\_ et ne pouvaient donc être imputées à la recourante. La recourante a ensuite fait grief à l'AFC de ne pas avoir établi à satisfaction de droit que les factures débiteurs non comptabilisées qu'elle a reprises n'avaient effectivement pas été comptabilisées à tort. Elle sollicitait des probatoires sur ce point. La recourante reprochait à l'AFC d'avoir arbitrairement estimé que les commissions versées à W\_\_\_\_\_ n'étaient pas la contrepartie d'une prestation mais constituaient uniquement un moyen de comptabiliser des charges afin de réduire le bénéfice imposable. La reprise concernant les frais justifiés par l'usage commercial réglés et comptabilisés début 1987 alors qu'ils auraient dû être comptabilisés en 1986, devait être annulée puisque pour l'année 1986 l'AFC a perçu des

impôts sur les bénéfices de la recourante qui n'étaient pas imputés de ces frais. Pour le surplus, la recourante alléguait et offrait de prouver que si le chiffre d'affaire commercial effectué par F\_\_\_\_\_ devait être consolidé avec le sien, le bénéfice commercial supplémentaire dont elle aurait été privée serait de CHF 628'177.- pour les années 1987 à 1994. D'un point de vue juridique, elle invoquait tout d'abord le respect du droit d'être entendue pour solliciter l'audition d'un certain nombre de témoins soit, Monsieur S\_\_\_\_\_, personne de l'art (sic), Monsieur Te\_\_\_\_\_, spécialiste de l'électroménager, Monsieur P\_\_\_\_\_, Messieurs Ci\_\_\_\_\_, H\_\_\_\_\_ et Hd\_\_\_\_\_, les responsables de Société Fiduciaire Suisse et M. Ct\_\_\_\_\_. Le domicile réel de M. Ct\_\_\_\_\_ se trouvant à Monaco pour les années déterminantes, le centre névralgique des prises de décisions (sic) se trouvait en ce lieu et non en Suisse dans les bureaux de la recourante. Elle niait le bien fondé de l'application de la théorie de la transparence à C\_\_\_\_\_ et à F\_\_\_\_\_ du fait que cette dernière n'avait pas été créée dans l'unique but d'éluider l'impôt. De plus même si l'application de la théorie de la transparence avait été justifiée, le revenu et le capital de F\_\_\_\_\_ auraient dû être attribués au propriétaire économique, in casu, M. Ct\_\_\_\_\_. La recourante faisait valoir qu'elle s'était conformée aux recommandations émises en 1983 par la Société fiduciaire suisse (ci-après: SFS) sur une clarification nécessaire des relations entre C\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_. Elle se prévalait de sa bonne foi dès lors que l'AFC avait effectué un contrôle en 1988 et qu'elle n'avait rien trouvé à redire sur la manière dont étaient comptabilisées les relations entre la recourante et F\_\_\_\_\_. Elle a invoqué la prescription pour les postes "frais non justifiés par l'usage commercial", "provision pour débiteurs douteux" et "provision pour stocks".

### **E. 32**

Dans sa réponse du 30 avril 2003, l'AFC a réfuté point par point l'argumentation de la recourante. Elle a également souligné qu'il était étonnant qu'après sept ans de procédure, la recourante propose devant le Tribunal administratif des offres de preuve qu'elle n'avait jamais formulées auparavant. La détermination du domicile de M. Ct\_\_\_\_\_ était totalement irrelevante pour la solution du présent litige, dès lors que la personnalité morale de la recourante n'avait jamais été remise en cause. Pour le surplus cette dernière ne pouvait être considérée comme une société de services. F\_\_\_\_\_ n'était qu'une société écran dont le but était de dissimuler les bénéfices de la recourante en lui permettant d'éluider les impôts suisses. C'est ainsi à juste titre que l'AFC avait appliqué la théorie de la transparence. Elle approuvait toutes les reprises retenues dans la décision de la CCRMI/FD. Avec les nombreuses auditions de M. Ct\_\_\_\_\_ ainsi que celles des employés de la recourante, son droit d'être entendue avait été respecté. Au cours de la procédure elle avait eu la possibilité de faire valoir tous ses arguments et moyens de preuve. Il n'y avait pas lieu d'invoquer le principe de la bonne foi puisque le contrôle effectué en 1988 avait eu lieu dans le cadre de l'impôt anticipé et des droits de timbre et non pas en matière d'impôt fédéral direct. De plus, à cette occasion l'AFC n'avait pas eu connaissance des documents concernant F\_\_\_\_\_ qui avaient été retirés des bureaux de la recourante. La faute de la contribuable étant intentionnelle et répétée, une amende égale au double du montant d'impôt éludé était justifiée.

### **E. 33**

La recourante a demandé à pouvoir répliquer par lettre du 9 mai 2003.

#### **E. 34**

Le 12 juin 2003, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) a rendu une décision en matière d'impôt cantonal. Elle a repris mutatis mutandis le raisonnement développé dans le cadre de l'impôt fédéral direct et reproduit ci-dessus, en appliquant, cette fois-ci, les lois cantonales topiques, soit, la LCP et la LPFisc. Sur le plan cantonal la commission a également admis partiellement le recours et a renvoyé le dossier à l'AFC/GE pour qu'elle détermine à nouveau la perte de la recourante en fonction des reprises confirmées par la CCRMI et qu'elle recalcule le capital imposable en découlant.

#### **E. 35**

Par pli du 10 juillet 2003, le recourante a informé le tribunal de céans de la décision intervenue le 12 juin 2003 ainsi que de sa détermination de déposer un recours à son encontre. Elle sollicitait la jonction des deux causes et précisait que dans sa réplique, elle entendait développer des arguments ayant trait à la théorie du triangle et à l'amalgame fait entre elle-même et F \_\_\_\_\_ et elle-même et M. Ct \_\_\_\_\_.

#### **E. 36**

Dans son recours du 15 juillet 2003, à l'encontre de la décision du 12 juin, la recourante a fait valoir les mêmes arguments que dans le précédent recours. De même, dans sa réponse du 5 septembre 2003, l'AFC/GE a repris les considérations déjà développées en matière d'impôt fédéral direct. L'AFC a renoncé à déposer de nouvelles observations; elle s'est référée à celles qu'elle avait déposées en matière d'impôt fédéral direct et a fait siennes celles de l'AFC/GE.

#### **E. 37**

Par décision du 2 décembre 2003, le Tribunal administratif a ordonné la jonction des deux procédures pendantes en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct sous le numéro de cause A/66/2003-FIN.

#### **E. 38**

Dans sa réplique du 5 décembre 2003, la recourante fait valoir que dès lors qu'on considère que F \_\_\_\_\_ a un établissement stable à Genève, il convient de la taxer en tant que telle mais en aucun cas de faire un amalgame entre F \_\_\_\_\_ et la recourante. Le bénéficiaire d'éventuelles prestations appréciables en argent n'est en aucun cas la recourante mais plutôt M. Ct \_\_\_\_\_. C'est donc cas échéant entre M. Ct \_\_\_\_\_ et F \_\_\_\_\_ qu'il y aurait lieu de faire un amalgame et non entre F \_\_\_\_\_ et la recourante. Enfin, en procédant à l'amalgame entre la recourante et F \_\_\_\_\_, l'AFC a incorporé dans les bénéfices de F \_\_\_\_\_, reportés ensuite sur la recourante, tous les bénéfices antérieurs au 1er janvier 1986 qui en raison de la prescription devraient échapper à toute imposition. Ainsi, selon la recourante, il y a lieu d'établir un bilan fiscal au 31 décembre 1986 afin d'exclure de la taxation tous les bénéfices réalisés avant cette date qui ne peuvent plus être taxés en raison de la prescription.

#### **E. 39**

Suite à une demande de la recourante sollicitant les bilans et comptes de pertes et profits d'E \_\_\_\_\_ et F \_\_\_\_\_ pour les années 1986 à 1995, l'AFC/GE a répondu par pli du 11 décembre 2003 qu'elle ne disposait d'aucune pièce comptable concernant E \_\_\_\_\_. Les reprises en rapport avec cette dernière étaient fondées sur les factures que la recourante avait envoyées à E \_\_\_\_\_. L'AFCGE a transmis à la recourante

copie des bilans et comptes de profits et pertes pour les années 1987 et 1988. Elle a contacté l'AFC pour que celle-ci transmette à la recourante les documents comptables relatifs aux années 1989 à 1995.

#### **E. 40**

Par pli du 12 décembre 2003 adressé au Tribunal administratif, la recourante a relevé que tant l'AFC que l'AFC/GE n'étaient pas en possession des documents comptables relatifs à E\_\_\_\_\_. Dans ces conditions le calcul des marges auquel s'était livrée l'AFC ne tenait aucunement compte de la marge financière qui compensait la marge réduite sur les commissions. Seule la comptabilité d'E\_\_\_\_\_ pouvait déterminer s'il y avait une double marge soit, une "marge de vente" et une "marge d'intérêts". De plus s'il fallait intégrer F\_\_\_\_\_ à la recourante, ce que celle-ci contestait au demeurant, il convenait de connaître les bilans et les comptes de pertes et profits de F\_\_\_\_\_, dès lors qu'en ce qui concerne l'IFD, la prescription était intervenue pour la période fiscale 1987/1988 (base de calcul 1985/1986) ainsi que pour les périodes antérieures et pour les impôts cantonaux la prescription fiscale était intervenue en 1990 (base de calcul 1989) ainsi que pour les années fiscales antérieures. Or, tout bénéfice réalisé pendant les années où la prescription est intervenue ne peut être taxé en raison précisément de cette prescription Ces données ont une incidence sur les reprises effectuées par l'AFC.

#### **E. 41**

Dans sa duplique du 15 janvier 2004, l'AFC/GE a indiqué que la recourante n'avait avancé aucun argument nouveau dans sa dernière écriture. Elle renvoyait en conséquence le Tribunal administratif au rapport de la DEF du 8 juillet 1998. Elle attirait ensuite l'attention du Tribunal administratif sur la répartition du fardeau de la preuve. S'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résulte l'obligation de payer une contribution, il incombe au contribuable d'établir les faits qui ont pour effet de supprimer ou de réduire cette obligation. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, c'est au contribuable qu'il incombe de mettre en cause le point de vue de l'administration au moyen de pièces probantes. L'AFC s'est ralliée à la prise de position exprimée par l'AFC/GE.

#### **E. 42**

Dans un courrier du 2 février 2004, la recourante a demandé qu'il soit fait application de la jurisprudence du 27 mai 2003 rendue par le Tribunal de céans, confirmée par arrêt du Tribunal fédéral du 4 décembre 2003. A défaut, elle sollicitait l'ouverture d'enquêtes.

#### **E. 43**

Par pli du 5 mars 2004, le Tribunal a demandé à l'AFC de lui faire parvenir le rapport de la division d'enquête du 8 juillet 1998, les procès-verbaux d'audition de M. Ct\_\_\_\_\_ des 12 et 13 novembre 1996 et du 21 janvier 1997, ainsi que les procès-verbaux d'audition de tous les employés de la recourante. L'AFC s'est exécutée par pli du 17 mars 2004.

#### **E. 44**

En droit fédéral, l'article 175 alinéa 2 LIFD (nouveau droit) prévoit au maximum une amende égale à trois fois l'impôt soustrait, alors que l'article 120 alinéa 1 AIFD (ancien droit), prévoyait une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait. En fonction du seuil fixé, le Tribunal estime que le nouveau droit est plus favorable dans le cas présent. C'est ainsi sous l'angle des articles 175 et 181 alinéa 1 LIFD que l'ensemble des

amendes prononcées par l'AFC seront examinées. 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 (article 175 alinéa 1 paragraphe 1 LIFD). 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 ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (article 175 alinéa 2 LIFD).

#### **E. 45**

Sur le plan cantonal, le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui prévoit à son article 86 que les règles de procédure s'appliquent immédiatement. Cet article concrétise le principe général selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles règles régissant la procédure devant l'autorité saisie s'appliquent à toutes les affaires pendantes, que les faits à établir soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATF 110 V 332 ; 111 V 47 ; 112 V 360, cités in B. KNAPP, Cours de droit administratif, 4e éd., Bâle 1994, p. 52; ATA I. du 11 mars 2003). b) L'article 84 LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. c) L'article 333 aLCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, on l'a vu, instituait une procédure de vérification qui pouvait conduire, en cas de déclaration inexacte ou incomplète de la part du contribuable, à une amende fiscale. Celle-ci pouvait s'élever au plus en cas de négligence au double du montant de l'impôt éludé (art. 340 al. 3 aLCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt éludé (art. 341 al. 2 aLCP). d) Depuis le 1er janvier 2002, ces articles ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt éludé en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant. e) S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 aLPC).

#### **E. 46**

Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité de la recourante. a) En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 2A.351/2002 du 5 novembre 2002,; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003). b) En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les

circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss). En l'espèce, il se justifie de retenir que la recourante a agi de manière intentionnelle. En effet la recourante a constitué un montage mettant en œuvre plusieurs sociétés en vue d'éviter les impôts suisses. De surcroît, la structure adoptée par la recourante a été mise en place pour perdurer pendant un certain nombre d'années. Bien qu'elle ait été avertie déjà en 1983 par la SFS que la société panaméenne risquait d'être imposée en Suisse, la recourante n'en a pas moins continué à gérer les relations C\_\_\_\_\_, F\_\_\_\_\_ de la même manière que par le passé en confondant régulièrement les deux sociétés tant d'un point de vue administratif que financier. Les critères développés ci-dessus sont applicables tant en matière de droit fédéral que de droit cantonal. Compte tenu de l'élément intentionnel de l'infraction, il faut retenir, sur le plan cantonal que conformément à ce qui a été dit ci-dessus, c'est la LPFisc qui est applicable en tant que *lex mitior* à la détermination de l'amende.

#### **E. 47**

Tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal, les montants retenus pour l'amende correspondent à deux fois l'impôt soustrait. Reste à déterminer si la quotité de l'amende est justifiée. a. Les amendes administratives sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des amendes ordinaires pour lesquelles la compétence administrative de première instance peut au demeurant exister. C'est dire que la quotité de la peine administrative doit être fixée en tenant compte des principes généraux régissant le droit pénal ( ATA/632/2001 du 9 octobre 2001 et références citées). En vertu de l'article 1 alinéa 2 de la loi pénale genevoise du 20 septembre 1941 (LPG - E 4 05), il y a lieu de faire application des dispositions générales contenues dans le Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), sous réserve des exceptions prévues par le législateur cantonal à l'article 24 LPG. b. Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi ( ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 ; A. GRISEL, Traité de droit administratif, vol. 2, 1984, p. 646-648; ATA G. du 20 septembre 1994) et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende ( ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 précité; ATA C. et H. du 27 avril 1999; ATA G. du 20 septembre 1994; ATA C. du 8 septembre 1992). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès ( ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA U. du 18 février 1997). Enfin l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité ( ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA P. du 5 août 1997). c. L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 63 CP. En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au cours de la procédure (C. FAVRE, M. PELLET; P. STOUDEMANN, Code pénal annoté 2 e édition, Lausanne, 2004 ad. art. 63 ch. 1.8 p. 204). In casu, il convient de retenir que la recourante a agi par le biais de ses organes de manière intentionnelle et que cette activité s'est étendue sur plusieurs années. De plus les impôts soustraits par la recourante sont particulièrement élevés et résultent pour l'essentiel de montages financiers et commerciaux complexes, difficilement décelables. On

ne peut même pas retenir à sa décharge qu'à travers ses organes elle a coopéré de manière active à l'enquête de l'AFC et de l'AFC/GE. Au vu de ce qui précède, le Tribunal estime qu'une amende fixée à deux fois les impôts éludés est appropriée aux circonstances et que cette quotité doit être confirmée.

**E. 48**

Entièrement mal fondés les recours sont rejetés. Les décisions de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et de la commission cantonale de recours en matière d'impôts sont confirmées. Compte tenu de la complexité du dossier, un émolument de CHF 8'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 2 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 – E 5 10.03). \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.