

du 27 mai 2003

dans la cause

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

SOCIÉTÉ S.

représentée par C. S.A.

EN FAIT

1. La société S. (ci-après: la société S.) est une société active dans le commerce international de pétrole et de gasoil, créée en 1994 sur le territoire des Iles Vierges (British Virgin Islands).
2. Le 2 mars 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC), considérant que l'administration effective de la société S. avait lieu à Genève, a décidé d'assujettir cette dernière de manière illimitée à l'impôt fédéral direct, avec effet rétroactif au 1er janvier 1995.
3. L'AFC a maintenu sa position par décision sur réclamation du 20 janvier 2000.

Par souci de clarté, les éléments de fait sur lesquels se fonde à cet égard l'AFC, ainsi que le détail de l'argumentation des parties aux divers stades du contentieux seront examinés ci-après de manière groupée.
4. La société S. a recouru le 1er février 2000 contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après: commission de recours) en concluant à son annulation, reprochant à l'AFC de ne pas lui avoir donné connaissance des pièces fondant ladite décision, et affirmant par ailleurs que la gestion et la direction effectives de La société S. étaient exercées depuis l'Italie, voire depuis la Russie.
5. Dans sa réponse au recours, l'AFC s'est notamment fondée sur des faits établis au cours de l'instruction du dossier pénal PP .. ouvert contre MM. V. K. et S. S..
6. Un deuxième échange d'écritures a notamment concerné la violation du droit d'être entendu dont la société S. s'estimait victime.
7. Par décision du 5 décembre 2001, la commission de recours a annulé la décision entreprise et a dit que la société S. n'était pas soumise aux impôts fédéraux suisses, les indices sur lesquels l'AFC s'était fondée n'étant pas suffisants pour admettre l'administration effective de la société S. à Genève.
8. Le 21 décembre 2001, l'AFC a recouru à l'encontre

de cette décision auprès du Tribunal administratif. Elle conclut à son annulation et à ce que sa propre décision du 20 janvier 2000 soit rétablie.

9. La société S., représentée par la société fiduciaire C. S.A., a répondu au recours le 8 février 2002 en s'y opposant.
10. Les parties ont répliqué et dupliqué le 13 mars, respectivement le 17 mai 2002.
11. Le 15 avril 2002, l'administration fédérale des contributions a déclaré faire siennes les considérations de l'AFC et vouloir adopter les mêmes conclusions.
12. Par courrier du 14 novembre 2002, le juge délégué a informé l'AFC que le juge d'instruction en charge du dossier pénal PP ... ne s'opposait a priori pas à la communication des pièces de ce dossier, saisies pour la plupart auprès de la société S.. L'AFC était donc priée d'indiquer précisément au tribunal quelles étaient les pièces de la procédure pénale sur lesquelles elle s'était fondée.
13. L'AFC a déféré à cette demande le 20 janvier 2003 en complétant les documents produits jusque-là d'une série de nouvelles pièces issues du dossier pénal.
14. Invitée le 22 janvier 2003 à faire connaître au tribunal ses observations au sujet de ces pièces, la société S. a répondu le 14 février 2003 en affirmant qu'elles n'apportaient aucun élément nouveau appuyant la position de l'AFC.
15. Par courrier du 3 février 2003, le juge délégué s'est adressé à la société S.. Dans le cadre du devoir de collaboration des parties, elle était priée de verser au dossier les originaux de tout document propre à démontrer qu'elle était administrée, comme elle le soutenait, depuis l'Italie ou la Russie. Il pouvait s'agir de contrats signés dans le cadre de l'activité commerciale habituelle, de procès-verbaux des séances du conseil d'administration, d'instructions émanant d'autres organes de direction et de gestion, ainsi que de décisions de taxation fiscale de la société S..
16. La société S. a répondu à cette requête le 28 février 2003 en rappelant qu'elle avait déjà produit quelques documents dans le cadre de sa réclamation contre

la décision du 2 mars 1999. Elle a en outre fourni différents autres documents contractuels dans lesquels la société italienne rattachée à la société S. représentait cette dernière dans l'achat ou la vente de pétrole. Une seule personne, qui n'était pas domiciliée à Genève mais à Rome, se trouvait à la tête de la société S., laquelle était donc dirigée de manière très souple en l'absence de séances du conseil d'administration ou d'instructions écrites. Quant à l'imposition fiscale de la société S., elle avait lieu aux Iles Vierges sous la forme d'une taxe annuelle indépendante de ses résultats. Les sociétés dépendantes de la société S. étaient imposées selon les critères du lieu de leur établissement.

17. Invitées à se prononcer sur les dernières pièces produites par la société S., l'AFC et l'administration fédérale des contributions s'en sont tenues à leurs explications précédentes.
18. Le 26 mars 2003, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger.
19. Les faits tels qu'ils découlent des pièces versées au dossier ainsi que des allégués concordants des parties sont les suivants:

La société S. est une société domiciliée aux Iles Vierges (pièce 5a recourante) et dirigée avec pleins pouvoirs par M. S. S. (pièce 5e recourante), ressortissant de l'ancienne Union des Républiques socialistes soviétiques ayant acquis la nationalité allemande mais domicilié à Rome. Les revenus de la société S. dépendent de l'activité exercée principalement dans le commerce (achat-vente) de pétrole par trois autres sociétés, soit S. S.A., établie à Genève, S. S.R.L., établie à Rome et J. S., établie à Moscou.

La première de ces trois sociétés a été créée début 1996 et est soumise aux impôts genevois et fédéraux. Son administrateur unique, M. M. T., avait été approché par M. S. à Genève dès l'été 1994, afin qu'il constitue une équipe capable de gérer et administrer des affaires de trading pétrolier à Genève (pièce 60 recourante). S. S.A. est dirigée en outre par M. V. Se. depuis 1996. La société a pour but la gestion administrative du groupe, ce qui signifie concrètement qu'on y assure l'émission d'une lettre de crédit, sa réception couvrant la revente de pétrole, le suivi du bon déroulement de l'affaire, à savoir le chargement du

bateau dans les délais prévus par les différentes lettres de crédit, suivi de la remise des documents, de la négociation de la lettre de crédit couvrant la revente et enfin de l'encaissement du montant lié à la vente et le paiement du fournisseur. S. S.A. s'occupe également de l'évolution du financement et du risque par opération ainsi que pour la globalité des affaires conduites. Elle s'occupe encore de la trésorerie et donne aux banques les instructions y relatives, suit la facturation dans l'ensemble des opérations et vérifie que les contrats de vente soient conformes aux conditions requises par chaque affaire (pièces 49 et 59 recourante). Ses charges sont intégralement couvertes par les sociétés bénéficiaires de ses prestations (pièce 65 recourante).

MM. T. et S. - de même que M. S. - disposent de la signature individuelle sur des comptes ouverts au nom de la société S. auprès d'établissements bancaires genevois, soit P. (Suisse) S.A. (pièces 9 et 13 recourante) et Banque B. (pièces 18, 19, 46 et 46d recourante). Ils disposaient en outre de la signature sur des comptes également ouverts au nom de la société S. auprès de U. (pièces 46b et 46d recourante) et de Banque Un. (Suisse) S.A. (pièce 47e recourante). Bien qu'autonomes, MM. T. et S. obéissent aux instructions de M. S. (pièces 59 et 60 recourante).

Ce dernier séjourne régulièrement à Genève. Entre 1995 et 1997, sa présence y a été notée durant quarante-cinq périodes différentes (pièce 48 recourante).

Quant à la société S. S.R.L. établie à Rome, son activité consiste, par l'intermédiaire d'un négociant indépendant, à rechercher des acquéreurs pour du pétrole brut ou dérivé, à préparer, rédiger et négocier des contrats pétroliers avec les acquéreurs et à suivre l'exécution des contrats. Durant la période de 1994 à fin 1998 en tout cas, cette société n'employait qu'une seule personne (pièce 49 recourante). Son activité se fait au profit de la société S., les bilans confirmant qu'elle ne génère aucun produit et que ses revenus dépendent essentiellement des commissions versées par la société S. (pièces 50, 51 et 52).

Enfin, selon les explications de la société S., il semble que J. S., à Moscou, s'occupe d'assurer la liaison avec les exportateurs russes (pièce 20 recourante).

De nombreux contrats ont été signés à Genève

d'octobre 1994 à octobre 1997 par la société S. (représentée par M. S. S.) avec la société genevoise A. S.A. (représentée par M. M. T.) pour l'achat de pétrole russe, et ont généré un chiffre d'affaires de plus de 570 millions de U.S. Dollars. Ils prévoient qu'en cas de litige, le for est auprès des tribunaux genevois et que le droit suisse est applicable (pièces 20 à 42 recourante).

Par ailleurs, depuis 1995 au moins, des contrats ainsi que d'autres documents étaient adressés à la société S. à des adresses genevoises ou directement à M. S. à Genève (pièces 9, 11, 12, 14, 21, 22 à 28, 30 et 31 recourante).

Il résulte par ailleurs du dossier que des contrats étaient conclus par la société S. par l'intermédiaire de S. S.R.L. à Rome, et signés par M. S. (séries de pièces 1 et 2 intimée: 5 contrats signés en 1997 et 1999, d'une valeur globale non spécifiée).

20. Sur la base de ces différents éléments, l'AFC soutient que la domiciliation de la société S. aux Iles Vierges est fictive en ce sens qu'elle est sans rapport avec la réalité des activités de la société. C'est en réalité à Genève, lieu où sont ouverts des comptes bancaires au nom de la société S., où travaillent les personnes ayant la signature sur ces comptes et où parallèlement sont mis en oeuvre les moyens les plus importants en personnel et infrastructure liés aux activités de la société S., où de surcroît elle a signé de nombreux contrats et où elle reçoit des télexs et du courrier, que se tient l'administration effective de la société S.. Cette notion du droit fiscal fédéral a pour but d'imposer des sociétés déployant concrètement leurs activités depuis la Suisse et à ne pas tenir compte de constructions juridiques visant à leur permettre d'échapper à leurs obligations fiscales.

21. La société S. considère quant à elle que les activités d'administration ou commerciales localisées à Genève relèvent purement de S. S.A. Cette dernière est une société de service au sens du droit fiscal, c'est-à-dire n'exerçant qu'une activité préparatoire en faveur de la société S.. Au contraire d'une activité préparatoire, la notion d'administration effective signifie la prise de décisions importantes concernant la direction de l'établissement. S'agissant de la société S., de telles décisions ne sont pas prises à Genève, mais

principalement à Rome, où réside le dirigeant de La société S., M. S. S.. C'est en effet à Rome que sont négociés tous les contrats conclus par la société S., et le fait que certains d'entre eux soient signés à Genève en y prévoyant le for et l'application du droit suisse n'est pas relevant étant donné que l'autre partie au contrat est effectivement domiciliée à Genève. Chaque point de contact entre la société S. et Genève, que l'AFC considère comme autant d'indices de son administration en ce lieu, n'est en substance que le reflet de la situation de toute société de commerce international, qui se retrouve inévitablement dans un réseau d'affaires touchant de nombreuses villes.

EN DROIT

1. a. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours déposé par l'administration fiscale cantonale est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

En revanche, dans la mesure où la prise de position de l'administration fédérale des contributions du 15 avril 2002 devait être considérée comme un recours indépendant (art. 141 al. 1 et 145 al. 2 LIFD), il serait tardif (art. 141 al. 2 LIFD). En tant que de besoin, il sera donc considéré comme un recours et déclaré irrecevable.

b. Enfin, l'intimée a participé à la procédure par l'intermédiaire d'une société fiduciaire dont le tribunal de céans admettra, au vu de ses écritures, qu'elle est un mandataire professionnellement qualifié habilité à la représenter (ATA du 14 décembre 1999, cause 102/99-FIN).

2. L'intimée s'est plainte durant la procédure auprès de la commission de recours, de même que dans ses écritures devant le tribunal de céans, de ce que la décision concernant son assujettissement à l'impôt fédéral direct s'appuyait sur des pièces pénales dont elle n'avait pas pu prendre connaissance.

Quoi qu'il en ait été devant la juridiction précédente, ce problème ne se pose plus au stade actuel de la procédure étant donné que la recourante a depuis

lors produit l'intégralité des pièces motivant son point de vue et que l'intimée à pu se prononcer à leur sujet après en avoir pris connaissance. En effet, il faut d'une part relever que l'administration est expressément admise à présenter de nouveaux arguments de faits en procédure de recours, pour autant que le contribuable ait l'occasion de s'exprimer sur ceux-ci (art. 142 al. 3 LIFD), et d'autre part rappeler que lorsque l'autorité de recours dispose d'un plein pouvoir de contrôle, comme c'est le cas du Tribunal administratif en matière d'impôt fédéral direct (art. 142 al. 4 et 143 al. 1 LIFD par renvoi de l'art. 145 al. 1 et 2 LIFD), la violation du droit d'être entendu peut être réparée devant cette autorité (ATF 120 V 357 consid. 2b p. 363; 118 Ib 269 consid. 3a p. 275-276; 117 Ib 64 consid. 4 p. 87; 116 Ia 94 consid. 2 p. 96; 114 Ia 307 consid. 4a p. 314; en droit genevois: cf. art. 61 al. 2 LPA; P. MOOR, Droit administratif: les actes administratifs et leur contrôle, vol. II, Berne 1991, ch. 2.2.7.4 p. 190).

3. a. Au titre de l'impôt fédéral direct, la Confédération perçoit un impôt notamment sur le bénéficiaire des personnes morales (art. 1 let. b LIFD), parmi lesquelles il faut entendre les sociétés de capitaux (art. 49 al. 1 LIFD). Les personnes morales étrangères sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique et leur structure effective (art. 49 al. 3 LIFD).

Selon l'article 50 LIFD, les personnes morales sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse. Cette disposition fonde l'assujettissement à l'impôt fédéral direct de sociétés dont le siège est à l'étranger, mais dont l'administration effective a lieu en Suisse (P. Agner, B. Jung, G. Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 177; R. Probst, Commentaire de l'impôt fédéral direct, Vallorbe 1995, p. 33). Le critère de l'administration effective (tatsächliche Verwaltung) introduit par la LIFD harmonise le droit suisse avec les conventions internationales concernant la double imposition: ces dernières emploient la notion de direction effective (tatsächliche Geschäftsleitung) qui, en cas de collision du droit interne des Etats contractants, permet de trancher la question de l'assujettissement à l'un ou l'autre de ces Etats (P. Agner, B. Jung, G. Steinmann, op. cit., eod. loc.; P. Locher, Einführung in das internationale

Steuerrecht des Schweiz, 2ème édition, Berne 2000, pp. 243 s.). L'utilisation du terme d'administration effective à l'article 50 LIFD n'implique cependant aucune différence matérielle avec celui de direction effective, également employé à l'article 9 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21) (P. Agner, B. Jung, G. Steinmann, op. cit., eod. loc.; E. Höhn, P. Athanas, Das neue Bundesrecht über der direkten Steuern, Berne 1993, p. 207; M. Zweifel, P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 1ère partie, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bâle 2000, p. 553 et réf. cit.).

b. Si l'application de l'article 50 LIFD semble n'avoir fait l'objet d'aucune jurisprudence dans le cas d'une personne morale de droit étranger (concernant une société suisse, voir l'ATF du 13 mai 2002, cause 2.A 196/2001, destiné à la publication), la notion d'administration effective a néanmoins été examinée en pratique dans le cadre de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Partant du principe que le siège statutaire d'une personne morale constitue normalement son domicile fiscal principal, le Tribunal fédéral, suivi par la doctrine, a ainsi rappelé à de nombreuses reprises que ce domicile se trouve déplacé au lieu de la direction de l'entreprise (Geschäftsführung) et de son administration, lorsque ces activités sont conduites ailleurs qu'au siège social. Une telle situation concerne en particulier les sièges sociaux fictifs (Briefkastendomizile), sans que les objectifs de ce type de domiciliation n'aient à être pris en considération (StE 1999 A 24.22 n° 3 consid. 2a; StE 1986 A 24.22 n° 2 consid. et réf. cit.; K. Locher, P. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, 3ème partie: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bâle 1997, § 4 I B n° 14; E. Höhn, P. Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4ème édition, Berne 2000, pp. 122 s.).

Dans le cadre de la double imposition intercantonale, les activités relatives à l'administration effective d'une société ont été définies de manière générale comme celles qui sont déterminantes pour atteindre le but social, le Tribunal fédéral allant jusqu'à préciser que dans le cas d'un siège social fictif, il s'agit des activités qui, dans leur ensemble, visent à atteindre le but social (StE 1986 A 24.22 n° 3 consid. 3b). En d'autres termes, ce sont les circonstances concrètes de chaque cas qui sont décisives (StE 1999 A 24.22 n° 3 consid. 2a).

c. Telle qu'elle a été développée en matière de double imposition intercantonale, la notion d'administration effective doit être considérée de manière identique sous l'angle de l'article 50 LIFD (P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, p. 242; M. Zweifel, P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 1ère partie, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, p. 553; P. Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationale Steuerrecht, Berne 1993, pp. 72 ss.). La doctrine a par conséquent commenté cette disposition en reprenant pour l'essentiel les développements de la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale. Les avis les plus détaillés exprimés à ce propos définissent le lieu de l'administration effective comme celui où sont généralement prises les décisions importantes concernant la direction courante de la personne morale (P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, p. 242; M. Zweifel, P. Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 1ère partie, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, p. 553; P. Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, p. 82). Il ne faut confondre cette "direction courante" ni avec la simple gestion administrative, qui concerne des activités telles que la tenue des comptes ou des actes de disposition très limités sur la fortune de la société, ni avec la seule activité des organes sociaux les plus élevés, dans la mesure où elle se limite au contrôle et à la prise de décisions de principe (M. Zweifel, P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 1ère partie, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, p. 554 et réf. cit.; P. Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, p. 82). Selon ce dernier auteur, l'administration effective est généralement au lieu où travaille un "chief executive officer". Si un tel "manager" se rend fréquemment à l'étranger, son rattachement avec la Suisse dépendra de savoir s'il y dispose de bureaux dans lesquels il travaille le reste du temps et où il est en tout cas atteignable, disposant en outre d'une équipe minimale de collaborateurs (op. cit. p. 82). Par ailleurs, dans le cas où les activités de direction ne sont pas concentrées en un seul endroit, le lieu du rattachement personnel est celui où se trouve le point principal (schwerpunkt) de ces activités (M. Zweifel, P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 1ère partie, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, p. 554 et réf. cit.). Enfin, il n'est pas

sans intérêt de relever que la Grande-Bretagne s'écarte de la notion répandue en Europe continentale d'administration effective et retient plutôt, comme critère de rattachement personnel, celui du "central management and control". Celui-ci se réfère au lieu où, au niveau le plus élevé de la société, se détermine sa politique et où se prennent les décisions stratégiques les plus importantes. Les autorités fiscales avaient proposé en 1981 - en vain - une modification de ce critère au profit de celui d'administration effective, en soulignant notamment que l'idée de "central management and control" était peu à peu dépassée par les progrès intervenus dans la mobilité et l'information, de même que par les réformes dans la manière même de concevoir la direction d'une société. Ces changements augmentaient la possibilité de fonder un lieu de rattachement fiscal n'ayant que peu de liens avec le véritable centre des activités sociales (P. Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, pp. 78 ss).

d. En l'espèce, il n'est pas contesté que la domiciliation de l'intimée aux Iles Vierges est fictive, en ce sens qu'aucune activité ne s'y déroule. Dans ces conditions, la recourante considère sur la base de divers documents que l'administration effective de l'intimée se trouve à Genève, ce qui fonde son rattachement personnel en Suisse au sens de l'article 50 LIFD. Pour sa part, l'intimée soutient que cette activité est centrée à Rome, voire à Moscou. Selon elle, les éléments sur lesquels s'appuie la recourante ne constituent pas une preuve de son administration à Genève.

4. a. Les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 123 al. 1 LIFD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une telle exactitude (art. 126 al. 1 LIFD). Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). Ces dispositions rejoignent les principes développés par la jurisprudence en ce qui concerne le fardeau de la preuve en matière fiscale: la maxime d'office régit la taxation, obligeant l'autorité de taxation à établir les faits qui fondent la créance d'impôt, alors que le contribuable doit alléguer et

prouver les faits qui suppriment cette créance. En d'autres termes, "le fisc et le contribuable sont tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables" (ATF du 7 avril 2003, causes 2P.215/2002 et 2A.479/2002, consid. 4.1 et réf. cit.).

b. S'il est vrai que, considérés isolément les uns des autres, les différents indices de l'activité ou de la présence de l'intimée à Genève ne sont pas propres à démontrer qu'elle y aurait son administration effective, leur assemblage rend en revanche cette thèse plus vraisemblable. De nombreux contrats, qui ont engendré entre 1994 et 1997 un chiffre d'affaires de plus de 570 millions de US Dollars, ont été en tout cas pour partie négociés à Genève par l'administrateur unique de l'intimée, M. S., ce qui entre dans le cadre des activités les plus importantes et les plus délicates visant à atteindre le but social de l'intimée. Dès la signature de ces contrats, le contrôle de leur exécution est également effectué depuis Genève par des personnes qui disposent en outre d'importants pouvoirs sur des comptes bancaires ouverts à Genève au nom de l'intimée. Cette partie des activités relatives au commerce du pétrole est également d'une grande importance, tant il est vrai que, comme l'a souligné M. S. dans le cadre de la procédure pénale, les modalités pratiques de ce commerce sont complexes et supposent une supervision par des personnes qualifiées. Il faut noter en outre que M. S., si ce n'est également M. T. qui travaille lui aussi à Genève, a encore pour tâche de contrôler les contrats en cours de négociation. Selon la portée de leurs propres déclarations, ils semblent pouvoir être assimilés à des "chiefs executive officers", exerçant, sous l'autorité de M. S., de véritables fonctions de direction au sein du groupe. Ces deux personnes et les bureaux de la société S. S.A. à Genève constituent par ailleurs une adresse ou un point de contact de l'intimée pour la négociation et le suivi des contrats.

Quant à l'argument de l'intimée selon lequel S. S.A. à Genève ne saurait être à la fois une société n'exerçant qu'une activité préparatoire au profit de l'intimée, et le lieu de son administration effective, il

n'est pas réellement fondé. Ces deux types d'activité n'ont en effet pas la même portée, mais S. S.A. peut n'être aux yeux des autorités fiscales qu'une société de service, sans exclure qu'elle abrite par ailleurs des activités propres à l'administration effective de l'intimée.

c. De tout cela, il est vrai que l'on ne saurait encore inférer avec un degré de vraisemblance suffisant que l'intimée, qui est un groupe actif sur le plan international, a son administration effective à Genève. Cela étant, même si les progrès en matière de communication et la vitesse des déplacements rendent de plus en plus simple une organisation très décentralisée des personnes morales, il n'en demeure pas moins que, sous l'angle juridique, ces dernières sont en principe assujetties fiscalement en un lieu précis. L'intimée ne prétend d'ailleurs pas que son organisation de type international la mettrait hors de portée de toute imposition en dehors de la taxe forfaitaire dont elle s'acquitte aux Iles Vierges.

Invitée à participer à l'établissement des faits selon les principes susmentionnés, l'intimée a produit cinq contrats ainsi que quelques uns de leurs avenants, négociés en 1997 et 1999, qui mettent en avant l'activité de la société romaine du groupe. Elle n'a cependant pas rendu vraisemblable d'une autre manière que son administration effective serait à Rome, se contentant d'ailleurs à ce sujet d'allégations générales. Indépendamment de la valeur probante qu'il eût été possible d'y accorder, elle n'a notamment produit aucun organigramme permettant de connaître avec précision le nombre, les tâches et la localisation des collaborateurs des différentes sociétés du groupe. Le fait que l'administrateur unique de l'intimée, qui semble en mesure de prendre les décisions les plus importantes, soit domicilié à Rome, ne suffit par ailleurs pas pour faire de cette ville le lieu de l'administration effective de l'intimée, qui ne doit pas être confondue avec la notion susmentionnée de "central management and control". Enfin, il convient de relever que la société romaine du groupe S. n'a employé qu'une seule personne de 1994 à 1998, ce qui rend très douteuse l'hypothèse selon laquelle elle aurait exercé de manière prépondérante l'administration effective de l'intimée.

Compte tenu du nombre et de la pertinence des éléments conduisant à considérer que Genève est le lieu

de cette administration, il est permis de penser que si Rome avait été un centre plus important, l'intimée aurait été en mesure de le rendre vraisemblable de manière beaucoup plus convaincante. Contrairement à ce qu'a retenu la commission de recours, une structure internationale comme celle de l'intimée implique nécessairement d'examiner non seulement si les éléments à l'appui d'un rattachement personnel en Suisse paraissent vraisemblables, mais également s'il existe d'autres éléments rendant au moins aussi vraisemblable que ce rattachement est ailleurs, ce qui, en cas de réponse négative à cette dernière question, renforce logiquement l'idée du rattachement en Suisse.

Le tribunal de céans retiendra par conséquent que l'administration effective de l'intimée à Genève a été démontrée avec un degré de vraisemblance suffisant et que cela entraîne son assujettissement à l'impôt fédéral direct, conformément à la décision de la recourante du 2 mars 1999. Il convient encore de relever que les articles 54 alinéa 1 et 120 alinéa 1 LIFD prévoient que l'assujettissement des personnes morales commence en même temps que leur administration effective et que le droit de taxer se prescrit par cinq ans. L'effet rétroactif de la décision prise par la recourante est donc conforme à ces dispositions, étant précisé qu'au 1er janvier 1995, l'intimée s'était déjà basée à Genève.

5. a. Vu ce qui précède, le recours sera admis et la décision litigieuse annulée.
- b. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 4'000.- sera mis à la charge de l'intimée.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 décembre 2001 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 5 décembre 2001;

en tant que de besoin, déclare irrecevable le recours interjeté le 15 avril 2002 par l'administration fédérale des contributions;

au fond :

l'admet;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 5 décembre 2001;

dit que la société S. est assujettie à l'impôt fédéral direct dès le 1er janvier 1995;

met à la charge de la société S. un émolument de CHF 4'000.-;

dit que conformément à l'article 146 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à C. S.A., représentante de la société S., à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, M. Schucani,
Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci