

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/66/2003-FIN
A/1214/2003-FIN

ATA/21/2005
ATA/66/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 18 janvier 2005

dans la cause

MASSE EN FAILLITE DE C_____ S.A.
représentée par Me Michel Bergmann, avocat

Contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS
et
COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPOT FEDERAL
DIRECT
et
ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE
et
ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

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.

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^{er} 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 %.

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^{er} 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.

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 perçoit également une rente AVS.

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.
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.

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).

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:

<u>Période fiscale</u>	<u>Supplément</u>	<u>Amende</u>
1989-1990	CHF 346'704,30	CHF 693'408,60
1991-1992	CHF 336'798,20	CHF 673'596,40
1993-1994	<u>CHF 119'268,40</u>	<u>CHF 238'536,80</u>
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.-

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.

- 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.

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

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.

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.

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.

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.

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.

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 réintégréées 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 ducroire	CHF 77'300,00
Reprise commissions CTI	CHF 154'220,06
Reprise frais non-justifiés	<u>CHF 158'793,30</u>
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 _____/	<u>CHF 503'621,20</u>

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_____/	<u>CHF 440'858,10</u>
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_____/	<u>CHF 366'821,00</u>
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_____/	<u>CHF 113'976,80</u>
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.	<u>CHF 7'455,00</u>
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.	<u>CHF 57'514,00</u>
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.	<u>CHF 53'477,00</u>
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.

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.
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.
19. Par lettre du 25 août 1998, adressée à l'AFC, la recourante a réitéré cette demande.
20. Le 7 septembre 1998, l'AFC a rendu une décision formelle refusant à la recourante la consultation des pièces requises.
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.
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.

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.

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_____.
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.
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 élué 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.
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.
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_____.
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.

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'éluder 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 bénéficiaire 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.

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'entraîne 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'é luder 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".

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 bénéficiaires de la recourante en lui permettant d'échapper aux 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.

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

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.

35. Par pli du 10 juillet 2003, la 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_____.
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.
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.
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.

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.

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.
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.
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.
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.
44. Le 3 décembre 2004, le Tribunal informait les parties qu'il écartait de la procédure les pièces dont elles n'avaient pas eu connaissance et qu'il gardait l'affaire à juger en l'état.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'article 53 al. 4 LPFisc).
2. Le 1^{er} janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 53 et suivants la procédure par devant le Tribunal administratif. L'article 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce. L'article 2 alinéa 2 LPFisc prévoit que la LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

Aux termes de l'article 45 alinéa 1 LPA, repris par l'article 17 LPFisc pour ce qui a trait aux procédures devant le département, l'autorité peut interdire la consultation du dossier si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent. En son alinéa 3, l'article 45 LPA précise qu'une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves.

Par pli du 5 mars 2004, le Tribunal administratif a demandé à l'AFC de lui transmettre un certain nombre de documents, dont notamment les procès-verbaux d'audition des employés de la recourante auxquels celle-ci n'a pas pu avoir accès au cours de la procédure. Toutefois, le Tribunal ne se fondera pas sur ces documents pour rendre la présente décision. Il se basera uniquement sur les pièces auxquelles C_____ a eu accès soit : le rapport de la DEF du 8 juillet 1998 et ses annexes, les procès-verbaux des auditions de M. Ct_____, les pièces produites par la recourante ainsi que les procédures devant la CCRMI/FD et la CCRMI.

Les pièces auxquelles la recourante n'a pas eu accès n'étant pas pertinentes pour la solution du présent litige, il n'y a pas lieu d'en donner connaissance à la recourante.

3. La recourante a invoqué tout d'abord le respect du droit d'être entendue pour solliciter la réaudition de M. Ct_____ ainsi que l'audition de Messieurs S_____, Te_____, P_____, Ci_____, H_____ et Hd_____ ainsi que des responsables de la SFS.
 - a. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 125 I 209 consid. 9b p. 219 ; 122 II 464 consid. 4c p. 469), ni celui d'obtenir l'audition de témoins. En effet, l'autorité peut 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 ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.118/2003 du 13 juillet 2004, consid. 2.1 ; cf. également ATF 125 I 127 consid. 6c/cc in fine p. 135, 417 consid. 7b p. 430; 124 I 208 consid. 4a p. 211/212, 274 consid. 5b p. 285 ; 115 Ia 8 consid. 3a p. 11/12 ; 106 Ia 161 consid. 2b p. 162).

b. Une jurisprudence maintenant constante veut que l'interdiction de l'abus de droit et le respect des règles de la bonne foi valent également en procédure (ATF 114 Ia 28, 111 Ia 162, 101 Ia 39 et les arrêts cités ; J-F EGLI, La protection de la bonne foi dans le procès, in Juridiction constitutionnelle et juridiction administrative, Zürich 1992 p 226 in fine).

M. Ct_____ a été auditionné à plusieurs reprises de manière informelle puis formelle par la DEF en 1996 et 1997. Trois de ces auditions ont fait l'objet de procès-verbaux qui ont été consultés par la recourante. Celle-ci a par ailleurs souligné dans ses écritures que M. Ct_____ « assumait tant la direction que la haute surveillance de C_____ S. A. » (sic !). Elle a également rappelé que M. Ct_____ était le seul propriétaire du capital actions de F_____ et qu'il était « le seul maître des décisions de cette entité » (sic !). Il était également l'actionnaire principal de M_____ ainsi que d'E_____ avec sa famille. Au vu de ce qui précède M. Ct_____ apparaît comme le témoin clé de la procédure. Il a déjà été entendu sur toutes les reprises effectuées par l'AFC. Une nouvelle audition, compte tenu notamment du nombre d'années écoulées depuis les faits, apparaît superflue, purement dilatoire et n'a pas lieu d'être ordonnée.

Le Tribunal relève que l'audition de Messieurs S_____, Te_____, P_____, Ci_____, H_____ et Hd_____ ainsi que des responsables de la SFS a été requise pour la première fois dans l'acte de recours du 16 janvier 2003. En particulier, la recourante ne l'a pas requise dans sa demande de complément d'enquête du 7 décembre 1998, adressée à l'AFC, dans laquelle elle avait demandé l'audition d'autres témoins.

Tant M. S_____ que M. Te_____ n'avaient aucune fonction auprès de la recourante, ni dans les autres sociétés qui sont au cœur du présent litige, il s'ensuit que leur audition se révèle sans pertinence pour la solution de la présente cause. MM. Ci_____, H_____ et Hd_____ apparaissent dans ce dossier comme les comparses de M. Ct_____. Le tribunal de céans a la conviction qu'ils ne peuvent être en mesure, près de quinze ans après les faits, de fournir des explications plus exhaustives que celles que M. Ct_____ a données lors de ses auditions de 1996 et 1997. Dans ces conditions, l'audition de ces témoins apparaît inutile. Quant à l'audition de M. P_____, elle est d'emblée dénuée de tout intérêt puisque la détermination du domicile de M. Ct_____ n'est pas pertinente pour la solution du présent litige, ainsi qu'il sera exposé ci-après. Pour le surplus, le Tribunal administratif a parfaitement compris que M. Ct_____ a

décidé de se domicilier fiscalement en Suisse tout en habitant physiquement à Monaco. Enfin, la recourante est dans l'impossibilité de préciser quelle personne employée par SFS elle souhaite faire entendre.

Au vu de ce qui précède, la demande d'audition de témoins formulée par la recourante poursuit des fins purement dilatoires et est contraire au principe de la bonne foi en procédure. Elle doit donc être écartée d'emblée.

4. Dans son dernier courrier du 2 février 2004, la recourante invitait le Tribunal administratif à faire application de sa jurisprudence du 27 mai 2003 (ATA /411/2003 du 27 mai 2003) confirmée par un arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2003 du 4 décembre 2003, dont il sera question ci-après. A défaut elle sollicitait l'ouverture d'enquêtes.

a. Le droit d'être entendu, tel qu'il est protégé par le droit fédéral, ne confère nullement à une partie celui de se prononcer sur l'argumentation juridique à retenir. Ce droit ne doit être reconnu et respecté que lorsque l'autorité envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif qu'aucune des parties à la procédure n'a invoqué jusque là (ATF 114 Ia 97 consid 2a in fine, p. 99 ; ATA R. du 21 juin 1994 consid. 3).

b. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est contraire au principe de la bonne foi d'invoquer après coup des moyens que l'on avait renoncé à faire valoir en temps utile en cours de procédure parce que la décision intervenue a finalement été défavorable (J.-F. Egli, op. cit. p. 240)

En l'espèce, la solution retenue dans les arrêts mentionnés par la recourante ne présente aucune nouveauté puisqu'il s'agit de celle qu'elle préconise déjà dans ses précédentes écritures soit l'existence d'une société de services (en l'espèce, C_____) et une autre société dite « off-shore » dont la direction effective est exercée à Genève et qui est donc imposable séparément (in casu, F_____). Par ailleurs, l'application de la théorie de la transparence, préconisée par la CCRMI/FD est également parfaitement connue de la recourante. Le fait de subordonner l'ouverture d'enquêtes au résultat juridique retenu par le Tribunal est tout d'abord en contradiction avec les offres de preuves formulées par la recourante et puis est contraire au principe de la bonne foi en procédure. Il s'ensuit que cette requête doit également être écartée.

5. Dans son acte de recours, 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 aurait été de CHF 628'177.- pour les années 1987 à 1994.

a. La maxime d'office régit la taxation, obligeant l'autorité à établir les faits qui fondent la créance d'impôt, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits

qui suppriment cette créance. (RDAF 1996 427 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., 2002, p. 431 § 22/9). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration. L'approche est similaire lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (RDAF 1996 427 ; ATA/886/2004 du 16 novembre 2004 consid. 5 ; ATA/840/2001 du 18 décembre 2001 consid. 2).

b. La possibilité a été donnée à maintes reprises à la recourante de s'exprimer sur les reprises fiscales invoquées. M. Ct_____ a fait l'objet de trois auditions informelles, puis formelles au cours desquelles l'ensemble des reprises a été évoqué de manière précise et a fait l'objet de questions détaillées. Durant ces auditions, M. Ct_____ n'a pas été en mesure de fournir d'explications chiffrées. Dans le cadre de la procédure de réclamation la recourante n'a pas été davantage en mesure de fournir d'éléments chiffrés alors qu'elle connaissait parfaitement la position de l'AFC. Ce n'est que dans le cadre de son recours au tribunal de céans, sept ans après le début de la procédure, que la recourante expose pour la première fois un élément chiffré sans fournir aucune explication sur la manière dont celui-ci a été calculé. Le Tribunal administratif souligne qu'elle n'a pas fourni d'explications supplémentaires dans sa réplique du 5 décembre 2003.

Au vu de ce qui précède, l'offre de preuve contenue à cet égard dans le recours est manifestement dilatoire. La recourante ayant échoué à apporter la preuve des chiffres qu'elle allègue, ceux-ci étant sans fondement, ils seront tout simplement écartés.

6. La recourante se prévaut du principe de la bonne foi. Elle a fait valoir qu'elle s'était conformée aux recommandations émises par la SFS dans son rapport de 1983 sur une clarification nécessaire des relations entre C_____ et F_____, preuve en soit que l'AFC n'avait rien trouvé à redire sur la manière dont étaient comptabilisées les relations entre la recourante et F_____ lors d'un contrôle effectué en 1988. De même, dans son rapport de révision du 4 mai 1988, la SFS n'émettait plus aucune observation.

a. Le Tribunal administratif souligne qu'il n'est pas possible de comparer le rapport « ordinaire » de révision de la SFS du 4 mai 1988 relatif aux comptes 1987 de C_____ avec les rapports que la SFS avait rendu en date du 23 septembre 1983 dont l'un portait sur C_____ et l'autre sur F_____. Ceux-ci en effet avaient trait à l'examen technique et comptable de certains comptes des exercices commerciaux 1981 et 1982 et avaient été effectués sur la base d'un mandat particulier émanant de la recourante tant pour C_____ que pour F_____.

b. Le contrôle accompli en 1988 n'a pas été effectué dans le cadre de l'impôt fédéral direct mais dans le cadre de l'impôt anticipé et des droits de timbre. Il s'agit donc d'une entité distincte de l'AFC. Sur le principe celle-ci ne saurait se laisser

imputer les connaissances de cet autre organisme qu'est l'AFC, section de l'impôt anticipé. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en effet, le contribuable qui annonce des faits pertinents sur le plan fiscal au moyen d'un formulaire spécial ne peut pas considérer que l'administration les reprendrait d'office à l'occasion de la taxation pour l'impôt ordinaire sur le revenu (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 consid. 4.3 ; ATA/858/2003 du 25 novembre 2003 consid. 5a confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2P.15/2004 du 22 décembre 2004). En tout état, l'inspecteur de l'impôt anticipé et des droits de timbre avait à l'époque du contrôle exclusivement examiné la comptabilité de C_____, les classeurs relatifs à F_____ ne lui ayant pas été remis. Il ne pouvait donc s'apercevoir des éléments qui ont été mis en lumière dans l'enquête conduite par la DEF.

Au vu de ce qui précède le principe de la bonne foi n'a pas été violé et cet argument doit être écarté.

7. Le Tribunal administratif examine d'office la question de la prescription puisque selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, en droit public la prescription doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364).
8. a. Concernant des créances en matière d'impôt fédéral direct nées et interrompues sous l'empire de l'arrêté sur l'impôt fédéral direct, la Tribunal fédéral a jugé que les dispositions relatives à la prescription de la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct n'étaient pas applicables [...] En effet, la prescription était une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale ; en l'absence d'une réglementation expresse contraire du nouveau droit, il se justifiait dès lors de l'examiner d'après les dispositions de l'ancien droit (RDAF II 2002 89, p. 93 et 94).
- b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATF du 31 janvier 2000 causes n° 2P.411/1998 et 2A.568/1998; ATF AFC du 24 novembre 1998, consid. 3-7; ATF H. du 27 février 1998, consid. 3; ATF B. du 26 septembre 1997, consid. 3; ATA/368/2001 du 29 mai 2001, consid. 4a). Ainsi, le Tribunal fédéral a-t-il jugé que les règles contenues dans l'ancien arrêté fédéral sur l'impôt fédéral direct étaient seules applicables aux litiges nés avant l'entrée en vigueur de la LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A. 23/2004 du 1^{er} septembre 2004 consid. 2 ;ATF 126 II 1 consid. 2a p.3 ; ATA A/425/2001 du 28 août 2001, consid. 3a)
9. a. En matière d'impôt fédéral direct, le litige porte sur les périodes fiscales 1989-1990 (années de calcul 1987-1988), 1991-1992 (années de calcul 1989-1990), 1993-1994 (années de calcul 1991- 1992) ainsi que sur la période fiscale 1995 (années de calcul 1993-1994). La LIFD est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Compte tenu des jurisprudences citées ci-dessus, le Tribunal de céans appliquera au présent litige afférent aux périodes fiscales 1989 à 1994 les dispositions de l'AIFD, en vigueur

jusqu'au 31 décembre 1994. Il appliquera en revanche la LIFD à la période fiscale 1995.

b. Selon l'article 134 AIFD, le droit d'engager la procédure en cas de soustraction prévu aux articles 132 et 133 AIFD, s'éteint cinq ans après la clôture de la période de taxation (article 7 alinéa 1 AIFD) en question. La période de taxation la plus ancienne se terminant le 31 décembre 1990 et la présente procédure ayant été déclenchée par lettre du département du 4 décembre 1995 ainsi que par les perquisitions du 14 décembre 1995, ce délai a été respecté.

c. Aux termes de l'article 128 AIFD auquel renvoie l'article 135, les créances résultant de la perception des montants soustraits et des amendes se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci.

En droit genevois – de même qu'en matière d'impôt fédéral direct – des actes tels que l'envoi de bordereaux, la réclamation, la décision sur réclamation, le recours et la décision sur recours, sont considérés par la jurisprudence comme des actes tendant au recouvrement de la créance fiscale qui interrompent la prescription (ATA V. du 20 décembre 1994 consid. 7b et les références citées). Un nouveau délai de prescription commence à courir dès l'interruption.

Compte tenu des nombreux actes interruptifs intervenus, la prescription relative de 5 ans n'a pas été acquise à ce jour pour ce qui concerne les créances en rappel d'impôt et les amendes.

d. En ce qui concerne la période fiscale 1995, l'article 120 LIFD stipule que le droit de procéder à une taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Aux termes de l'alinéa 2 let. a de cette disposition, la prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision. Selon l'alinéa 3 let. a un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable [...]. Le bordereau de taxation ordinaire 1995 ayant été notifié à la recourante le 11 septembre 1996, le délai a été respecté.

e. Contrairement à la LIFD, l'AIFD ne prévoit pas de délai de prescription absolue en matière de soustraction d'impôt. Selon le Tribunal fédéral, toutefois, l'institution de la prescription est reconnue en droit public comme un principe général lorsqu'une disposition expresse fait défaut (RDAF 1995 118 consid. 4a p. 126). Il s'ensuit qu'en cas d'application de l'AIFD il convient d'adopter la solution prévue par l'article 184 alinéa 2 LIFD qui instaure une prescription absolue de 15 ans à compter de la fin de la période fiscale en cause (RDAF 1995 118 consid. 4c p. 128).

Dans le cas d'espèce, s'agissant des créances en rappel d'impôt et des amendes, la prescription absolue n'est atteinte ni pour les périodes fiscales soumises à l'AIFD, ni pour la période fiscale soumise à la LIFD.

10. Les principes développés ci-dessus en droit fédéral sont applicables, mutatis mutandis, en droit cantonal.

En droit cantonal, de nouvelles normes de droit fiscal matériel sont entrées en vigueur dès le 1^{er} janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14). Elles ont abrogé ou modifié, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05), ces dispositions demeurant cependant applicables pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif dans une jurisprudence constante (ATA/182/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/101/2004 du 27 janvier 2004 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. I, 1994, p. 170 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., 1991, p. 116).

11. a. Pour ce qui a trait à l'impôt cantonal, le litige porte sur les périodes fiscales 1991, 1992, 1993, 1994 et 1995. Au vu des jurisprudences citées ci-dessus, le Tribunal de céans examinera le présent litige sous l'angle des anciens articles de la loi générale sur les contributions publiques (aLCP).
- b. Selon l'article 368 aLCP, lorsqu'un contribuable n'a pas payé l'impôt pour une année déterminée ou pour une opération visée au titre II de la première partie, soit qu'il n'ait pas fait de déclaration ou qu'elle ait été incomplète, soit qu'il n'ait pas été taxé d'office, l'impôt non payé peut lui être réclamé dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante. L'AFC/GE ayant déclenché la procédure de vérification au sens de l'article 333 aLCP par courrier du 23 août 1996, ce délai a été respecté en l'espèce.
- c. Aux termes de l'article 369 aLCP, qui régit la prescription de la créance fiscale, les créances de l'Etat et des communes pour la perception des impôts se prescrivent par un délai de cinq ans dès le jour où le bordereau de perception a été adressé au contribuable (al. 1). Les articles 129 et suivants du Code des obligations sont applicables par analogie.

En conséquence, la remise du bordereau constitue, à Genève, sous l'empire de la aLCP le point de départ du délai de prescription (ATA V. du 20 décembre 1994 consid. 4b). Le délai de prescription est interrompu par toute mesure de l'autorité tendant à la taxation pour autant, bien évidemment, que le droit de taxer n'ait pas expiré en raison de la péremption. Si l'autorité qui a ouvert une procédure de taxation

reste ensuite inactive et ne la mène pas à chef, la créance fiscale pourra se prescrire (ATA V. du 20 décembre 1994 consid. 4b et les références citées).

Conformément à l'article 369 aLCP, la prescription de la créance fiscale, pour chacune des taxations 1991 à 1995 a commencé à courir à la remise des bordereaux, soit le 7 novembre 1991 pour la taxation 1991, le 25 novembre 1992 pour la taxation 1992, le 17 décembre 1993 pour la taxation 1993, le 1^{er} décembre 1994 pour la taxation 1994 et le 28 décembre 1995 pour la taxation 1995.

Depuis lors, et pour chacune des années considérées, cette prescription quinquennale a été interrompue à plusieurs reprises chaque fois avant l'issue du nouveau délai de prescription de cinq ans découlant de la précédente interruption. En conséquence, la prescription n'est pas acquise à ce jour pour les périodes précitées.

d. La aLCP ne prévoyant pas de délai de prescription absolue, il se justifie d'appliquer le même raisonnement qu'en matière d'impôt fédéral direct et par conséquent de reconnaître un délai de prescription absolu de 15 ans.

En conséquence, les créances en rappel d'impôt et les amendes ne sont pas atteintes par la prescription relative de 5 ans, ni par la prescription absolue de 15 ans.

12. La recourante invoque la prescription pour les reprises effectuées sur les postes « amortissement extraordinaire du stock », « augmentation de la provision pour perte sur débiteurs » et « frais non justifiés par l'usage commercial » visés par la décision de la CCRMI/FD du 4 décembre 2002.

Pour ce qui a trait aux postes « amortissement extraordinaire du stock » et « augmentation de la provision pour perte sur débiteurs », le Tribunal confirmera ci-après la décision de la CCRMI/FD annulant les reprises effectuées de ce chef. En conséquence, l'argumentation de la recourante n'est pas pertinente.

Quant à la reprise pour « frais non-justifiés par l'usage commercial », le Tribunal démontrera ci-après que la soustraction y relative – qui concerne l'année fiscale 1987 – est consécutive d'une comptabilisation erronée et par conséquent fautive. La reprise de CHF 158'793,30 opérée par l'AFC est dès lors parfaitement justifiée au regard de l'article 129 AIFD et n'est pas prescrite.

13. Le Tribunal administratif a déjà dit ci-dessus qu'en matière d'impôt fédéral direct, l'AIFD est applicable aux périodes fiscales 1989-1990 à 1993-1994 alors que la LIFD est applicable à la période fiscale 1995. En ce qui concerne les impôts cantonaux, ce sont les dispositions de l'aLCP qui s'appliquent à l'ensemble du litige.
14. a. En vertu de l'art. 129 al.1 AIFD, celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt en éludant les obligations qui lui incombent, conformément aux articles 82 à 87, 89, 91 et 97 AIFD, dans la procédure de taxation ou en celant

des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes, est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait; ce montant doit être payé en sus de l'amende.

b. L'article 175 alinéa 1 LIFD reprend la notion de soustraction en indiquant qu'est punissable d'une amende, 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.

c. La soustraction est consommée lorsqu'il y a cumulativement soustraction d'un montant d'impôt, violation d'une obligation légale lui incombant et une faute. A cet égard, l'intention n'est pas seule constitutive de la faute. Une simple négligence suffit (ATF du 31 janvier 2000, op. cit.; ATF du 3 juillet 1980 in ASA 54, p.660).

15. a. En droit cantonal, conformément à l'article 333 aLCP, les déclarations fiscales peuvent faire l'objet d'une révision par les contrôleurs de l'impôt; ceux-ci, après enquête ou citation du contribuable, fixent les éléments imposables. Selon l'article 338 alinéa 2 aLCP, le contrôle peut porter sur les déclarations des impôts dus au cours des cinq années précédentes, non compris l'année courante

b. Par le biais de la procédure de vérification ou de contrôle, l'AFC/GE est en mesure de procéder à un rappel d'impôt au sens de l'article 340 aLCP, pour autant que la déclaration du contribuable soit inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation ait été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte. Le rappel d'impôt est indépendant de toute faute du contribuable que ce soit intentionnellement ou par négligence (ATA/764/2003 du 21 octobre 2003 consid. 7a et les références citées).

c. Selon la jurisprudence rendue au sujet de l'article 340 LCP, le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'AFC/GE (ATA S. du 6 février 1991). Dans un arrêt du 9 juin 1992, confirmant l'ATA précité, le Tribunal fédéral a toutefois précisé que : "Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets sur sa situation ne saurait se libérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de bonne foi sur les indications qu'il a données sans les examiner plus profondément. Seul est réservé le cas où l'autorité connaissait ou aurait dû connaître le défaut de renseignements du contribuable et qu'elle n'en a pas tenu compte par négligence" (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.208/1991 du 9 juin 1992 consid 3b.b cité in ATA/764/2003 du 21 octobre 2003 consid. 7c et les références citées).

d. De même, s'agissant du caractère inexact et/ou incomplet d'une déclaration, la doctrine estime que, d'une part, l'autorité est en droit de se fonder sur la déclaration

du contribuable qui est garant de son exactitude et de son caractère exhaustif et, d'autre part, que le grand nombre de décisions à rendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (H. CASANOVA, Le rappel d'impôt in RDAF 1999 II p. 11).

C'est à la lumière des principes dégagés tant en droit fédéral qu'en droit cantonal que le Tribunal va examiner le bien-fondé des reprises effectuées par l'AFC et l'AFC/GE en reprenant les arguments développés par la recourante.

I. Domicile de M. Ct

16. La recourante reproche à la CCRMI/FD et à la CCRMI (ci-après : les commissions de recours) de ne pas avoir tenu compte du fait que le domicile effectif de M. Ct_____ se trouvait selon elle à Monaco. C'est en ce lieu qu'étaient prises les décisions concernant C_____ et F_____ et c'est à ce lieu et à la personne de M. Ct_____ que devrait cas échéant être rattachée F_____.

17. En général, l'existence d'une personne morale constituée valablement sous l'angle du droit civil est reconnue en droit fiscal, même si elle est dominée par une seule personne. Cette règle trouve ses limites lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont réalisées. La jurisprudence a ainsi admis que les autorités fiscales peuvent exceptionnellement ignorer l'existence d'une personne morale, lorsque cette dernière a été constituée aux seules fins d'éviter l'impôt et que son existence soit artificielle, le contribuable ayant conservé la propriété économique de la société (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^e édition, Bâle 2002 p171 n° 8 et les références citées).

La présente procédure concerne l'imposition de C_____ qui, durant les années sur lesquelles portent les reprises en cause, était une société anonyme de droit suisse et était dotée de la personnalité morale. À aucun moment, la personnalité morale de C_____ n'a été remise en cause. C_____ est donc un contribuable à part entière, totalement distincte de M. Ct_____ alors même que ce dernier en a le contrôle effectif. La domiciliation de M. Ct_____ n'a dès lors aucune influence sur la présente procédure. Tous les arguments développés à ce sujet doivent ainsi être écartés.

II. F

18. La recourante fait grief aux commissions de recours d'avoir considéré que C_____ et F_____ ne formaient qu'une seule entité et en conséquence d'avoir incorporé les résultats de F_____ à C_____. Pour elle, C_____ n'était qu'une société de services fournissant des prestations bureautiques aux affaires de M. Ct_____. Elle sollicitait donc que soit appliquée au cas d'espèce la jurisprudence rendue par le Tribunal de céans in

ATA/411/2003 du 27 mai 2003 confirmée par Arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2003 du 4 décembre 2003.

19. a. A proprement parler, les sociétés de services ne bénéficient pas d'un régime fiscal particulier. Elles n'en présentent pas moins certaines particularités en raison de leur but qui est de procurer des services, de l'assistance ou des conseils à d'autres sociétés. [...] En pratique, ces sociétés sont imposées sur une base forfaitaire correspondant à une marge théorique calculée sur la base du prix de revient (« cost plus ») (X. Oberson, Droit fiscal suisse, 2^e édition, Bâle 2002 p. 226 n° 43).

b. Dans la jurisprudence invoquée ci-dessus par la recourante, la société suisse en cause était considérée comme une société de services par les autorités fiscales genevoises et était imposée comme telle. Le Tribunal a jugé que compte tenu des circonstances, la société créée aux Iles Vierges Britanniques qui seule avait une activité commerciale avait une direction effective en Suisse et devait partant être assujettie aux impôts en Suisse. Cependant les deux sociétés étaient imposées séparément, l'une comme société de services, l'autre comme société commerciale.

c. L'état de fait de la présente cause est totalement différent. En effet C_____ n'a jamais été considérée ni imposée comme une société de services. Elle a un but social qui est clairement commercial (cf. supra chiffre 1 « en fait ») et a déployé une activité commerciale notamment en achetant des marchandises à divers fournisseurs et en les vendant à E_____. Elle garantissait par ailleurs le paiement des factures des fournisseurs, en particulier Y_____, Sh_____ et Fu_____. De plus, M. Ct_____, actionnaire principal de C_____ et de F_____ se servait régulièrement des deux sociétés lors d'une même opération commerciale.

Au vu de ce qui précède, la jurisprudence rendue par le Tribunal de céans in ATA/411/2003 du 27 mai 2003 confirmée par Arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2003 du 4 décembre 2003 ne saurait trouver application ici.

20. a. Il est loisible à chacun, dans les limites du cadre fixé par le droit applicable, d'organiser son activité de façon à payer le moins d'impôts possible. L'économie d'impôt est en effet admise par la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (Archives 66, 414 ; RDAF 1977, 309 ; 1974,175) [...] Toutefois, sous prétexte d'une économie fiscale, le contribuable ne saurait franchir la limite de l'interdiction de l'abus de droit. Dans cette hypothèse, le contribuable commettrait alors une évasion fiscale qui, elle, n'est pas admissible (Archives 64, 81). L'interdiction de l'abus de droit, qui fait partie des principes généraux du droit, prohibe ainsi l'utilisation d'une règle fiscale à des fins manifestement contraires à sa finalité (Rivier, Droit fiscal suisse, p. 106 ; Moor I, p. 434). Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque trois conditions cumulatives sont remplies (RDAF 1996, 139 ; ATF 107 Ib 322) :

(i) le contribuable choisit pour effectuer une opération une forme insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques ;

(ii) le choix est abusif, en ce sens qu'il a uniquement pour but d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée ;

(iii) le procédé choisi entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait.

Lorsque ces trois conditions sont réalisées, l'administration est alors fondée à faire abstraction de la forme choisie par le contribuable pour procéder à une analyse de la réalité économique de l'opération en cause (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^e édition, Bâle 2002, p 50 n° 17 ss).

b. In casu, un certain nombre d'éléments démontrent que F_____ n'était en fait qu'une société écran dont le but était de dissimuler les bénéfices de C_____ et ainsi de lui permettre d'éluider les impôts suisses :

- M. Ct_____ était actionnaire majoritaire et administrateur de C_____ et de F_____ ;

- les opérations comptabilisées dans les comptes de F_____ correspondent également au but ressortant de l'inscription au registre du commerce de C_____ ;

- depuis la création de C_____ le 11 janvier 1977, l'administration effective de F_____ s'est tenue dans les mêmes bureaux que C_____. La comptabilité de F_____ a été effectuée depuis cette époque sur le même système informatique que celui de C_____ ;

- la comptabilité de F_____ est tenue en francs suisses ;

- C_____ et F_____ disposent chacune d'un compte bancaire auprès de l'U_____. Ces comptes bancaires font l'objet d'actes de nantisements croisés. Les avoirs bancaires de C_____ garantissent donc ceux de F_____ et vice-versa ;

- le personnel, engagé par C_____, s'occupait indifféremment des deux sociétés ;

- les factures de Yamaha étaient émises contre C_____. Les crédits documentaires étaient cependant établis et débités sur le compte bancaire de F_____ auprès de l'U_____ ;

- les factures adressées à E_____ étaient établies par C_____. Les paiements étaient par contre crédités sur le compte bancaire de F_____ ;

- lors de la perquisition domiciliaire du 14 décembre 1995, il est apparu que les documents propres à C_____ et à F_____ cohabitaient sans distinction les uns des autres ;

- dans le cadre de ses investigations, la DEF a notamment découvert un document en provenance de SFS adressé à la direction de C_____ dans lequel il était demandé de séparer clairement les documents propres à C_____ et à F_____.

- dans le cadre d'une convention, M. Ct_____ ne distinguait pas lui-même les deux sociétés 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_____.

Au vu de ce qui précède, F_____ n'avait pas d'activités économiques qui ne puissent être accomplies par la recourante, d'un point de vue fiscal. Il convient donc d'admettre que C_____ et F_____ n'avaient pas d'indépendance économique réelle. En fait, pour effectuer une même opération commerciale, deux sociétés étaient utilisées, dont l'une avait son siège au Panama, en lieu et place d'une seule. Il s'ensuit que en l'espèce, la constitution de deux sociétés représente une forme juridique insolite, dictée par l'intention d'éviter l'impôt et qui de fait aboutit à une économie d'impôt (ATA/464/2000 du 9 août 2000 consid. 3 à 6). Il se justifie donc de considérer C_____ et F_____ comme une seule entité et d'incorporer ainsi à C_____ les résultats de F_____.

III. E

21. La recourante fait valoir que 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 puisque E_____ payait des impôts à La Réunion. Elle considère le calcul des marges auquel a procédé la DEF comme arbitraire d'autant plus que la DEF s'est basée pour le calculer sur les factures adressées par F_____ puis par C_____ à E_____ en faisant abstraction de la comptabilité d'E_____ qui n'était pas en possession des autorités fiscales. Seule la comptabilité d'E_____ pouvait déterminer s'il y avait une double marge et si la marge financière compensait la marge réduite sur les commissions.
22. Pour étayer ses objections, la recourante allègue un certain nombre d'éléments tels que, par exemple, le fait qu'E_____ payait des impôts à La Réunion plus élevés que ceux qu'elle aurait payés en Suisse et qu'en conséquence le raisonnement de l'AFC n'aurait pas de sens. Elle fait encore valoir également que les marges

retenues par l'AFC sont excessives par rapport à ce qui est pratiqué dans le type de commerce effectué par les sociétés dont M. Ct_____ était actionnaire.

Le Tribunal relève que pour étayer ces allégations la recourante n'apporte pas l'ombre d'une preuve alors qu'elle a eu des années pour le faire. Elle n'a pas démontré qu'E_____ payait des impôts à La Réunion ni qu'elle en avait payé notamment sur les bénéfices réalisés du fait de la revente des biens qui avaient été commandés et payés par C_____ et F_____. De même, elle n'a pas été en mesure d'expliquer quelles étaient les marges usuelles pratiquées dans le domaine des biens de consommation. Le Tribunal renvoie donc la recourante aux développements effectués ci-dessus sur le fardeau de la preuve et la notion de bonne foi en procédure.

Pour ce qui a trait à la comptabilité d'E_____, le Tribunal relève de plus, que M. Ct_____ étant actionnaire majoritaire de C_____, F_____ et d'E_____, il était tout à fait loisible à la recourante de produire les éléments dont elle entendait se prévaloir en le sollicitant à cette fin. Il était en tout cas plus facile à la recourante d'obtenir la collaboration de son actionnaire à cet effet qu'à l'AFC de demander la production de la comptabilité d'une société sise à La Réunion. Là encore, le Tribunal renvoie la recourante à la notion de bonne foi en procédure.

Au vu de ce qui précède, les arguments de la recourante qui ne sont étayés par aucun élément de fait doivent être écartés.

23. En matière intercantonale, l'article 127 alinéa 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst – RS 101) prohibe la double imposition. En matière internationale, l'article 9 paragraphe 2 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (modèle OCDE) prévoit que lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposée dans cet autre Etat, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent.

Ce mécanisme, dit ajustement corrélatif ou correspondant, vise à éviter la double imposition économique dans un cas analogue au cas d'espèce (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2^e édition, Berne 2004, p 198 n° 635). Or la Suisse, en principe, n'a pas repris l'article 9 paragraphe 2 du modèle OCDE dans ses conventions de double imposition (CDI) et ne prévoit donc pas d'ajustement corrélatif. Seules les CDI passées avec le Canada, la Grande-Bretagne et les Etats-Unis reprennent cette disposition. (X. OBERSON, op. cit. p. 199 n° 640).

Il s'ensuit qu'en Suisse, la double imposition n'est pas prohibée sur le plan international. Cette objection de la recourante doit donc être écartée.

24. a. Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 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 (X. OBERSON, op.cit. p. 189 ss n° 31 ; ATA/792/2003 du 28 octobre 2003, consid. 4). [...] En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. Au niveau de la société, le fisc réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, op.cit. p. 190 n° 33).
- b. Sont considérées comme des personnes proches de l'actionnaire, celles avec lesquelles existent des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, doivent être vues comme la cause véritable des prestations qu'il s'agit d'imposer. Sont également des personnes proches, celles auxquelles l'actionnaire permet de disposer de sa société comme si elle leur appartenait en propre (RDAF 2000 II p 52 consid. 2a p. 54-55 et les arrêts cités). Il incombe à la société contribuable de prouver que les prestations en cause sont commercialement justifiées, de sorte que le fisc puisse s'assurer que seuls des motifs commerciaux et non d'étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire desdites prestations ont été décisifs (ATF 119 Ib 431 consid 2c p. 435 ; RDAF 2000 2° partie p. 52 consid. 2b p. 55; RDAF 1999 2e partie p. 449 consid.3b p. 453).
- c. En l'occurrence, la DEF s'est livrée à une étude approfondie des prix de transfert pratiqués par la recourante. Il est indéniable que les marchandises étaient refacturées à un prix manifestement inférieur auquel elles l'auraient été à l'égard d'un tiers indépendant. Preuve en soit que pour compenser en partie cette différence, le taux des intérêts portés en compte pour paiement à 240 jours, était, quant à lui supérieur aux normes généralement admises. La DEF en a d'ailleurs tenu compte pour calculer les prix que la recourante aurait dû refacturer à E_____. Par ailleurs, la recourante n'a pas été en mesure de démontrer en quoi le calcul effectué par la DEF était erroné.

Monsieur Ct_____ était l'actionnaire unique de C_____ et F_____, il était également actionnaire majoritaire de E_____. Dans ces conditions, E_____ apparaît bien comme une personne proche de l'actionnaire de C_____ et F_____ au sens développé par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Peu importe enfin que M. Ct_____ n'ait pas été membre des conseils d'administration des trois sociétés (C_____, F_____ et E_____). En effet la recourante a bien expliqué à quel point c'était lui qui

prenait toutes les décisions importantes, ce qui a été corroboré par M. Ct_____ lui-même lors de ses auditions. En conséquence, il doit être assimilé sans autre à un organe de fait. Dès lors, on ne saurait nier qu'il était parfaitement au courant des modalités des prix de revente de marchandises entre les diverses sociétés et qu'il les avait admises, accordant ainsi des avantages à E_____.

Les reprises opérées de ce chef par l'AFC et la CCRMI doivent ainsi être confirmées.

IV. M_____

25. La recourante critique les reprises effectuées de ce chef en faisant valoir que c'est F_____ qui a octroyé un prêt à M_____ et qu'en conséquence C_____ est totalement étrangère à cette affaire. Qui plus est, l'achat d'un bien immobilier à Monaco impliquait M. Ct_____ à titre purement personnel et n'entraînait même pas dans le but social de la recourante.

26. Le Tribunal renvoie la recourante aux développements effectués ci-dessus : C_____ et F_____ forment en réalité une seule et même entité économique, il se justifie donc de reporter les postes de la comptabilité de F_____ dans celle de C_____. On en veut pour preuve dans le cas d'espèce le fait que bien que le prêt accordé à M_____, l'ait été par F_____, dans la convention de dissolution anticipée du 27 février 1993, il est dit que M_____ doit rembourser le prêt à C_____.

27. M. Ct_____ était à la fois actionnaire de C_____, F_____ et M_____. Le fait que la recourante ait accordé un prêt à M_____ sans contrat, ni aucune garantie et qu'elle n'ait pas exigé le paiement d'intérêts au taux pratiqué par sa banque, constitue une prestation appréciable en argent au sens de la doctrine et de la jurisprudence rappelées ci-dessus. Partant, le réajustement du compte courant de M. Ct_____ en tenant compte du prêt octroyé ainsi que le réajustement des intérêts dus à la recourante par M_____ sont justifiés. Les reprises effectuées de ce chef au niveau des intérêts doivent être confirmées.

V. Compte courant actionnaire de M. Ct_____

28. Selon la recourante aucune reprise ne devait être effectuée de ce fait puisque le compte courant de M. Ct_____ auprès de C_____ était créancier et que la relation de compte courant entre F_____ et M. Ct_____ ne concernait pas C_____.

29. Le Tribunal administratif rappelle, une fois encore, que C_____ et F_____ forment une seule entité économique. La consolidation des comptes courants de M. Ct_____ auprès de C_____ et de F_____ est donc justifiée. Dès 1993, date de dissolution de M_____, la DEF a pris en considération le montant de CHF 1'031'000.- correspondant au prêt accordé par

F_____ à M_____. Le cumul des deux comptes courants étant débiteur, un intérêt a été repris pour les années fiscales 1987 à 1994, aux taux officiels publiés par la Confédération en ce qui concerne le prêt d'une société à un actionnaire.

Les reprises sur compte courant actionnaire sont justifiées et doivent donc être confirmées.

VI. Commissions T_____ -S_____

30. Là encore, selon la recourante, toutes les factures à l'origine des reprises pour les commissions T_____ -S_____ émanaient de F_____ et ne pouvaient être imputées à la recourante. Dès lors que le Tribunal a considéré que F_____ et C_____ formaient une seule et même entité économique, cette objection doit être rejetée.

31. C'est à juste titre que l'AFC a réintégré les commissions versées directement à F_____ dans les comptes de cette dernière et par conséquent dans ceux de la recourante. Quant aux commissions facturées par F_____ mais encaissées par des tiers, la recourante n'a pas pu démontrer en quoi ces versements étaient justifiés par l'usage commercial.

Le Tribunal administratif rappelle que selon les règles régissant le fardeau de la preuve, il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (X. OBERSON, op. cit. p. 431 n° 9), la recourante ayant échoué à apporter une telle preuve, les reprises opérées de ce chef doivent être confirmées.

VII. Amortissement extraordinaire du stock

32. Le Tribunal confirme la décision de la CCRMI/FD sur ce point et considère, à l'instar de toutes les parties à la présente procédure qu'il n'y a pas lieu d'effectuer de reprise pour ce poste.

VIII. Augmentation de la provision pour perte sur débiteurs

33. Pour ce poste également, le Tribunal confirme la décision de la CCRMI/FD, considérant qu'il ne se justifie pas d'opérer de reprise.

IX. Factures débiteurs non comptabilisées

34. Le Tribunal confirme la décision des commissions de recours sur ce point. En ce qui concerne la facture produite sous chiffre 51x, le Tribunal relève que la même facture, produite en annexe des auditions de M. Ct_____, n'est pas barrée. Par ailleurs, il résulte des extraits des procès-verbaux produits en annexe du rapport de la DEF que lors de son audition, M. Y_____, comptable de C_____, n'a pas pu indiquer que cette facture avait été annulée alors qu'il a pu le faire pour celles

que la CCRMI a écartées. En conséquence, la reprise opérée sur cette facture sera également maintenue.

X. W -commissions CTI

35. La recourante fait grief à la CCRMI/FD d'avoir considéré que ces commissions versées à trois personnes différentes n'étaient pas des charges justifiées par l'usage commercial et de les avoir réintégrées dans le bénéfice de l'exercice commercial 1987, sans avoir établi qu'elles n'étaient pas justifiées par l'usage commercial.

36. W_____ (ci-après : W_____) a facturé à la recourante des commissions sur des ventes. Le paiement a été effectué directement sur le compte de trois personnes physiques. Tout au long de la procédure la recourante a été dans l'incapacité d'expliquer qui étaient ces personnes et à quel titre une société anglaise lui avait facturé des commissions.

C'est le lieu de rappeler qu'en présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration. L'approche est similaire lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (RDAF 1996 427 ; ATA/886/2004 du 16 novembre 2004 consid. 5 ; ATA/840/2001 du 18 décembre 2001 consid. 2).

37. Au vu de ce qui précède et compte tenu de l'absence d'explications de la recourante, il y a lieu d'admettre que les commissions en cause ne sont pas justifiées par l'usage commercial et que c'est à bon droit qu'elles ont été reprises par la CCRMI. La décision sera ainsi confirmée sur ce point.

XI. Frais non-justifiés par l'usage commercial

38. Ce poste concerne des paiements effectués en 1987 pour des factures relatives à l'exercice 1986 et qui ont été comptabilisés à tort à charge de l'exercice 1987. La recourante fait valoir que ces charges n'ayant pas été déduites sur l'exercice de 1986 puisqu'elles ont été comptabilisées en 1987, il est inéquitable de les porter en augmentation de l'exercice de 1987.

39. Selon l'article 958 du code suisse des obligations du 30 mars 1911 (CO – RS 220), toute personne astreinte à tenir des livres doit dresser un inventaire, un compte d'exploitation et un bilan à la fin de chaque exercice annuel. C'est la situation à la date de clôture qui est déterminante. Ce principe dit de la périodicité joue un rôle important en comptabilité. Il est fondamental en droit fiscal. En effet, il faut mesurer la capacité contributive de l'entreprise, soit le bénéfice réalisé pendant un temps déterminé, la période de calcul de l'impôt (ATA/763/2004 du 5 octobre 2004 ; J. M. RIVIER, Vérité comptable et vérité fiscale? in Das schweizerische Steuerrecht,

Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr Ferdinand Zuppinger, 1989, p. 405 ss, p. 411).

40. Par ailleurs, une charge doit être enregistrée dès qu'existe une obligation de la payer. Le rattachement d'une charge à un exercice n'intervient pas au moment de la comptabilisation ou du paiement mais à celui de la naissance de l'obligation (ATA/763/2004 du 5 octobre 2004 ; Archives 20 p. 246; J. M. RIVIER, op. cit., p. 413).

Au vu des principes énoncés ci-dessus, la recourante devait comptabiliser toutes les charges afférentes à l'exercice 1986 en 1986, même si le paiement intervenait en 1987. A l'époque, l'AFC a admis de bonne foi la déduction de ces charges en partant du principe qu'il s'agissait de charges relatives à l'exercice 1987. Elle n'était pas à même de réaliser qu'il s'agissait en réalité de charges relatives à l'exercice 1986.

En conséquence la reprise est justifiée et doit être maintenue.

41. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct 1995, L'AFC a taxé de manière ordinaire la recourante sur la base d'un capital imposable de CHF 5'660'000.-. S'agissant de l'impôt cantonal et communal 1995, l'AFC/GE a taxé de manière ordinaire la recourante sur la base d'un capital imposable de CHF 5'660'430.-.

Ces chiffres résultent des différentes reprises de l'AFC et de l'AFC/GE. Ils doivent donc être confirmés dans leur principe, sous réserve des reprises qui ont été annulées par le Tribunal. Il appartiendra à l'AFC et à l'AFC/GE de vérifier ces chiffres en fonction des reprises confirmées par le Tribunal et de les modifier le cas échéant.

42. Enfin, la recourante fait valoir qu'elle n'a jamais voulu frauder le fisc, ni consciemment ni par négligence. En conséquence, aucune amende n'est due.
43. D'une manière générale, s'appliquent aux faits dont les conséquences juridiques sont en cause les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (P. MOOR, Droit administratif, 2ème éd., Berne 1994, Vol. 1, ch. 2.5.2.3, p. 170). En matière de sanctions administratives, on applique toutefois le principe de la *lex mitior* lorsqu'il appert que le nouveau droit est plus favorable au recourant (MOOR, op. cit., p. 171; ATA/395/2004 du 18 mai 2004 et les références citées).

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).

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).

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'éluder 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 pont 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.

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.O), 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. STOUDMANN, *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.

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).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevables le recours interjetés le 16 janvier 2003 et le 15 juillet 2003 par la masse en faillite de C_____ SA contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 4 décembre 2002 et la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 juin 2003 ;

au fond :

les rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 8'000.-;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, 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 doit être 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 Me Michel Bergmann, avocat de la recourante, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :

la vice-présidente :

S. Husler

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :