RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1605/2004-FIN **ATA/421/2005**
A/1628/2004-FIN **ATA/422/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 14 juin 2005

dans la cause

L._____ S.A.
représentée par Me Antoine Kohler, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

EN FAIT

1. L._____ S.A., domiciliée à Genève, a pour but des opérations financières.

   Pour les exercices 1992, 1993 et 1994, elle a déclaré sous le poste « frais de personnel » respectivement CHF 32'983,10, CHF 81'860,75 et CHF 37'099,60.

   Pour les taxations afférant à l'impôt cantonal 1993 à 1995, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) n'a jamais demandé le détail du poste précité et a repris pour chacune des années en cause le bénéfice tel qu'il avait été comptabilisé. Ces taxations n'ont pas été contestées et sont entrées en force.

2. Par lettre recommandée du 29 août 1997, l'AFC a ouvert une procédure en vérification portant sur les années fiscales 1993 à 1995. Elle invitait la contribuable à fournir le détail des honoraires et des salaires pour les années civiles 1992 à 1994.

3. La contribuable a produit les documents requis le 23 octobre 1997.

4. A la requête de l'AFC, elle a fourni le 10 février 1998, copie du contrat de travail de son employé, Monsieur ___ C._____, architecte, domicilié en France. Selon le contrat de travail liant la société et l'intéressé, signé le 3 août 1992, M. C._____, en sa qualité de conseiller, percevait un salaire mensuel brut de CHF 4'200.- plus une participation au chiffre d'affaires. De plus, il avait droit au remboursement des frais engagés par lui sous la forme d'une indemnité mensuelle par mois de travail, de CHF 1'260.- forfaitaire versée onze fois l'an (soit CHF 13'860.- par année). Au terme des fiches relatives aux « frais de personnel » portant sur les exercices comptables 1992 à 1994, les frais de déplacements et de représentation versés à M. C._____ se montaient respectivement à CHF 9'209,30, CHF 23'097,85 et CHF 9'398,15.

5. A la demande de l'AFC, la contribuable lui a communiqué le 27 juillet 1998 copie de ses relevés bancaires pour les années civiles 1992 à 1994.

6. Le 23 décembre 1998, l'AFC a informé la société de la clôture de la procédure en vérification. Elle lui a remis trois bordereaux rectificatifs datés du 28 décembre 1998 comportant les suppléments d'impôts suivants :

   - pour 1993 CHF 4'418,40
   - pour 1994 CHF 7'448,10
   - pour 1995 CHF 1'653,55 soit un total de CHF 13'520,05.

A ce montant s'ajoutaient les intérêts de retard ainsi qu'une amende de CHF 27'040.- correspondant à deux fois le montant de l'impôt soustrait.

Ce faisant, l'AFC avait procédé à deux types de reprise : d'une part, elle avait admis la déduction des frais de représentation et de déplacement de M. C._____ à concurrence de 8 % du salaire brut de celui-ci seulement. Elle avait donc repris le solde soit :

- pour 1993 CHF 7'459.-
- pour 1994 CHF 18'898.-
- pour 1995 CHF 7'299.-

car la contribuable n'avait pas justifié ces frais.

D'autre part, elle avait procédé à la reprise pour 1993 d'une somme de CHF 3'889.- correspondant à 10 % d'un total de cinq factures, émises par la société en 1992 envers l'entreprise « Les A._____ », factures non comptabilisées. Ces cinq factures, datées des 22 mars, 22 avril, 22 mai, 25 juin et 27 juillet 1992 s'étaient élevées respectivement à CHF 9'315.-, CHF 8'100.-, CHF 8'100.-, CHF 7'500.- et CHF 5'870.-, soit au total CHF 38'885.-. Les deux premières portaient la mention « payé par chèque » et concernaient soit des honoraires pour étude, soit la direction de travaux, soit les frais de déplacement et charges etc..

7. La contribuable a élevé réclamation le 27 janvier 1999 en contestant les suppléments d'impôt, l'amende et les intérêts de retard.

Les montants versés à M. C._____ n'avaient bénéficié qu'à ce dernier et ne constituaient en aucun cas du bénéfice qu'elle aurait réalisé. Ils ne pourraient être repris qu'auprès de M. C._____ au titre de revenus. Elle admettait que ces frais forfaitaires n'avaient été déclarés que partiellement dans les attestations-quittances ad hoc concernant son employé, soumis à l'impôt à la source.

Par ailleurs, l'amende était disproportionnée au regard de la peine-menace, l'article 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LFID – RS 642.11) prévoyant pour la soustraction d'impôts consommée, au minimum le tiers et au maximum le triple de l'impôt éludé.

8. L'AFC a rejeté la réclamation du 16 février 1999.

Les frais forfaitaires ne sauraient être qualifiés après coup de salaire. Quant à l'amende, elle sanctionnait le comportement intentionnel de la société de se

soustraire aux impôts en ne comptabilisant pas plusieurs factures et en n'étant pas en mesure de justifier ses dépenses effectives.

9. La société a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) le 12 mars 1999. Elle a conclu à l'annulation des reprises sauf celles afférant aux factures non comptabilisées ainsi qu'à la diminution de l'amende pour les motifs déjà évoqués.

10. L'AFC a conclu au rejet du recours.

11. La contribuable a maintenu celui-ci le 11 janvier 2000 après avoir pris connaissance de la réponse de l'AFC.

12. Le 10 avril 2002, la CCRMI a invité la société à se prononcer sur la reprise des cinq factures non comptabilisées tout en l'informant qu'en application de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) entrée en vigueur le 1er janvier 2002, la reformatio in pejus était dorénavant possible.

13. La contribuable ne s'est pas manifestée.

14. Par décision du 27 juin 2002, la CCRMI a partiellement admis le recours. Elle a annulé les reprises pour frais de représentation et de déplacements mais elle a procédé à la reprise en totalité et non à hauteur de 10 % seulement des cinq factures non comptabilisées. Elle a ramené la quotité de l'amende aux ¾ de l'impôt soustrait.

15. Le 5 août 2002 la société a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre cette décision.

16. Statuant le 17 juin 2003, le Tribunal administratif a admis le recours, annulé la décision attaquée, et renvoyé la cause à la CCRMI pour nouvelle décision, au motif que le droit d'être entendu de la société avait été violé, celle-ci n'ayant pas été invitée à se déterminer sur la reprise totale des cinq factures d'une part, et n'ayant pas été invitée expressément à retirer son recours si la CCRMI envisageait une reformatio in pejus, d'autre part (ATA/493/2003 du 17 juin 2003).

17. Le 21 janvier 2004, la CCRMI a informé la société qu'elle entendait procéder à la reprise intégrale des cinq factures, ce qui entraînerait une augmentation de l'amende. Un délai était imparti au 10 février à la société pour se prononcer. De plus et en cas de retrait du recours, la CCRMI se réservait le droit « d'examiner la portée de cet acte au regard de la LPFisc ».

18. Le 10 février 2004, la société s'est déterminée en invoquant la prescription de la créance fiscale 1993 concernant la reprise des cinq factures. De plus, elle estimait que la CCRMI avait violé le principe de la bonne foi en tardant à statuer

et en attendant l'entrée en vigueur de la LPFisc pour procéder à une reformatio in pejus.

Elle admettait en revanche une reprise à bien plaire de 10 % du montant des cinq factures, ce qui tenait compte des charges y relatives de manière forfaitaire. Elle exposait avoir fourni un service gratuit en facturant ses prestations de service à la société « Les A._____ » et en les reversant intégralement sous forme de chèque à M. C._____. Le chèque libellé par « Les A._____ » en faveur de la société avait été endossé par celle-ci et remis à M. C._____.

La société a conclu encore à l'annulation de l'amende, voire à sa réduction.

19. Le 14 avril 2004, l'AFC s'est déterminée à son tour. Elle a contesté que la prescription ait été atteinte car celle-ci avait été chaque fois interrompue. Quant au principe de la bonne foi, il n'avait pas été violé. L'AFC s'en remettait à justice sur la question de savoir si la CCRMI avait ou non statué dans un délai raisonnable. L'AFC se ralliait à la reformatio in pejus envisagée par la commission s'agissant de la reprise de la totalité des cinq factures entraînant l'augmentation proportionnelle de l'amende.

20. Par deux décisions distinctes rendues le 21 juin 2004 pour l'ICC et le 23 juin 2004 pour l'IFD, la CCRMI a considéré que l'ancienne LCP de même que l'arrêté sur l'impôt fédéral direct, applicables tous deux en l'espèce, ne prévoyaient pas de prescription absolue en matière de soustraction d'impôt et qu'en tout état, la prescription avait été régulièrement interrompue.

S'agissant des créances en rappel d'impôt ainsi que de l'amende, la prescription relative de cinq ans n'était pas acquise pas plus que la prescription absolue de 15 ans.

De plus, la CCRMI a admis que la société avait fourni des renseignements exacts s'agissant des frais de représentation et de déplacement payés à M. C._____ et figurant dans le poste « personnel » au sujet desquels l'AFC n'avait pas demandé de détail dans les procédures de taxation 1993 à 1995. En conséquence, elle ne pouvait procéder à des reprises. Celles-ci ainsi que les rappels d'impôt en résultant étaient annulés.

En revanche, les explications fournies par la société le 10 février 2004 s'agissant des cinq factures émises en 1992 pour un total de CHF 38'885.- étaient contradictoires. Il ne pouvait s'agir de services gratuits puisqu'ils étaient facturés et la société n'avait pas démontré la moindre charge en relation avec ces cinq factures. L'AFC aurait donc dû procéder à la reprise non pas de 10 % de ce montant mais de la totalité, raison pour laquelle la CCRMI procédait à une reformatio in pejus et reprenait CHF 38'885.- dans le cadre de l'année fiscale

1993. Le rappel d'impôt cantonal 1993 devait donc être rectifié en ce sens et comporter des intérêts de retard.

Quant à l'amende, elle était ramenée à une fois l'impôt soustrait car la société avait fait preuve de négligence relativement grave mais avait coopéré, ce qui constituait une circonstance atténuante.

La cause devait être renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision afin que soit calculé l'impôt cantonal 1993 éludé et que soient déterminés en conséquence l'amende et les intérêts de retard.

Le même raisonnement était opéré s'agissant de l'IFD 1993-1994.

21. Par deux actes postés le 29 juillet 2004, la société a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif en contestant la reprise en totalité des cinq factures précitées et l'amende s'y rapportant. Le délai de l'article 368 aLCP était en fait un délai de péremption malgré la note marginale évoquant la prescription. Or, le bordereau rectificatif pour l'année 1993 lui avait été notifié le 28 décembre 1998 alors que le droit de taxer de l'AFC était prescrit depuis le 1er janvier 1999.

De plus, le temps écoulé entre son recours du 12 mars 1999 auprès de la CCRMI et la décision de celle-ci du 27 juin 2002 contrevenait manifestement au principe de célérité et elle n'avait pas à pâtir de ce retard alors qu'elle se trouvait pénalisée par l'entrée en vigueur dans l'intervalle, soit le 1er janvier 2002, de la LPFisc autorisant la reformatio in pejus.

Pour rendre sa nouvelle décision, la CCRMI avait au contraire fait preuve de célérité puisqu'elle n'avait mis que 26 mois au lieu des 39 précédents pour statuer.

La recourante critiquait encore l'inopportunité de la décision, se référant à la pratique que l'AFC exposait elle-même, à savoir qu'elle admettait à titre forfaitaire des frais de déplacements et de représentation à hauteur de 8 % du salaire. De plus, le remboursement des frais à M. C._____ n'était pas imposable au titre de bénéfice de la société, M. C._____ étant un tiers par rapport à celle-ci car il n'en était pas actionnaire et n'était pas un proche d'un actionnaire de celle-ci. Bien qu'il ait été contestable sur le fond que l'AFC reprenne 10 % des cinq factures, la société avait accepté à bien plaire ce taux qu'elle s'abstenait de contester à ce stade. Dans ses conclusions toutefois, elle contestait toute reprise, quelqu'en soit le taux.

L'amende devait être annulée et, cas échéant, réduite à une fois l'impôt éludé, car la société n'avait nullement agi intentionnellement.

Ses conclusions étaient identiques s'agissant de l'IFD.

22. Sur quoi, les causes ont été gardées à juger.

EN DROIT

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 53 LPFisc ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'état de fait des deux causes étant identiques, celles-ci seront jointes par application de l'article 70 LPA.

3. a. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) qui a modifié ou abrogé des dispositions de la aLCP. La LPFisc prévoit notamment, à son article 86, que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de cette loi aux causes encore pendantes. Il s'ensuit qu'en matière de procédure, la LPFisc s'applique à tous les cas. Cependant, cette loi ne contient pas uniquement des règles de procédure, mais également des règles matérielles qui y ont été intégrées pour des raisons de politique législative.

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA/368/2001 du 29 mai 2001).

Accorder l'effet rétroactif à certaines dispositions de droit matériel sous prétexte que celles-ci se trouvent dans la loi de procédure fiscale, alors que les modifications de droit fiscal matériel, entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en sont dépourvues, reviendrait à vider de son sens la jurisprudence du Tribunal administratif rappelée ci-dessus (ATA/989/2004 du 29 octobre 2004).

Enfin, selon l'article 50 alinéa 2 LPFisc, la CCRMI a les mêmes compétences que l'AFC dans la procédure de taxation.

A. ICC

4. Le tribunal de céans a déjà admis dans l'arrêt concernant les mêmes parties (ATA/493/2003 du 17 juin 2003) que les éléments déterminants du présent litige étant antérieurs à l'entrée en vigueur le 1er janvier 1995 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15), les dispositions de l'aLCP relatives aux personnes morales, abrogées par cette novelle, demeuraient applicables.

5. Le présent litige ne porte plus que sur :

- d'une part, la reprise faite par l'AFC le 28 décembre 1998 des 10 % des cinq factures totalisant CHF 38'885.- relatives à l'année fiscale 1993, ainsi qu'à l'amende correspondant à deux fois le montant de l'impôt soustrait, par application de l'article 341 aLCP,

  et

- d'autre part, la reformatio in peius à laquelle la CCRMI a procédé par décision du 21 juin 2004, en reprenant la totalité desdites factures mais en ramenant l'amende à une fois le montant de l'impôt soustrait, en application de l'article 69 alinéa 2 LPFisc, plus favorable à la contribuable, plus les intérêts de retard, étant précisé que l'autorité de première instance a considéré que ni le droit de taxer ni l'amende n'étaient prescrits.

6. A teneur de l'article 61 alinéa 1 LPFisc, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète.

Quant au droit de procéder au rappel de l'impôt, il s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 61 al. 3 LPFisc).

Au vu des faits rappelés ci-dessus, force est d'admettre que ces délais ne sont pas échus à ce jour.

7. Le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 22 al. l LPFisc) et dans tous les cas par quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 22 al. 4 LPFisc).

Celui de percevoir l'impôt se prescrit par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation (art. 23 al. l LPFisc) et dans tous les cas par dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force (art. 23 al. 3 LPFisc).

Dans les deux cas, la prescription est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 22 al. 2 litt a et 23 al. 2 LPFisc).

En envoyant des bordereaux rectificatifs le 28 décembre 1998 pour l'année fiscale 1993, l'AFC a respecté les délais précités. La CCRMI en a fait de même en statuant le 21 juin 2004.

La solution n'est pas différente si l'on fait application de l'article 368 aLCP, comme l'a fait la CCRMI.

8. Reste à examiner si en procédant ainsi, la CCRMI a violé le principe de la bonne foi au motif qu'en tardant à statuer, elle se serait donné la possibilité d'effectuer une reformatio in peius suite à l'entrée en vigueur de la LPFisc.

Ancré à l'article 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst féd – RS 101), entrée en vigueur le 1er janvier 2000, et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit, à certaines conditions, d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, l'exercice de ce droit est soumis aux conditions suivantes :

a. l'autorité doit être intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées ;

b. elle doit avoir agi ou être censée avoir agi dans les limites de sa compétence ;

c. l'administré doit avoir eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite ;

d. il doit s'être fondé sur cet acte pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice ;

e. la loi ne doit pas avoir changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 121 II 473 consid. 2 c p. 479 ; Archives 65 p. 64 consid. 5a p. 69, arrêt du Tribunal fédéral 2A.313/1994 et la jurisprudence citée).

Le principe de la bonne foi régit également les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst ; ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; RDAT 1997 vol. I p. 561 consid. 3b/aa p. 566, 2A.62/1995 ; Archives 60 p. 53 consid. 3 p. 56, 2A.300/1989) ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.378/2004 du 3 novembre 2004, confirmant l'ATA/466/2004 du 25 mai 2004.

Les conditions d'une violation du principe de la bonne foi ne sont pas données car la CCRMI n'a fourni aucune assurance à la recourante, même si celle-ci pouvait s'attendre à un jugement équitable, rendu dans un délai raisonnable. De plus, la loi ayant changé dans l'intervalle, l'une des conditions précitées n'est en tout état pas satisfaite. Ce grief sera donc écarté.

9. Il résulte des considérations qui précèdent que la CCRMI avait donc le droit de reprendre la totalité des cinq factures comme elle l'a fait, après avoir respecté le droit d'être entendu de la recourante.

10. Quant au bien-fondé de cette reprise, reposant sur les articles 325 et 326 aLCP, il résulte des explications contradictoires de la recourante sur la nature de ces factures, dont il n'est pas contesté qu'elles n'ont pas été comptabilisées et qu'elles n'ont pas davantage été assujetties à l'impôt à la source comme revenu de M. C._____.

Dans ces conditions, une reprise à hauteur de 10 % seulement de la valeur de ces cinq factures ne se justifiait pas.

Enfin, le tribunal de céans ne peut revoir l'opportunité d'une décision, conformément à l'article 61 LPA auquel renvoie l'article 53 alinéa 4 LPFisc.

11. Reste le montant de l'amende, la recourante n'alléguant pas que cette dernière serait prescrite.

La CCRMI a fait application à juste titre des articles 69 et 74 LPFisc, plus favorables à la recourante que les articles 340 et 341 aLCP en cas de soustraction d'impôt par négligence.

En application de l'article 69 alinéa 2 LPFisc en effet, « 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 ».

En fixant l'amende à une fois le montant de l'impôt soustrait – au lieu de deux fois ce montant comme l'AFC l'avait fait – la CCRMI a admis à juste titre la négligence relativement grave de la contribuable. La CCRMI a ainsi fait application de la règle générale précitée, dont rien ne justifie de s'écarter au vu de toutes les circonstances du cas d'espèce.

12. Le recours concernant l'ICC sera ainsi rejeté.

B. IFD

13. Le litige porte sur la reprise des mêmes factures et sur l'amende mais au regard de l'IFD.

Pour l'année fiscale 1993, l'AFC a repris le 28 décembre 1998 10 % des cinq factures litigieuses, par application de l'article 131 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1995 (LIFD – RS 642.11) et prononcé une amende en fonction de l'article 341 aLCP équivalent à deux fois le montant de l'impôt soustrait.

14. Dans sa décision du 23 juin 2004, la CCCRMIFD a examiné la prescription au regard du droit applicable au moment où les faits s'étaient produits, soit les articles 123, 133 et 134 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après : AIFD) et pour l'amende, selon les articles 113 et 117 à 128 AIFD, applicables par analogie selon l'article 135.

La prescription de cinq ans dès la fin de la période de taxation ayant été régulièrement interrompue comme indiqué ci-dessus, elle n'est à ce jour pas atteinte.

L'AIFD n'instituant pas de prescription absolue, il faut appliquer – selon le Tribunal fédéral (RDAF 1995 118, p. 128) - celle de 15 ans introduite pour la prescription de la poursuite pénale par l'article 184 (réservé par l'article 120) LIFD. Une même prescription absolue résulte enfin des articles 58 alinéa 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1993 (LHID – RS 642.14) et de l'article 77 alinéa 1 lettre b) et alinéa 2 LPFisc.

Force est d'admettre que ce délai de 15 ans n'est à ce jour pas davantage échu.

15. Les questions de droit matériel – tel le calcul d'éléments soumis à l'IFD – doivent être résolues non selon la LIFD comme l'a fait l'AFC mais d'après l'AIFD, applicable à l'année fiscale 1993 (ATA/368/2001 du 29 mai 2001 et arrêts du Tribunal fédéral 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000).

En vertu de l'article 129 alinéa 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.

16. Pour les raisons sus-exposées concernant l'ICC, il doit être admis que la contribuable a commis une soustraction d'impôt relative à ces cinq factures, mais qu'elle a agi par négligence en omettant de déclarer celles-ci. La négligence relativement grave, retenue par la CCRMI, ne trouve en effet aucune assise dans la loi.

C'est ainsi à juste titre que la CCRMIFD a repris en totalité les factures litigieuses et prononcé une amende en application de l'article 175 alinéa 2 LIFD au titre de lex mitior.

Le texte de cette dernière disposition est identique à celui de l'article 69 alinéa 2 LPFisc précité et prévoit qu'« 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 ».

En arrêtant l'amende à une fois le montant de l'impôt éludé, la CCRMIFD a fait une saine appréciation de toutes les circonstances du cas d'espèce.

17. Le recours concernant l'IFD sera rejeté.

18. Vu l'issue du litige, un émolument global de CHF 2'000.- sera mis à la charge de L._____ S.A. (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

préalablement :

joint les causes A/1605/2004 et A/1628/2004 sous n° A/1605/2004 ;

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 29 juillet 2004 par L._____ S.A. contre les décisions de la commission cantonale de recours en matière d'impôt du 21 juin 2004 et de la commission cantonale de recours en matière de l'impôt fédéral direct du 23 juin 2004 ;

au fond :

les rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument global de CHF 2'000.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté s'agissant de l'impôt fédéral direct, 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 Antoine Kohler, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :