

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1987/2008-FIN

ATA/662/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 15 décembre 2009**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

et

**C\_\_\_\_\_ S.A.**

---

## EN FAIT

1. C\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : C\_\_\_\_\_ S.A. ou la société) a été inscrite le 6 février 1995 au registre du commerce de Genève. Son but est décrit comme suit : "activités et services en matière financière et commerciale, gestion de risques de change, prise et administration de participation à d'autres sociétés à but analogue." Elle fait partie d'un groupe de nombreuses sociétés, actif dans le commerce et la distribution en gros de produits informatiques. C\_\_\_\_\_ S.A. a fonctionné comme société financière du groupe.
2. Le 22 décembre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à C\_\_\_\_\_ S.A. un bordereau de taxation provisoire pour les impôts cantonaux et communaux 1997 (ci-après : taxation provisoire 1997), conforme aux comptes déposés. Le bénéfice imposable s'élevait à CHF 3'515'552.- au taux de CHF 33'547'588.- et le capital imposable se montait à CHF 77'786'000.- au taux de CHF 55'687'815.-. L'impôt total ascendait à CHF 1'256'840.-.
3. Par courrier du 29 janvier 1999, l'AFC a informé C\_\_\_\_\_ S.A. que la taxation provisoire 1997 était devenue définitive (ci-après : taxation 1997). Elle pouvait faire l'objet d'une réclamation conformément à l'art. 349 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Aucune réclamation n'a été déposée.
4. Le 17 décembre 1999, l'AFC a notifié à C\_\_\_\_\_ S.A. un bordereau de taxation provisoire pour les impôts cantonaux et communaux 1998 (ci-après : taxation provisoire 1998), conforme aux comptes déposés. Le bénéfice imposable s'élevait à CHF 7'737'220.-, au taux de CHF 45'837'972.- et le capital imposable se montait à CHF 94'064'300.- au taux de CHF 85'925'455.-, l'impôt total ascendait à CHF 2'699'420,40.
5. Par courrier du 23 février 2000, l'AFC a informé C\_\_\_\_\_ S.A. que la taxation provisoire 1998 était devenue définitive (ci-après : taxation 1998). Elle pouvait faire l'objet d'une réclamation conformément à l'art. 349 aLCP. Aucune réclamation n'a été déposée.
6. Le 22 mai 2000, le Tribunal de première instance a prononcé la faillite de la société. La dissolution de celle-ci a été inscrite au RC le 20 septembre 2000. Une administration spéciale de la faillite (ci-après : l'administration spéciale) a été désignée. La société mère du groupe, aux États-Unis, avait quant à elle été déclarée en faillite en avril 2000.
7. Par courrier du 15 avril 2003, C\_\_\_\_\_ S.A. a adressé à l'AFC une demande de révision des taxations 1997 et 1998. L'administration spéciale de la société

avait récemment pu établir, sur la base de ses propres investigations et d'informations recueillies dans le cadre de procédures pénales engagées contre d'anciens employés, que des actes frauduleux avaient été commis dans la gestion des affaires de la société et leurs auteurs avaient tenté de les dissimuler. La comptabilité avait été manipulée. Avaient ainsi pu être identifiés : un faux relevé bancaire, valeur au 30 juillet 1998, relatif à un dépôt de USD 24'400'000.- ; un dépôt fictif de USD 40'932'000.- auprès d'une banque belge ; un bénéfice de change fictif de USD 8'800'000.- suite à une opération de change inexistante d'un montant de CHF 200'000'000.- ; une provision sur débiteurs insuffisante de plusieurs dizaine de millions de francs.

C'était au cours de l'instruction pénale ouverte en juin 2000, que l'administration spéciale avait découvert petit à petit l'importance des faits constitutifs d'infractions pénales reprochés à deux personnes, soit l'ancien administrateur et président directeur général (ci-après : le directeur général) et l'administrateur président directeur (ci-après : le directeur) de C\_\_\_\_\_ S.A.. Celles-ci avaient été inculpées de gestion fautive le 26 juin 2000 et une requête d'inculpation complémentaire avait été déposée le 7 octobre 2002 contre d'autres personnes pour gestion déloyale, manipulation de cours, faux dans les titres et escroquerie. Des plaintes pénales avaient encore été déposées le 28 novembre 2002 pour usage de faux et on ne pouvait exclure qu'il y en ait d'autres.

La demande de révision avait été déposée peu après la découverte des faits justifiant son dépôt. Vu l'astuce dont avaient fait preuve les personnes en cause, le nombre incalculable de transactions effectuées chaque année par la société et la complexité de celles-ci, C\_\_\_\_\_ S.A. n'avait pas été en mesure de se rendre compte des actes commis frauduleusement contre elle et de faire valoir ses droits dans le cadre d'une procédure ordinaire.

8. Le 22 mai 2003, l'AFC a rejeté la demande de révision. Il n'avait pas été prouvé, ni même allégué, que les comptes de la société avaient été établis, signés et communiqués à l'AFC par des personnes qui n'avaient pas pouvoir de représenter la société, ni que l'organe de révision ait émis des réserves au sujet de la comptabilité. L'ancien directeur figurait parmi les personnes inculpées. La société s'exprimant par ses organes, elle était réputée avoir agi volontairement en établissant, puis en transmettant aux autorités fiscales, des comptes ne correspondant pas à sa réelle situation.
9. Le 25 juin 2003, la société a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), contre la décision susmentionnée, concluant principalement à son annulation et à l'admission de la demande de révision.

10. Le même jour, C\_\_\_\_\_ S.A. a formulé une réclamation contre la même décision, estimant que c'était cette voie de droit qui devait être utilisée préalablement. L'argumentation soutenue était identique. Des motifs de révision existaient. Ainsi, de fausses notes de crédit et lettres de confirmation avaient été établies par des responsables de la société mère américaine de C\_\_\_\_\_ S.A., pour un montant de USD 59'000'000.-. Cela avait été découvert en 1999, mais, vu le volume considérable de transactions, l'enquête n'avait pas suffi à déceler toutes les opérations frauduleuses commises. Au début de 2003, l'expert mandaté par l'administration spéciale avait découvert de nouveaux faux dans les titres au cours de ses investigations. Il en allait de même de l'opération fictive de USD 200'000'000.-. Par ailleurs, des crimes et délits avaient eu une influence sur la taxation 1998, en raison de fausses notes de crédit et lettres de confirmation, constitutives de faux dans les titres. Celles-ci avaient eu des conséquences sur le résultat d'exploitation de la société en 1998. En demandant la révision en 2003, les organes de C\_\_\_\_\_ S.A. n'avaient pas manqué de diligence. Ils avaient été dans l'impossibilité d'agir dans le cadre de la procédure fiscale ordinaire, les motifs de révision n'étant pas connus au moment de la réception des avis de taxation début 1999, respectivement début 2000. C'étaient les investigations récentes de l'administration spéciale qui avaient conduit à la découverte des faits permettant de motiver la demande de révision. A compter de la mise en faillite de la société, une rupture complète dans le suivi des affaires était intervenue. Il n'était donc pas étonnant que les motifs de révision n'aient été découverts que plus tard.
11. Par décision du 22 novembre 2004, la commission a déclaré le recours irrecevable et renvoyé la cause à l'AFC pour qu'elle statue sur réclamation, qui était la bonne voie de contestation. C'est le lieu de préciser qu'une décision identique a été rendue le 8 décembre 2004 dans le cadre de l'impôt fédéral direct, non concerné par cette procédure.
12. Le 11 avril 2005, l'AFC a rejeté la réclamation. L'ensemble des modifications opérées sur la comptabilité par l'expert de l'administration spéciale ne résultait pas de la prise en compte d'éléments nouveaux, inconnus de la société à l'époque, mais d'une appréciation différente d'éléments connus. La volonté d'une personne morale s'exprimait par ses organes et ceux-ci l'obligeaient par leurs actes juridiques et par tous autres faits. Les fautes commises engageaient, au surplus, la responsabilité de leurs auteurs. Même si C\_\_\_\_\_ S.A. prétendait que les comptes 1998 présentés à l'AFC étaient surévalués, elle restait responsable de la manière dont elle avait choisi, à l'époque, de déclarer son capital et son bénéfice.
13. Par acte du 12 mai 2005, C\_\_\_\_\_ S.A. a recouru auprès de la commission contre la décision susmentionnée, concluant principalement à la reconnaissance de motifs de révision et à l'annulation des taxations 1997 et 1998, reprenant en substance son argumentation antérieure.

14. Le 30 novembre 2005, l'AFC a persisté dans sa décision et a conclu au rejet du recours. Il résultait du dossier pénal que le conseil d'administration de la société savait, dès l'automne 1999, que les comptes de C\_\_\_\_\_ S.A. pouvaient avoir été manipulés, donc surévalués et rien n'avait été entrepris à ce moment là pour déterminer quelle était sa réelle situation financière, obtenir une révision des taxations entrées en force ou s'opposer à la taxation 1998. L'inaction de la société résultait d'un choix délibéré, quels qu'en soient les motifs, et non d'une méconnaissance. Il en résultait que la demande de révision pour la taxation 1997 était tardive et que la taxation 1998 aurait pu être contestée par la voie de la réclamation.
15. Le 28 avril 2008, la commission a admis partiellement le recours de C\_\_\_\_\_ S.A. et a retourné le dossier à l'AFC pour qu'elle examine le bien fondé de la demande de révision en tant qu'elle portait sur l'existence de manipulations comptables et produits fictifs fondés sur des documents falsifiés ayant eu pour conséquence d'accroître considérablement le bénéfice imposable des années fiscales considérées. Vu le caractère technique et la complexité des faits révélés par la procédure pénale, une expertise approfondie des comptes de la société était nécessaire pour remettre en cause les éléments déclarés. C\_\_\_\_\_ S.A. avait déposé sa demande de révision sitôt les premiers résultats de son expert connus. En revanche, elle était tardive à demander une révision concernant les conséquences de l'absence de provision pour risque de pertes sur débiteurs, ce risque étant connu dès la faillite de la société mère survenue en avril 2000. La demande de révision aurait dû être déposée dans les nonante jours suivant le moment où elle avait eu connaissance de cette faillite.
16. En date du 5 juin 2008, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 11 avril 2005.

Dans son analyse, la commission avait omis d'examiner si C\_\_\_\_\_ S.A. elle-même, et non l'administration spéciale, avait connaissance, avant sa faillite, de l'existence d'événements susceptibles d'avoir influencé ses comptes et qui auraient donc nécessité d'agir au niveau des comptes bien avant le 15 avril 2003. Or, il résultait des déclarations des administrateurs dans la procédure pénale que les organes de la société avaient eu connaissance de graves problèmes comptables, mais n'avaient pas réagi. En particulier, ils n'avaient pas mandaté un expert privé pour déterminer si les états financiers, produits devant l'autorité fiscale à l'époque, reflétaient la réelle situation de la société. L'administration spéciale l'avait fait et il avait fallu à son expert trois mois seulement pour établir une analyse détaillée permettant, selon la commission, de déterminer avec une précision suffisante les éléments sur lesquels la société entendait fonder sa demande de révision. Le renoncement des organes à toute action à l'époque était opposable à l'administration spéciale.

17. Le 15 août 2008, C\_\_\_\_\_ S.A. s'est opposée au recours, concluant à la confirmation de la décision querellée. En automne 1999, les organes de C\_\_\_\_\_ S.A. avaient connaissance du fait que des actes illicites avaient été commis au sein de la société mère américaine, ayant des incidences sur ses propres comptes, mais seulement concernant les trois derniers trimestres 1998. Par ailleurs, ils n'avaient réalisé l'existence de manipulations externes sur les comptes qu'à l'automne 1999. L'administration spéciale n'avait constaté la problématique relative à la comptabilisation de rabais fictifs supplémentaires en 1998 qu'à l'occasion de l'établissement de l'état de collocation, déposé le 15 janvier 2003. Les manipulations comptables, révélées à l'automne 1999, concernaient la comptabilité 1999 et non les exercices 1997 et 1998, alors clôturés et audités. Aucun élément tangible ne permettait aux organes de C\_\_\_\_\_ S.A. de penser que de telles manipulations concernaient aussi ces derniers exercices. Enfin, le processus de mise à jour des manipulations avait été long et laborieux. L'un des membres de l'administration spéciale, nommé en mai 2000 en raison de ses compétences dans le domaine financier, avait procédé à une analyse approfondie des très nombreux documents comptables de la société et avait découvert l'existence d'éléments potentiellement suspects. L'administration spéciale avait alors décidé de mandater un expert comptable privé, au début 2003, afin qu'il vérifie les premières constatations auxquelles la personne précitée était parvenue. Un rapport préliminaire avait été établi le 12 mars 2003, complété le 3 mars 2004.
18. Le 19 février 2009, les parties ont été avisées que sans nouvelles de leur part au 13 mars 2009, la cause serait gardée à juger. Aucune n'a réagi.
19. Les éléments pertinents résultant des pièces de la procédure pénale produites par l'intimée sont revues dans le droit ci-après.

## **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. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Aux termes de l'art. 55 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office ;
  - a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ;
  - b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de procédure ;

c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.

La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toutes les diligences qui pourrait être raisonnablement exigées de lui (art. 55 al. 2 LPFisc).

La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision (art. 56 LPFisc).

3. Selon l'art. 240 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1), l'administration de la faillite est chargée des intérêts de la masse et représente celle-ci en justice. Toutefois, elle ne dispose pas de plus de droits que le failli lui-même et ne peut faire valoir de prétention que celui-ci n'aurait pu invoquer (P.-R. GILLIERON, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, 1999, n°14 p.689).

Il n'est ainsi pas contesté que l'administration spéciale n'est en droit de demander la révision des taxations 1997 et 1998 que pour autant que la société n'ait pas été en mesure de le faire elle-même avant que la faillite ne soit prononcée.

4. La commission a retenu que C\_\_\_\_\_ S.A. disposait, en avril 2000 au plus tard, d'éléments suffisants pour se rendre compte que sa situation économique réelle aurait dû se traduire par la constitution de provisions pour risques de pertes sur débiteurs estimés à CHF 74'000'000.-. Elle en tire la conséquence de la tardiveté de la demande de révision sur ce point.

L'analyse des pièces versées à la procédure, notamment celles provenant de la procédure pénale remises par l'intimée, permettent de constater que le conseil d'administration de la société disposait, déjà au printemps 1999, d'éléments propres à susciter de sérieux doutes quant à la régularité de la gestion des sociétés du groupe et aux conséquences que cela pouvait avoir sur la tenue de ses comptes et son résultat financier. L'un des membres de ce conseil au moins ne pouvait qu'être au courant de l'ensemble de la situation : le directeur général de C\_\_\_\_\_ S.A., par ailleurs, principal animateur du groupe, et président du conseil d'administration de la société mère américaine. En mars-avril 1999, la société aurait dû rectifier ses résultats, les rabais fournisseurs ayant été surévalués, ce qui avait été annoncé au conseil d'administration par son président.

A la même période, le directeur de la société, a appris qu'un collaborateur travaillant pour le siège européen du groupe mais payé par C\_\_\_\_\_ S.A., avait émis au moins une fausse note de crédit concernant l'exercice 1998, portant sur plusieurs millions de USD. Ce collaborateur a été licencié par le directeur mais,

sur instruction du directeur général ou du responsable des finances du groupe, avait reçu une indemnité de CHF 350'000.-.

Un autre membre du conseil d'administration de C\_\_\_\_\_ S.A., qui siégeait également à celui de la maison mère américaine, a eu connaissance de rapports de révision internes de cette dernière faisant état de fausse comptabilisation ou encore manque de provisionnement de créances détenues par la société à l'encontre d'autres filiales. Ces rapports étaient communiqués au directeur général et au directeur. Ainsi, au moins trois membres du conseil d'administration de la société étaient au courant de ces problèmes.

Le rapport d'expertise financière ordonnée par le juge d'instruction met en évidence que l'analyse des comptes des filiales au 31 décembre 1998 aurait dû conduire C\_\_\_\_\_ S.A. à comptabiliser des provisions d'une part et que, d'autre part, bien qu'avisé en mai 1999, d'un ajustement significatif des comptes de la société en raison d'une surévaluation des rabais fournisseurs, le conseil d'administration n'a pas réagi avant octobre 1999.

Au vu de ces éléments, et compte tenu du fait que la taxation 1998 n'est intervenue qu'en février 2000, le tribunal de céans retiendra que C\_\_\_\_\_ S.A. était alors à même de contester celle-ci par la voie ordinaire de la réclamation, sachant que ses comptes ne correspondaient pas à la réalité. Il s'ensuit qu'en tant qu'elle porte sur la taxation 1998, la demande de révision est irrecevable pour ce motif.

5. S'agissant de la taxation 1997, la question de savoir si les éléments connus de la société au moins dès le printemps 1999 aurait dû l'amener non seulement à déposer une réclamation contre sa taxation 1998, mais aussi à demander la révision de sa taxation 1997 qui demeure ouverte vu ce qui suit.

L'administration spéciale a participé aux audiences d'instruction pénale de manière régulière. Elle indique y avoir découvert peu à peu des faits importants constitutifs de crimes et de délits, susceptibles d'avoir eu une incidence sur les comptes de la société. Cela l'a conduit, en 2002 déjà, à requérir du juge d'instruction qu'une expertise financière soit ordonnée. Devant la commission, elle a soutenu qu'en raison des lenteurs de la procédure pénale, et non de l'ampleur de la tâche d'analyse approfondie de la comptabilité de la société, elle aurait finalement mandaté un expert privé afin qu'il procède à une analyse préliminaire détaillée des comptes 1997 et 1998. Les procès-verbaux des neuf premiers mois de 2002 démontrent que les problèmes de surévaluation d'actifs, de manques de provisions et de leurs incidences sur les comptes de la société en 1997 ont été abordés. A cela s'ajoutent les compétences financières de l'un des membres de l'administration spéciale, mises en exergue par l'intimée, un autre membre étant avocat. Ainsi, dans l'optique d'une demande de révision, force est de constater qu'en automne 2002, l'administration disposait des éléments suffisants pour

déposer une demande de révision et, à supposer qu'elle ait estimé nécessaire de les faire préciser, pour mandater immédiatement un expert si le juge d'instruction persistait à ne pas vouloir ordonner immédiatement une expertise. Déposée le 15 avril 2003, la demande de révision est tardive, et partant, irrecevable.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la commission sera annulée et celle de l'AFC du 11 avril 2005 rétablie.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'intimée. Aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 5 juin 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 avril 2008 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 avril 2008 ;

rétablit la décision de l'administration fiscale cantonale du 11 avril 2005 ;

dit qu'un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de C\_\_\_\_\_ S.A. qui succombe ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; 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 au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à Me Etienne Von Streng, avocat de l'intimée.

Siégeants : M. Thélin, vice-président, Mme Bovy, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :