

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3761/2006-ICC

ATA/795/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 novembre 2010

2^{ème} section

dans la cause

B _____ S.A.

représentée par Me Joël Chevallaz, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 5 février 2009 (DCCR/58/2009)

EN FAIT

1. Selon l'acte constitutif du 11 juillet 2001 et statuts de la société B_____ S.A. (ci-après : la contribuable ou la société), Messieurs G_____, domicilié à Milan (Italie), A_____ domicilié à Varese (Italie) et F_____, domicilié à Genève, détenaient tous trois, à titre fiduciaire, respectivement 249, 249 et 2 des 500 actions formant le capital-social de la société. Madame C_____, domiciliée au Tessin, en était l'administratrice.

Cette société, inscrite au registre du commerce de Genève, le 2 août 2001, a pour but le commerce en tous pays, import-export de fruits et légumes frais et secs, primeurs et autres denrées alimentaires ainsi que des produits du sol.

2. X_____ S.A., ayant son siège à Vaduz, Liechtenstein, a conclu, le 14 février 2000, un contrat de transport avec une société italienne, V_____ Srl. Le contrat prévoyait à son paragraphe 4 que la remise des marchandises n'était pas soumise à la convention Incoterms. Les parties ont convenu de négocier une liste de tarifs incluant le chargement et le transport des marchandises depuis le départ jusqu'à l'arrivée.

Mme C_____ était également membre du conseil d'administration de X_____ S.A et présidente du conseil d'administration d'une société nommée Y_____ S.A., laquelle était la fiduciaire de X_____ S.A.

3. X_____ S.A. s'approvisionnait en fruits et légumes auprès d'un fournisseur, W_____ Srl & Cie Srl (ci-après : W_____ Srl), société italienne active sur le marché de Milan.

4. Le 23 juillet 2001, X_____ S.A. a conclu, avec la contribuable, un contrat de service selon lequel elle devait acheter, à Milan, pour le compte de celle-ci, des fruits et légumes moyennant une commission. Ce contrat mentionnait que la commission comprenait l'ensemble des frais pour l'organisation du travail, les coûts de transport depuis l'entrepôt jusqu'au lieu de destination désigné de même que les frais pour d'éventuels contacts commerciaux résultant de l'exécution du contrat. X_____ S.A. était autorisée à émettre des factures pour les frais et les commissions précités. Cette société a chargé V_____ Srl d'effectuer les livraisons de marchandises pour la contribuable.

5. Le 23 septembre 2004, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC) a ouvert une procédure en rappel d'impôts ICC et IFD 2001 et 2002 à l'encontre de la contribuable. La procédure ne concerne toutefois que l'ICC pour ces deux années ainsi que l'amende.

Des éléments du bénéfice n'avaient pas été déclarés.

6. Le 7 mars 2005, l'AFC a requis la production d'un certain nombre de pièces, dont le contrat liant la contribuable à X_____ S.A., le nom des derniers bénéficiaires des versements opérés par la contribuable et les statuts de X_____ S.A., ainsi que le détail des factures émises par cette dernière séparant les frais des transports et les commissions versées.

7. La société a produit les pièces demandées le 4 mai 2005. Elle n'a toutefois pas été en mesure de transmettre à l'AFC le détail des factures émises par X_____ S.A.

8. Par courrier recommandé du 29 mars 2006, l'AFC a informé la société que la procédure en rappel d'impôts était terminée.

Elle lui a remis deux bordereaux de rappel d'impôts. Le premier fixait l'ICC 2001 à CHF 104'219,60 sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 442'726.- et d'un capital imposable de CHF 1'537'752.-, soit un bénéfice supplémentaire de CHF 434'990.-.

Le second fixait l'ICC 2002 à CHF 100'758.- sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 402'612.- et d'un capital imposable de CHF 1'475'728.-, soit un bénéfice supplémentaire de CHF 410'393.-. Les suppléments d'impôts étaient de CHF 99'917,20 plus intérêts de retard de CHF 13'705,60 pour 2001 et de CHF 91'834,50 plus intérêts de retard de CHF 8'923,50 pour 2002.

L'AFC a de plus expédié à la société à la même date un bordereau d'amende d'un montant de CHF 191'751.- représentant une fois le montant de l'impôt éludé en application des art. 56 et 57 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 69 et 74 de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc - RS D 3 17).

Les factures émises par W_____ Srl, adressées à la contribuable et comptabilisées par celle-ci en tant que charges, mentionnaient clairement le terme "*franco arrivo*", signifiant que les frais de transport étaient inclus. Par conséquent, les frais de transport facturés par X_____ S.A. à la contribuable, pour les mêmes livraisons de marchandises, constituaient des prestations appréciables en argent entrant dans le calcul du bénéfice imposable. L'AFC a considéré que les organes de la contribuable avaient agi de manière intentionnelle, de sorte que l'amende devait correspondre au montant de l'impôt éludé.

9. Le 27 avril 2006, la contribuable a élevé réclamation contre les bordereaux ICC/IFD 2001 et 2002 précités.

X_____ S.A. organisait des transports de marchandises pour le compte de la contribuable notamment, comme l'attestaient les pièces jointes. Il ressortait

d'un courrier de W_____ Srl, traduit par la contribuable, que les termes "franco arrivo" signifiaient que les frais et les risques relatifs à la consignation de la marchandise étaient à la charge du vendeur, jusqu'au chargement et à l'arrimage sur le camion de l'acheteur se trouvant sur le quai de chargement.

10. Par une seule décision du 11 septembre 2006, l'AFC a rejeté la réclamation et maintenu les bordereaux ICC 2001 et 2002 expédiés le 29 mars 2006 ainsi que l'amende de CHF 191'751.-. Les charges de la contribuable n'étaient pas justifiées par l'usage commercial, compte tenu, d'une part, de l'absence de force probante des pièces justificatives produites et, d'autre part, du fait que les indices réunis laissaient penser que X_____ S.A. serait une société écran, permettant de distribuer des bénéfices aux actionnaires en franchise d'impôts, ainsi :

Les factures, libellées en francs suisses, laissaient supposer que la marchandise était facturée avec le transport de Milan à Genève. En effet, les termes "*porto franco arrivo*" signifiaient que les marchandises étaient livrées sans frais à Genève ;

Les factures de X_____ S.A. ne comportaient pas la TVA. Partant, les versements à cette société ne pouvaient être considérés comme des charges pour le transport de la marchandise ;

Le contrat de transport conclu entre V_____ Srl et X_____ S.A. n'était pas probant, aucune facture établie par la première à la seconde n'ayant été produite, de sorte que rien n'excluait que V_____ Srl effectuait le transport des denrées alimentaires en Suisse sur la base d'un contrat conclu entre celle-ci et W_____ Srl ;

Le siège de X_____ S.A. se trouvait au Liechtenstein, pays connu pour ses sociétés fictives (sic!) ;

Monsieur G_____ était un proche d'un des actionnaires principaux de la contribuable, M. G_____. Ces deux personnes portaient le même nom et étaient domiciliées à la même adresse. M. G_____ participait, sans être actionnaire ni salarié, à la gestion de la contribuable et une partie de ses frais d'hébergement à Genève était prise en charge par celle-ci ;

Mme C_____ apparaissait comme administratrice de la contribuable, de X_____ S.A. et de Y_____ S.A. ;

La contribuable avait effectué un versement en faveur de Y_____ S.A. sans mentionner X_____ S.A. et avait octroyé des prestations à son actionnaire, M. G_____ ;

Les factures de W_____ Srl n'auraient pas été payées dans leur intégralité par la banque ; un solde de 3% aurait été porté en compte en faveur de W_____

Srl, le paiement intervenant de la main à la main par Messieurs S_____ ou G_____ ;

La contribuable traitait directement avec V_____ Srl pour des transports de Milan et à Genève, sans passer par X_____ S.A.

L'AFC a justifié la quotité de l'amende par un comportement intentionnel de la contribuable "de se soustraire aux impôts suisses en augmentant indûment ses charges par le biais d'une société de droit liechtensteinoise".

11. Par acte posté le 12 octobre 2006, la contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts devenue la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) contre la décision précitée, concluant à son annulation.

L'AFC n'avait apporté aucune preuve dans le cadre de sa procédure en rappel d'impôts. Les factures de W_____ Srl qui lui étaient adressées ne comprenaient pas les frais de transport jusqu'à Genève. S'agissant termes *franco arrivo*, mal interprétés par l'AFC, la contribuable se référait aux explications déjà fournies dans son écriture précédente. Le fait que les factures étaient libellées en francs suisses n'était pas un indice probant. Pour ses clients suisses, W_____ Srl émettait des factures en francs suisses comme l'attestaient les pièces produites. Elle estimait par ailleurs (se référant à l'accord conclu entre la Confédération suisses et la principauté du Liechtenstein concernant le traité relatif à la TVA et à l'art. 5 dudit traité) qu'il n'était pas de son ressort de savoir si l'importation de services était soumise ou non à la TVA. L'activité multiple de X_____ S.A., société active depuis plus de 20 ans, ne permettait pas de conclure que celle-ci était une société fictive. Elle avait pour fonction de rechercher et d'acheter des produits pour son compte et s'occupait du transport des marchandises. Au surplus, M. A_____ G_____ n'était pas le bénéficiaire économique de X_____ S.A. Les personnes auxquelles faisait référence l'AFC étaient liées à cette dernière société par des liens commerciaux uniquement et étaient indépendantes, tant juridiquement qu'économiquement, de celle-ci. La contribuable traitait directement à certaines occasions avec V_____ Srl, sans passer par X_____ S.A.

12. Le 28 novembre 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les indications figurant sur les factures à savoir, notamment, le lieu de destination à Carouge et le fait que les factures étaient libellées en francs suisses "laissaient supposer" que les factures incluaient le transport de Milan à Genève.

La société n'avait pas réussi à démontrer, par les documents produits, que la TVA pour le transport des marchandises était incluse dans les factures de X_____ S.A., alors qu'elle devait l'être en application de l'art. 76 de la loi

fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (ci-après : aLTVA - RS 641.20). De ce fait, les versements effectués en faveur de X_____ S.A., sur la base desdites factures, ne pouvaient constituer des charges pour le transport des marchandises.

Il existait des liens entre les organes distincts des différentes sociétés concernées. Les factures de X_____ S.A. adressées à la contribuable étaient généralement payées sur un compte dont la rubrique était "G_____". Par recoupement, l'AFC avait obtenu le formulaire A du compte n°82637.010.003, rubrique G_____, détenu auprès de la Banca privata Edmond de Rothschild Lugano S.A., par X_____ S.A. Selon ce formulaire, l'ayant droit économique était M. A_____ G_____, domicilié au même endroit que M. G_____, actionnaire de la contribuable. M. A_____ G_____ participait, sans être actionnaire ni salarié, à la gestion de la contribuable et une partie de ses frais d'hébergement à Genève étaient pris en charge par celle-ci. Messieurs G_____ participaient à la gestion de la contribuable comme l'attestaient différentes pièces produites.

D'autres éléments attestaient que la contribuable, X_____ S.A., W_____ Srl, V_____ Srl et Z_____ S.A, leurs administrateurs et leurs actionnaires étaient reliés entre eux. La contribuable avait réglé, directement à Y_____ S.A., une facture de X_____ S.A., le 3 juin 2002, en ne mentionnant pas cette dernière. Selon un document du 24 mars 2005 rédigé par Y_____ S.A. et produit par la contribuable, les factures de X_____ S.A. englobaient à la fois les frais d'expédition (transport, main-d'œuvre et charges sociales) et une "commission" variant entre 5% et 9% selon le type de marchandise. Les explications de la société relative aux termes *franco arrivo* étaient contestées. La contribuable n'avait enfin produit aucune facture de V_____ Srl à X_____ S.A., pour les frais de transports relatifs aux années 2001 et 2002. Ainsi, rien n'excluait que V_____ Srl effectuait le transport des denrées alimentaires en Suisse sur la base d'un contrat conclu entre celle-ci et W_____ Srl et non sur la base du contrat entre V_____ Srl et X_____ S.A. produit par la société.

Quant à l'amende, elle était justifiée par les motifs susmentionnés.

13. Par décision du 5 février 2009, la CCRA a rejeté le recours de la contribuable.

Le détail de la facture précitée de X_____ S.A. du 3 juin 2002 faisait effectivement état de commissions et de frais d'expédition pour des expéditions portant les mêmes références et les mêmes dates que celles mentionnées dans les factures de W_____ Srl. Outre les références du camion et du transporteur V_____ Srl, les factures de W_____ Srl mentionnaient expressément le lieu de départ et de destination des marchandises, à savoir de Milan à Genève. Elle précisait également que le transport était effectué *franco arrivo*. Cette expression

signifiait que le transport était à la charge et sous la responsabilité du vendeur jusqu'à l'arrivée de la marchandise au lieu fixé par l'acheteur. Les factures de W_____ Srl mentionnaient de surcroît à chaque fois le lieu de départ (*Milano ortomercato*) et le lieu de destination de la marchandise (Carouge, Genève). Cette mention n'aurait eu aucune raison d'être si la marchandise devait être remise au transporteur à Milan. Le coût du transport devant être considéré comme inclus dans les factures de W_____ Srl, X_____ S.A. ne pouvait pas à son tour justifier dans ses factures de transport, le calcul de la TVA à l'importation. C'était ce qui expliquait l'absence de mention de la TVA dans les factures de X_____ S.A. La contribuable n'avait pas fourni les factures de V_____ Srl à X_____ S.A. prouvant que cette dernière agissait en tant qu'intermédiaire. Le contrat entre V_____ Srl et X_____ S.A. n'était pas apte, à lui seul, à constituer une preuve suffisante. Enfin, il avait été démontré qu'il existait des liens entre les administrateurs et les bénéficiaires économiques des sociétés X_____ S.A. et V_____ Srl. L'amende était par ailleurs justifiée et l'autorité n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation en fixant sa quotité. Elle devait ainsi être confirmée.

14. Par acte posté le 11 mars 2009, la contribuable a interjeté recours auprès du tribunal de céans contre la décision précitée, concluant à son annulation et reprenant son argumentation antérieure.

La décision attaquée était arbitraire. La CCRA avait écarté sa définition des termes *franco arrivo* sans explications convaincantes. X_____ S.A. exerçait une réelle activité économique.

15. Le 27 mai 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCRA.
16. Le 15 juin 2009, la CCRA a déposé son dossier.
17. Le 15 septembre 2009, la recourante a répliqué.

X_____ S.A. et elle-même étaient deux entités distinctes juridiquement et économiquement. Celle-là existait depuis 17 ans lorsqu'elle-même avait été créée. Elle se chargeait du transport des marchandises depuis les quais de Milan, après que W_____ Srl les ait amenées depuis le point de vente. La commission perçue par X_____ S.A. était prévue par l'art. 8 du contrat. M. Guiseppe G_____, actionnaire de la société participait à sa gestion ; il était en conséquence tout-à-fait normal qu'elle prenne en charge les frais de représentation de celui-ci, lorsqu'il venait à Genève, dans le cadre de son activité au sein de la société.

18. L'AFC a dupliqué le 30 novembre 2009.
19. Le 1^{er} décembre 2009, la cause a été gardée à juger.

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 ; 7 al. 2 LPFisc).
2. Il convient de déterminer si l'AFC a effectué à juste titre des reprises correspondant à des factures de X_____ S.A., intitulées "commissions et frais de transport", adressées à la recourante, d'un montant de CHF 434'990.- en ce qui concerne l'ICC 2001 et de CHF 410'393.- en ce qui concerne pour l'ICC 2002 et comptabilisées en tant que charges par la recourante dans son compte de pertes et profits. Cas échéant, il conviendra de statuer sur le bien-fondé de l'amende.
3. Les années fiscales en cause sont antérieures à l'entrée en vigueur, le 12 juin 2009, de la nouvelle loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), de sorte que qu'il convient d'appliquer la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA) au cas d'espèce.

La TVA est perçue sur l'importation de biens (art. 73 al. 1 aLTVA). L'impôt est calculé sur la contre-prestation si les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission; (art. 76 al. 1 let. a aLTVA). Sont compris dans la base de calcul les frais de transport, pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande (art. 76 al. 3 let. b aLTVA).

4. a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat (art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990, ci-après : LHID - D 642.14),
- b. Aux termes de l'art. 12 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (ci-après : LIPM - D 3 15), sont considérées comme bénéfice imposable les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société.

Bien qu'il ne le mentionne pas expressément, l'art. 12 let. h LIPM vise notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/P.BRÜLISAUER, in: M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., no 74 ad art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable. Cet article est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID quand bien même il est rédigé différemment.

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 (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p.197 n. 33 et références citées). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. L'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables d'une société (X. OBERSON, op.cit. p. 197 n. 35).

Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux, notamment par des versements de salaires excessifs (X. OBERSON, op.cit. p.197 n. 34).

c. L'autorité ne doit et ne peut rechercher que les informations nécessaires à sa décision. En outre, les parties ont le devoir de collaborer à la recherche des preuves (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd. Bâle, 1991, n. 2018-2021 p. 419). En matière fiscale, l'autorité doit, en principe apporter la preuve des éléments imposables alors que le contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (ATF 121 II 257 consid. 4c p. 266 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 14 mars 1995, publié in Revue fiscale 1995, p. 348 consid. 2d p. 351 ; Archives 62 p. 720 consid. 5b p. 729 ; 55 p. 624 consid. 3a p. 627 ; 39 p. 284 consid. 3c p. 288 ; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 3ème éd. Berne 1994 pp. 58-59 ; E. KÄNZIG/U. R. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, IIIème partie, 2ème éd. n. 20 ad. art. 88).

En l'espèce, un certain nombre d'indices démontre que la contribuable a déduit dans son compte de pertes et profits, des charges non justifiées commercialement et qu'elle a opéré des versements constitutifs de prestations appréciables en argent.

Les factures de W_____ Srl mentionnent le lieu de départ (Milano) et le lieu d'arrivée (Genève) ainsi que le transporteur. Ces mentions n'auraient aucune raison d'être si, comme le prétend la recourante, la marchandise était remise au transporteur à Milan.

Il résulte des dispositions précitées sur la TVA que la contribuable doit déclarer des frais de transports lors du passage des marchandises à la frontière,

lesquels entrent dans la base de calcul de l'impôt. N'ayant produit au cours de la procédure aucune facture spécifique à cet égard, autres que celles de X_____ S.A., il en résulte que ces frais de transports étaient inclus dans le prix des marchandises vendues par W_____ Srl.

La facture du 3 juin 2002 de X_____ S.A produite par la contribuable fait apparaître des commissions et de frais d'expédition pour des expéditions portant les mêmes références et les mêmes dates que celles mentionnées sur les factures de W_____ Srl. Lesdites factures ne sauraient en conséquence être considérées comme des charges justifiées commercialement dès lors qu'elles constituent une double facturation des frais de transport pour les mêmes marchandises transportées.

De surcroît, la contribuable n'a pu produire aucune facture de V_____ Srl à X_____ S.A, permettant de justifier la facturation des frais de transport de X_____ S.A à elle-même. Elle n'a pas non plus démontré que X_____ S.A. exerçait une quelconque activité sur le marché de gros à Milan. La contribuable n'a pu fournir que deux contrats, l'un entre V_____ Srl et X_____ S.A., et l'autre entre cette dernière et elle-même, lesquels ne sont pas suffisants pour démontrer une activité réellement exercée, dès lors qu'un contrat n'est pas nécessairement suivi d'une exécution. La contribuable n'a ainsi pas pu prouver que les versements qu'elle a effectués à X_____ S.A., correspondent à une activité réelle de cette dernière et qu'ils étaient justifiés commercialement. Il convient dès lors d'admettre que la société a effectué des prestations sans obtenir de contre-prestations correspondantes.

Au vu de ce qui précède, il est inutile de statuer sur la controverse relative aux termes *franco arrivo* longuement débattue par les parties.

En outre, M. A_____ G_____, membre de la famille de M. G_____, actionnaire de la contribuable, est l'ayant droit économique du compte bancaire ouvert au nom de X_____ S.A., sur lequel certaines des factures litigieuses ont été payées. De plus, il participe à la gestion de la contribuable et une partie de ses frais et de ceux de M. G_____ a été prise en charge par la contribuable. Tous deux sont domiciliés à la même adresse à Milan. Force est ainsi de constater que des prestations ont été accordées à un proche de M. G_____, actionnaire de la contribuable.

De telles prestations n'auraient jamais été accordées à une personne tierce.

Dans la mesure où il a été retenu que les avantages accordés à M. A_____ G_____ ont été effectués sans contre prestation, la disproportion est manifeste et les organes de la société auraient dû s'en rendre compte.

5. Au vu de ce qui précède, les versements opérés par la contribuable en faveur de X_____ S.A. constituent des prestations appréciables en argent, toutes les conditions exigées par la jurisprudence étant réalisées.
6. a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni de l'amende (art. 69 al.1 LPFisc).

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 (art. 69 al. 1 LPFisc).

La personne morale au profit de laquelle des obligations de procédure ont été violées ou au profit de laquelle une soustraction ou une tentative de soustraction a été commise, sera punie d'une amende (art. 74 al. 1 et 2 LPFisc).

Les dispositions générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) sont applicables à la soustraction fiscale sanctionnée par l'art. 69 LPFisc qui figure dans la troisième partie de la loi (art. 82 LPFisc).

Ces dispositions sont conformes aux exigences de la loi sur l'harmonisation fiscale (verticale et horizontale), notamment en ce qu'elles renvoient aux dispositions générales du Code pénal (R. SIEBER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Bundessteuern der Kantone und der Gemeinden (StHG), n° 3 ad Rem prélim. art. 55 - 58 LHID; D. MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne 2001, p. 19 s.).

b. Pour déterminer la quotité de l'amende, les autorités doivent appliquer les principes généraux du droit pénal en matière de fixation de la peine et tenir compte, depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007 de la nouvelle partie générale du code pénal, de l'article 47 CP (ATA/96/2008 du 4 mars 2008, consid. 11b ; RDAF 1999 II p. 376), de la culpabilité de l'auteur, de ses antécédents et de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir.

Le montant de l'amende doit au surplus respecter le principe de la proportionnalité (ATA/630/2008 du 16 décembre 2008).

En l'espèce, la contribuable a intentionnellement versé des commissions non justifiées commercialement à M. A_____ G_____, proche d'un de ses actionnaires. Elle a de plus mis en place un système ingénieux de facturation avec une société étrangère, lui permettant de faire valoir deux fois les mêmes frais de transports, ce qui dénote une volonté délibérée de tromper le fisc. Le montant soustrait n'est pas négligeable. Aucune circonstance atténuante ne peut être retenue en faveur de l'intéressée.

L'AFC a donc respecté le principe de proportionnalité en fixant l'amende au montant de l'impôt éludé, soit CHF 191'751.-, la contribuable n'ayant au demeurant pas allégué qu'elle serait dans l'incapacité de s'acquitter du montant de l'amende.

7. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.
8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante. Il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 mars 2009 par B_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 5 février 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de la recourante ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 ;

communique le présent arrêt à Me Joël Chevallaz, avocat de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière administrative, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :