

du 28 mai 2002

dans la cause

G\_\_\_\_\_ S.A.

représentée par Me Soli Pardo, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. G\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : G) est une société anonyme dont le siège est à Genève. Elle oeuvre dans le domaine du courtage en matières premières. Monsieur E\_\_\_\_\_ en est l'actionnaire et administrateur.

2. A la suite d'une procédure de révision des comptes concernant l'exercice commercial 1993/1994 et en application de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LFIA - RS 642.21), l'administration fédérale des contributions a envisagé de reprendre un montant total de CHF 1'019'891.- qu'elle a qualifié de prestation appréciable en argent. Cette opération devait entraîner un impôt anticipé de CHF 359'961,85. G\_\_\_\_\_ avait été mise à la disposition de la société marocaine M\_\_\_\_\_ (ci-après : M\_\_\_\_\_) pour l'encaissement des différences de prix entre le contrat et la valeur des lettres de crédit dans des affaires de céréales livrables au Maroc, liant M\_\_\_\_\_ et le groupe C\_\_\_\_\_. La moitié de la somme provenant des affaires de céréales marocaines avait été transférée à la société B\_\_\_\_\_, à Chypre, (ci-après : B\_\_\_\_\_) et le paiement des rétrocessions en question avait été effectué par la banque J\_\_\_\_\_ S.A., tant pour M\_\_\_\_\_ que pour B\_\_\_\_\_.

Par gain de paix, G\_\_\_\_\_ a accepté une reprise de CHF 165'857,20, entraînant un impôt anticipé de CHF 58'050.-.

3. Le 15 octobre 1998, l'administration fiscale genevoise (ci-après : AFC) a initié une procédure de rappel de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1995. Elle désirait ajouter au bénéfice annoncé la somme de CHF 165'857.-.

Au terme de la procédure en rappel et soustraction d'impôt, le 11 décembre 1998, l'AFC a fixé le rappel d'impôt à CHF 6'810,50, somme à laquelle elle a ajouté CHF 728,40 d'intérêts de retard. De plus, elle a infligé à G\_\_\_\_\_ une amende de CHF 1'702.-, soit le quart de l'impôt soustrait.

4. Par acte du 11 janvier 1999, G\_\_\_\_\_ a élevé réclamation auprès de l'AFC. Il n'y avait pas eu de prestation appréciable en argent et l'existence de commissions non justifiées économiquement n'avait pas été

établie, ni alléguée par l'administration.

5. Après avoir procédé à un complément d'information, l'AFC a maintenu sa position.
6. Le 7 mai 1999, G\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission), laquelle l'a rejeté par décision du 14 mars 2001.
7. G\_\_\_\_\_ a alors saisi le Tribunal administratif d'un recours.

Du fait de l'accord transactionnel intervenu entre l'administration fédérale des contributions et elle-même, G\_\_\_\_\_ pouvait légitimement admettre que toutes les prétentions fiscales de l'administration fédérale étaient soldées. En demandant un nouveau complément d'impôt, cette dernière violait la confiance mise dans le règlement définitif du litige, d'une manière contraire à la bonne foi. En outre, et contrairement à ce que soutenait l'autorité, l'opération litigieuse était parfaitement justifiée par l'usage commercial. G\_\_\_\_\_ n'avait servi que d'intermédiaire dans le cadre du remboursement, par la société C\_\_\_\_\_, d'un trop perçu. Il n'y avait pas eu de commission versée par G\_\_\_\_\_ à M\_\_\_\_\_, mais l'encaissement, au nom de M\_\_\_\_\_, d'une somme versée par C\_\_\_\_\_ et le virement de ladite somme sur les comptes désignés par M\_\_\_\_\_. De plus, le fait que le contrat ait été conclu par oral n'était pas déterminant, puisqu'aucune loi n'exigeait une forme écrite pour le contrat de courtage.

En dernier lieu, et contrairement à ce que soutenait l'AFC, M\_\_\_\_\_ n'était pas proche de G\_\_\_\_\_. En août 1996, un courrier faisait mention d'une "cession d'actions" de G\_\_\_\_\_ en faveur de M\_\_\_\_\_. Il s'agissait en fait d'un dépôt de garantie, pour assurer la bonne exécution de transactions en cours, et ce en 1996 et non au moment de l'affaire litigieuse.

8. Les éléments de fait suivants ressortent du dossier :
  - a. Le 1er juillet 1993, l'office national interprofessionnel des céréales et des légumineuses, au Maroc, a attribué à M. M\_\_\_\_\_ un marché concernant

l'importation de 260'000 tonnes métriques de blé tendre.

b. Par contrat daté du 16 juillet 1993 (n° GIS 6471), M\_\_\_\_\_ a acheté à C\_\_\_\_\_ 230'000 tonnes métriques de blé tendre, livrables en dix tranches échelonnées entre le 1er septembre et le 31 décembre 1993, dans divers ports marocains. Le paiement devait être effectué par lettre de crédit irrévocable, "émise et reçue en ordre" au plus tard trente jours avant le premier jour de la période d'arrivée.

c. Un télex du 16 juillet 1993, adressé à G\_\_\_\_\_ par C\_\_\_\_\_, concernant la vente du 16 juillet 1993. Le texte indiquait :

"Selon notre entretien ce jour et selon accord mutuel, nous annulons la vente mentionnée en rubrique au prix de US\$ 110,71/PTM.

La différence sera payable à la sté M\_\_\_\_\_ au travers de G\_\_\_\_\_, au prorata et au fur et à mesure des embarquements (...)"

d. Un télex du 16 juillet 1993, de G\_\_\_\_\_ à C\_\_\_\_\_, confirmant le télex précédent.

e. Un courrier de K\_\_\_\_\_ à G\_\_\_\_\_, du 1er novembre 1993, demandant à G\_\_\_\_\_, à réception des montants versés par C\_\_\_\_\_ et représentant la différence entre le prix du contrat et la valeur des lettres de crédit, de transférer la moitié desdites sommes à la société B\_\_\_\_\_. Ledit transfert était réalisé en exécution d'un accord de rémunération avec B\_\_\_\_\_ portant sur les affaires de céréales livrables au Maroc.

f. Un courrier de C\_\_\_\_\_ à G\_\_\_\_\_, du 21 juin 1996, confirmant que la différence résultant de l'annulation du contrat devait être payée à la M\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de G\_\_\_\_\_. C\_\_\_\_\_ précisait que cette forme de garantie de paiement des finalisations était une pratique usuelle et courante dans le commerce international des céréales.

9. Entendu en comparution personnelle le 24 septembre 2001, M. E\_\_\_\_\_, pour G\_\_\_\_\_ a expliqué qu'il exerçait la profession de courtier en céréales.

En ce qui concernait l'affaire litigieuse,

M\_\_\_\_\_ s'était engagée à vendre au Maroc une certaine quantité de céréales à un prix fixe; une lettre de crédit avait été émise à hauteur de cette somme. M\_\_\_\_\_ avait pu acheter les céréales moins cher chez C\_\_\_\_\_, et les avait payées avec la lettre de crédit. C\_\_\_\_\_ devait dès lors rembourser la différence entre le prix fixé et le montant de la lettre de crédit. G\_\_\_\_\_, qui avait servi d'intermédiaire entre C\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_ et rémunérée par une commission de US\$ 1.- par tonne. De plus, M\_\_\_\_\_ avait demandé que la différence versée par C\_\_\_\_\_ transite par les comptes de G\_\_\_\_\_.

Le télex intitulé "annulation de contrat" était en fait une substitution de parties, puisque C\_\_\_\_\_ devait livrer la marchandise directement au gouvernement marocain.

M\_\_\_\_\_ avait ouvert une lettre de crédit du même montant que le prix fixé au gouvernement marocain; s'il avait émis une lettre de crédit d'un montant plus faible, il n'aurait pas pu réaliser son bénéfice, au vu des normes marocaines de contrôle des changes.

Il n'y avait pas de contrat de courtage écrit, selon les pratiques de la profession. Tout au plus, le nom du courtier figurait dans le contrat entre le chargeur et l'acheteur; le montant de la commission et les autres éléments étaient réglés par oral, cas échéant confirmés par fax ou télex.

10. Invitée à se déterminer sur les documents produits par M\_\_\_\_\_ après l'audience de comparution personnelle, l'AFC a indiqué que lesdites pièces ne démontraient pas l'existence d'une relation contractuelle entre G\_\_\_\_\_ et la société M\_\_\_\_\_ en rapport avec le contrat litigieux. Il était étonnant que ce contrat n'ait jamais été produit antérieurement, et il y avait des problèmes de date puisque certaines pièces indiquaient que la transaction avait été conclue le 15 juillet 1993, alors que d'autres mentionnaient le 16 juillet 1993. Ledit contrat n'était pas signé par la société M\_\_\_\_\_. Certaines pièces semblaient être incomplètes et d'autres n'étaient pas nouvelles et n'avaient pas de force probante.

Les seules pièces qui auraient pu apporter des éléments de preuve, tel qu'un relevé bancaire ou une comptabilisation des rétrocessions effectuées à la

G\_\_\_\_\_ par C\_\_\_\_\_ en faveur de M\_\_\_\_\_, ou un relevé bancaire ou comptabilisation de l'encaissement de cette commission par G\_\_\_\_\_, étaient absentes.

**EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56 et 57 A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. G\_\_\_\_\_ soutient que la décision litigieuse viole le principe de la bonne foi de l'administration, puisque, dans un accord transactionnel, l'administration fiscale fédérale avait accepté le paiement d'une somme pour solde de tout compte.

A cet égard, il est exact que, dans la proposition de règlement transactionnel du 1er juillet 1997, G\_\_\_\_\_ indiquait offrir, par gain de paix et sans aucune reconnaissance de dettes fiscales, une somme pour solde de tout compte. Toutefois, la division principale de l'impôt fédéral direct et de l'impôt anticipé des droits de timbre précisait dans l'acceptation de l'accord que la somme convenue "comprendait toutes les prétentions dans notre administration, en ce qui concerne l'impôt anticipé et les droits de timbre, jusqu'au 30 juin 1994".

Dès lors, ce grief sera rejeté : en aucun cas l'accord transactionnel n'a pu viser l'impôt fédéral direct, seuls l'impôt anticipé et les droits de timbre y étant inclus.

3. Selon l'article 151 LIFD, l'autorité fiscale procède à un rappel de l'impôt fédéral direct qui n'a pas été perçu - y compris les intérêts - lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'elle est entrée en force en étant incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale.

4. Selon l'article 58 LIFD, le bénéficiaire net imposable comprend le solde des comptes de résultat, ainsi que tous

prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du compte de résultat, qui ne sert pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tel que frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, amortissement et provision non justifiés par l'usage commercial, versement au fond de réserve, libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, distribution ouverte ou dissimulée de bénéfices et avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

De plus, cette disposition précise que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans les comptes de résultat, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et liquidation, font partie du bénéfice net imposable.

5. a) En l'espèce, il n'est pas contesté que le versement de fonds par C\_\_\_\_\_ à G\_\_\_\_\_, puis le transfert de ces derniers en faveur de la société B\_\_\_\_\_ et de M\_\_\_\_\_, ne figure pas dans la comptabilité de G\_\_\_\_\_.

b) Les pièces produites par G\_\_\_\_\_ ne permettent pas d'établir la réalité de cette opération. En effet, comme le relève l'administration fiscale, aucun document clair et signé par les parties, ne confirme les dires de la recourante. Les morceaux de puzzle produits peu à peu en premier lieu devant l'administration fiscale, puis devant la commission de recours et enfin devant le Tribunal administratif, même patiemment assemblés, laissent apparaître de nombreuses lacunes. En particulier, la cause du versement fait par C\_\_\_\_\_ à G\_\_\_\_\_ n'a jamais été documentée d'une manière emportant la conviction.

c) Les explications données par la recourante pour soutenir qu'il s'agit d'une opération justifiée par l'usage commercial et non insolite sont peu convaincantes. La construction mise en avant vise à permettre à M\_\_\_\_\_ de ne pas respecter la législation de son pays sur le contrôle des changes. Selon les explications données par M. E\_\_\_\_\_ lors de son audition, l'opération qui aurait été réalisée serait la suivante :

1) - Paiement par M. M\_\_\_\_\_ à C\_\_\_\_\_ d'une somme supérieure au prix de la marchandise convenue au moyen de la lettre de crédit qu'il avait reçue du

gouvernement marocain;

2) - Restitution par C\_\_\_\_\_ à G\_\_\_\_\_ de la différence entre la somme versée et le cours réel;

3) - Versement par G\_\_\_\_\_ de cette somme sur les comptes de B\_\_\_\_\_ et de M\_\_\_\_\_.

Une telle opération ne pourrait être considérée comme une opération commercialement justifiée et répondant à l'usage commercial.

En résumé, M. M\_\_\_\_\_ aurait ainsi exporté le bénéfice de l'opération à l'extérieur du Maroc, sans respecter - aux dires de M. E\_\_\_\_\_ - les règles du contrôle des changes de son pays afin de disposer de ce bénéfice pour partie sur ses propres comptes et pour partie sur ceux de la société B\_\_\_\_\_.

6. Dans ces circonstances, le recours ne peut être que rejeté, l'opération à l'origine du rappel d'impôt n'étant pas justifiée commercialement. De même, l'amende, au surplus fixée fort raisonnablement à un quart de l'impôt éludé, sera confirmée.

Au vu de l'issue du litige, un émolument de procédure, en CHF 2'000.-, sera mis à la charge de G\_\_\_\_\_.

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 23 avril 2001 par G\_\_\_\_\_ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 mars 2001;

**au fond :**

le rejette ;

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

communiqué le présent arrêt à Me Soli Pardo, avocat de la recourante, ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct

