RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4135/2006-FIN **ATA/410/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 août 2007

dans la cause

A_____ S.A.
représentée par Me Adriano Gianinazzi, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. La société A_____ S.A. (ci-après : la société, la contribuable ou la recourante), dont le but est la gestion et l'administration de biens, ainsi que toute recherche en matière économique et financière, tout conseil dans ce domaine et relatif à la gérance et à la surveillance de fortune, a été inscrite le 30 juillet 1984 au registre du commerce de Genève. Son capital-actions s'élève à CHF 2'000'000.- (200 actions de CHF 10'000.-, nominatives liées).

2. Le 25 juillet 1984, Monsieur D_____ a été engagé par la société en formation en qualité de directeur. Selon le contrat de travail produit pour la première fois devant le Tribunal administratif, son salaire était fixé à CHF 17'000.- brut par mois. Il avait également droit en fin d'année à une gratification de 15% du salaire. Celui-ci serait indexé à l'indice suisse des prix à la consommation, et augmenté après indexation de 5%, le 1er janvier de chaque année.

3. Selon les documents produits par les parties et les explications de la contribuable, la totalité des actions de cette dernière était détenue par un seul et même ayant droit économique jusqu'au 2 mars 2000, par l'entremise de deux sociétés successives, soit C_____ et T_____. Le financier et ayant droit économique de la société avait remis le 23% de ses actions à titre fiduciaire à M. D_____.

4. M. D_____ a été administrateur avec signature individuelle de la société de 1988 à 1996, puis administrateur secrétaire avec signature individuelle de 1996 à 2001. En mars 2001, il est devenu administrateur président, poste précédemment occupé par Monsieur G_____.

5. Le 22 juin 1988 s'est tenue une assemblée extraordinaire des actionnaires de la société. Au cours de celle-ci, M. D_____ a accepté d'abandonner toutes prétentions et créances qu'il avait envers la société au 30 avril 1988 afin de progresser dans l'assainissement de cette dernière. De plus, un nouveau contrat de travail a été établi avec M. D_____ basé sur un salaire brut de CHF 8'000.- par mois, plus un 20% de bonus calculé sur le bénéfice réalisé de la société.

6. Le 15 décembre 1999 a eu lieu une réunion du conseil d'administration de la société. Les actionnaires ont été consultés par correspondance sur la rémunération de M. D_____. Durant les années très difficiles qu'avait traversé la société de 1986 à 1994, M. D_____ s'était vu supprimer son salaire et ses avantages durant plusieurs mois, voire années. Pour le remercier du travail accompli, l'unanimité des actionnaires a décidé de lui attribuer une prime exceptionnelle de

CHF 2'000'000.- en compensation des salaires et participations dont il avait été privé.

7. Le 20 décembre 1999, la société a remis sa déclaration fiscale 1999 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration cantonale ou l'autorité fiscale). Un bordereau ICC 1999 d'un montant de CHF 83'627,80, fondé sur un bénéfice imposable de CHF 315'735.- et sur un capital imposable de CHF 2'436'930.-, lui a été notifié en date du 28 avril 2000.

8. Le 2 mars 2000, M. D_____ a acquis 80% du capital-actions de la société, et le solde de 20%, le 31 mai 2000.

9. Le 16 septembre 2000, la contribuable a déposé sa déclaration fiscale 2000. Un bordereau ICC 2000 d'un montant de CHF 146'032,70, basé sur un bénéfice imposable de CHF 573'572.- et sur un capital imposable de CHF 2'803'998.-, lui a été notifié en date du 16 mars 2001.

10. Le 21 septembre 2001, la société a remis sa déclaration fiscale 2001. Un bordereau ICC 2001 d'un montant de CHF 424'229,70, fondé sur un bénéfice imposable de CHF 1'740'241 et sur un capital imposable de CHF 3'832'830.-, lui a été notifié en date du 5 juillet 2002.

11. Pour les trois années fiscales susmentionnées, les éléments imposables de la contribuable ont été pris en compte par l'administration cantonale tels qu'indiqués par la société dans ses comptes.

12. Par pli recommandé du 7 février 2003, l'administration cantonale a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure de vérification au sens de l'article 74 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) portant sur les périodes fiscales ICC 1998 à 2001.

Elle a indiqué avoir constaté que des éléments de bénéfice et de capital apparaissaient ne pas avoir été déclarés et a requis de ce fait des documents relatifs à ces années comptables.

13. Un échange de correspondance s'en est suivi entre la contribuable et l'administration cantonale.

14. Le 4 février 2004, l'administration cantonale a informé la société qu'elle mettait un terme aux procédures ouvertes à son encontre et lui a notifié des bordereaux "rappel d'impôt" aux montants totaux de respectivement CHF 252'571,50 (ICC 1999), CHF 115'158,85 (ICC 2000), et CHF 66'135,20 (ICC 2001). Ce faisant, l'autorité fiscale a procédé à des reprises concernant le versement de salaires excessifs, de loyers excessifs, de la prise en charge de frais privés et de l'octroi de prêts sans intérêts. Un bordereau amende correspondant à la moitié de l'impôt éludé et s'élevant à CHF 192'297.- lui a également été notifié.

Le détail des reprises se présente comme suit :

	2001	**2000**	**1999**
Bénéfice déclaré par la société selon la comptabilité	1'749'438	792'668	328'807
Reprises :			
Intérêts sur caisse à disposition de M. D_____	9'170	36'348	1'335
Frais fixes sur fiche de paye de M. D_____	10'800	10'800	10'800
Frais effectifs remboursés à M. D_____ (part privée estimée)	5'000	5'000	5'000
Loyers excessifs à Crans (2/5ème refusés)	96'484		
Rattrapage loyer 1999 à Crans		30'000	
Salaires reçus (par M. D_____)	2'743'000	2'420'000	3'620'400
Rémunération voulue	- 600'000	- 600'000	- 600'000
Bénéfice supplémentaire	2'264'454	1'902'148	3'037'535
Bénéfice y compris reprises avant bonus à M. D_____	**4'013'893**	**2'694'816**	**3'366'342**
Traitement de salaire de M. D_____			
Salaires reçus	2'743'000	2'420'000	3'620'400
Moins le bonus de 20% accepté	- 802'779	- 538'963	- 673'268
Moins la rémunération voulue	- 600'000	- 600'000	- 600'000
Moins rattrapage accepté	- 790'267	- 755'369	- 1'383'996
Part de salaire excessif finale	**549'954**	**525'668**	**963'135**
Total des reprises	**671'408**	**607'816**	**980'270**

15. La contribuable, par l'entremise de son mandataire, a élevé réclamation le 4 mars 2004 contre lesdits bordereaux. Elle a contesté tant les reprises ainsi effectuées que l'amende qui lui avait été infligée. Elle a nié avoir versé des salaires excessifs, des loyers excessifs et avoir mis M. D_____ au bénéfice de prêts sans intérêts.

a. M. D_____ n'avait pas pu percevoir de salaires entre 1984 et 1997, années "difficiles" que la société avait connues. Les salaires en cause avaient été attribués à ce dernier à titre de "rattrapage".

b. S'agissant des loyers excessifs, la contribuable avait créé une succursale en Valais. A cet effet, une surface locative plus importante (400 m^2 à CHF 50.- le mètre carré) avait été nécessaire, dont l'aménagement avait occasionné des frais supplémentaires et notamment un complément de loyer pour les années 1999 et 2000 de CHF 30'000.- par mois. Une augmentation de loyer à CHF 20'000.- par mois avait suivi en 2000 et 2001.

Il s'agissait de quatre appartements transformés en bureaux et d'un studio aménagé en économat dont le propriétaire était M. D_____, actionnaire de la société.

Selon le bail à loyer (d'une durée minimum de 5 ans), le loyer annuel s'élevait à CHF 240'000.- pour une surface de 400 m2.

c. Pour ce qui concernait les intérêts sur "caisse" à disposition de M. D_____, il s'agissait "des avances et provisions" que celui-ci utilisait pour les dépenses courantes. Chaque fin d'exercice, le surplus était viré sur son compte privé auprès de l'entreprise et des intérêts sur la dette moyenne étaient calculés soit en sa faveur soit "en faveur de la société".

16. Par décision du 30 avril 2004, l'administration cantonale a rejeté la réclamation de la contribuable au motif que la société avait versé à M. D_____, son administrateur président et actionnaire majoritaire, un salaire et diverses prestations tous excessifs, pris en charge des frais privés et lui avait prêté de l'argent sans comptabiliser d'intérêts.

Vu la position de l'actionnaire dans la société, celui-ci pouvait fortement influencer le montant des prestations à son égard. Aucun contrat de travail écrit n'existait entre l'actionnaire et la contribuable et il ne pouvait y avoir un rattrapage en trois ans de plus de quinze ans de salaires alors que ceux-ci n'avaient pas été comptabilisés comme provision dans les comptes des exercices y relatifs.

17. Par courrier du 28 mai 2004, la contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) contre

cette décision, en reprenant l'argumentation développée au stade de la réclamation.

18. Par décision du 25 septembre 2006, la CCRMI a très partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'administration cantonale pour nouvelles décisions au sens des considérants.

a. L'autorité fiscale avait à juste titre engagé une procédure de contrôle à l'égard de la contribuable dès lors qu'elle avait recueilli des informations qui laissaient supposer que la société avait versé à M. D_____ des salaires excessifs ainsi que diverses prestations appréciables en argent diminuant de ce fait ses bénéfices. Sa déclaration fiscale comportait ainsi des inexactitudes matérielles que l'administration cantonale n'était pas en mesure de déceler. Il fallait donc examiner la régularité et le bien-fondé des reprises effectuées.

b. Les salaires versés en 1999, 2000 et 2001 à M. D_____ étaient excessifs, bien qu'il n'était pas contestable que M. D_____ avait de fait d'importantes responsabilités dans la direction de la société. Ils constituaient dès lors une prestation appréciable en argent non justifiée dans la mesure où il n'existait pas de contrat de travail sous forme écrite entre ce dernier et la société, que celle-ci n'avait pas démontré qu'elle aurait accordé un salaire aussi élevé à une directrice ou un directeur extérieur et indépendant, ou qu'il était indispensable d'attribuer de tels salaires à M. D_____ pour assurer le bon fonctionnement de la société.

c. Il y avait également prestation appréciable en argent lorsque qu'une société autorisait des personnes travaillant pour elle à exercer des activités lui étant préjudiciables, tout en renonçant à exiger de ces personnes les recettes provenant de dites activités. Les locaux valaisans de la contribuable avaient été sous-utilisés au vu des frais qu'ils avaient générés, à savoir un loyer annuel de CHF 240'000.- pour 400m2 avec deux personnes à temps partiel, alors que les locaux genevois regroupant l'activité principale de la contribuable avaient un loyer annuel de CHF 100'000.- et six personnes y travaillant à plein temps. Bien qu'il était incontestable que les locaux à Crans-Montana avaient été loués afin de développer les affaires de la société, le loyer annuel en cause apportait un avantage à M. D_____ et réduisait ainsi sensiblement le bénéfice réel de la société. La reprise de CHF 96'484.- pour l'année 2001 était donc confirmée.

S'agissant de la reprise de CHF 30'000.-, comptabilisée par la contribuable en 2000 en tant que "rattrapage de loyer 1999", elle devait être confirmée en application des principes d'étanchéité des exercices et de périodicité.

d. Pour ce qui concernait les intérêts sur les liquidités mises à disposition de M. D_____, la société aurait dû facturer un intérêt supérieur selon les circulaires n° 2, 9 et 4 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'administration fédérale). Compte tenu des relations entretenues par la

contribuable avec M. D_____, et la position de celui-ci dans la société, il s'agissait manifestement d'une prestation appréciable en argent. La reprise effectuée par l'administration cantonale sur ce poste devait dès lors être confirmée.

e. La reprise relative aux déductions pour des frais professionnels de CHF 47'400.- n'était en revanche pas justifiée. Le recours était dès lors admis sur ce point.

f. Enfin, l'amende infligée à la contribuable était justifiée dans son principe dans la mesure où les reprises considérées concernaient des versements excessifs qui ne pouvaient être raisonnablement ignorés par la société. Sous cet angle, celle-ci avait commis une soustraction d'impôt relevant globalement d'un comportement intentionnel, fut-ce par dol éventuel, en réduisant artificiellement son assiette fiscale. Quant à la quotité de l'amende, elle devait être confirmée à un demi de l'impôt éludé. La demande de sa rectification à la hausse de la part de l'administration cantonale était en conséquence rejetée.

19. Par acte du 8 novembre 2006, la société a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée en concluant à son annulation, ainsi qu'à l'annulation des bordereaux "rappel d'impôt" ICC 1999, 2000, 2001 et de l'amende y relative.

a. M. D_____ n'avait aucun pouvoir dans la société avant le 2 mars 2000, puisqu'il ne détenait jusque-là que 23% du capital et cette détention était faite à titre fiduciaire " sans droit aucun". Ce n'est qu'à la date précitée qu'il avait acquis 80% du capital-actions de la contribuable de la société T_____, qui les avaient acquises elle-même de la société C_____, laquelle avait permis la constitution de la société. Ce n'est que le 31 mai 2000 que M. D_____ avait acquis les 20% restant des actions à T_____. Les sociétés C_____ et T_____ n'ayant jamais appartenues à M. D_____, c'était à tort que l'administration cantonale avait considéré que ce dernier était actionnaire majoritaire, pour la période concernée, de la société qui l'employait.

aa. A la lecture des documents versés à la procédure, entre autres le contrat de travail initial entre la société et M. D_____ et le procès-verbal de l'assemblée extraordinaire de la contribuable du 22 juin 1988, il ressortait que la contribuable avait voulu revoir drastiquement la rémunération de celui-là, en raison des difficultés qu'elle rencontrait à cette époque. Ainsi, M. D_____ était devenu l'actionnaire de la société postérieurement à la décision de lui verser un bonus exceptionnel, et alors que siégeaient dans ce conseil les représentants de l'actionnaire principal, en les personnes de M. G_____ et de Mme W_____.

ab. Les salaires versés à M. D_____ étaient adaptés aux honoraires encaissés par la société. Le décalage temporel entre les salaires versés, comptabilisés par année de calendrier, et les exercices comptables de la société, qui étaient clos au

30 avril de chaque année, créait une impression erronée quant à la corrélation de ces montants.

En particulier, en l999, les encaissements de la contribuable s'élevaient à CHF 5'960'000.- et M. D_____ avait reçu un salaire net de CHF 3'432'000.- visant également à rattraper les mauvaises années passées, singulièrement 1995, année au cours de laquelle il n'avait pas reçu de salaire. Fin 1999, le conseil d'administration avait décidé d'octroyer un bonus exceptionnel et unique de CHF 2'000'000.- en raison de l'évolution très positive du marché boursier et par voie de conséquence des grosses rentrées d'argent pour la contribuable. En 2001, M. D_____ avait encore reçu une rémunération de CHF 2'598'000.- qui était le fruit des excellentes performances réalisées en l'an 2000.

ac. Les revenus touchés par M. D_____ durant la période contestée n'étaient pas différents de ceux que l'on rencontrait dans cette branche d'activité économique, et étaient proportionnés à l'évolution exceptionnelle des affaires en 1999 et 2000. La contribuable n'avait pas voulu dans ce contexte profiter de la brèche de calcul. L'évolution exceptionnelle des affaires en 1999 et 2000 ne pouvaient dès lors lui être imputée.

ad. S'agissant du dividende distribué par la société en l'an 2000 de CHF 500'000.-, le droit commercial autorisait le versement de dividendes lorsqu'un bénéfice était réalisé au cours de l'exercice comptable. Au cours de l'exercice clos au 30 avril 2000, le total des produits avait été de CHF 9'177'000.-, ce qui justifiait à l'évidence le versement d'un dividende aux actionnaires.

ae. L'administration cantonale, non contredite par la CCRMI, avait considéré comme admissibles des revenus annuels de CHF 600'000.- pour les fonctions occupées par M. D_____ au sein de la société. Or, le revenu moyen de ce dernier de 1984 à 2001 s'élevait à CHF 531'000.-. En intégrant le bonus unique et exceptionnel dans ce calcul, le revenu net annuel moyen obtenu était de CHF 645'000.-, les versements contestés n'étaient donc pas litigieux eu égard à cette moyenne.

af. M. D_____ avait été le seul à bénéficier de bonus au sein du personnel de la société, dès lors qu'il était la personne responsable de la gestion des portefeuilles, les autres collaborateurs occupant des postes administratifs sans relation avec l'acquisition de clientèle ou la performance de dite gestion.

b. Les pièces versées au dossier démontraient que des intérêts avaient été facturés sur les liquidités mises à disposition de M. D_____ et que les taux utilisés étaient égaux ou supérieurs aux taux exigés par les directives fiscales.

c. S'agissant des locaux de Crans-Montana, il pouvait paraître à posteriori qu'ils étaient surdimensionnés en raison d'une réduction des activités de la société

pour des questions de trésorerie. Toutefois, en se plaçant au moment où ces locaux avaient été loués pour développer les activités de la société, ce développement paraissait au contraire logique.

Le prix de la location de CHF 50.- le mètre carré par mois n'était pas disproportionné à l'époque au regard du caractère luxueux desdits locaux.

Le loyer payé par la société n'apparaissait donc par exagéré pour une surface de 400 m2 "luxueux en plein centre de Crans-Montana".

La société avait visé ce type de locaux pour faire progresser avantageusement ses affaires, et au moins sept à dix personnes devaient y travailler, et d'autres devaient encore être engagées.

La mise à disposition des locaux avait été faite progressivement, après des travaux de transformation. La contribuable avait ainsi pris possession des dernières surfaces louées courant 1999 et le bail n'avait été établi que postérieurement, le 31 janvier 2000. Faute d'avoir établi ce bail à la prise de possession des locaux, une participation rétroactive au loyer pour 1999 avait dû par conséquent être comptabilisée, sans que cela ne corresponde à une volonté d'éluder les règles en matière de comptabilité et d'affectation des charges à l'exercice qui leur correspondait.

20. L'administration cantonale a répondu le 19 décembre 2006 en concluant au rejet du recours.

a. M. D_____ occupait une fonction dirigeante au sein de la société depuis 1988. Bien qu'il ne détenait pas avant courant 2000 la totalité du capital-actions de la société, il en était un proche. Il avait été le seul à bénéficier d'une hausse de revenu très importante consécutivement à la bonne marche de l'entreprise. Or, lorsqu'une société avait de bons résultats, il n'était pas rare que tous les employés en profitent, même ceux sans lien direct avec l'acquisition de la clientèle ou la performance de la gestion. Les largesses qui lui avaient été accordées n'auraient pas été faites à un tiers. Il apparaissait d'ailleurs qu'il avait accepté de faire des concessions au début de ses relations contractuelles avec la société qui ne trouvaient " pas leur place dans les relations entre tiers".

ab. L'article 4 du contrat de travail du 27 juillet 1984 faisait état d'un salaire de CHF 17'000.- par mois, plus gratification à hauteur de 15% du salaire, plus une indexation de 5%. En admettant que le salaire ait augmenté de 5% par année entre 1984 et 2000, le salaire se serait élevé à CHF 500'000.- environ en 2000. Ce salaire était très inférieur au montant que M. D_____ avait perçu ainsi que du montant de base de CHF 600'000.- admis par l'administration cantonale lors de la fixation de sa rémunération. Cela confortait la théorie du salaire excessif versé à

un proche. De plus, M. D_____ signait lui-même ses certificats de salaire et dès lors, décidait lui-même le montant de sa rémunération.

ac. Les concessions faites par M. D_____, dont un abandon de ses créances vis-à-vis de la société et son salaire ramené à CHF 8'000.-, en 1988, année où il bénéficiait déjà de la signature individuelle, confortaient également la théorie selon laquelle celui-ci était un proche de la société. Le bonus de 20% correspondait par ailleurs à la part variable du salaire calculée par l'administration cantonale.

ad. La société n'avait jamais défini une base de calcul permettant la détermination du salaire de M. D_____. Les bases de calcul établies par l'administration cantonale pour fixer le revenu de ce dernier eu égard à son activité, au salaire de base de CHF 600'000.-, à une participation aux bénéfices de 20% et à une part de rattrapage "très important", étaient tout à fait réalistes.

ae. De plus, aucun employé n'avait profité de la bonne marche des affaires, notamment pas Mme D_____, employée par la société depuis de nombreuses années. Au contraire, son salaire avait même baissé en 2001 alors que celui de M. D_____ avait augmenté. Le salaire moyen de ce dernier avait été multiplié par 4.8.

af. Le dividende perçu en 2000 par M. D_____, dont le caractère extraordinaire avait été admis par la CCRMI, dans la cause pendante par-devant le tribunal de céans relatif à l'ICC 2000 de M. D_____, avait été le seul dividende distribué par la société depuis sa création. Le fait que M. D_____ l'avait perçu alors qu'il n'était pas actionnaire de la société avant l'année 2000, faisait apparaître une collaboration avec l'actionnaire.

ag. La contribuable ne donnait aucune explication relative à l'absence de création de provisions adéquates au cours des années concernées. Elle faisait valoir cependant un revenu moyen de M. D_____ de 1984 à 2001 s'élevant à CHF 531'000.- et justifiant ainsi le caractère non excessif des versements exceptionnels litigieux en faveur de ce dernier. Le calcul effectué par la société, sur la base de moyennes, faisait au contraire ressortir le caractère excessif du rattrapage puisqu'il n'avait pas été provisionné.

b. Les intérêts calculés par l'administration cantonale sur les fonds mis à disposition de M. D_____ étaient basés sur le compte de caisse affichant des soldes allant jusqu'à CHF 2'000'000.-. Dans la mesure où ce dernier disposait librement du montant de la caisse, des intérêts avaient été calculés. Le montant important des liquidités était "insolite" compte tenu de la petite structure de la contribuable. Cet élément constituait également un indice faisant apparaître que M. D_____ avait une forte influence au sein de la société.

c. La contribuable reconnaissait une sous-occupation des locaux dont M. D_____ était propriétaire à Crans-Montana. L'argument du transfert des activités principales était "insolite" eu égard au fait que, pour ce type d'activité, il était plus important d'avoir une structure à Genève qu'à Crans-Montana. Les explications données sur le rattrapage de loyer en 2000, démontraient les liens existants entre la société et M. D_____. Aucune société n'aurait accepté de s'installer dans un lieu où le loyer définitif n'était pas connu d'avance.

21. Dans ses observations du 6 décembre 2006, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

22. A la demande du juge délégué, la contribuable a précisé que M. D_____ n'était pas l'ayant droit économique des deux trusts détenant successivement la société jusqu'en 2000, et a transmis le nom et les coordonnées de cet ayant droit.

23. L'administration cantonale a encore dupliqué par acte du 20 février 2007.

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 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le présent litige se circonscrit à l'ICC pour les années fiscales 1999, 2000 et 2001.

3. a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Aux termes de son article 72 alinéa 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1er janvier 2001.

b. En application de cette loi, est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15) qui règle l'imposition du bénéfice et du capital des personnes morales. Elle abroge de ce fait les dispositions y relatives de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05).

c. Est également entrée en vigueur le 1er janvier 2002, la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

d. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est cependant dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif

selon une jurisprudence constante (ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et références citées).

e. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/93/2005 du 1er mars 2005 et références citées), sous réserve de l'amende. La LIPM ne contient pas de dispositions en matière de rappel d'impôt.

f. Le présent litige est donc soumis à la LCP (aLCP) dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2002.

4. a. Selon l'article 340 aLCP lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles il n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante.

b. En l'espèce, l'administration cantonale a envoyé à la contribuable le 4 février 2004 trois rappels d'impôts 1999, 2000 et 2001 en application de l'article 340 aLCP. La taxation est ainsi intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la période fiscale la plus ancienne concernée par le rappel d'impôt.

5. Dans le cadre précité, l'AFC est en mesure de procéder à un tel rappel si et seulement si la déclaration est inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation a été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte. Ledit rappel d'impôt n'est soumis à aucune faute, intentionnelle ou par négligence (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 et références citées).

6. Le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, telle une erreur de l'autorité fiscale (ATA S. du 6 février 1991).

7. L'administration cantonale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuves étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (RDAF 2003 II p. 622).

8. En l'espèce, l'administration cantonale a ouvert le 7 février 2003 une procédure de contrôle portant sur les exercices fiscaux 1999 à 2001. Elle a recueilli au préalable des informations qui laissaient supposer que la contribuable avait versé à M. D_____ des salaires excessifs ainsi que diverses prestations appréciables en argent, diminuant ainsi son bénéfice imposable. La déclaration de la société comportait dès lors des inexactitudes matérielles que l'administration

cantonale n'était pas en mesure de déceler. C'est ainsi à juste titre que l'autorité fiscale a engagé une procédure de contrôle à l'égard de la contribuable.

Il s'agit dès lors de déterminer si les reprises effectuées par l'administration cantonale et reproduites dans la partie en fait sous le considérant n° 14, ainsi que l'amende infligée, sont fondées.

9. Selon l'article 11 LIPM, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Le bénéfice net imposable comprend notamment les sommes qui sont prélevées, avant le calcul du bénéfice net, sur les résultats de l'exercice, pour couvrir les dépenses qui ne peuvent pas être considérées comme des frais d'exploitation, telles que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 12 let. h LIPM).

10. Les charges sont justifiées commercialement lorsque les dépenses sont en relation avec l'activité professionnelle. Elles doivent être nécessitées par la marche de la société et ne pas trouver de contrepartie dans un nouveau poste à l'actif du bilan. Il importe à la société de prouver que ces charges sont justifiées par l'usage commercial (ATA/845/2005 du 13 décembre 2005).

11. a. Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (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. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintégrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, op.cit. p. 197 n. 35).

b. Sont considérées comme des personnes proches de l'actionnaire, celles avec lesquelles existent des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, doivent être vues comme la cause véritable des prestations qu'il s'agit d'imposer. Sont également des personnes proches, celles auxquelles l'actionnaire permet de disposer de sa société comme si elle leur appartenait en propre (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; RDAF 2000 II P.52 consid. 2a p.54-55 et les arrêts cités). Il incombe à la société contribuable de prouver que les prestations en cause sont commercialement justifiées, de sorte que l'autorité fiscale puisse s'assurer que seuls des motifs commerciaux et non d'étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire

desdites prestations ont été décisifs (ATF 119 Ib 431 consid 2c p. 435 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; RDAF 2000 2e partie p. 52 consid. 2b p. 55; RDAF 1999 2e partie p. 449 consid.3b p. 453).

c. L'autorité fiscale est en droit de présumer que la prestation a été faite à un actionnaire ou à une personne le touchant de près lorsque cette conclusion s'impose impérativement et qu'aucune autre explication du déroulement de l'opération insolite ne peut être trouvée (SJ 1994 p. 289).

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

13. a. En l'espèce, M. D_____ est devenu actionnaire majoritaire le 2 mars 2000, puis actionnaire unique le 31 mai 2000. Avant cette date, il était administrateur secrétaire de la société et bénéficiait de la signature individuelle. Il occupait ainsi une fonction dirigeante au sein de la recourante et de ce fait était un proche de l'actionnaire au sens de la jurisprudence précitée.

b. Selon les certificats de salaires produits, la contribuable a versé à M. D_____ des salaires bruts de CHF 3'620'400.- pour l'année 1999, de CHF 2'420'000.- pour l'année 2000 et de CHF 2'743'000.- pour l'année 2001. Pour ces mêmes années, la société a déclaré des bénéfices nets respectivement de CHF 328'807.-, de CHF 792'668.- et de CHF 1'749'438.-.

c. Le dernier contrat de travail, liant la société à M. D_____, du 22 juin 1988, prévoyait un salaire de CHF 8'000.- par mois plus un bonus de 20% calculé sur le bénéfice réalisé de la société.

d. Pour l'année 1999, le bénéfice brut était ainsi de CHF 3'949'207.- (CHF 3'620'400.- plus CHF 328'807.-). L'administration cantonale a admis une rémunération annuelle de CHF 600'000.- et un rattrapage de CHF 1'383'996.-. Le Tribunal administratif se basera sur ces derniers montants puisqu'ils sont plus favorables à la recourante que le contrat de travail précité. Ainsi, la rémunération que M. D_____ était en droit de toucher cette année-là se monte à CHF 2'773'837.40 (CHF 600'000.- plus CHF 1'383'996.- plus 20% du bénéfice brut, soit CHF 789'841.40). Le salaire perçu en 1999 par M. D_____ était par conséquent excessif.

e. S'agissant de l'année 2000, M. D_____ a perçu un salaire brut de CHF 2'420'000.-, composé d'une prime "exceptionnelle et unique" de CHF 2'000'000.- et d'un dividende soumis à l'impôt anticipé. Par arrêt de ce jour dans la cause opposant les époux D_____ à l'administration cantonale, le Tribunal administratif a jugé qu'il s'agissait de revenus extraordinaires et de ce fait

imposables. Le bénéfice brut ascendait ainsi à CHF 3'212'668.- (CHF 2'420'000.- plus CHF 792'668.-). L'administration cantonale a admis une rémunération annuelle de CHF 600'000.- et un rattrapage de CHF 755'369.-. Le Tribunal administratif se basera sur ces derniers montants puisqu'ils sont plus favorables à la recourante que le contrat de travail précité. Ainsi, la rémunération que M. D_____ était en droit de toucher cette année-là se monte à CHF 2'001'902.- (CHF 600'000.- plus CHF 755'369- plus 20% du bénéfice brut, soit CHF 646'533.60). Le salaire perçu en 2000 par M. D_____ était par conséquent excessif.

f. Pour l'année 2001, le bénéfice brut était de CHF 4'492'438.- (CHF 2'743'000.- plus CHF 1'749'438.-). L'administration cantonale a admis une rémunération annuelle de CHF 600'000.- et un rattrapage de CHF 790'267.-. Le Tribunal administratif se basera sur ces derniers montants puisqu'ils sont plus favorables à la recourante que le contrat de travail précité. Ainsi, la rémunération que M. D_____ était en droit de toucher cette année-là se monte à CHF 2'288'754.60 (CHF 600'000.- plus CHF 790'267.- plus 20% du bénéfice brut, soit CHF 898'487.60). Le salaire perçu en 2001 par M. D_____ était par conséquent excessif

g. Le recours est par conséquent mal fondé sur ce point et les reprises effectuées par l'autorité fiscale confirmées.

14. Reste à examiner si les autres reprises, qui viendraient s'ajouter au bénéfice brut ci-dessus calculé pour chaque période, sont justifiées.

15. a. Selon le compte de caisse de la société relatif aux périodes en cause, M. D_____ a prélevé d'importantes sommes à des fins aussi bien professionnelles que privées.

b. L'AFC a édicté les circulaires n° 2, 4 et 9 portant sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent respectivement pour les périodes fiscales 1999/2000 et 2001/2002. Selon les informations adoptées par l'administration cantonale pour les périodes précitées, ces prescriptions sont valables tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que pour l'ICC.

c. A teneur desdites notices, lorsqu'une société fait des avances contre un intérêt insuffisant à ses actionnaires ou associés, ou à des personnes les touchant de près, elle leur concède une prestation appréciable en argent. Ces prestations sont soumises à l'impôt anticipé de 35%. Pour déterminer les prestations imposables, l'AFC a fixé un taux d'intérêt minimum de 2,5% pour l'année 1999, et de 3,25% pour les années 2000 et 2001.

d. En l'espèce, les pièces versées au dossier démontrent que les intérêt prélevés sur les mises à disposition de fonds en faveur de M. D_____ sont insuffisants par rapport aux taux indiqués ci-dessus. En conséquence, il s'agit bien de prestations appréciables en argent imposables en application des principes susmentionnés. Le recours est ainsi mal fondé sur ce point, et les reprises effectuées par l'administration cantonale conformes au droit.

16. Le contrat de bail relatif aux locaux loués à Crans-Montana a été signé le 31 janvier 2000 avec effet au 1er mai 2000 entre M. D_____, propriétaire des locaux, et sa fille, représentante de la société locataire. A la date de l'entrée en vigueur du bail, M. D_____ était actionnaire majoritaire de la recourante.

Les locaux litigieux ont une surface de 400m2 pour un loyer net de CHF 240'000.-. Etaient employés à Crans-Montana deux personnes à temps partiel. En comparaison, les locaux genevois ont une surface de 100m2 et six personnes y travaillaient à plein temps.

A ce jour, l'activité principale de la société s'exerce toujours à Genève, et le développement annoncé par la recourante à Crans-Montana ne s'est pas fait. Partant, les locaux loués dans cette station ont été sous-occupés.

La disproportion entre l'activité déployée dans les locaux loués à Genève et ceux de Crans-Montana est évidente. La société a été en mesure de produire les bénéfices déclarés dans une structure quatre fois moins grande que celle de Crans-Montana. La surface louée en station paraît dès lors exagérée. En louant ces locaux à la société, l'actionnaire a alourdi les charges fiscalement déductibles de la société, ce qui ne correspond pas à ce que des tiers indépendants auraient conclu dans des conditions similaires, au vu de l'activité réellement déployée au sein des bureaux valaisans.

A la lumière des principes dégagés par la jurisprudence précitée, le recours est mal fondé sur ce point et la reprise opérée par l'administration cantonale confirmée.

17. S'agissant de la reprise de CHF 30'000.-, montant comptabilisé par la recourante en 2000 en tant que "rattrapage de loyer 1999", cette dernière a expliqué que la mise à disposition des locaux à Crans-Montana avait été faite progressivement, après des travaux de transformation. Faute d'avoir établi le bail à la prise de possession des locaux, une participation rétroactive au loyer pour 1999 avait dû par conséquent être comptabilisée.

a. Selon l'article 958 du Code suisse des obligations du 30 mars 1911 (CO – RS 220), toute personne astreinte à tenir des livres doit dresser un inventaire, un compte d'exploitation et un bilan à la fin de chaque exercice annuel. C'est la situation à la date de clôture qui est déterminante. Ce principe dit de la périodicité

joue un rôle important en comptabilité. Il est fondamental en droit fiscal. En effet, il faut mesurer la capacité contributive de l'entreprise, soit le bénéfice réalisé pendant un temps déterminé, la période de calcul de l'impôt (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 et références citées ; ATA/763/2004 du 5 octobre 2004 ; J. M. RIVIER, Vérité comptable et vérité fiscale ? in Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr Ferdinand Zuppinger, 1989, p. 405 ss, p. 411).

b. Par ailleurs, une charge doit être enregistrée dès qu'existe une obligation de la payer. Le rattachement d'une charge à un exercice n'intervient pas au moment de la comptabilisation ou du paiement mais à celui de la naissance de l'obligation (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 et références citées).

c. Au vu des principes énoncés ci-dessus, la recourante devait comptabiliser toutes les charges afférentes à l'exercice 1999 en 1999.

En conséquence, la reprise sur ce poste est justifiée et doit être maintenue.

18. Reste à examiner le principe et, cas échéant, la quotité de l'amende.

a. L'article 84 LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable.

b. Depuis le 1er janvier 2002, les articles topiques de l'aLCP ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt éludé en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant.

c. S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 aLPC).

19. Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité de la recourante.

a. En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette

conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

b. La CCRMI a estimé que la recourante avait commis une soustraction d'impôt consommée. Les reprises considérées concernaient les versements excessifs qui ne pouvaient être raisonnablement ignorés de la contribuable. Sous cet angle, cette dernière avait commis une soustraction d'impôt relevant globalement d'un comportement intentionnel, fut-ce par dol éventuel en s'accommodant d'un tel résultat au cas où il se produirait, en réduisant artificiellement l'assiette fiscale de la société.

c. Au vu de la jurisprudence précitée, il ne fait aucun doute que l'analyse de la CCRMI est conforme au droit et que le comportement de la recourante ne peut être qualifié que d'intentionnel.

Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle est ainsi acquis.

20. Il convient de déterminer la quotité de l'amende.

Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA U. du 18 février 1997). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA P. du 5 août 1997).

Il sera fait application de l'article 69 alinéa 2 LPFisc, celui-ci étant plus favorable que l'ancienne disposition. L'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait.

La recourante ne fait valoir aucun argument qui permettrait de remettre en cause l'appréciation faite par la CCRMI pour maintenir l'amende à une demi de l'impôt soustrait. Celle-ci n'est pas disproportionnée par rapport aux multiples soustractions portant sur des montants importants. Elle est bien au contraire très modérée au vu des circonstances. Aussi, la quotité de l'amende sera confirmée.

21. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

22. Un émolument de CHF 5'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 novembre 2006 par A_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 septembre 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 5'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Adriano Gianinazzi, avocat de la recourante ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	le président :
P. Pensa	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :