RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/726/2002-FIN **ATA/93/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1er mars 2005

dans la cause

R_____ & G_____ S.A.
représentée par Me Pierre Gillioz, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. G_____ S.A. (ci-après : la société, la contribuable ou la recourante) a été fondée en 1989, par reprise des actifs et passifs de l'entreprise individuelle G_____ , à Genève, active dans le domaine de la création et de la vente de montres et de bijoux depuis 1969. Dès 1984, M. G_____ et son épouse Mme G_____ ont transféré leur domicile à Monaco. M. G_____ s'occupait avant tout de la création de nouveaux modèles et Mme G_____ de leur lancement, de leur commercialisation et du suivi des relations commerciales par l'intermédiaire de la société monégasque M_____ (ci-après : M).

2. C'est dans ce cadre que, le 8 septembre 1989, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration cantonale ou le fisc) et la fiduciaire F_____ S.A., représentante alors de la société, ont conclu un accord sur le statut fiscal de celle-ci.

   Selon ce statut, la société était autorisée à verser à son actionnaire, M. G_____, un salaire pour l'activité de création exercée par ce dernier pour le compte de la société s'élevant au minimum à CHF 400'000.- et augmentant ensuite en fonction des résultats de la société selon un pourcentage applicable au résultat d'exercice avant rémunération. C'est ainsi que par exemple, pour un résultat d'exercice avant rémunération équivalant ou supérieur à CHF 1'000'000.-, M. G_____ avait droit à un salaire correspondant au 67,5% du résultat d'exercice.

   Le statut octroyé par l'administration cantonale ne portait que sur l'activité de création de M. G_____ et non sur les autres frais, en particulier les frais de vente. Par ailleurs, il était valable tant sur le plan des impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) que sur le plan de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

3. La société a rempli les déclarations relatives aux années 1993, 1994, et 1995 auxquelles elle avait annexé les comptes de la société pour les exercices y relatifs.

   a. Pour l'exercice 1992, le bénéfice net imposable était de CHF 640'503.-. Dans le compte d'exploitation relatif à cet exercice, la société a comptabilisé une somme de CHF 1'265'281.- de frais de vente déductibles ainsi qu'une charge de CHF 2'209'446.- au titre de l'activité de création de M. G_____.

   b. Pour l'exercice 1993, le bénéfice net imposable était de CHF 352'662.-. Dans le compte d'exploitation relatif à cet exercice, la société a comptabilisé une

somme de CHF 1'201'575.- de frais de vente déductibles ainsi qu'une charge de CHF 1'550'300.- au titre de l'activité de création de M. G_____.

c. Pour l'exercice 1994, le bénéfice net imposable était de CHF 187'218.-. Dans le compte d'exploitation relatif à cet exercice, la société a comptabilisé une somme de CHF 601'672.- de frais de vente déductibles ainsi qu'une charge de CHF 750'900.- au titre de l'activité de création de M. G_____.

4. A la remise des déclarations fiscales, l'administration cantonale n'a requis aucune pièce ou information complémentaire relatives aux frais de vente. Elle avait auparavant posé des questions sur les provisions pour débiteurs douteux et le salaire versé à M. G_____.

5. La division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) a procédé les 23 et 24 octobre 1997 et 27 janvier 1998, au contrôle de la société.

Aux mêmes dates, l'administration cantonale a également vérifié les déclarations fiscales ICC pour les années 1993 à 1995 en application de l'article 333 alinéa 1 LCP.

6. Par courrier du 8 juillet 1998, l'AFC a réclamé à la société un impôt anticipé de CHF 788'163.80. Les frais de vente facturés à la société par M_____ et payés par la contribuable directement sur le compte-joint des époux G_____, durant les exercices 1992, 1993 et 1994, ainsi qu'une partie des frais de création versés à M. G_____ durant cette même période, constituaient des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé de 35%.

7. La société et l'AFC sont alors entrées en pourparlers et ont transigé sur un impôt anticipé de CHF 367'500.- correspondant à des montants bonifiés aux époux G_____ de 1992 à 1994 de CHF 1'050'000.-.

Ce montant forfaitaire correspondait à une reprise de CHF 350'000.- pour chacun des exercices comptables 1992, 1993 et 1994.

8. Le 18 novembre 1998, l'administration cantonale a clôturé la procédure de vérification et a notifié à la contribuable trois bordereaux d'impôts rectificatifs pour l'ICC 1993, 1994 et 1995 ainsi que les intérêts de retard.

9. Ces bordereaux ont été établis sur la base d'un procès-verbal de taxation daté également du 18 novembre 1998, dont il ressort que l'administration cantonale a retenu les mêmes chiffres pour la rectification de l'impôt direct que ceux arrêtés par l'AFC dans le cadre du contrôle relatif à l'impôt anticipé, et correspondant à une reprise sur un résultat d'exercice augmenté de CHF 350'000.- pour chacune des années fiscales 1993, 1994 et 1995.

10. Le 17 décembre 1998, la société a formé une réclamation à l'encontre des bordereaux précités.

11. Par décision sur réclamation du 22 décembre 1999, l'administration cantonale a maintenu les bordereaux ICC 1993, 1994 et 1995. Une partie des frais de vente avait été bonifiée directement sur le compte bancaire des époux G_____. Ces frais n'étant pas probants, ils représentaient une prestation appréciable en argent justifiant la reprise d'impôts.

12. Le 24 janvier 2000, la contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission ou la CCRMI) contre la décision ci-dessus mentionnée. Les frais facturés par M. à la société et payés directement sur le compte des époux G_____ étaient commercialement justifiés, les taxations rectificatives étaient incompatibles avec le statut fiscal de la société en matière d'impôts directs, et les motifs d'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts faisaient défaut. La recourante a conclu à l'annulation de la décision sur réclamation, du procès-verbal de taxation du 18 novembre 1998 et des bordereaux concernés.

13. Le fisc a répondu le 22 septembre 2000. Les frais de création figurant dans les déclarations fiscales concernées ne respectaient pas le mode de calcul de rémunération prévu par le statut fiscal. C'est par souci de cohérence que l'administration cantonale avait décidé d'effectuer une reprise fiscale sur les sommes telles que retenues par l'AFC. Les déclarations fiscales pour les années concernées étaient incomplètes et inexactes. Les bordereaux étaient justifiés car la recourante avait fait figurer des frais de vente pour un montant plus élevé que ce qui était admissible commercialement, faisant augmenter le poste « déductions » et entraînant une baisse de son bénéfice. De même, en prélevant un salaire plus élevé que celui admis, elle avait fait augmenter son poste « charges » avec les mêmes conséquences sur le bénéfice. L'autorité de taxation n'avait pas pu, dans le temps qui lui était imparti, procéder à une évaluation des frais de vente et des salaires pour activité de création afin de déterminer si les montants étaient justifiés commercialement . Elle a conclu au rejet du recours.

14. La société a répliqué le 3 novembre 2000. L'accent était mis sur les circonstances ayant entouré la conclusion d'un accord amiable avec l'AFC, sur le fait que l'impôt anticipé et les impôts directs avaient un objet distinct et étaient soumis à des procédures de taxation et de contrôle différentes et sur l'absence de motifs de réouverture des taxations entrées en force.

Le fisc n'a pas dupliqué.

15. Par décision du 27 juin 2002, la CCRMI a partiellement admis le recours interjeté par la société et a renvoyé la cause à l'administration cantonale pour nouvelle décision de taxation après complément d'instruction.

Compte tenu du principe de la bonne foi, le mode de calcul de la rémunération de M. G_____ pour son activité de création devait se faire sur le courrier non contesté de la recourante à l'AFC du 30 octobre 1992, c'est-à-dire selon un taux dégressif applicable par tranches successives conformément à la méthode d'application du statut fiscal accordé en 1989. Le fait que la recourante ait transigé avec l'AFC concernant l'impôt anticipé, en vue d'établir le montant des prestations appréciables en argent, pouvait légitimement constituer un indice permettant à l'administration cantonale d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts. L'assiette de l'impôt ayant servi au calcul de l'impôt anticipé ne pouvait sans autre être repris au niveau du calcul de l'impôt sur le bénéfice. L'autorité de taxation conservait donc le devoir d'établir elle-même les faits constituant le fondement de l'imposition.

16. Le 31 juillet 2002, la société a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif.

a. Principalement, il n'y avait pas de motifs justifiant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts. Tant le montant de la rémunération versée à M. G_____ que celui des frais de vente déduits figuraient dans les déclarations fiscales de la société et sous deux titres différents dans le compte d'exploitation annexé aux déclarations.

A réception de ces documents, le fisc aurait pu procéder à des investigations complémentaires s'il l'avait jugé utile. C'est ce qu'il avait fait en posant des questions relatives au mode de calcul de la rémunération de M. G_____ auxquelles la fiduciaire, alors organe de révision de la société, avait répondu. Quant à la déduction des frais de vente, l'administration cantonale n'avait posé aucune question.

La CCRMI n'indiquait d'ailleurs pas en quoi les déclarations de la société pouvaient être considérées comme inexactes ou incomplètes. L'enquête menée par l'AFC en matière d'impôt anticipé n'avait pas porté sur des faits nouveaux, mais sur des faits correctement et complètement déclarés, soit connus de l'administration cantonale. Cette enquête avait porté sur la qualification de certaines charges de la société. Le fait que les frais de vente déduits aient été, pour partie, qualifiés différemment par l'AFC ne remettait pas non plus en cause le caractère correct et complet des déclarations fiscales.

b. A titre subsidiaire, les frais facturés par MCT à la recourante et payés directement à M. et Mme G_____ étaient justifiés. M. et Mme G_____ avaient été extrêmement actifs dans le cadre de la promotion et de la vente des produits de la société dès la fondation de celle-ci. Jusqu'en 1996, date de la reprise de la société par un nouvel actionnaire, la société ne disposait d'aucun personnel chargé de la promotion, de la vente ou de la distribution à Genève, de sorte que tout le volet commercial était pris en charge par les époux

G_____. Les ventes de la société reposaient sur la seule activité d'animation et de promotion déployée par ces derniers. Les frais liés à cette activité avaient toujours été déduits par la société dès sa création en 1989. Les comptes de pertes et profits relatifs aux trois premiers exercices comptables de la société étaient produits en annexe. Ces déductions n'avaient à l'époque pas soulevé des questions de la part des autorités fiscales cantonales, pas plus que les déclarations relatives aux années fiscales ultérieures.

c. Enfin si les reprises devaient avoir lieu, il fallait alors appliquer le statut fiscal qui avait été accordé le 8 septembre 1989 à la société par le fisc, à savoir déduire du montant retenu pour chaque exercice la part de salaire à laquelle pouvait prétendre M. G_____.

La recourante conclut à l'annulation de la décision rendue par la CCRMI dans la mesure où elle admet l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts, et à l'annulation de la décision sur réclamation de l'administration cantonale du 22 décembre 1999, du procès-verbal de taxation du 18 novembre 1998, des bordereaux rectificatifs ICC concernés.

17. Par décision du 20 septembre 2002, le Tribunal administratif a prononcé la suspension de la procédure d'entente entre les parties. Celle-ci a été reprise par décision datée du 10 octobre 2003.

18. Le fisc a répondu le 13 novembre 2003.

a. Les avis de débit de la société en faveur des comptes de M. et Mme G_____, figurant au dossier, constituaient des distributions dissimulées de bénéfice selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral. La société dans ses écritures s'était contentée de contester la qualification de prestations appréciables en argent émise par l'AFC sans démontrer par des pièces probantes la réalité des activités déployées telles qu'alléguées. Si la société avait eu les moyens de justifier les avis de débit litigieux, il était difficilement compréhensible qu'elle ait accepté de transiger avec l'AFC en matière d'impôt anticipé.

b. Les conditions pour l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt au sens de l'article 340 alinéa1 LCP étaient réalisées. En effet, les avis de débit précités, comptabilisés sous frais de vente et non justifiés commercialement, avaient été découverts dans le cadre de la procédure de contrôle menée conjointement avec l'AFC. Le fisc était dans l'impossibilité, lors de la taxation, de déceler que des montants figurant sous le poste « frais de vente » constituaient des distributions dissimulées de bénéfice et que de ce fait le bénéfice imposable de la société avait été diminué par des manœuvres frauduleuses.

c. C'était à juste titre que l'administration cantonale n'avait pas tenu compte du statut fiscal dans le cadre des reprises fiscales litigieuses. En effet, l'accord

précité devait être interprété selon le principe de la confiance, selon lequel les résultats d'exercice avant rémunération entrant en ligne de compte pour le calcul du salaire auquel l'actionnaire pouvait prétendre étaient ceux résultant des comptes produits en annexe desdites déclarations fiscales en cause. Il était évident que l'accord n'avait pas prévu qu'une distribution dissimulée de bénéfice pourrait permettre une augmentation du salaire auquel pouvait prétendre l'actionnaire. En opérant des distributions de bénéfice dissimulées dans les comptes sous le poste « frais de vente », la société avait essayé de contourner cet accord, dont le but était d'empêcher que l'actionnaire ne se verse des rétributions excessives diminuant le bénéfice imposable de la société. Ainsi, par ces distributions dissimulées de bénéfice, la société avait empêché le fisc de vérifier le respect de cet accord. En dissimulant des distributions de bénéfice dans le poste « frais de vente » des comptes de pertes et profits, la société avait produit des comptes dont le contenu était inexact.

d. Les montants qui devaient être pris en compte pour la détermination des rappels d'impôts étaient ceux qui avaient été retenus, avant la transaction, dans le cadre de la procédure de l'impôt anticipé. La CCRMI avait annulé les taxations notifiées le 20 novembre 1998, et renvoyé le dossier au fisc pour complément d'instruction. Ces taxations n'ayant pas fait l'objet d'un recours, elles avaient acquis l'autorité de la chose jugée. L'administration cantonale avait par conséquent procédé à une nouvelle taxation et reproduisait dans sa réponse un tableau avec les nouveaux montants pertinents. Bien que cette taxation était plus élevée que la taxation initiale, il ne s'agissait pas d'une reformatio in pejus.

Le Tribunal administratif était compétent pour statuer sur les décisions de la CCRMI. Il s'agissait des taxations résultant de la décision de la CCRMI du 27 juin 2002 (et non des taxations initiales notifiées le 20 novembre 1998) qui pouvaient être examinées dans le cadre du présent recours.

19. Les parties ont encore répliqué et dupliqué. La CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

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. 53 al.1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc - D 3 17 ; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. Le litige porte sur la question de savoir si les conditions justifiant un rappel d'impôts sont remplies et, cas échéant si l'administration cantonale était en droit d'effectuer des reprises pour l'ICC 1993, 1994 et 1995 sur la base du montant

forfaitaire établi par l'AFC sans tenir compte du statut fiscal accordé, voire de prendre de nouvelles conclusions de reprises dans sa réponse au Tribunal administratif.

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 entré 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. Selon le principe de la non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et références citées).

d. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôts sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATF n.p. du 31 janvier 2000, 2 P/411/1998 et 2A/568/1998, consid. 10d. aa).

e. Au vu de ce qui précède, les dispositions légales en vigueur de la LCP, dans sa teneur au 31 décembre 2000, sont applicables aux années fiscales 1993 et 1994. Il en va de même pour l'année 1995, étant donné l'absence de dispositions en matière de rappel d'impôts dans la LIPM.

4. L'article 333 alinéa 1 aLCP prévoit que les déclarations peuvent faire l'objet d'une révision par les contrôleurs de l'impôt ; ceux-ci, après enquête ou citation du contribuable, fixent les éléments imposables.

5. a. Selon l'article 338 alinéa 2 aLCP, le contrôle peut porter sur les impôts de cinq ans en arrière non compris l'année courante.

b. In casu, l'administration cantonale a envoyé à la contribuable le 18 novembre 1998 trois bordereaux d'impôts rectificatifs pour les années fiscales 1993 à 1995, en application de l'article 333 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'impôts, soit 1993.

6. Dans le cadre précité, l'administration cantonale est en mesure de procéder à un rappel d'impôts prévu par l'article 340 aLCP, 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'impôts n'est soumis à aucune faute, intentionnelle ou par négligence (ATA S. du 6 février

1991, cause no 90.FC.57).

a. 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, comme une erreur de l'administration fiscale (ATA/886/2004 du 16 novembre 2004 et références citées).

b. En particulier, un rappel d'impôts est justifié par la découverte d'une distribution dissimulée de bénéfices par le biais de ristournes versées directement à l'actionnaire à l'insu des autorités fiscales (RDAF 1999 II 12 ; RDAF 1996 87).

7. Un fait qui ne ressort pas du dossier fiscal est considéré comme nouveau même si l'autorité fiscale pouvait le découvrir en procédant à des contrôles. L'autorité fiscale peut en principe s'en remettre aux renseignements données par le contribuable sans que cela ne porte préjudice à son droit de procéder au rappel d'impôts. Toutefois, lorsque l'autorité fiscale n'a pas cherché à éclaircir un état de fait dont le caractère inexact ou incomplet « saute aux yeux », elle doit en assumer les conséquences. Le droit au rappel d'impôts est donc exclu en cas de violation grave du devoir de contrôle (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Zurich, Bâle, Genève, 2002, p. 79).

8. Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt (ATF 105 Ib 382) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôts et d'amende, cette autorité doit prouver que l'imposition est incomplète (RDAF 1993 32 consid. 2b p. 35, 2A.299/1989). Le fisc et le contribuable sont tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée du fardeau de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et références citées).

9. In casu, les taxations rectifiées du 18 novembre 1998 sont basées uniquement sur les éléments retenus par l'AFC dans le cadre de la procédure de contrôle en matière d'impôt anticipé. L'AFC a considéré que les frais de vente facturés par MCT à la société et directement versés sur le compte de M. et Mme G_____, constituaient des prestations appréciables en argent. Les parties ayant transigé sur un montant à payer, la justification commerciale des montants précités n'a plus été soulevée.

L'administration cantonale prétend avoir instruit le dossier alors que les pièces versées à la procédure démontrent le contraire. Elle n'a pas procédé à une investigation fouillée prouvant que l'opération précitée n'était pas

commercialement justifiée et n'a pas non plus permis à la recourante de produire sa documentation et de faire valoir ses arguments sur la question. En particulier, les pièces versées au dossier ne permettent pas de considérer qu'il existe un faisceau d'indices suffisant pour apporter la preuve d'une distribution dissimulée de bénéfices à l'actionnaire G_____.

Cela étant, la découverte des six avis de débit au cours de la procédure fédérale justifient en eux-mêmes l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts au niveau cantonal, car l'on est manifestement en présence de faits nouveaux. En effet, ces six avis correspondant à un montant total de CHF 2'102'668,50 ont été comptabilisés sous « frais de vente », ce qui ne permettait pas à l'administration cantonale, lors de la taxation, de savoir que lesdits montants avaient été directement versés sur les comptes de M. et Mme G_____ et non sur ceux de MCT, et de déterminer s'il s'agissait ou non de distributions dissimulées de bénéfice.

Aboutir à cette dernière conclusion, comme le fait l'administration cantonale, sans avoir, au préalable, permis à la contribuable de se déterminer sur ce point est prématuré et justifie dès lors l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts, comme l'a admis la CCRMI.

10. Quant à l'application du statut fiscal convenu entre les parties, il doit être pris en considération dans le calcul éventuel du salaire pour activité de création de M. G_____. En effet, le statut fiscal concerne exclusivement le salaire versé à M. G_____ en fonction des bénéfices de la société. Or, les parties divergent sur les frais de vente versés directement sur le compte de M. et Mme G_____. L'article 20 alinéa 1 CO ne peut être invoqué car ce n'est pas le contenu du statut fiscal qui est illicite. Si les frais de vente, après enquête, devaient ne pas être justifiés, les bénéfices de la société devraient alors être augmentés d'autant, et la rémunération de M. G_____ calculée en fonction dudit bénéfice.

11. Au vu de ce qui précède, le Tribunal administratif n'a pas à statuer sur les nouvelles conclusions chiffrées de l'administration cantonale. La jurisprudence sur laquelle se fonde le fisc pour justifier desdites conclusions est hors sujet. Cette jurisprudence zurichoise tranche en effet la question de la violation du droit d'être entendu d'un contribuable contre lequel la commission cantonale avait rendu une décision péjorant ses intérêts par rapport à la décision sur réclamation, sans l'en informer au préalable. Or in casu, la commission a annulé les taxations du 18 novembre 1998 et a renvoyé le dossier à l'administration cantonale pour complément d'instruction. Dès lors qu'un recours a été interjeté à l'encontre de cette décision, l'annulation n'est pas encore entrée en force. En d'autres termes, ce sont bien les taxations rectificatives du 18 novembre 1998 qui font l'objet du présent arrêt.

12. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 3'000.- 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 31 juillet 2002 par R_____ & G_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 juin 2002 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 3'000.- ;

communique le présent arrêt à Me Pierre Gillioz, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale genevoise, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

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

Au nom du Tribunal administratif :

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

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :