Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.347/2002 /svc

Arrêt du 2 juin 2003
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzbürger, Président,
Hungerbühler et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
T. _____ S.A.,
recourante, représentée par Me Soli Pardo, avocat,
case postale 147, 1211 Genève 12,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, case postale 3937,
1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève,
rue des Chaudronniers 3, 1204 Genève.

Objet
impôt fédéral direct 1995, distribution dissimulée de bénéfice,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 28 mai 2002.

Faits:

A.
La société T. _____ S.A. dont le siège est à O. _____, est active dans le courtage de matières premières. D. _____ en est l'actionnaire et administrateur.

B.
Le 12 février 1998, l'Administration fédérale des contributions a informé l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) qu'elle avait soumis à l'impôt anticipé des prestations appréciables en argent d'un montant de 165'857.20 fr., obtenues pendant l'exercice 1993/1994. Il s'agissait de rétrocessions non justifiées économiquement versées par T. _____ S.A. aux sociétés A. _____, sise au Maroc, et B. _____, sise à Chypre, étant précisé que la première détient la seconde. Le 11 décembre 1998, l'Administration fiscale cantonale, au terme d'une procédure de rappel et en soustraction de l'impôt fédéral direct 1995, a porté le revenu imposable de T. _____ S.A. à 69'500 fr. (après déduction de pertes reportées) et fixé le rappel d'impôt à 6'893 fr. (non compris les intérêts de retard et la déduction pour chevauchement des périodes). L'amende se montait à 1'702 fr., soit au quart de l'impôt éludé.

Pour procéder à ce rappel, l'Administration fiscale cantonale s'est basée sur les faits suivants, tels que déterminés par l'Administration fédérale des contributions: le 1er juillet 1993, un office gouvernemental marocain a attribué à A. _____ un marché concernant l'importation de 260'000 tonnes métriques de blé tendre. Entendu le 24 septembre 2001, en comparution personnelle devant le Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif), D. _____ de T. _____ S.A., a expliqué qu'il était courtier en céréales. Dans l'affaire en cause, A. _____ s'était engagée à vendre au Maroc une certaine quantité de céréales à un prix fixe. Une lettre de crédit avait été émise pour la somme en question. A. _____ avait ensuite pu acheter les céréales moins cher chez C. _____. A. _____ ayant payé C. _____ avec la lettre de crédit, C. _____ devait rembourser la différence entre le montant de ladite lettre et le prix fixé entre les parties au contrat. A. _____ avait demandé que la différence versée par C. _____ transite par les comptes de T. _____ S.A. A. _____ n'avait pas émis une lettre de crédit du montant convenu avec C. _____ car, dans ce cas, elle n'aurait pas réalisé son bénéfice au vu des normes de contrôle des changes marocaines. T. _____ S.A., qui avait servi d'intermédiaire

entre C. _____ et A. _____ dans l'opération, touchait une commission de 1 US\$ par tonne. L'annulation du contrat de vente, dont il était question dans des télex du 16 juillet 1993, était en fait une substitution de partie, C. _____ devant livrer directement la marchandise au gouvernement marocain.

C.

L'Administration fiscale cantonale a confirmé sa position dans une décision sur réclamation du 6 avril 1999 au motif que les documents fournis ne justifiaient pas économiquement les opérations commerciales fondant les rétrocessions.

Le 14 mars 2001, la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du canton de Genève (ci-après: la Commission cantonale de recours) a rejeté le recours de T. _____ S.A.

Le Tribunal administratif a également rejeté le recours de T. _____ S.A. dans un arrêt du 28 mai 2002. Il a constaté que le versement de fonds de C. _____ en faveur de T. _____ S.A., puis le transfert de ces mêmes fonds de T. _____ S.A. à A. _____ et B. _____, n'avaient pas été comptabilisés correctement chez T. _____ S.A. En outre, les pièces produites ne permettaient pas d'"établir la réalité" de l'opération ni de conclure qu'elle était justifiée commercialement. Il a relevé, notamment, que la cause du versement opéré par C. _____ en faveur de T. _____ S.A. n'avait jamais été documentée d'une manière emportant la conviction. De plus, la façon de procéder visait à permettre à A. _____ de ne pas respecter la législation de son pays sur le contrôle des changes.

D.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, T. _____ S.A. demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 28 mai 2002 et de dire que ni un rappel d'impôt fédéral direct 1995 ni une amende ne se justifient. Elle prétend que les versements en cause étaient fondés commercialement.

L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours, sous suite de frais. Le Tribunal administratif persiste dans les termes et conclusions de son arrêt. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 1995.

2.

Selon la recourante, le Tribunal administratif aurait indûment renversé le fardeau de la preuve. Il aurait retenu que "les pièces produites par T. _____ S.A. ne permettent pas d'établir la réalité de cette opération". Toutefois, il incombait à l'administration fiscale cantonale, et non à la recourante, de prouver que la façon de procéder n'était pas justifiée commercialement et qu'un rappel d'impôt s'imposait.

2.1 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'impôt 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 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" (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 142; voir aussi Walter Ryser / Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, p. 462).

2.2 Le Tribunal administratif a admis la réalité des faits tels que déterminés par l'Administration fiscale cantonale (cf. infra consid. 4). A cet égard, celle-ci a réuni de nombreux éléments allant dans le sens d'une opération non justifiée commercialement et le Tribunal administratif a considéré que ce faisceau d'indices constituait une preuve suffisante. Il a donc conclu que l'opération en cause ne répondait pas à l'usage commercial. Il incombait alors à la recourante d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire du moment que les faits établis, sur la base d'indices précis, étaient hautement vraisemblables (Archives 39 284 consid. 3c p. 288, RDAF 1993 32 consid. 2b p. 35, 2A.299/1989). Or, la recourante s'est contentée de contester ces faits et n'a pas été en mesure de fournir de

preuves les renversant ou permettant une autre interprétation, comme, par exemple, des documents attestant de la cause du versement fait par C. _____ à T. _____ S.A. en faveur de A. _____ ou les relevés bancaires y relatifs. L'arrêt du Tribunal administratif est donc fondé sur une répartition correcte du fardeau de la preuve puisque celui-ci n'a pas mis ce fardeau à la charge de la recourante, mais à celle de l'Administration fiscale cantonale.

3.

L'intéressée reproche encore au Tribunal administratif de n'avoir pas retenu, de façon arbitraire, certains éléments pertinents ressortant du dossier et d'avoir ainsi constaté les faits de façon incomplète. Celui-ci n'aurait ainsi pas tenu compte de différentes pièces figurant au dossier, soit du contrat du 16 juillet 1993 entre A. _____ et C. _____ ainsi que des deux télex de la même date entre C. _____ et T. _____ S.A. relatifs à "l'annulation" dudit contrat et à ses conséquences financières. La recourante mentionne ensuite les courriers du 1er novembre 1993 de A. _____ indiquant, premièrement, qu'elle autorisait T. _____ S.A. à traiter avec C. _____ dans le cadre du contrat en cause, et, deuxièmement, demandant à T. _____ S.A. de transférer la moitié des montants versés par C. _____ à B. _____. Elle reproche aussi au Tribunal administratif de n'avoir pas pris en considération les déclarations de D. _____ faites lors de sa comparution personnelle.

En réalité, l'intéressée critique non pas l'établissement des faits par l'autorité intimée mais lui reproche uniquement de ne pas avoir fondé sa décision sur certains éléments ressortant du dossier. Elle s'en prend dès lors à l'appréciation juridique des pièces en possession de cette autorité et soulève ainsi une question de droit que le Tribunal fédéral revoit d'office et librement (cf. infra consid. 4).

4.

4.1 L'art. 58 al. 1 LIFD dispose:

"Le bénéfice net imposable comprend:

- a. Le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent;
- b. Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que: (...)
- les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;

c. Les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (...)."

La doctrine et la jurisprudence qualifient de distribution dissimulée de bénéfice les prestations faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaire, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites, dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants. Ainsi, entrent en considération les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une autre personne morale qui lui est proche (ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 113 Ib 23 consid. 2 p. 24; RDAT 2000 I 13t 653, 2A.552/1998 et les arrêts cités; Norberto Bernardoni / Giorgio Duchini, La fiscalità dell'azienda, p. 367/368, Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3e éd., p. 462/463).

4.2 En l'espèce, la recourante a admis que sa comptabilité était incomplète puisque les montants versés par C. _____ n'ont pas été enregistrés dans un compte de revenus, pas plus que les rétrocessions versées à A. _____ et B. _____ ne l'ont été dans un compte de charges. L'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt a donc été faite à bon droit.

La recourante soutient toutefois que l'opération dont il est question était justifiée commercialement. Le Tribunal administratif a rejeté cette qualification avec raison et, contrairement à ce qu'affirme la recourante, il a pris en compte les pièces produites (qui figurent toutes dans le dossier du Tribunal administratif) mais a jugé qu'elles n'étaient pas probantes. Tel est le cas du contrat du 16 juillet 1993 entre les sociétés C. _____ et A. _____ par lequel cette dernière a acheté à C. _____ 230'000 tonnes métriques de blé tendre. Si l'on peut comprendre que le contrat produit ne porte pas la signature de A. _____, car il s'agit de son exemplaire, il ne justifie en rien le rôle joué par la recourante dans l'opération, puisque sa raison sociale n'apparaît nullement dans ledit contrat. La recourante invoque ensuite les deux télex du 16 juillet 1993. Le premier, envoyé par C. _____ à T. _____ S.A., prévoit "Selon notre entretien de 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 société A. _____ au travers de T. _____ S.A. ...". Dans le deuxième, T. _____ S.A. a confirmé à

C. _____ le télex précédent "concernant l'annulation de ce contrat avec une différence en faveur de la société A. _____ de US\$ 5.74/MT sur la base de la quantité contractuelle...". Il ressort de ces documents que la recourante a servi d'intermédiaire lors de ce marché mais ils ne prouvent en aucune manière que ce rôle était justifié économiquement.

La recourante se réfère finalement aux deux lettres du 1er novembre 1993. La première, par laquelle A. _____ a autorisé T. _____ S.A. à "négocier et acheter du groupe C. _____ pour son compte le contrat de 230'000 tonnes métriques de blé susmentionné destination Maroc, et d'instruire tout règlement financier avec le groupe C. _____ concernant ce contrat et ceci à travers la maison T. _____ S.A.", confirme l'activité de T. _____ S.A. Dans la deuxième lettre, A. _____ a demandé à T. _____ S.A. de verser, à réception des sommes de C. _____ représentant la différence entre le prix prévu dans le contrat et la valeur des lettres de crédit, la moitié des montants à B. _____, l'autre moitié à elle-même. Selon A. _____, le transfert à B. _____ était dû en exécution d'un accord de rémunération relatif aux céréales livrées au Maroc. C. _____, par courrier du 21 juin 1996, a confirmé à T. _____ cette façon de procéder. Elle a précisé que cette forme de garantie de paiement était une pratique usuelle et courante dans le commerce international des céréales. Ces différents documents attestent une fois de plus que T. _____ S.A. a agi comme intermédiaire, sans toutefois donner de justification commerciale à cette façon de procéder. Si la recourante avait servi de véritable intermédiaire économique dans le cadre de cette opération et que, par le biais de son administrateur, elle avait effectivement agi en qualité de courtier pour le compte de A. _____, la logique aurait voulu que C. _____ verse les montants dus directement à A. _____ et que celle-ci octroie alors une commission à la recourante, ce qui n'a pas été le cas. Aucune explication cohérente ne rend compte du rôle tenu par T. _____ S.A., soit de l'encaissement des montants en cause puis de leur rétrocession à A. _____ et B. _____, si ce n'est, comme l'a retenu à bon droit le Tribunal administratif, d'éviter la législation marocaine sur le contrôle des changes. Les déclarations de D. _____, lors de sa comparution personnelle, ne font d'ailleurs que renforcer la conclusion que le transit de l'argent par la recourante n'avait aucune justification commerciale. La recourante a agi à titre fiduciaire dans le cadre d'opérations commerciales menées sous une forme favorisant par excellence l'évasion. Elle a elle-même créé une situation dans laquelle elle se retrouve l'ayant droit des sommes en cause. Les pièces produites ne renversent pas cet état de fait; ce d'autant plus que

A. _____ doit être considérée comme une personne proche. C'est la raison pour laquelle "la réalité économique relevante pour le présent litige", comme l'appelle la recourante, doit tenir compte de l'ensemble de la situation. Une telle opération n'aurait, en effet, jamais eu lieu si les trois sociétés, T. _____ S.A., A. _____ et B. _____, n'étaient pas apparentées. Leurs liens dépassent ceux d'une simple relation commerciale, tout en rappelant que c'est la comptabilité incomplète de T. _____ S.A. qui a été retenue, en premier lieu, par le Tribunal administratif. Au vu de ce qui précède, il y a bel et bien eu distribution dissimulée de bénéfice et le rappel d'impôt était justifié.

5.

L'art. 175 LIFD réprime la soustraction d'impôt par une amende. Le montant de l'amende, infligée en raison du caractère incomplet de la taxation fondée sur la comptabilité déficiente de la recourante, n'est pas contesté et ce à raison. L'article susmentionné prévoit à son alinéa 2 qu'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. Or, en l'occurrence, l'amende se monte à 1'702 fr., soit environ au quart de l'impôt soustrait. Elle est donc inférieure au minimum prévu par la loi. Aucune partie n'ayant demandé une correction en défaveur de la recourante (*reformatio in pejus*), il n'y a pas lieu d'y procéder, le montant en cause étant au demeurant modeste (sur cette notion, cf. ATF 110 Ib 319 consid. 8b p. 330; RF 55 2000 122, 2A.355/1998 et les références citées).

6.

Il résulte de ce qui précède qu'entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter un émoulement judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émoulement judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève, ainsi qu'à l'Administration fédérale des

contributions.

Lausanne, le 2 juin 2003

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: