

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2873/2007-FIN

ATA/96/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 4 mars 2008

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____ ou les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève. M. A_____, né en 1931, exerçait l'activité indépendante de médecin-psychiatre à son domicile privé, tout en étant retraité et percevant une rente AVS. Mme A_____ s'occupait du secrétariat du cabinet.
2. Pour l'impôt cantonal et communal (ICC) 1998 à 2000, le détail des déclarations et des impositions du couple, n'incluant que les revenus de l'activité indépendante de M. A_____, se présentait comme suit :

<u>Périodes fiscales</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>
Revenu imposable	CHF 141'360.-	185'119.-	162'612.-
Fortune imposable	CHF 142'510.-	148'693.-	148'143.-
Impôt dû	CHF 39'696.35	49'895.80	40'243.85
Date du bordereau	23.06.1999	11.05.2000	29.11.2001

Ni la spécialité dans sa profession (médecin), ni le lieu où il exerçait son activité n'étaient précisés dans les déclarations fiscales du contribuable.

3. Par lettre signature du 13 mars 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a avisé les époux A_____ de l'ouverture des procédures visées aux articles 59 et 69 et suivant de la loi cantonale de procédure fiscale (LPFisc - D 3 17) pour les périodes fiscales ICC 1998 à 2001-A. Des frais privés semblaient avoir été comptabilisés dans les charges du contribuable, raison pour laquelle elle procéderait à un examen sur place de deux jours, lors desquels les époux A_____ étaient priés de mettre à sa disposition divers documents relatifs aux années comptables 1993 à 2001.
4. La procédure de contrôle s'est déroulée dans les locaux de la fiduciaire en charge de la comptabilité des époux A_____, au cabinet médical et au domicile privé de ces derniers, du 15 au 16 mai 2003. Toute la comptabilité des exercices commerciaux 1993 à 2001 a été vérifiée.

Il ressort du procès-verbal établi à cette occasion que des charges privées avaient été comptabilisées et/ou cumulées avec des frais effectifs, que des libellés des comptes étaient en contradiction évidente avec le contenu comptabilisé, que des comptes de charges avaient été créés en fin d'année par un jeu d'écritures avec crédit du compte privé, que des frais médicaux avaient été comptabilisés à double

dans la déclaration fiscale et dans les comptes, que des assurances privées avaient été comptabilisées dans les comptes commerciaux, que les contribuables affirmaient loger dans un appartement de 5 pièces qu'ils utilisaient également à des fins professionnelles alors qu'en réalité leur logement en comptait 11, dont 3 seulement étaient utilisées à des fins professionnelles, que non seulement la totalité du loyer de ce logement avait été comptabilisée dans les charges mais qu'un forfait supplémentaire intitulé "loyer bureau" (CHF 3'600.-) avait été déduit, que le contribuable (âgé de 72 ans) ne se déplaçait pas ou très peu en véhicule afin de visiter ses patients, qu'en plus de frais "effectifs" un forfait élevé avait été comptabilisé pour des frais de véhicule "sans aucune raison", que le contribuable ne pouvait pas retrouver des justificatifs relatifs aux frais de congrès, qu'il déclarait téléphoner très peu dans le cadre de son travail, qu'une dette déclarée pour CHF 175'000.- ne s'élevait en réalité qu'à CHF 89'000.-, que l'assurance ménage mentionnait un inventaire d'une valeur de CHF 761'000.- et que la fortune du couple était donc plus élevée que celle ressortant de leurs déclarations fiscales, que d'importants frais de vêtements avaient été comptabilisés alors que le contribuable ne portait "qu'une blouse blanche" et que des versements mensuels sur le compte d'épargne postal du couple avaient été comptabilisés comme des charges du cabinet médical.

5. Les 5 juin et 8 octobre 2003, l'AFC a adressé plusieurs demandes de renseignements complémentaires aux époux A_____ qui y ont donné suite, par plis des 5, 7 et 14 août, 1^{er}, 9 et 10 septembre et 19 novembre 2003.
6. Le 1^{er} décembre 2003, l'AFC a informé les époux A_____ de la fin des procédures susmentionnées et leur a adressé trois bordereaux "rappel d'impôt", dont il résultait :

<u>Périodes fiscales</u>	<u>Suppléments d'impôts</u>	<u>Intérêts de retard</u>
1998	CHF 34'548.45	CHF 6'024.85
1999	CHF 37'747.10	CHF 5'355.90
2000	CHF 31'485.05	CHF 3'444.10

Un bordereau d'amende de CHF 155'670.-, équivalant à une fois et demi le montant de l'impôt éludé, était par ailleurs notifié aux contribuables. La soustraction intentionnelle était retenue et, au vu de leur quantité et des montants concernés, les fautes commises étaient considérées comme graves.

7. Le 10 décembre 2003, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre desdits bordereaux.
8. Par décision sur réclamation du 7 octobre 2004, l'AFC a partiellement dégrevé les bordereaux de rappel d'impôt contestés, tout en maintenant la quotité

de l'amende. Les revenus et la fortune imposés, ainsi que les montants des suppléments d'impôts étaient fixés comme suit :

<u>Périodes fiscales</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>
Revenu imposable	CHF 227'604.-	282'029.-	246'523.-
Fortune imposable	CHF 160'306.-	169'705.-	171'940.-
Supplément d'impôt	CHF 28'927.70	32'112.25	25'897.20
Intérêts de retard	CHF 5'581.45	5'152.25	3'313.40

9. Les époux A_____ ont interjeté recours à l'encontre de cette décision sur réclamation le 4 novembre 2004 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Des écritures complémentaires ont encore été adressées le 29 septembre 2005.

Un montant annuel de CHF 6'000.- aurait dû être admis au titre de frais de véhicule. De même, la moitié du coût du loyer et des factures des services industriels genevois (ci-après : SIG) devait être considérée comme charge liée à l'activité professionnelle. Ils concluaient à la rectification des bordereaux en ce sens. Quant à l'amende, elle devait être réduite à une demi-fois l'impôt soustrait compte tenu notamment de la faute de leur fiduciaire, de leur grand âge et du fait que seule une faute légère aurait dû être retenue.

10. Dans sa réponse à la commission du 28 avril 2006, l'AFC s'est opposée au recours.
11. Par lettre du 9 juin et son complément du 15 août 2006, les contribuables ont confirmé maintenir leur recours.
12. Le 19 avril 2007, la commission a informé les contribuables que s'agissant des frais de véhicule, en l'absence de tout justificatif démontrant leur lien de nécessité avec la profession exercée, elle envisageait de procéder à une *reformatio in pejus*, à savoir d'annuler la déduction forfaitaire de 3/5èmes admise par l'AFC.
13. Par courrier du 15 mai 2007, les époux A_____ ont confirmé leur position quant aux susdits frais, sans toutefois produire de justificatif à l'appui.
14. Par décision du 18 juin 2007, la commission a rejeté le recours des époux A_____.
- a. S'agissant des frais de véhicule, le contribuable n'avait pas été à même de justifier, par pièces, leur rapport de nécessité avec sa profession. Il n'y avait dès lors pas lieu de lui appliquer la déduction forfaitaire de 3/5^{èmes} quand bien même il appartenait à une profession pour laquelle une telle déduction était possible. En

revanche, compte tenu de l'ensemble des circonstances et du fait que le contribuable avait été dûment informé du risque d'une *reformatio en pejus* de sa taxation, la totalité des frais de véhicule comptabilisés devait être ajoutée, par l'AFC, à son revenu imposable.

b. Quant à la déduction du loyer afférent aux pièces du logement du contribuable utilisées à titre professionnel et les frais des SIG y relatifs, c'était à juste titre que l'AFC ne l'avait admise que pour 3 pièces et non 5 comme soutenu par M. A_____. Les reprises effectuées devaient dès lors être confirmées.

c. Enfin, l'amende devait être maintenue dans sa quotité, les contribuables ne sauraient en effet se dégager de leur responsabilité du fait qu'ils avaient chargé une fiduciaire d'établir leur déclaration d'impôt.

Le dossier était renvoyé à l'AFC afin qu'elle rectifie les bordereaux de rappel d'impôt au sens des considérants.

15. Les époux A_____ ont recouru, le 24 juillet 2007, à l'encontre de cette décision auprès du Tribunal administratif. Ils concluent, principalement, à l'annulation de l'amende, à la répartition pour moitié à titre professionnel/privé des montants payés pour leurs loyers et des frais des SIG, à ce qu'un forfait annuel de CHF 6'000.- soit retenu pour les frais de véhicule et enfin au versement d'une indemnité de procédure. Subsidiairement, si le tribunal de céans devait retenir l'existence d'une faute, ils concluent à ce que l'amende soit réduite à la moitié de l'impôt soustrait, la faute qui leur était reprochée devant être considérée comme légère.

En substance, ils n'avaient jamais eu la volonté ni la conscience de commettre une infraction. Les erreurs mises en exergue par l'AFC étaient dues au manque de professionnalisme et aux errements de leur fiduciaire et ils n'avaient pas à en subir les conséquences. Qui plus est, aucune faute ne saurait leur être imputable dans le choix de leur mandataire. Pour le surplus, les contribuables relevaient s'agissant de leur bail commercial que, contrairement à ce que soutenait l'AFC, l'appartement dans sa totalité était utilisé à des fins professionnelles ; la totalité des frais y afférent devait par conséquent pouvoir être déduite. Par souci de simplification, ils ne s'opposaient toutefois pas à une répartition 50/50. Enfin, le forfait mensuel de CHF 500.- indiqué à titre de frais de véhicule professionnel, permettait à peine de couvrir les deux vacations par mois, en taxi, dans un hôpital tel que celui de La Tour, que M. A_____ était susceptible d'effectuer.

16. Par courrier du 27 août 2007, la commission a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.
17. Le 3 septembre 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée.

S'agissant du bien-fondé de l'amende, la faute du mandataire, pour importante quelle soit, n'avait pas pour effet d'effacer la responsabilité personnelle des contribuables. Pour ce qui était des reprises effectuées sur les "frais de loyers et charge" et de "services industriels", l'AFC persistait intégralement dans les conclusions prises dans son mémoire de réponse du 28 avril 2006.

18. Le 5 octobre 2007, les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle. A cette occasion, les contribuables ont réaffirmé que 5 des 11 pièces des locaux pris à bail étaient utilisées à des fins professionnelles. Du matériel était notamment stocké dans 2 d'entre elles. Quant à M. A_____, il a indiqué que durant la période litigieuse, il avait fait une trentaine de visites par an à la Tour. Enfin, il avait toute confiance en la fiduciaire et n'avait pas signé personnellement les déclarations. L'AFC a pour sa part maintenu que lors de leur visite, 2 des 5 pièces évoquées par les contribuables avaient un usage privé. Il avait en outre été constaté que Mme A_____ tenait le journal et gérait les comptes de chèques postaux.
19. Les parties ont répliqué, respectivement dupliqué, les 16 octobre, 23 novembre et 7 décembre 2007.

Par gain de paix, les contribuables ne s'opposaient pas à l'application de la règle 50/50 pour la répartition des frais inhérents aux locaux utilisés à titre professionnel. A cet égard, ils relevaient que, quand bien même seules 3 pièces sur les 11 alléguées seraient utilisées à titre professionnel, force était d'admettre que les 3 pièces retenues par l'AFC totalisaient à elles seules 40% de la superficie des locaux litigieux, soit l'équivalent de CHF 5'070.- sur un total de CHF 13'000.-.

L'AFC a pour sa part indiqué qu'elle ne s'opposait pas à modifier la base du calcul, en se fondant sur la partie professionnelle du bail. Selon les contribuables il s'agirait alors de retenir, au titre de partie commerciale, 4/5^{ème} et non 3/5^{ème} du montant du bail professionnel, compte tenu du fait qu'il était "indubitable" que l'une des 2 pièces retirées par l'AFC servait de local d'archives.

20. Sur quoi la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Les contribuables ne contestant pas l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, l'objet du litige se circonscrira dès lors à la résolution des questions

suivantes, à savoir le bien fondé de l'amende dans son principe et de son montant d'une part, et des dépenses d'exploitation comprenant les loyers et charges, les frais des SIG et les frais de véhicule professionnel allégués par les contribuables d'autre part.

3. Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 1998 à 2000.

Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce, les éléments déterminants étant antérieurs à cette modification (ATA/378/2005 du 24 mai 2005 et les références citées).

4. De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, le département des finances déduit les dépenses nécessaires à l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05).

Conformément à la doctrine et à la jurisprudence dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut ; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée. Énumérées limitativement à l'article 21 lettre a LCP, les exceptions à l'impôt sur l'ensemble des revenus entraînent une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions. Le contribuable est par conséquent tenu de justifier ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée ; ATA/378/2005 précité).

5. a. Parmi les charges qui sont justifiées par l'usage commercial, et à ce titre immédiatement déductibles, figurent les frais généraux. Ces derniers correspondent aux dépenses rendues nécessaires par la marche des affaires de la société et qui ne trouvent pas leur contrepartie dans un nouvel élément porté à l'actif du bilan (ATF 115 Ib 117, consid. 5b ; J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, pp. 208-209 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 184). Les frais de déplacements peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante et il est admis de recourir à des forfaits soit à des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006, consid. 5.2 et 6.3).

b. Les déductions pour frais forfaitaires ne sont réglées ni dans la loi, ni dans un règlement, mais existent dans la pratique des autorités de taxation. Ce mode de faire est justifié lorsque dans certaines professions les frais se composent de très

nombreux éléments et qu'il serait peu indiqué d'en vouloir exiger les justificatifs détaillés, alors qu'il est possible d'estimer de manière uniforme leur montant total, compte tenu des expériences faites par les membres souvent nombreux dans la profession. Il s'ensuit que seul les contribuables appartenant aux groupes professionnels pour lesquels des déductions forfaitaires ont été négociées avec l'administration peuvent se prévaloir d'un forfait sans avoir à justifier leurs dépenses par pièces (Information n° 7/2002 de l'administration fiscale cantonale ; ATA/886/2004 du 16 novembre 2004 et les références citées).

c. Selon l'Information cantonale n° 2/91 du 20 février 1991, les frais de véhicule d'un médecin qui exerce son activité à son cabinet uniquement ne sont pas admis. En revanche, le thérapeute qui se rend au domicile du patient ou dans des cliniques ou des hôpitaux peut déduire les 3/5 de l'ensemble des frais relatifs à un véhicule d'une valeur maximale de CHF 30'000.- (frais d'entretien et amortissement).

d. Enfin, dans un arrêt récent, le tribunal de céans a notamment considéré, s'agissant d'un médecin dont les domiciles privé et professionnel étaient situés à la même adresse, que l'utilisation professionnelle du véhicule ne pouvait être admise. Dans ces circonstances, l'acquisition d'une voiture n'était pas nécessaire à l'exploitation du cabinet médical et représentait une dépense de convenance ou d'agrément, que les contribuables ne pouvaient déduire, même en partie, de leur revenu au titre de frais professionnels, ce quand bien même le contribuable indiquait, devoir se déplacer en voiture pour rendre visite à des patients à la clinique de Belle-Idée ou à celle de la Métairie ou encore pour assister à des séances de formation professionnelle (ATA/592/2007 du 20 novembre 2007).

En l'espèce, se basant sur la méthode de calcul visée par l'information de l'AFC, le contribuable a comptabilisé dans les charges de son entreprise tous les frais liés à son véhicule (leasing inclus), sans retrancher la part privée équivalant à 2/5èmes desdits frais.

Cela étant, il ressort des pièces versées à la procédure que le recourant a reconnu qu'il ne se déplaçait pas, ou très peu, professionnellement et que son épouse jouissait quasi entièrement de l'utilisation du véhicule. Certes, il indique, d'une manière très générale, devoir se déplacer en voiture pour rendre visite à des patients à la clinique de la Tour, aucune pièce ni preuve ne viennent cependant étayer ces allégations. Il affirme enfin n'avoir jamais surfacturé ses déplacements à ses clients.

Dans ces circonstances, c'est à juste titre, que l'AFC et la commission ont considéré que les recourants avaient échoué dans la preuve que les frais allégués avaient été engagés à des fins professionnelles et qu'il n'y avait dès lors pas lieu d'appliquer la déduction forfaitaire de 3/5.

6. Reste encore à examiner si la commission pouvait procéder à une *reformatio in pejus*.

a. A teneur de l'article 51 alinéa 1 LPfisc, la commission cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

b. Dans un tel cas, elle attirera préalablement expressément l'attention du contribuable sur le fait que la décision attaquée peut être réformée à son détriment et lui offrira la possibilité, cas échéant, de retirer son recours (ATA/493/2003 du 17 juin 2003).

Informés le 19 avril 2007 par la commission que s'agissant des frais de véhicule, en l'absence de tout justificatif démontrant leur lien de nécessité avec la profession exercée, elle envisageait de procéder à une *reformatio in pejus*, les recourants ont indiqué maintenir leur recours le 15 mai 2007. La commission était dès lors fondée à revoir la décision de l'AFC à leur détriment, les recourants n'ayant pas été à même de verser à la procédure le moindre justificatif et/ou attestation de l'hôpital de la Tour, attestant des frais invoqués.

7. La déduction du loyer afférent à une pièce du logement du contribuable utilisée à titre professionnel est possible en tant que charge justifiée par l'usage commercial. Dans ce sens, la directive n° 1/2003 du 6 août 2003 prévoit la déduction de la part du loyer qui revient aux pièces occupées professionnellement, lorsque les locaux professionnels se trouvent dans le logement privé du contribuable (ATA/335/2005 du 10 mai 2005). Cette directive doit également s'appliquer à contrario.

En revanche, le loyer de son logement et de celui de sa famille n'est pas déductible (art. 23 let. e LCP).

En l'espèce, il ressort des pièces versées à la procédure que pour les années fiscales 1998 à 2000, les contribuables ont comptabilisé la totalité du loyer et des frais SIG relatifs aux locaux sis au 1^{er} étage, avenue D_____, à savoir deux appartements respectivement de 5 et 6 pièces utilisés pour partie à des fins professionnelles et pour partie comme logement privé. Les parties ne s'entendant pas sur le caractère professionnel ou non de 3 des 11 pièces susmentionnées, il s'agira dans un premier temps de régler ce point.

Lors de la visite domiciliaire du 16 mai 2003, en présence des recourants, les contrôleurs fiscaux ont dument constaté qu'en réalité seules 3/11 pièces étaient destinées à l'activité professionnelle du contribuable et que dans les autres pièces se trouvaient des affaires personnelles du couple. Le Tribunal administratif relève par ailleurs que les locaux commerciaux et privés sont communicants et que la

configuration de l'ensemble facilite l'utilisation à des fins privées des 2 pièces litigieuses. Contrairement à ce que semble croire les recourants, le seul fait que l'on soit en présence d'un bail commercial s'agissant de l'un des locaux, n'est pas encore suffisant pour retenir que toutes les charges liées à ce dernier seraient justifiées par l'usage commercial.

Dans ces circonstances, le tribunal de céans confirmera, dans leur principe, les reprises effectuées. S'agissant du montant de ces dernières, les parties sont en désaccord quant à la méthode de calcul utilisée. Selon les contribuables, il faudrait retenir au titre de partie commerciale, seuls 4/5èmes du montant du bail professionnel, pour tenir compte de la superficie des pièces litigieuses et de la différence de loyer entre les deux baux.

8. Appelé à trancher une question similaire, dans le cas d'un physiothérapeute exerçant à domicile, le tribunal de céans a retenu pour le calcul de la part de loyer déductible à titre de charge professionnelle, un pourcentage par pièce et non par mètre carré du loyer total (ATA/335/2005 du 10 mai 2005). Il n'y a pas lieu de s'écarter de ce mode de calcul. Enfin, contrairement à ce que soutiennent les recourants, c'est à juste titre que la commission a admis lesdits frais à hauteur des 3/11èmes de leurs baux cumulés. Il ressort en effet des taxations versées à la procédure que les contribuables ont, pour l'ICC 1998 à 2000, toujours comptabilisé la totalité de leurs deux loyers et des frais SIG afférents aux locaux pris à bail, au titre de frais liés à l'activité indépendante de Monsieur. Il appert dès lors bien malvenu aujourd'hui, s'agissant des reprises, de vouloir distinguer lesdits baux. En admettant lesdits frais à hauteur des 3/11èmes, l'AFC a ainsi fait une application conforme de la directive susmentionnée et la décision de la commission sera confirmée sur ce point.
9. Reste à examiner le principe et, cas échéant, la quotité de l'amende.
 - a. S'agissant de l'amende, selon l'ancien droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, tout contribuable qui, dans l'intention de frauder le fisc, le trompe ou cherche à le tromper relativement à ses éléments d'imposition, soit en faisant des déclarations inexactes ou incomplètes, est frappé d'une amende fiscale pouvant s'élever au plus en cas de négligence au double du montant de l'impôt éludé (art. 340 al. 3 aLCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt éludé (art. 341 al. 2 aLCP).
 - b. Depuis le 1^{er} janvier 2002, ces articles 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. 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.

d. 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).

10. Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité des recourants.

a. 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 (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.607/2006 du 24 avril 2007 ; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007).

b. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur, en l'espèce le contribuable, envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61 et les références citées). Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figurent notamment la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque et l'importance de la violation du devoir de prudence. Plus celles-ci sont grandes, plus sera fondée la conclusion que l'auteur, malgré d'éventuelles dénégations, avait accepté l'éventualité de la réalisation du dommage (ATF 119 IV 1 consid. 5a p. 2 s.).

c. En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci,

l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss).

d. Enfin, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.538/1998 du 30 juin 1999 publié in RDAF 1999 II p. 535; Archives 60 p. 259 consid. 2a p. 261 s., 57 p. 218 consid. 4c). Il n'est en particulier pas délié de son devoir de prudence. Il doit faire preuve de vigilance dans le choix du mandataire, lui donner des instructions précises et surveiller son travail. Le contribuable commet par conséquent une faute notamment lorsqu'il transmet des documents incomplets à son mandataire ou ne l'a pas suffisamment instruit (D. MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Thèse Lausanne 2001, p. 65 et les références citées). De même, le contribuable qui se fait assister par un auxiliaire et bénéficie des résultats de l'activité de ce dernier doit supporter les inconvénients d'une telle intervention (cf. art. 101 CO) (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.48/2006 du 10 mai 2006, consid. 3.1). Lorsque c'est le représentant qui a porté dans la déclaration d'impôt des indications inexactes et, par ce biais obtenu une taxation insuffisante, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs (Arrêt du Tribunal fédéral du 12 décembre 1986, Archives 57, p. 218, cité par TORRIONE, Les infractions fiscales (impôts directs), in Les procédures en droit fiscal, Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF), éd., Berne, Stuttgart, Vienne 1997, pp. 243-291, 255 ; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

En l'espèce, les recourants ont adressé, sur plusieurs années, des déclarations grossièrement inexactes à l'AFC. Le fait que celles-ci aient été remplies par une fiduciaire n'y change rien. En effet, contrairement à ce que semblent croire les contribuables, le devoir de prudence ne s'arrête pas au choix du mandataire mais exige également du contribuable qu'il instruisse correctement celui-ci et veille à la bonne exécution des tâches confiées. Certes, les recourants n'ont pas de connaissances professionnelles en matière fiscale. Cela étant la contribuable s'est de longue date chargée du secrétariat du cabinet de son époux et c'est elle qui fournissait les pièces utiles à l'établissement des taxations litigieuses. Compte tenu de l'ampleur des erreurs, des montants éludés et de la nature des frais en cause, les recourants ne pouvaient ignorer que des dépenses ayant un caractère privé avaient en réalité été portées à leur charge. Ces "manquements" sont en effet aisément identifiables même sans connaissances particulières en matière commerciale ou fiscale. Par conséquent, c'est à juste titre que l'AFC, et après elle la commission, ont retenu que les contribuables avaient agi avec l'intention de tromper le fisc, soit, à tout le moins, envisagé de le faire.

Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel est ainsi acquis.

11. Il convient encore de déterminer la quotité de l'amende.
 - a. 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). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès. Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/410/2007 du 28 août 2007 et les références citées).
 - b. L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 47 du Code pénal Suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0 ; anciennement 63 CP). En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au cours de la procédure (C. FAVRE, M. PELLET; P. STOUDEMANN, *Code pénal annoté*, 3e édition, Lausanne, 2007 ad. art. 47 ch. 1.2 p. 160 et ss).
 - c. De jurisprudence constante, l'administration jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/128/2003 du 11 mars 2003).
 - d. 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.

En l'espèce, l'AFC a fixé l'amende litigieuse à une fois et demi l'impôt soustrait relevant notamment le caractère intentionnel de la soustraction, la quantité de fautes commises et les montants concernés. Les fautes commises étaient considérées comme graves.

A leur décharge, les recourants font valoir qu'ils ont été abusés par leur fiduciaire et que de ce fait, leur faute ne peut être considérée que comme légère. Comme vu ci-dessus, non seulement les contribuables ne sauraient en l'espèce se décharger de leur responsabilité mais encore ils pouvaient parfaitement se rendre compte des erreurs commises. Aussi, en l'absence d'arguments qui permettraient de remettre en cause l'appréciation faite par l'AFC pour fixer la quotité de l'amende, cette dernière sera confirmée. Le montant retenu n'est en effet pas disproportionnée compte tenu des sommes éludées et du fait que les tentatives de

soustraction se sont répétées durant plusieurs années. Quant aux recourants, leur situation personnelle tant personnelle que financière ne leur confère le droit à aucune circonstance atténuante.

12. Le bien-fondé des reprises fiscales et de l'amende étant acquis, le Tribunal administratif doit encore examiner si ces dernières ne sont pas prescrites. Cette question doit être examinée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

a. Les concepts de prescription et de péremption relèvent du droit de fond (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003, RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités). En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, la prescription de taxations effectuées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit doit être examinée selon l'ancien droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et les références citées).

b. La limitation dans le temps du droit de taxer est régie par l'article 368 aLCP qui définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation. Il s'agit en réalité d'un délai de péremption dont le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'AFC déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (v. RDAF 1989, p. 352), tel un bordereau rectificatif comme en l'espèce. Si ce dernier acte est intervenu avant l'échéance du délai de cinq ans imparti par la loi, le droit de procéder à la taxation n'est plus limité, la LCP n'instituant pas de prescription absolue du droit de taxer (ATA/547/2001 du 28 août 2001).

En l'espèce, l'envoi des bordereaux rectificatifs le 1^{er} décembre 2003 est intervenu dans les cinq ans suivant la fin de la première période fiscale concernée par le rappel d'impôt, soit le 31 décembre 1998. Le droit de taxer n'est ainsi pas prescrit.

c. La prescription de la créance fiscale est de cinq ans dès le jour où le bordereau de perception est adressé au contribuable, selon l'article 369 aLCP. Ce délai peut être interrompu par toute mesure de l'autorité tendant à la taxation, cette dernière faisant repartir un nouveau délai de prescription de même durée.

Depuis la remise du bordereau rectificatif, la prescription a été interrompue à plusieurs reprises, chaque fois avant la fin du délai de prescription découlant de la précédente interruption par les différents actes de procédure.

d. L'ancien droit ne prévoyait pas de prescription absolue de la créance fiscale. Dans ces cas, les délais instaurés par la nouvelle loi commencent à courir dès l'entrée en vigueur de celle-ci, le 1^{er} janvier 2002 (ATF 126 II 1 p. 6 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001). Le délai instauré par la LPFisc est de dix ans à

compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force. Ce délai n'est pas non plus pas échu.

En conséquence, les reprises effectuées par l'AFC par décision du 1^{er} décembre 2003, ne sont pas prescrites. Il en est de même s'agissant de la prescription relative et absolue de l'action pénale visant à sanctionner les infractions commises (ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

13. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté et un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 juillet 2007 par Madame et Monsieur A_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 18 juin 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 2'000.- ;

dit qu'il n'est pas versé d'indemnité ;

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 Michel Lambelet, avocat des recourants 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.:

M. Tonossi

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :