

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2320/2008-FIN

ATA/607/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 décembre 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur S_____

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ICC) 1999 et 2000.
2. Madame et Monsieur S_____ (ci-après : les contribuables ou les époux S_____) étaient domiciliés à Genève lors des périodes fiscales litigieuses.

Le contribuable exerçait une activité indépendante de consultant sous la raison sociale S_____ J_____, Consultant Genève. Il était également l'administrateur et l'actionnaire unique de la société Fiduciaire X_____ S.A. (ci-après : X_____ ou la société), dissoute par suite de faillite prononcée par jugement du Tribunal de première instance du 5 juin 2003.

Les recettes réalisées par cette société étaient de CHF 344'250,80 au 31 décembre 1998, respectivement de CHF 231'866,15 au 31 décembre 1999.

3. Dans leur déclaration fiscale 1999, du 31 août 1999, les contribuables ont déclaré un revenu net de CHF 98'706.- ainsi qu'une fortune nette de CHF 22'790.-.
4. Le 7 décembre 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC ou l'administration) a adressé aux contribuables un bordereau de taxation provisoire, pour l'ICC 1999, d'un montant de CHF 24'521,85, ramené à CHF 24'477,20 par bordereau rectificatif du 19 avril 2000.
5. Pour l'ICC 2000, les époux S_____ ont déclaré un revenu net imposable s'élevant à CHF 109'407.- ainsi qu'une fortune nette de CHF 92'733.-.

Le 16 novembre 2000, ils ont remis à l'AFC une déclaration fiscale modifiée, tenant compte du montant de l'indemnité chômage perçue par Mme S_____, laquelle n'avait pas été indiquée dans la déclaration précédente. Sur cette base, le revenu net était augmenté à CHF 127'003.-. La fortune demeurait inchangée.

6. Par lettre signature du 23 novembre 2000, l'AFC a avisé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en vérification conformément aux dispositions de l'article 336 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) pour les périodes fiscales 1995 à 1999.

Cette procédure s'est terminée le 18 décembre 2000. Il en est résulté pour l'année fiscale 1995 un supplément d'impôts d'un montant de CHF 3'798,15 ainsi que des intérêts de retard y afférents de CHF 709,05. Le revenu imposable était augmenté de CHF 9'511.- pour des frais de représentation et de CHF 3'474.- pour des frais de véhicule. Sur recours de M. S_____ et de X_____, la reprise a été très largement confirmée par la commission cantonale de recours en matière

d'impôts (ci-après : la commission ou la CCRMC) le 30 octobre 2003 (DCCR 169/2003 et DCCR 170/2003).

7. Le 4 décembre 2000, l'AFC a adressé aux contribuables un bordereau de taxation provisoire, pour l'ICC 2000 d'un montant de CHF 26'232,10, augmenté à CHF 32'088,55 par bordereau rectificatif du 1^{er} novembre 2001, finalement ramené à CHF 31'890,65 après réclamation des intéressés.
8. Les époux S_____ ont été avertis, le 4 août 2004, que la procédure en vérification serait étendue à l'année 2000, conformément aux articles 59 et 69 et suivants de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).
9. Le 10 août 2004, l'AFC a informé les contribuables que les procédures prévues aux articles 59 et 69 et suivants LPfisc, pour les périodes fiscales 1995 à 2000, étaient terminées et leur a adressé deux bordereaux "rappel d'impôt", desquels il résultait :

<u>Périodes fiscales</u>	<u>Suppléments d'impôt</u>	<u>Intérêts de retard</u>
1999	CHF 6'115,70	CHF 962,20
2000	CHF 5'331,60	CHF 665,55

Un bordereau d'amende en CHF 16'949.-, équivalant à une fois le montant de l'impôt éludé (sic : 221,95 de plus en réalité), leur était par ailleurs notifié. Il ressortait du procès-verbal, annexé à la décision, que l'AFC avait procédé à des reprises concernant des "frais de représentation" et des "frais de véhicule, publicité" en se référant aux décisions précitées, du 30 octobre 2003, de la commission. Enfin, les contribuables étaient rendus attentifs au fait que l'AFC avait fait preuve, par simplification, de modération dans le calcul de certaines reprises "n'ayant pas en sa possession certains détails ou explications".

10. M. S_____ a formé réclamation à l'encontre desdits bordereaux, le 6 octobre 2004, en contestant en substance les reprises et l'amende.

Les frais de représentation avaient augmenté durant le dernier trimestre de l'année 1998 (ICC 1999), pour un montant de CHF 12'258.-, en raison des fêtes de fin d'année. Quant aux frais de véhicule, en CHF 1'361,50, ils ne sauraient être considérés comme de nature privée. En 1999 (ICC 2000), il n'y avait pas eu de frais de déplacement. Le montant de CHF 7'227,60 représentait des frais de publicité. Quant aux frais de représentation pour CHF 21'102,95, ils correspondaient à des invitations professionnelles.

11. Par décision du 21 mars 2005, l'AFC a rejeté la réclamation précitée.

Les reprises effectuées étaient conformes aux décisions n^{os} 169 et 170 de la commission, du 30 octobre 2003. Elles s'appuyaient sur les comptes commerciaux produits et sur le fait que depuis 1995, la société n'avait pas modifié sa méthode de comptabilisation de certaines charges en faveur de M. S_____. L'amende était dès lors fondée dans son principe et son montant justifié eu égard à la profession du contribuable, aux montants éludés et à la répétition des pratiques en cause.

12. Par acte du 11 avril 2005, reprenant en substance les moyens développés à l'appui de la réclamation, les contribuables ont interjeté recours contre ladite décision auprès de la commission.

13. Dans sa réponse du 28 février 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Il ressortait de la comptabilité de X_____, que cette dernière avait fait bénéficier le contribuable de prestations appréciables en argent en comptabilisant des charges commerciales non justifiées, correspondant en réalité à des frais privés de son administrateur et actionnaire unique. Pour le surplus, ce dernier n'avait pas été en mesure de fournir d'explications qui permettraient de revenir sur les reprises effectuées.

a. La reprise sur frais de représentation était détaillée comme suit :

ICC 1999

Frais de représentation comptabilisés	CHF 32'503.-
Reprise part X_____ (1/3 de 32'503)	<u>CHF 10'834.-</u>
	CHF 21'669.-
Reprise part contribuable (3/4 de 21'669)	CHF 16'252.-

ICC 2000

Frais de représentation comptabilisés	CHF 36'737.-
Reprise part X_____ (1/3 de 36'737)	<u>CHF 12'245.-</u>
	CHF 24'491.-
Reprise part contribuable (3/4 de 24'491)	CHF 18'368.-

b. Quant aux frais de véhicules, la reprise s'élevait à CHF 4'960.- répartis comme suit :

- Amende : CHF 3'280.- (reprise de 3/4 de CHF 3'280.-) CHF 2'460.-
- Frais de véhicule et leasing : CHF 8'333.-
(reprise de 2/5 x 3/4 de CHF 8'333.-) CHF 2'500.-

14. Le 4 mars 2008, la commission a invité l'AFC à lui communiquer le dossier de la procédure de rappel d'impôt dirigée contre X_____ pour les années fiscales 1999 et 2000 (ICC 1999 et 2000).

L'AFC a informé la commission en date du 15 mars 2008, qu'une procédure de rappel d'impôt avait été ouverte à l'encontre de cette société pour les années fiscales 1995 à 1999. Il n'avait été procédé à une reprise que pour l'année 1995.

15. Par décision du 19 mai 2008, la commission a admis le recours des époux S_____ et annulé les deux bordereaux "rappel d'impôt" et le bordereau "amende" du 10 août 2004. Dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt dirigée contre X_____, pour les années fiscales 1996 à 1999, aucune reprise au titre de distribution dissimulée de bénéficiaire en faveur du recourant n'avait été effectuée. De même pour l'année 2000, il n'y avait pas eu de procédure en rappel d'impôt à l'encontre de la société. Ces éléments factuels permettaient d'exclure l'existence des conditions nécessaires à une imposition. Enfin, taxer des frais d'insolites au seul motif que tel avait été le cas pour des frais de même nature lors d'une année fiscale antérieure (1995) était contraire au principe de l'égalité de traitement qui était violé lorsque des situations essentiellement semblables étaient traitées différemment, soit lorsque des situations présentant des différences essentielles l'étaient de manière identique. Enfin, vu l'annulation des reprises contestées, les conditions posées à la fixation d'une amende n'étaient plus réalisées.

16. Le 27 juin 2008, l'AFC a recouru au Tribunal administratif contre ladite décision notifiée le 28 mai 2008 en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 21 mars 2005.

Contrairement à ce qu'avait retenu la commission, ce n'était qu'après avoir examiné en détail la comptabilité, ne pas avoir obtenu de justificatifs et avoir constaté que des reprises devaient être opérées (des charges ayant caractère privé), qu'elle avait appliqué, pour les années fiscales 1999 et 2000, la même méthode que dans le cadre de ses décisions n^{os} 169 et 170. Elle n'avait pas violé le principe de l'égalité de traitement étant en outre rappelé que X_____ avait été dissoute par jugement de faillite du 5 juin 2003, raison pour laquelle elle n'avait pas jugé utile d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt à son encontre pour 2000.

17. La commission a transmis son dossier le 10 juillet 2008 en persistant dans les considérants et le dispositif de sa décision.
18. M. S_____ a déposé ses observations le 11 septembre 2008 et conclu au rejet du recours, rappelant que les frais litigieux étaient "100% professionnels".
19. 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. 53 al. 1 LPFisc ; art. 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. Il convient de déterminer si les conditions justifiant un rappel d'impôt sont remplies et, cas échéant si l'administration était en droit d'effectuer des reprises pour l'ICC des années fiscales 1999 et 2000. Suivant les réponses apportées à ces questions, se posera alors celle du bien-fondé et de la quotité de l'amende infligée par l'AFC aux contribuables.
3. a. Plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques ont été adoptées à Genève en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Ces lois sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - LIPP-I - D 3 11 ; loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - LIPP-II - D 3 12 ; loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 - LIPP-III - D 3 13 ; loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 - LIPP-IV - D 3 14 ; loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP-V - D 3 16). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Les dispositions en question demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif (ATA/631/2007 du 11 décembre 2007 et les références citées).
- b. Est également entrée en vigueur le 1er janvier 2002, la LPFisc, dont l'article 86 prévoit que ses règles de procédure s'appliquent dès son entrée en vigueur aux causes encore pendantes.

c. Concernant le droit applicable au litige et selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, les prétentions découlant du rappel d'impôt, qui relèvent du droit de fond, sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/631/2007 précité et références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la *lex mitior* (ATA/503/2008 du 30 septembre 2008).

Le présent litige est donc soumis à la LCP (aLCP) dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001, en tant qu'il concerne le rappel d'impôt relatif aux périodes fiscales 1999 et 2000.

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

b. Ce contrôle peut porter sur la déclaration courante mais aussi sur celles qui ont servi de base au calcul de l'impôt dû au cours des cinq années précédentes (art. 338 al. 2 aLCP). L'impôt non payé peut être réclamé dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante (art. 368 aLCP).

5. 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 ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière, non compris l'année courante.

b. Dans les limites de la loi, l'administration 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 l'existence d'aucune faute, intentionnelle ou par négligence (ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 et références citées).

c. 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/86/2008 du 26 février 2008).

d. La procédure en rappel d'impôt doit être fondée sur des moyens de preuve et des faits qui étaient jusqu'alors inconnus de l'autorité, ceux-ci ne ressortant pas clairement de la déclaration d'impôts. Constituent de tels fait, les circonstances et les événements qui concernent la taxation. Sont considérés comme des moyens de preuve, par exemple, les documents, actes officiels, informations donnés par les parties, témoignages, informations de tiers, expertises et rapports de fonctions

(Arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 ; RDAF 1999 II p. 11s ; MGC 2001 28/VI 5186).

En l'espèce, il ne ressort pas des pièces versées à la procédure que l'AFC ait été en mesure de se rendre compte, au vu de la déclaration fiscale du contribuable et la procédure de vérification, que celui-ci avait bénéficié de prestations appréciables en argent. Aucune négligence ne pouvant être reprochée à la recourante, le rappel d'impôt n'est pas contestable dans son principe.

6. a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, et qu'elle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 aLCP). L'impôt est ainsi perçu sur l'ensemble des revenus nets du contribuable, quelle qu'en soit la source, les modalités d'acquisition et la forme (Mémorial des séances du Grand Conseil 1986 p. 1366).

b. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants (ATF 131 II 593 et les références citées ; SJ 1994 288). Ces prestations peuvent apparaître de diverses façons, soit notamment être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e éd., 2007, p. 197).

Sont notamment des frais généraux toutes les dépenses régulières telles que frais de personnel, loyer, dépenses d'entretien et de réparation, frais financiers et intérêts que la marche de la société rend nécessaire (J-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise, 1994, p. 208 et 209). Il ne peut en revanche 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. Le Tribunal fédéral n'exige toutefois pas que le contribuable ne puisse pas acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles. Selon la pratique, il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu et que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable d'y renoncer. Il faut ainsi considérer comme frais généraux toutes les dépenses nécessaires à l'obtention du revenu et qui, selon les conceptions courantes, peuvent y être englobées habituellement (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_265/2007 du 8 octobre 2007, consid. 4.3 et les nombreuses références citées). La preuve de leur nécessité et leur montant est indispensable et elle incombe au contribuable (ATA/621/2002 du 29 octobre 2002).

7. a. En droit fiscal, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôts (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts

cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_265/2007 précité, consid. 4.1) 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 1999 II p. 17). 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).

b. 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).

c. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (ATF 122 I 101 consid. 2b p. 103 ; 118 Ia 1 consid. 3a p. 3). Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (ATA/755/2005 du 8 novembre 2005). De manière plus général, le principe de l'égalité de traitement exige que ce qui est semblable soit traité de la même façon dans la mesure de la similitude et que ce qui est dissemblable soit traité différemment dans la mesure de la dissemblance, il ne peut être fait aucune distinction pour laquelle on ne trouve aucune justification raisonnable dans les circonstances de fait pertinentes (F. BELLANGER, Les principes constitutionnels et de procédures applicables en droit fiscal in Les procédures en droit fiscal, 2ème éd. 2005 p. 65).

En l'espèce, l'AFC a motivé les reprises effectuées pour les années 1999 et 2000 par le fait que le contribuable aurait bénéficié de prestations appréciables en argent, à titre de frais de représentation, de véhicule et publicité, comptabilisés en tant que charges commerciales de X_____, alors qu'il s'agirait en réalité de frais privés de son actionnaire. Les intimés relèvent pour leur part que le fait que l'AFC n'ait procédé à aucune reprise à l'encontre de X_____, pour les années 1996 à 1999, ni ouvert de procédure en rappel d'impôt contre celle-ci en 2000, sont autant d'éléments qui démontrent que l'existence de prestations appréciables en argent n'est pas donnée dans l'espèce litigieuse. Ils invoquent à cet égard une violation du principe de l'égalité de traitement.

Cette dernière argumentation ne saurait être suivie. En premier lieu, la situation du contribuable ne saurait être considérée comme identique à celle de

X_____, qui plus est dissoute par suite de faillite en juin 2003. Par ailleurs, en vertu du principe de la légalité, l'autorité de taxation peut examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment en dérogation à celle-ci. Cela découle également de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.64/2004 du 19 juillet 2004). Cette précision ayant été apportée, le tribunal de céans examinera si c'est à juste titre que l'AFC a procédé aux reprises litigieuses.

8. S'agissant des frais de représentation, le contribuable expose que ceux-ci seraient "100% professionnels" et représenteraient pour l'essentiel des invitations au restaurant de clients, liées aux fêtes de fin d'année. Ces explications très générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombait au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. A cet égard, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que, pour les frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels ont été les clients et relations d'affaires qui ont bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 précité).

Par conséquent, en retenant que le contribuable n'avait pas démontré le caractère justifié par l'usage commercial d'une partie des frais de représentation comptabilisés en charge des comptes de résultats de X_____ et, en considérant que ceux-ci correspondaient à des dépenses privées qu'il convient d'ajouter au revenu imposable, l'AFC a correctement appliqué la loi.

9. S'agissant des pourcentages retenus pour le calcul de la reprise, qui correspondent à la moitié du montant allégué à titre de frais de représentation, il est vrai que l'AFC n'a pas expliqué les critères l'ayant amenée à retenir de tels pourcentages, se contentant d'adopter la même méthode de calcul que pour la période fiscale 1995, certes confirmée par la commission (DCCR 170/2003).

Il ressort toutefois d'une jurisprudence du Tribunal fédéral, qu'en l'absence de toute justification du caractère déductible des frais en cause - il s'agissait dans l'espèce litigieuse des frais de représentation de l'administrateur et actionnaire unique d'un atelier d'architecte -, une reprise de 34,5 % des dépenses invoquées apparaissait proportionnée et n'était manifestement pas défavorable au contribuable concerné (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002).

Dans ces conditions, l'on peut admettre, sans faire preuve d'arbitraire, que l'AFC, en retenant que seule la moitié des frais de représentation pouvait être considérée comme justifiée par l'usage commercial, n'a pas omis de prendre en

considération des éléments de fait ou de droit essentiels et l'évaluation chiffrée à laquelle elle a procédé n'excède pas le pouvoir d'appréciation dont elle jouit en la matière.

10. a. Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante. Si un contribuable utilise son véhicule aussi bien pour des trajets privés que professionnels, il est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (E. KANZIG, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2ème éd., n. 18 ad art. 22 al. 1 lettre a, p. 506; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art.-1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, n. 32 ad art. 27, p. 686; cf. Ph. FUNK, Der Begriff des Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, thèse St-Gall 1988, p. 224/225). La notice N 1/2001 sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises (circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 15 décembre 2000 [Archives 69 p. 636]) prévoit soit une estimation sur la base des frais effectifs, soit une estimation à forfait (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006).
- b. De même, à Genève, de pratique constante, le calcul des frais professionnels de véhicule peut s'effectuer de deux manière, soit :
 - la comptabilisation de l'intégralité des frais effectifs de voiture de laquelle il faut ensuite retrancher la part privée correspondant aux 2/5 desdits frais ;
 - le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel au prix de 0.50 le kilomètre.
- c. Les amendes d'ordre ne sauraient être admises en déduction (art. 21 LCP à contrario).

En l'espèce, c'est la première méthode de calcul qui a été appliquée au contribuable, ce dernier n'ayant pas indiqué le nombre de kilomètres qu'il aurait parcourus à titre professionnel. S'agissant du montant retenu à titre de reprise sur frais de véhicule et leasing, celui-ci, après prise en compte des amendes portées au grand livre, est à peine supérieur aux 2/5 (CHF 4'960.- sur CHF 11'613.-) usuellement retranchés en matière de frais professionnels de véhicule. Il devra dès lors être confirmé. Pour le surplus, le bien fondé de l'usage à titre professionnel de son véhicule, par le contribuable, n'est pas remis en cause par l'administration.

11. Au vu de ce qui précède, la reprise totale opérée par l'AFC à hauteur de CHF 13'075,05, intérêts de retard compris sera être confirmée. Par un renversement du fardeau de la preuve, il appartenait en effet au contribuable de démontrer le caractère commercial et indispensable des montants portés en déduction de son revenu ce à quoi il n'est pas parvenu.

12. 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 inexacte ou incomplètes, est frappé d'une amende fiscale pouvant s'élever au plus en cas de négligence au double du montant de l'impôt élué (art. 340 al. 3 aLCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt élué (art. 341 al. 2 aLCP).
 - b. Depuis le 1er janvier 2002, ces articles ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt élué 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).
13. Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité des contribuables.
- 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).

En l'espèce, les contribuables ont adressé, sur plusieurs années, des déclarations inexactes à l'AFC. Compte tenu de l'ampleur et de la nature des frais en cause, ceux-ci ne pouvaient ignorer que le paiement de dépenses ayant un caractère privé par la société correspondait en fait à un revenu imposable. Enfin et surtout, le contribuable, de par sa profession, dispose incontestablement de connaissances particulières en matière commerciale et fiscale. Par conséquent, c'est à juste titre que l'AFC a retenu que les contribuables avaient agi avec l'intention de tromper le fisc.

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

14. 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'amende litigieuse équivaut à un peu plus d'une fois et demi l'impôt soustrait. Compte tenu de l'ensemble des circonstances, notamment des connaissances fiscales du contribuable, de la quantité de fautes commises et des montants concernés, il convient d'admettre que l'autorité administrative n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation. Par conséquent, l'amende sera confirmée, ce d'autant que les contribuables n'allèguent pas que le paiement de cette somme les exposerait à une situation financière difficile.

15. 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 1^{er} 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).

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.

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 1er 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 échu.

En l'espèce, l'AFC a informé les contribuables, par courrier du 23 novembre 2000, de l'ouverture d'une procédure de vérification des déclarations d'impôts 1995 à 1999. Elle a étendu cette vérification à l'année 2000, le 4 août 2004. Les créances en rappel d'impôt contestées n'étaient ainsi pas prescrites à l'ouverture des dites procédures. Enfin, s'agissant des bordereaux litigieux, la taxation est intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la période fiscale la plus ancienne concernée par le rappel d'impôt. 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).

16. Bien fondé, le recours sera admis et un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 juin 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 19 mai 2008 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mai 2008 ;

confirme la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 21 mars 2005 ;

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

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 ;

communiqua le présent arrêt à Madame et Monsieur S_____, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni et Junod, juges, M. Grodecki, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :