

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1508/2007-FIN

ATA/630/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 décembre 2008

dans la cause

Monsieur X_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur X_____ (ci-après : le contribuable) était domicilié dans le canton de Genève entre 1996 et 2001. Il a exercé, pendant cette période, la profession d'avocat inscrit au barreau de cette cité. Il a quitté Genève le 31 décembre 2002 pour aller s'établir en Israël.

Il est séparé depuis le 1er février 2000 de sa première épouse, Madame Y_____, avec laquelle il a eu trois enfants, aujourd'hui majeurs (ci-après : la famille du recourant). Il a divorcé le 13 janvier 2004.

Il s'est remarié avec Madame C_____, le 26 octobre 2005, avant de revenir vivre en Suisse.

2. Entre 1980 et 1996, M. X_____ a administré la société U_____ S.A., dont le siège se trouve à Genève. Le but social de cette dernière consiste à "participer à toutes entreprises et sociétés financières, exécuter toutes les opérations commerciales, financières et fiduciaires, avec escompte et réescompte d'effets de change ; gérer tous biens mobiliers et immobiliers ; achat, vente, construction et gérance d'immeubles".

A cette période, le capital social de la société était de CHF 550'000.-. Il était composé de 550 actions au porteur de CHF 1'000.- chacune.

3. En 1996, la sœur du contribuable, Madame D_____, a été nommée administratrice unique d'U_____ S.A. M. X_____, d'entente avec sa sœur, a néanmoins administré de fait la société, domiciliée à l'adresse de son étude d'avocat, entre 1996 et fin 2001.

4. En 2000, le père du recourant, fondateur et actionnaire de la société, est décédé. Les membres de la famille X_____ composée de la mère du contribuable, Mme E_____ X_____, décédée en 2005, peu après son époux, de l'intéressé, de sa sœur _____ et de son frère, Monsieur _____ X_____ (ci-après : la famille X_____), se sont âprement disputés les droits de cette société. Plusieurs causes, portant sur la question de ces droits et sur des éléments qui lui sont connexes, sont actuellement pendantes devant les juridictions civiles et pénales du canton. M. X_____ prétend devant ces juridictions être seul propriétaire des actions de la société et avoir renoncé à exécuter les vœux de son défunt père, qui souhaitait que ses trois enfants se partagent à parts égales les actions d'U_____ S.A., au motif que son frère et sa sœur s'étaient conduits de manière déloyale à son égard, en le dépossédant des actions d'U_____ S.A. un jour où il n'était pas à Genève (procès-verbal d'audience du 6 juin 2006 dans une procédure P/18276/2005). Il ressort de leurs déclarations recueillies dans ce cadre,

que le frère et la sœur du contribuable considéraient qu'en 2001, soit après le décès de leur père, le contribuable détenait, au même titre qu'eux-mêmes, un tiers du capital-actions d'U_____ S.A.

5. Le 5 novembre 2001, l'administration fiscale (ci-après : l'AFC ou l'administration) a ouvert une procédure de rappel d'impôt à l'encontre de M. X_____, de sa sœur et d'U_____ S.A., pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 1996 à 2001. M. _____ X_____, domicilié en Afrique et simple actionnaire d'U_____ S.A., n'a pas été inquiété.

6. Le 6 décembre 2002, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau rectificatif pour l'ICC 1997, de CHF 29'053,80, avec des intérêts à hauteur de CHF 5'089,15, en se réservant le droit de lui infliger une amende ultérieurement.

La vérification des comptes d'U_____ S.A. avait fait apparaître plusieurs charges non justifiées par l'usage commercial, qui constituaient une rémunération indirecte du recourant (prise en charge de ses frais d'assurance-maladie, de primes de prévoyance, frais de véhicules, etc).

7. Le 15 janvier 2003, M. X_____ a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau.

8. Le 6 juin 2003, l'AFC a notifié au contribuable plusieurs bordereaux rectificatifs concernant l'ICC 1998 à 2001-A (revenu extraordinaire).

Les reprises effectuées suite à l'analyse de la comptabilité d'U_____ S.A. conduisaient aux rappels d'impôt suivants :

Année fiscale	Suppléments d'impôts		Intérêts de retard	
1998	CHF	4'774,40	CHF	739,25
1999	CHF	6'364,95	CHF	778,65
2000	CHF	7'478,50	CHF	671,80
2001-A rev. extraordinaire	CHF	29'754,20	CHF	2'672,90

Deux bordereaux amende de CHF 59'508.- et CHF 95'342.- concernant cette période étaient joints à l'envoi.

9. L'intéressé a élevé réclamation contre ces bordereaux le 10 juillet 2003.

10. Le 21 mai 2004, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau rectificatif pour l'ICC 2001-B.

Il convenait d'ajouter à la fortune déclarée initialement deux prêts accordés par U_____ S.A. à M. X_____, de CHF 453'941.- et CHF 76'646.- (soit un total de CHF 530'587.-), qui apparaissaient de manière constante tant dans ses

déclarations de revenus que dans les comptes de la société depuis plus de vingt ans. En l'absence de tout remboursement pendant ces années, il fallait considérer cette créance comme abandonnée par la société et, par conséquent, l'intégrer dans son revenu. La valeur des 400 actions déclarées dans sa fortune et fixée par le contribuable à CHF 2'799,15 l'action, représentant ainsi une fortune brute de CHF 1'119'660.-, avait par ailleurs été réévaluée sur la base des comptes de résultat de la société et portée à CHF 4'250.- l'action, représentant une fortune de CHF 1'709'028.-.

11. Le contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau le 25 juin 2004, qui a été rejetée par décision du 26 juillet 2004.
12. L'intéressé a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 13 août 2004.
13. Le 28 septembre 2004, l'AFC, statuant sur la réclamation du 10 juillet 2003, a procédé à un dégrèvement des montants repris au titre de l'ICC 1997 à 2001-A. Elle a notifié au contribuable cinq nouveaux bordereaux de rappel d'impôt, annulant et remplaçant les précédents, d'où il résulte les éléments suivants :

Année fiscale	Suppléments d'impôts		Intérêts de retard	
1997	CHF	18'098,10	CHF	3'170,20
1998	CHF	1'453,10	CHF	225.-
1999	CHF	5'349,60	CHF	654,45
2000	CHF	6'724,85	CHF	604,10
2001-A rev. extraordinaire	CHF	9'171,15	CHF	525,80

Une nouvelle amende a été prononcée, annulant et remplaçant les précédentes, fixant à CHF 40'796.-, soit à une fois le montant de l'impôt soustrait, la somme due à ce titre.

14. Le détail des reprises opérées par l'AFC en CHF se présente comme suit :

ICC	2001-A	2000	1999	1998	1997
Écritures à régulariser			4'500.-		
Matériel 370-2'500			2'500.-		
Matériel 752-3'000			3'000.-		
Assurances-accident		3'435,40	4'223,30	402,90	

ICC	2001-A	2000	1999	1998	1997
Assurances-maladie		5'016,10	11'390,90	4'471,40	660.-
Assurance-vie		66'387,85	42'608,70	55'079.-	42'571.-
Loyers					16'150.-
Loyers		18'000.-	18'000.-	25'120.-	
Frais, carburant		2'411.-	1'702.-	1'765.-	
Frais véhicules					3'788,47
Assurances véhicules		896,74	1'125.-	1'241.-	
Leasing Audi S6 1/5			931,12		
Téléphone et téléfax		1'219.-	1'310.-	952.-	1'345.-
Honoraires divers		3'500.-			
Frais de représentation			1'207,78	3'458,18	
Rbt Prêt	22'500.-				
Salaire	24'600.-				
Total	47'100.-	100'866,09	92'201,80	92'489,48	64'514,47

15. Par acte du 5 novembre 2004, le contribuable a interjeté un recours contre ces décisions auprès de la commission en concluant à leur annulation, aux motifs du défaut de validité de la notification des bordereaux litigieux, de la prescription et du caractère infondé des reprises.

16. Le 26 février 2007, après en avoir ordonné la jonction, la commission a admis partiellement les recours précités. Elle a rejeté celui portant sur l'ICC 1997 à 2001-A et prononcé une *reformatio in peius* concernant trois postes de reprise (véhicules, honoraires, revenus extraordinaires 2001-A). Elle a en revanche admis partiellement le recours portant sur l'année 2001-B.

Les primes d'assurance-vie avaient été payées par la société à la famille du recourant. Il n'était pas contestable, dès lors, que le contribuable avait bénéficié d'une prestation appréciable en argent devant être considérée comme un revenu.

Le recourant n'avait pas prouvé à satisfaction de droit que la prise en charge par la société des loyers de son étude était en relation directe avec le maintien du

chiffre d'affaires de la société ; il était juste, dès lors, de considérer ces derniers comme des frais privés.

Ni la société, ni le contribuable n'avaient démontré que l'usage des huit véhicules détenus par U_____ S.A. était commercialement justifié. Les frais d'un seul véhicule pouvaient entrer raisonnablement dans ses charges, au vu de sa taille et de son activité. Il convenait donc de réformer la décision en défaveur du recourant et d'ajouter à son revenu imposable les frais des sept véhicules restants.

Les frais de l'une des neuf lignes téléphoniques détenues par la société avaient été attribués à l'utilisation privée du contribuable. Cette reprise devait être confirmée, le recourant n'ayant apporté aucun argument convaincant de nature à remettre en cause cette appréciation.

Les frais de représentation comprenaient des frais de téléski, de restaurant et des prélèvements en espèces effectués par le recourant non justifiés par lui ou par la société.

La reprise des frais de matériel était également fondée, aucune justification n'ayant été apportée par le contribuable concernant ceux-ci.

Trois versements, l'un de CHF 9'000.- et deux de CHF 3'500.- avaient été effectués par la société à la famille du recourant, sans qu'il soit possible de déterminer à qui ces sommes avaient échu. L'administration avait repris la moitié de ces montants chez le contribuable et l'autre moitié chez sa sœur (sous les rubriques écritures à régulariser et honoraires divers). Elle aurait dû reprendre la totalité de ces sommes chez le recourant, en l'absence de tout justificatif démontrant la répartition de ces frais.

Concernant les revenus extraordinaires 2001-A, le contribuable avait reçu de la société CHF 24'600.- en 2000. Il avait admis lui-même que cette somme était la seule rétribution qu'il avait perçue en 20 ans d'activité. Cette rémunération constituait donc bien un revenu extraordinaire au sens de la loi. Par ailleurs, U_____ S.A. avait redistribué CHF 45'000.- à la famille X_____ sans qu'il soit possible de savoir comment cette somme avait été répartie. La société n'ayant pu remettre aucun justificatif concernant la répartition de cette somme, l'AFC avait repris la moitié au recourant et l'autre moitié à sa sœur. L'absence de tout justificatif devait conduire à reprendre l'intégralité de ce montant au recourant et de réformer la décision en défaveur de ce dernier sur ce point également. Le total des revenus extraordinaires s'élevait par conséquent à CHF 69'600.-.

S'agissant de la dette de CHF 530'587.-, que le contribuable avait contractée envers la société, c'était à tort que l'AFC l'avait ajoutée à ses revenus. On ne voyait pas, en effet, pour quelle raison ce prétendu revenu serait comptabilisé en 2001, alors que la dette existait depuis plus de 20 ans dans les comptes

d'U_____ S.A. Au surplus, aucun élément du dossier ne laissait penser que la société avait renoncé à sa créance envers le contribuable. Bien qu'au bénéfice de l'assistance, le contribuable possédait deux immeubles à T_____. Il n'était ainsi pas démontré qu'il n'aurait plus les moyens de la rembourser. Il convenait donc d'admettre le recours sur ce point et de retirer cette reprise du revenu 2001 du contribuable.

Le rappel d'impôt sur la fortune était en revanche justifié. Le recourant avait lui-même indiqué dans sa déclaration fiscale être détenteur de 400 actions d'U_____ S.A. correspondant selon lui à une fortune de CHF 1'119'600.- (valeur CHF 2'799,15 l'action). Sur la base des comptes de résultat de la société, l'AFC avait réévalué cette valeur à CHF 4'250.- l'action. Le contribuable n'avait apporté aucun élément propre à remettre en cause cette évaluation.

Enfin, l'amende de CHF 40'796.-, qui correspondait à une fois l'impôt éludé, devait être confirmée tant dans son principe que dans sa quotité, vu les connaissances spécifiques du recourant et le fait qu'il ne pouvait avoir ignoré commettre une soustraction.

17. Par acte du 10 avril 2007, M. X_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision. Il conclut préalablement à la suspension de la cause jusqu'à droit connu dans les causes pendantes devant les juridictions civiles et pénales, à l'apport des déclarations, taxations et procédures de contrôle fiscal engagées contre U_____ S.A. depuis 1995, de tous les documents d'affaires détenus par cette société depuis 1996, et de toutes les procédures administratives et judiciaires la concernant depuis 1996. A titre principal, il conclut à l'annulation de ladite décision et à la constatation qu'aucun impôt ICC et IFD n'est dû pour les années 1997 à 2001. Il demande subsidiairement au tribunal de céans de renvoyer la cause à l'AFC pour nouvelle taxation.

L'actionnariat et les droits sur les actifs d'U_____ S.A. étaient disputés au sein de la famille X_____ et la situation fiscale du recourant pendant la période litigieuse dépendait de l'issue que prendraient les procédures pénales et civiles pendantes destinées à trancher ces questions. Il convenait donc de suspendre la présente procédure dans l'attente que celles-ci soient jugées.

L'absence de prescription et la validité de la notification des taxations litigieuses étaient admises.

Le recourant avait consacré des milliers d'heures avec l'aide de son personnel, pour administrer la société, depuis les locaux de sa propre étude, pendant la période litigieuse. Pour ce travail, il n'avait perçu aucune contrepartie, hormis le paiement de ses primes d'assurance-maladie et accident, ainsi que quelques menus frais personnels tel que l'achat d'un abonnement de ski.

Les primes d'assurance-vie ajoutées à son revenu n'avaient pas été reversées au recourant, mais à sa mère. Elles n'avaient eu pour fonction que de garantir, par nantissement, un prêt contracté par U_____ S.A.

La société était officiellement domiciliée à l'adresse de son étude. Elle était gérée depuis ce lieu ; il était normal, dès lors, que les loyers de ses locaux figurent dans les charge d'U_____ S.A.

Concernant les huit véhicules détenus par U_____ S.A., sa sœur était seule responsable de leur utilisation. Il les avait lui-même peu utilisés et disposait de sa propre voiture de luxe à titre privé. En outre, les primes d'assurance de ces véhicules, dont il apparaissait comme conducteur, avaient été fixées au plus bas grâce au fait qu'il n'avait jamais été accidenté en 33 ans de conduite. Ces faits démontraient que seule U_____ S.A. avait bénéficié des avantages de la situation.

Aux fins d'administrer la société, une ligne de téléphone et de fax était exclusivement réservée à U_____ S.A. dans son étude, raison pour laquelle ces frais avaient été imputés à la société. Il convenait d'ordonner l'apport des documents détenus par U_____ S.A. pour prouver la réalité de ces allégués.

Concernant les frais de représentation, les factures de restaurant étaient liées à l'activité menée en faveur d'U_____ S.A.

Il ne pouvait se déterminer sur la reprise portant sur l'achat de matériel et les "écritures à régulariser et honoraires divers", car il n'avait plus accès aux documents de la société. Il convenait donc d'en ordonner l'apport ou d'imputer ces frais à la sœur du recourant, qui était seule bénéficiaire du capital de la société depuis qu'elle avait pris possession des actions de celle-ci en 2000, à son insu.

S'agissant de la taxation 2001-B, la décision de la commission devait être confirmée sur la question de la dette. L'impôt sur la fortune retenu était en revanche intégralement contesté, sa qualité d'actionnaire à cette époque étant mise en doute par la famille X_____. S'il avait indiqué dans sa déclaration être détenteur d'actions d'U_____ S.A., c'était parce qu'il ignorait le vol de ces titres, commis en 2000 par sa sœur. Il n'avait connu cette dépossession qu'en 2004.

La taxation sur les revenus extraordinaires 2001-A était également contestée, sa sœur étant devenue à cette période seule détentrice du capital-actions de la société.

L'amende était parfaitement injustifiée ; elle ne tenait compte ni de cette circonstance, ni de son indigence qui durait depuis 17 mois.

18. L'AFC a répondu au recours le 15 mai 2007 et conclu à la confirmation de la décision de la commission.

Les reprises concernaient des prestations appréciables en argent que le recourant avait reçues alors qu'il était actionnaire et administrateur de fait d'U_____ S.A.

Lors de la procédure de contrôle, le contribuable avait reconnu avoir beaucoup travaillé pour la société sans percevoir de salaire, mais avoir reçu en contrepartie diverses prestations en nature, plusieurs de ses frais privés étant passés dans les charges de la société. Il avait mis en place avec sa sœur un système astucieux pour commettre des soustractions d'impôts. Il en rejetait aujourd'hui la responsabilité sur sa sœur, sans les contester véritablement. Les litiges en cours entre les membres de la famille X_____ n'étaient pas de nature à remettre en cause ces soustractions. Leur issue n'était pas déterminante à cet égard. La précarité de la situation du recourant datait de 2005 ; elle était postérieure à la procédure de contrôle, qui s'était achevée fin septembre 2004. La longueur de cette procédure était d'ailleurs due à l'attitude du recourant, qui n'avait cessé de changer d'adresse pour éviter les notifications de l'administration et tenté, par ses manœuvres dilatoires, d'atteindre la prescription.

Les arguments de l'AFC au sujet de chacune des reprises seront exposés dans la partie en droit ci-après.

19. Entre le 15 décembre 2005 et le 31 août 2007, M. X_____ et Mme C_____ X_____ ont été mis au bénéfice de prestations d'assistance versées par l'Hospice général (ci-après : l'Hospice), qu'ils ont perçues pour un montant total de CHF 44'662,75. Le 7 septembre 2007, l'Hospice a décidé de mettre fin à ces prestations au motif que plusieurs revenus n'avaient pas été déclarés par le contribuable ; il a demandé le remboursement des prestations d'aide sociale individuelle perçues indûment. Par arrêt du 29 juillet 2008, le recours de M. X_____ contre cette décision a été rejeté par le tribunal de céans (ATA/380/2008).
20. Mme N_____ X_____, ex-épouse du recourant, séparée de corps pendant la procédure de contrôle et de réclamation, a reçu de l'AFC, en copie, toutes les décisions rendues sur réclamation. Elle n'a réagi à aucun de ces envois et n'est pas intervenue dans les procédures subséquentes.
21. Mme D_____ et U_____ S.A. ont fait chacune l'objet d'une décision de rappel. Ces décisions n'ont pas été contestées et sont aujourd'hui entrées en force.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A et suivants 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. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 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). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05). Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001. En effet, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur à ce moment-là (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000, consid. 10d aa).

Le présent litige concerne l'ICC 1997, 1998, 1999, 2000 et 2001. La taxation des années 1997 à 2000 est donc régie par la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP). Le nouveau droit s'applique en revanche à l'année 2001, concurremment à la LHID. Le droit applicable à l'amende est, conformément au principe de la *lex mitior*, le droit le plus favorable au recourant. Ce droit sera déterminé ci-après.

3. M. X_____ ayant été domicilié à Genève entre 1996 et 2001, son revenu et sa fortune étaient imposables dans le canton à cette période (art. 2 al. 1er let. a aLCP et 2 al. 1er de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 ; LIPP I - D 3 11).

4. Bien que contribuable aux côtés de son ex-époux entre 1997 et 2001, Mme Y_____ n'est pas concernée par la présente procédure. En effet, divorcée depuis 2004, elle ne répond pas des impôts litigieux, ni sous le nouveau, ni sous l'ancien droit, le rappel ne portant pas sur ses revenus et sa fortune propres (art. 10 al. 8 aLCP et 12 al. 1er et 2 LIPP-I ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse, Bâle-Genève-Münich* 2007, 3ème éd., p. 73 n° 42 et p. 513 n° 33 ; W. RYSER/B. ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne 2002, 4ème éd., p. 508).

5. Le recourant demande préalablement la suspension de la procédure. Il considère que la cause ne peut être jugée avant que l'issue des autres procédures, pendantes devant les juridictions civiles et pénales, ne soit connue.

A teneur de l'article 14 alinéa 1^{er} LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions. Cette disposition est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure administrative chaque fois qu'une autorité civile, pénale ou administrative est parallèlement saisie. Une suspension éventuelle ne peut entrer en considération que lorsque la connaissance de la décision ou du jugement d'une autre autorité se présente comme un préalable indispensable à la solution du litige à suspendre (ATA/585/2005 du 30 août 2005 consid. 3).

En l'espèce, sur les nombreux points faisant l'objet du rappel d'impôt, un seul pourrait être considéré comme dépendant de l'issue des procédures civiles y relatives ; il s'agit de la détermination du nombre d'actions dont M. X_____ était propriétaire en 2001, suite au décès de son père, pour le calcul de sa fortune imposable (ICC 2001-B). Il ne se justifie toutefois pas de suspendre la procédure pour ce motif, vu la solution adoptée au fond.

6. Toujours à titre préalable, le recourant sollicite l'apport des déclarations, taxations et procédures de contrôle fiscal engagées contre U_____ S.A. depuis 1995, de tous les documents d'affaires détenus par cette société depuis 1996, et de toutes les procédures administratives et judiciaires la concernant depuis 1996.

Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 129 II 497 consid. 2.2 p. 504/505 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C.501/2007 du 18 février 2008 ; ATA/381/2008 du 29 juillet 2008 et les arrêts cités).

Selon le principe de la libre appréciation des preuves, qui s'applique en procédure administrative, le juge apprécie librement les preuves, sans être lié par des règles formelles, en procédant à une appréciation complète et rigoureuse des pièces produites. Il doit examiner de manière objective tous les moyens de preuve, quelle qu'en soit la provenance, puis décider si le document à disposition permet de porter un jugement valable sur le droit litigieux (ATA/176/2008 du 15 avril 2008 consid. 5).

En l'espèce, le dossier en possession du tribunal de céans est constitué de toutes les pièces comptables d'U_____ S.A. nécessaires pour trancher le litige et assurer sa compréhension.

La demande du contribuable sera donc rejetée.

7. Les reprises d'impôt litigieuses découlent d'une procédure de contrôle engagée parallèlement, en 2003, contre l'intéressé, U_____ S.A., et son administratrice unique, Mme B_____. Il est résulté de ces contrôles que plusieurs des frais supportés par la société pendant la période litigieuse - qui était administrée de fait par M. X_____ depuis son étude - n'étaient pas justifiés par l'usage commercial (art. 12 et 13 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/845/2005 du 13 décembre 2005).

Conformément à la loi et à la jurisprudence constante, de tels versements constituent, du côté du bénéficiaire, des prestations appréciables en argent devant être imposées comme du revenu (art. 16 aLCP ; art. 1^{er} de la 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 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 4). Ces éléments, lorsqu'ils sont découverts postérieurement à une taxation et qu'ils démontrent qu'une taxation entrée en force était incomplète, peuvent justifier une procédure de rappel d'impôt (art. 340 et 341 aLCP pour les années 1997 à 2000 et art. 53 LHID). Sont applicables à ces revenus les déductions correspondantes (art. 2 à 8 LIPP-V).

Le recourant soutient que l'administration n'était pas en droit d'effectuer certaines reprises et que l'amende est injustifiée.

Il a expressément indiqué dans son recours devant le tribunal de céans qu'il ne contestait plus la validité de la notification des décisions prises par l'AFC et qu'il ne se prévalait plus de la prescription. Dans les procédures antérieures, il a par ailleurs admis les postes de reprises concernant ses primes d'assurance-maladie et accident prises en charge par la société, ainsi que le leasing du véhicule Audi. Ces questions ne sont donc plus litigieuses.

A. Rappel des années 1997 à 2001-A

Seuls les points suivants sont encore discutés.

Primes d'assurance-vie :

8. Il résulte de la comptabilité d'U_____ S.A. que la société a payé des primes d'assurance-vie contractées auprès d'Elvia-Vie (ci-après : Elvia) en faveur de plusieurs membres de la famille du recourant entre 1996 et 2001. Selon l'AFC, ces

primes s'élèveraient à CHF 42'571.- en 1997, CHF 55'079.- en 1998, CHF 42'608,70 en 1999 et CHF 66'387,85 en 2000. M. X_____ ne nie pas la réalité de ces versements, effectués par U_____ S.A. Il prétend cependant que ces assurances ont été ultérieurement rachetées par la famille X_____ et qu'il n'a jamais rien perçu à ce titre. Ces affirmations sont fermement démenties par les extraits d'un compte bancaire appartenant à son ex-épouse et à lui-même, attestant de versements d'Elvia, sur le seul mois d'octobre 1999, de CHF 27'328,60, CHF 14'056.-, CHF 15'859,10, CHF 20'923.-, CHF 24'188,60 et CHF 25'413.-.

9. Selon la jurisprudence, 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 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 ; ATA/406/2007 du 28 août 2007 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005).

En l'espèce, le recourant occulte totalement l'existence des versements effectués par Elvia. Cette attitude, comme la contradiction de ses propos, atteste du caractère mensonger de ses allégués et justifie la reprise à laquelle l'AFC a procédé. Le fait que ces polices d'assurance aient été contractées pour garantir, par nantissement, un prêt conclu par la société, est enfin sans influence sur le fait que M. X_____ était le bénéficiaire direct de celles-là.

Les griefs du recourant seront donc rejetés sur ce point et la reprise de la totalité de ces versements confirmée.

Loyers :

10. Les prélèvements opérés par M. X_____ sur les comptes d'U_____ S.A. au titre de loyers (CHF 16'150.- en 1997, CHF 25'120.- en 1998, CHF 18'000.- en 1999 et 2000) ne trouvent aucune justification dans les documents comptables de la société. D'après le contribuable, ces prélèvements étaient destinés au paiement du loyer de son étude, où la société était domiciliée, sans qu'il daigne, malgré les requêtes de l'AFC dans ce sens, produire les documents comptables de son étude y relatifs. Ces prélèvements ayant été opérés à son profit direct sans la production d'aucun document justificatif, ils doivent être considérés comme du revenu.

Il convient de confirmer la décision de la commission sur ce point et d'admettre cette reprise.

Frais de véhicules :

11. Dans le rappel d'impôt prononcé par l'AFC sur réclamation, les frais d'un seul véhicule, sur les huit détenus par la société, avaient été comptabilisés comme revenu chez le contribuable. Devant la commission, l'AFC a demandé la reformatio in peius de ce poste, sans prendre de conclusions précises à ce sujet, au motif qu'elle avait fait preuve d'une trop grande mansuétude en ne prenant pas en compte les autres véhicules dont la quantité était injustifiable du point de vue de l'usage commercial pour la société, vu sa taille et la nature de ses activités. La commission a admis cette demande et considéré que l'activité de la société justifiait la prise en charge d'un seul véhicule et qu'en l'absence de justification sur l'affectation de ces véhicules, les frais afférents aux sept autres devaient être repris comme revenu chez M. X_____.

Cette reprise ne répartit pas de manière équitable la responsabilité des prestations appréciables en argent distribuées aux différents membres de la famille X_____. Il est en effet peu vraisemblable que le contribuable ait profité seul des huit véhicules de la société. Certes, il en était administrateur de fait, mais pas seul administrateur. On ne saurait dès lors lui faire supporter l'entière responsabilité de ces soustractions. Il se justifie, en conséquence, de ne lui imputer, au titre de revenu, que la moitié des charges totales afférentes aux sept véhicules non justifiés par l'usage commercial.

La décision de la commission sera en conséquence annulée sur ce point et la reprise recalculée par l'AFC pour qu'elle corresponde à cette quotité.

Frais de téléphone et fax :

12. La société disposait de neuf lignes téléphoniques. L'AFC a considéré que seules deux lignes étaient justifiées par l'usage commercial. Elle a qualifié de prestation appréciable en argent faite en faveur de M. X_____ une seule des sept lignes surnuméraires. L'AFC s'en est remis à justice, devant la commission, sur la question de savoir s'il fallait ou non réformer cette décision en défaveur du recourant, considérant cette reprise trop modérée. La commission n'est pas entrée en matière sur cette question et s'est bornée à confirmer la reprise des frais afférents à une seule ligne téléphonique.

Cette décision sera confirmée, même si, comme l'a soutenu l'AFC dans sa réponse devant la commission, la reprise aurait pu être très supérieure, vu l'absence totale de proportion entre ces moyens et l'activité menée par la société et le fait que le domicile de celle-ci se trouvait à l'étude de M. X_____, sans que ce

dernier n'ait démontré disposer, pour son activité professionnelle, d'autres lignes que celles litigieuses.

Achat de matériel :

13. Le contribuable a prélevé dans les comptes de la société CHF 2'500.- et CHF 3'000.- en 1999, qui figurent dans la comptabilité d'U_____ S.A. sous la rubrique "achat de matériel", sans qu'aucun justificatif ne soit joint. Comme l'a relevé la commission, ces montants, retirés du compte de la société par un actionnaire, doivent être considérés comme revenu en l'absence de justificatif.

Ce grief sera donc écarté.

Honoraires divers :

14. En 1999, CHF 9'000.- ont été versés sur un compte bancaire détenu par la famille X_____. En 2000, deux sommes de CHF 3'500.-, figurant dans la comptabilité de la société sous la rubrique "note d'honoraires _____ X_____", ont été prélevés sans qu'il ait été possible de déterminer qui en avait été le véritable créancier, le frère du recourant, domicilié en Afrique, n'exerçant aucune activité connue en faveur d'U_____ S.A. L'AFC a estimé que, devant l'impossibilité d'identifier le bénéficiaire de ces prestations, il convenait de partager les revenus correspondants (CHF 16'000.-) entre le contribuable et sa sœur, pour CHF 8'000.- chacun. La commission a estimé pour sa part qu'il convenait de réformer cette décision en défaveur du recourant et de lui imputer l'entière responsabilité de l'absence de justificatif fourni. La totalité des sommes prélevées devait ainsi lui être attribuée au titre de revenu.

La solution adoptée par l'AFC dans sa décision sur réclamation apparaît plus conforme à la loi que celle de la commission, car elle répartit de manière équitable entre les actionnaires administrant la société, la responsabilité de l'absence de justificatif permettant d'identifier les bénéficiaires des versements dont il est démontré qu'ils ont été opérés en faveur de l'un ou l'autre des membres de la famille X_____. On ne voit pas pourquoi, en effet, l'intégralité de ces revenus devrait être imputée à M. X_____, alors que sa sœur était administratrice de droit de la société et actionnaire comme lui.

Le recours devra ainsi être admis sur ce point, seule une reprise de CHF 8'000.- ne pouvant être retenue en l'espèce.

Revenus extraordinaires 2001-A :

Salaire :

15. Le contribuable a perçu de la société en 2000, CHF 24'600.- au titre de salaire. L'AFC a qualifié ce revenu d'extraordinaire, M. X_____ n'ayant jamais

perçu de rémunération directe de la part d'U_____ S.A. pendant ses quelques vingt années d'activité. Par une argumentation particulièrement confuse, M. X_____ conteste que ce revenu puisse être mis à sa charge.

16. Depuis le 1er janvier 2001, le canton de Genève est passé du système praenumerando au système postnumerando annuel, tant pour la taxation fédérale que cantonale. L'impôt dû pour une année correspond désormais aux revenus réalisés durant cette même année.

Le passage au système postnumerando a engendré une brèche de calcul, c'est-à-dire que, s'agissant de l'impôt cantonal, le revenu réalisé durant l'année 2000 n'a pas été imposé. Pour remédier à cette situation et éviter une divergence trop importante entre les éléments effectivement réalisés dans cette brèche de calcul et ceux imposables, le législateur, tant fédéral que cantonal, a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires.

Ainsi, les revenus extraordinaires réalisés durant la période fiscale précédant la modification ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus pour l'année fiscale où ils ont été acquis (art. 69 al. 2 LHID ; art. 6 al. 2 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - LITPP-II – D 3 12).

17. Selon l'article 6 alinéa 3 LITPP-II sont considérés comme des revenus extraordinaires, notamment, les revenus inhabituellement élevés par comparaison aux années antérieures.

Il ne fait pas de doute en l'espèce que le salaire unique octroyé constitue un tel revenu, M. X_____ n'ayant jamais perçu de rémunération directe de la part de la société qu'il administrait de fait depuis de nombreuses années.

Cette reprise devra dès lors être confirmée.

Remboursement prêt :

18. En 1996, U_____ S.A. a prêté CHF 45'000.- à un tiers. Ce prêt a été comptabilisé dans les charges de la société. Il a été remboursé à U_____ S.A. en 2000. Une somme du même montant a ensuite été créditée sur un compte bancaire appartenant à tous les membres de la famille X_____. Ni le recourant, ni la société n'ont pu expliciter la manière dont cet argent avait été distribué au sein de ses membres. Devant cette situation, l'AFC a repris le moitié de cette somme chez le recourant et l'autre moitié à sa sœur. La commission a réformé cette décision en défaveur du recourant et lui a imputé l'intégralité de ces montants, vu l'absence de justificatif produit.

L'augmentation de cette reprise n'est pas justifiée. S'il ne fait pas de doute que la distribution de ces montants constitue un revenu chez les bénéficiaires, il

n'est pas justifié de procéder à la totalité de cette reprise chez le recourant, alors que rien ne démontre qu'il a été seul à en bénéficier. Certes, l'absence de justificatif doit lui faire supporter une partie de cette charge, mais il est excessif de lui faire supporter seul cette absence de démonstration, alors que sa sœur était administratrice de droit de la société et que la somme litigieuse a été versée sur un compte familial.

Le recours devra ainsi être admis sur ce point et la reprise de la moitié des CHF 45'000.-, soit CHF 22'500.-, chez M. X_____, telle que prononcée par l'AFC dans sa décision sur réclamation, sera retenue.

B. Taxation 2001-B :

Actions U_____ S.A.

19. Dans sa taxation 2001-B, le contribuable a déclaré avoir, au 31 décembre 2001, la propriété de 400 actions d'U_____ S.A., évaluées par lui-même à CHF 2'799,15 l'action, représentant ainsi une fortune brute de CHF 1'119'660.-. L'AFC a réévalué la valeur de ces titres sur la base des comptes de résultat de la société, qui a été portée à CHF 4'250.- l'action, soit une fortune de CHF 1'709'028.-. La commission a confirmé cette reprise au motif que le contribuable n'avait apporté aucun élément propre à remettre en cause cette évaluation et que le nombre de 400 actions résultait de sa propre déclaration fiscale. La commission ne s'est pas prononcée sur l'argument du recourant, qui soutient qu'entre le moment où il a déclaré ses revenus et le rappel d'impôt litigieux, la propriété des 400 actions déclarées avait été contestée, que ces titres avaient ensuite été soustraits à sa maîtrise par l'administratrice qui les avait volés en 2000, fait qu'il n'avait appris qu'en 2004. L'AFC ne se prononce pas non plus sur ce point dans sa réponse au recours.

20. Selon l'article 1er de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (LIPP-III - D 3 13), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales. Y sont soumis, notamment, les actions dans une société (art. 2 let. b LIPP-III). L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 4 al. 1er LIPP-III). Conformément à l'article 5 alinéa 2 de cette loi, les actions, parts sociales des sociétés coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse sont évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque.

En l'espèce, M. X_____ a déclaré en 2002 être propriétaire au 31 décembre 2001 de 400 actions d'U_____ S.A., soit de la majeure partie du capital-actions de la société, qui disposait de 550 actions au porteur de CHF 1000.- chacune. En effet, depuis 1984, le capital-actions d'U_____ S.A.

était réparti en 5 certificats d'actions d'une valeur nominale de CHF 1'000.-, dotés respectivement de 500, 45, 3, 1 et 1 actions. Cette déclaration est intervenue peu après le décès du père du recourant, dont la succession, tant des droits dans la société que du reste des biens, est âprement disputée au sein de la fratrie. Plusieurs procédures pénales et civiles sont actuellement pendantes devant les juridictions du canton pour déterminer ces droits, comme ceux découlant de la succession de la mère de ces enfants, décédée par la suite. Le nombre d'actions dont M. X_____ était propriétaire en 2001, soit l'année qui a suivi le décès de son père, est ainsi aujourd'hui indéterminé.

21. Cela étant, par décision du 8 juillet 2004, l'administratrice unique de la société, Mme D_____, a procédé à l'annulation des trois premiers certificats, pour rendre possible leur distribution physique à ceux qu'elle considérait être les trois actionnaires d'U_____ S.A. depuis le décès de son père, soit ses deux frères et elle-même. Par une autre décision du même jour, elle a procédé à la répartition de ces certificats de manière à respecter cet actionnariat. Elle a ainsi attribué une action en propriété indivise aux trois actionnaires et quatre certificats valant 183 actions (180, 1, 1 et 1) à chacun d'entre eux. Indépendamment de la question de savoir si cette décision est juridiquement valable ou non du point de vue du droit civil, cette démarche atteste du fait que seule la propriété du contribuable pour 184 actions est admise par les autres membres de la famille X_____, qui affirment par ailleurs disposer des mêmes droits.

Au vu des circonstances particulières du cas d'espèce et notamment du fait que le contribuable a perdu la possession des titres au porteur sur lesquels il prétend avoir des droits, il convient de considérer, tant que la propriété de ces actions n'est pas clairement déterminée, que M. X_____ n'était propriétaire de manière certaine, au 31 décembre 2001, soit après le décès de son père, que d'un tiers du capital-actions de la société, équivalant aux 184 actions au porteur d'U_____ S.A. qui lui ont été ultérieurement attribuées. M. X_____ prétend avoir appris en 2004 qu'il avait perdu la possession des titres au porteur en 2000 déjà. Cette affirmation est contredite par ses propres déclarations devant le juge d'instruction, recueillies suite à la plainte qu'il a déposée contre son frère et sa sœur pour le vol des documents relatifs à U_____ S.A., qui évoquent une date ultérieure à 2001. Cette question n'a pas à être tranchée dans le cas d'espèce. En effet, même si cette dépossession avait eu lieu en 2000, le recourant aurait certes perdu la possession immédiate de ces titres, mais en aurait conservé une possession médiate pour un tiers, d'autres que lui les détenant pour son compte à hauteur de ce montant, dans l'attente qu'il soit jugé définitivement sur leur propriété.

Enfin, le recourant n'apporte aucun élément remettant en cause la valeur de ces titres au porteur, recalculée par l'AFC en fonction des comptes de résultat de la société, et portée à CHF 4'250.-.

En conclusion, une taxation correspondant à un tiers du capital-actions de la société devra être effectuée sur la taxation 2001-B, soit CHF 779'166,66 (550 actions à CHF 4'250.- = CHF 2'337500.- : 3 = CHF 779'166,66).

Dettes :

22. Le contribuable a contracté envers la société U_____ S.A. deux dettes pour un montant total de CHF 530'587.- (CHF 453'941,74 et CHF 76'646,82). L'AFC a considéré que ces dettes, qui datent de plus de vingt ans, constituent un abandon de créance. Elle a estimé qu'il découlait du caractère constant de la dette et de la situation du recourant que ce dernier ne la rembourserait jamais. Une remise de dettes avait ainsi, au moins implicitement, été convenue entre le contribuable et la société. M. X_____ nie l'existence d'une telle convention. Il a prétendu devant la commission avoir l'intention de rembourser ces fonds et disposer des moyens de le faire. La commission a admis le recours sur ce point, au motif qu'aucun élément du dossier ne laissait penser que la société avait définitivement renoncé à sa créance envers le contribuable. Bien qu'au bénéfice de l'assistance, le contribuable possédait deux immeubles à Thônex. Il n'était ainsi pas démontré qu'il n'aurait plus les moyens de rembourser sa dette. Il convenait donc d'admettre le recours sur ce point et de retirer cette reprise du revenu 2001 du contribuable (art. 69 LHID).

23. A teneur de l'article 115 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), il n'est besoin d'aucune forme spéciale pour annuler ou réduire conventionnellement une créance, lors même que, d'après la loi ou la volonté des parties, l'obligation n'a pu prendre naissance que sous certaines conditions de forme.

Toutefois, selon la jurisprudence, la volonté du créancier de renoncer à tout ou partie de sa créance doit apparaître clairement. Le juge fera ainsi preuve de retenue dans le silence de ce dernier (ATF 109 II 327 p. 330).

En l'espèce, l'abandon de créance litigieux serait intervenu, selon l'AFC, en 2000, soit à un moment où Mme D_____ était déjà administratrice de la société. Les graves tensions existant entre les membres de cette famille ne permettent pas de tirer du contexte de fait une remise de dettes tacite. Il convient donc de s'en tenir à la preuve formelle. Aucune déclaration orale ou écrite n'ayant été faite par les organes officiels de la société dans ce sens, ni au moment de la prétendue remise de dettes, ni ultérieurement, il n'est pas possible, de considérer que la créance litigieuse a été abandonnée par la société.

La décision de la commission sera donc confirmée sur ce point et la dette devra être prise en compte dans la taxation 2001-B.

Amende :

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

L'article 84 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de ladite loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable.

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

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).

25. Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité du recourant.

En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

La commission a estimé que le contribuable avait réduit artificiellement son revenu en faisant passer sa rémunération dans les charges de la société pendant de nombreuses années. Cette soustraction d'impôt relevait globalement d'un comportement intentionnel, fut-ce par dol éventuel, car le recourant s'était à tout le moins accommodé d'un tel résultat au cas où il se produirait.

Il résulte en effet des circonstances de l'affaire - et notamment de l'absence de rémunération officielle pour les "milliers d'heures" (sic) consacrées par le

recourant dans la gestion de la société - que c'est consciemment et volontairement, pour prélever une rémunération indirecte, que les prestations appréciables en argent reprises par l'AFC ont été passées en charge dans les comptes d'U_____ S.A. Le tribunal de céans rejoint ainsi l'appréciation de la commission sur le fait que le recourant était conscient de cacher au fisc une partie de ses revenus.

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

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

Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant. La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

Conformément à l'article 69 alinéa 2 LPFisc - plus favorable au recourant 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, la commission a confirmé l'amende de CHF 40'796.- infligée au contribuable, qui correspond à une fois l'impôt éludé. Cette amende est légère au regard de l'attitude du recourant pendant la procédure de rappel, qui n'a cessé de nier des évidences, de varier dans ses allégations et d'utiliser des moyens dilatoires, collaborant ainsi très peu à l'établissement des faits. Inscrit comme avocat pendant l'époque litigieuse, il connaissait parfaitement la loi et les conséquences de sa violation. Il allègue être aujourd'hui dans une situation d'indigence. Ce n'était pas le cas à l'époque des faits. Au surplus, cette affirmation est démentie par les mesures d'instruction conduites dans le cadre de la procédure de révocation de l'aide sociale menées par le tribunal de céans récemment et par la décision prise à l'issue de celle-ci (ATA/380/2008), qui démontre que le recourant n'est pas dans l'indigence qu'il prétend.

Partant, la quotité de l'amende sera confirmée. Toutefois, l'impôt éludé devant être recalculé conformément aux considérants qui précèdent, la cause sera renvoyée à l'AFC pour qu'elle fixe à nouveau le montant de l'amende, à hauteur de cette quotité (une fois l'impôt éludé).

27. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis.

28. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui n'obtient que très partiellement gain de cause (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 avril 2007 par Monsieur X_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 février 2007 ;

au fond :

admet partiellement le recours ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge du recourant 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 ;

communique le présent arrêt à Monsieur X_____, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges,
M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :