

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1005/2008-ICC

ATA/565/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 août 2010

en section

dans la cause

Madame et Monsieur B_____

représentés par la Fiduciaire Chavaz S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 1er mars 2010 (DCCR/273/2010)**

EN FAIT

1. Le litige concerne un rappel d'impôt portant sur l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD et ICC 2001), ainsi qu'une amende pour soustraction d'impôt.
2. Monsieur B_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant), expert comptable diplômé, était au cours de l'année litigieuse employé de la société F_____ S.A., à Fribourg. Il était également administrateur et directeur de V_____S.A., à Genève. En outre, il était administrateur de nombreuses autres sociétés.
3. Dans sa déclaration fiscale 2001-B, remise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 31 octobre 2002, le contribuable a mentionné un revenu brut de CHF 255'000.- provenant de son activité dépendante auprès de la société F_____ S.A., ainsi que des honoraires d'administrateur de la société V_____S.A. de CHF 5'000.-.
4. Le 30 novembre 2006, l'AFC-GE, faisant suite à un entretien du 10 octobre 2006, a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 1995-1996 à 2002 (IFD) et 2001-B à 2002 (ICC), au motif que des éléments de revenu et de fortune pouvaient ne pas avoir été déclarés.
5. Par courrier du 12 avril 2007, l'AFC-GE a sollicité du contribuable la remise de pièces justificatives concernant les indemnités et autres rémunérations en ce qui concernait sa fonction d'administrateur, ainsi que des explications probantes concernant les montants crédités sur un compte de chèque postal non déclaré pour les années en cause.
6. En date du 30 avril 2007, le contribuable a répondu au courrier précité. Les honoraires d'administrateur avaient été comptabilisés dans les comptes de la société V_____S.A. à hauteur de CHF 59'000.- pour 2001 et 2002.

En ce qui concernait un montant de CHF 20'000.- crédité sur le compte de chèque postal, le 12 juin 2001, il provenait de la vente de la totalité du capital-actions de I_____ AG, à Glaris, à Monsieur M_____.

La somme de « CHF 75'000.- » (recte : CHF 45'000.-) créditée le 19 décembre 2001 sur le même compte, était un prêt de P_____ S.A. en vue d'un remboursement d'un prêt personnel auprès de la banque cantonale de Fribourg le 27 décembre 2001. Cette société, dont le siège se trouve à Fribourg, a pour seul administrateur le contribuable et pour unique actionnaire son épouse.

7. Le 10 août 2007, l'AFC-GE a informé les contribuables que la procédure en rappel et en soustraction d'impôt était terminée. Elle leur a notifié un bordereau « rectificatif rappel d'impôt » ICC 2001 d'un montant de CHF 82'634,80.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 313'861.- et d'une fortune imposable nulle. Le supplément d'impôt se montait à 47'375,10.- auquel s'est ajouté la somme de CHF 5'735,10 à titre d'intérêts de rappel d'impôt.

Elle leur a également notifié un bordereau « rectificatif rappel d'impôt » IFD 2001 d'un montant de CHF 28'526.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 310'400.-. Le supplément d'impôt ascendait à CHF 20'020.- plus intérêts sur rappel d'impôt de CHF 3'011,05.

Elle avait notamment repris sur chacune des taxations un montant de CHF 154'000.- sur le revenu brut correspondant à la somme des montants précités (CHF 59'000.- plus CHF 20'000.- plus CHF 75'000.-).

L'AFC-GE a également remis aux contribuables un bordereau « amende ICC 2001 » pour soustraction intentionnelle d'un montant de CHF 59'218.-, dont la quotité avait été fixée à 1.25 fois l'impôt soustrait. Elle leur a également notifié un bordereau « amende IFD 2001 » d'un montant de CHF 25'025.-, dont la quotité avait été fixée à 1.25 fois les droits élundés.

8. Par pli du 5 septembre 2007, les contribuables ont déposé une réclamation à l'encontre des bordereaux précités. Ils avaient effectivement « omis (par négligence) » de déclarer leur compte postal.

L'activité du contribuable comprenait, entre autres, l'administration et la gestion de sociétés (clientes). Elle était déployée au nom et pour le compte des sociétés dont il était administrateur et/ou employé. Les honoraires ayant fait l'objet des reprises contestées, avaient été comptabilisés et encaissés par ces dernières et n'avaient jamais été légalement des revenus du contribuable. Les relations d'affaires étaient passées entre celles-ci et les sociétés clientes. Les heures de travail, effectuées par le contribuable dans le cadre de ces mandats, avaient été intégralement refacturées en sus des honoraires fixes par V_____S.A. De plus, tous ces revenus avaient déjà été imposés au sein même de ces sociétés.

Le contribuable avait acquis à titre privé quelques sociétés dormantes. L'opération du 12 juin 2001 n'était pas imposable, dès lors que les actions vendues faisaient partie de sa fortune privée.

Le contribuable avait obtenu des prêts de la société P_____ S.A. Bien qu'il eu été souhaitable que le prêt en cause soit formellement supporté au moyen d'une convention écrite, le Code des obligations ne l'exigeait pas.

Ni les honoraires, ni le prêt précités ne constituaient des prestations appréciables en argent ou en nature pour les motifs exposés ci-dessus. En sus, le

prêt avait été régularisé par la suite et n'avait donc engendré aucune perte pour la société.

Si une amende devait leur être infligée il devait être tenu compte qu'à aucun moment ils n'avaient cherché à tromper le fisc et qu'ils avaient correctement coopéré.

9. Par décisions du 5 février 2008, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation.

Le contribuable, en sa qualité d'administrateur, avait perçu lui-même les honoraires en question. Ceux-ci avaient été versés sur son compte postal personnel. Ces honoraires représentaient la contrepartie d'une activité lucrative dépendante non imposable au sens de la TVA. Si les honoraires avaient été encaissés par des sociétés, comme le soutenait le contribuable, ces montants représenteraient la contrepartie d'une prestation de service au sens de la TVA. Or, aucun justificatif concernant la TVA n'avait été versé au dossier pour étayer cette hypothèse.

Le contribuable n'avait pas justifié l'acquisition d'une société dormante pour CHF 15'000.-, qu'il soutenait avoir revendue pour CHF 20'000.-.

S'agissant de la reprise de CHF 75'000.-, celle-ci devait être effectivement ramenée à CHF 45'000.-. Cela étant, si ce dernier montant avait été prêté au contribuable par la société P_____ S.A., il aurait dû figurer sous la rubrique « intérêts et dettes chirographaires » de la déclaration fiscale.

Le compte postal personnel du contribuable avait servi à faire transiter des montants relatifs aux sociétés dont il s'occupait ainsi qu'à ses propres affaires. Certaines écritures étaient en relation avec des prêts ou des emprunts effectués à titre personnel ou pour les sociétés, sans toutefois qu'aucun contrat ne soit passé et sans qu'aucune pièce justificative ne puisse être fournie au fisc.

Enfin, l'amende était intégralement confirmée dès lors que la négligence ne pouvait être retenue compte tenu des circonstances et des connaissances professionnelles du contribuable.

10. Le même jour, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de taxation « rectificatif rappel d'impôt » ICC 2001 d'un montant de CHF 71'970.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 283'861.- et sur une fortune imposable nulle. Elle leur a également notifié un bordereau « amende » ICC 2001 d'un montant de CHF 47'327.-, dont la quotité avait été fixée à 1.25 fois les droits soustraits.

L'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de taxation « rectificatif rappel d'impôt » IFD 2001 d'un montant de CHF 24'626.-, calculé sur la base d'un

revenu imposable de CHF 280'400.-. Elle leur a aussi notifié un bordereau « amende » IFD 2001 d'un montant de CHF 20'150.-, dont la quotité avait été fixée à 1.25 fois l'impôt éludé.

11. Par acte du 4 mars 2008, les contribuables ont interjeté recours contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et de la commission cantonale de recours en matière d'impôt, remplacées depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

Ils ont développé les arguments exposés dans leur réclamation.

Les honoraires contestés étaient intégralement comptabilisés dans les comptes de V_____S.A. et leur reprise engendrait une double imposition car la société était elle aussi contribuable genevoise. La problématique de la TVA n'était nullement relevante pour déterminer le réel ayant droit des revenus. Cela étant, l'entreprise avait bien décompté la TVA pour les honoraires d'administrateur facturés en 2001. Enfin, cette reprise créait une inégalité de traitement entre actionnaires, dès lors que le contribuable n'était actionnaire de la société qu'à concurrence de 40 %.

Ils ont produit un extrait du compte « honoraires d'administrateur » de V_____S.A. pour l'année 2001, faisant état d'un solde de CHF 59'000.- au 31 décembre.

La justification de l'acquisition du manteau d'actions pour un montant de CHF 15'000.- était difficile, dès lors qu'aucun contrat écrit n'avait été établi et que le vendeur était décédé.

La somme de CHF 45'000.- avait été comptabilisée chez P_____ S.A. par le débit de son compte « créanciers », comme cela ressortait d'une pièce versée à la procédure. Ce mode de comptabilisation avait rendu peu visible cette écriture et les contribuables avaient omis de déclarer cette dette. Cela étant, la comptabilité de cette société était à la disposition de l'AFC-GE et leur oubli n'avait pas porté préjudice au fisc.

Enfin, à supposer que les reprises soient maintenues, la quotité de l'amende devait être réduite pour tenir compte de la bonne collaboration des contribuables.

12. Dans ses réponses du 23 décembre 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

C'était lors d'un entretien avec le contribuable, courant 2006, que l'AFC-GE avait appris que celui-ci travaillait en réalité pour la société V_____S.A. alors qu'il était officiellement employé par F_____ S.A., qu'il comptabilisait les honoraires d'administrateur dans les comptes des sociétés dont il était

administrateur, que ces montants n'avaient pas été déclarés dans sa déclaration fiscale, et qu'en ce qui concernait son salaire, celui-ci était versé sur un compte postal qui n'avait pas non plus été déclaré.

Les honoraires d'administrateur en cause constituaient des revenus imposables dans le chef des contribuables puisqu'ils ne pouvaient être des revenus de V_____S.A., dès lors qu'en droit suisse, une personne morale ne pouvait être administratrice d'une société.

13. Par décision du 1^{er} mars 2010, la commission a rejeté le recours.

Le rappel d'impôt était justifié car les contribuables n'avaient pas déclaré le compte postal en cause. Ils n'avaient en particulier pas mentionné les « 59'100.- fr. (9'100 fr. + 5'000 fr. + 45'000 fr.) ». Or, l'AFC-GE n'avait pas connaissance de l'existence de ce compte au moment de la procédure de taxation.

La société V_____S.A. ne pouvait être administratrice d'une personne morale en application du droit suisse. A supposer que le contribuable ait administré diverses sociétés pour le compte de cette fiduciaire, il aurait dû lui rétrocéder les honoraires encaissés. Or, le contribuable n'avait pas produit de pièces comptables démontrant qu'un montant de CHF 59'000.- avait été débité de sa fortune en faveur de cette entreprise. Il n'avait pas non plus produit le contrat de cession de créance entre lui et cette société qui devait revêtir la forme écrite selon l'art. 165 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) sous peine de nullité. En d'autres termes, les contribuables n'avaient pas démontré que les honoraires litigieux constituaient des revenus imposables dans le chef de V_____S.A. Ils étaient donc imposables auprès de ceux-là en application des art. 16 al. 1 « ou » 17 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

Pour ce qui concernait la prétendue vente d'un manteau d'actions pour une valeur de CHF 20'000.-, aucune pièce ne prouvait l'existence de cette vente. Les contribuables n'avaient donc pas établi à satisfaction de droit la provenance de cette somme créditée sur leur compte le 12 juin 2001.

S'agissant des CHF 45'000.- liés au prêt d'P_____S.A. en faveur des contribuables, il s'agissait manifestement d'une prestation appréciable en argent imposable à titre de revenu. Cette société n'aurait en effet jamais octroyé un tel prêt au contribuable si celui-ci n'avait été son seul administrateur et de surcroît, l'époux de son unique actionnaire. Il apparaissait insolite d'accorder oralement un prêt d'un tel montant, sans stipuler, ni le taux d'intérêt, ni les taux d'amortissement. Enfin, le prêt avait été octroyé sans que le contribuable n'effectue de prestations envers la société.

Quant au montant de l'amende correspondant à 1.25 fois l'impôt soustrait, elle apparaissait être une sanction appropriée à la faute commise au vu des éléments résumés ci-dessus.

14. Les contribuables ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par acte du 30 mars 2010 auprès du Tribunal administratif en concluant à l'annulation de la décision sur recours et à celle sur réclamation du 5 février 2008, à l'annulation des bordereaux en cause et à l'amende du 5 février 2008, et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants.

Les contribuables ont repris l'argumentation développée dans leurs précédentes écritures. En sus, le contribuable avait été amené à agir au nom et pour le compte des différentes sociétés pour lesquelles il travaillait, soit en qualité d'employé, soit en qualité d'administrateur à titre personnel. Toutes ces sociétés étaient actives dans le domaine fiduciaire. Il n'avait jamais encaissé directement des revenus propriété de ses employeurs. De ce fait, il lui était impossible d'effectuer des restitutions de fonds aux diverses sociétés porteuses des mandats d'administrateur. L'absence de contrat de cession entre les employeurs du contribuable et lui-même, n'altérerait pas la réalité économique des faits ; il n'avait en ce sens jamais directement encaissé le moindre centime en rémunération de sa fonction d'administrateur effectuée au nom et pour le compte de ses employeurs.

La seule possibilité de prouver la vente du manteau d'actions était de fournir une copie de l'état historique des titres de Monsieur G_____ (avant et après la vente). Cependant, cette possibilité était incompatible avec le secret fiscal du mandataire. Une attestation émise par l'acquéreur de la société, M. M_____, était envisageable, mais ni la commission ni l'AFC-GE n'avaient jamais requis la présentation d'un tel document. Le contribuable a remis en annexe copie de l'extrait du registre du commerce de Glaris démontrant le changement des ayants droit économiques.

Si, comme le soutenait la commission, l'on se trouvait dans le cas d'un bénéfice de liquidation, le revenu imposable devrait être déterminé comme l'entier de la différence entre le prix de vente de la société et sa valeur nominale. Or, dans le cas d'espèce, les contribuables avaient encaissé une somme de CHF 20'000.- pour une valeur nominale de CHF 100'000.-, la différence était donc négative. Il était donc inimaginable d'imposer la somme de CHF 20'000.- comme un bénéfice de liquidation.

S'agissant de la reprise des CHF 45'000.-, tant la commission que l'AFC-GE ignoraient la force probante d'une comptabilité commerciale dès lors que cette société avait bel et bien comptabilisé ce prêt à l'encontre des contribuables en le portant au débit du compte « créanciers ». L'octroi d'un prêt ne présupposait pas de contre-prestation, que ce prêt soit octroyé à un tiers ou un proche, à l'exception

du paiement d'un intérêt. Dans le cadre des prêts entre proches, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) édictait chaque année des normes obligatoires. L'absence de contrat dans ce cas n'était donc pas une manifestation d'une volonté insolite des contribuables.

Enfin, les amendes étaient disproportionnées pour les motifs évoqués dans leurs écritures devant les instances inférieures.

15. Par courrier du 22 avril 2010, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

16. Le 3 mai 2010, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

Elle s'est référée à ses écritures précédentes. Pour le surplus, lorsqu'un administrateur avait été élu en sa qualité de représentant d'une personne morale membre de la société, conformément à l'art. 707 al. 3 CO, il avait personnellement droit à la rémunération versée aux administrateurs sous réserve d'une cession à l'entreprise qu'il représentait. Dès lors, contrairement à ce que prétendaient les contribuables, il n'y avait aucune incohérence avec la réalité économique des faits, puisque le montant de CHF 59'000.- appartenait au contribuable et constituait à ce titre du revenu imposable, lequel aurait dû être déclaré dans sa déclaration fiscale 2001-B.

S'agissant de la vente d'un manteau d'actions pour une somme de CHF 20'000.-, la preuve de son existence incombait au contribuable et non à l'AFC-GE. Or, cette preuve n'avait pas été rapportée.

Quant à la reprise de CHF 45'000.- relative au prêt accordé par P_____ S.A. en faveur du contribuable, celui-ci n'avait pas pu démontrer qu'une banque aurait accordé un crédit en compte courant d'un même montant sans contrat ni garantie. Pour ce motif et pour les autres raisons invoquées par la commission, ce montant constituait donc bel et bien une prestation appréciable en argent imposable au titre de revenu auprès du contribuable.

Enfin, dans le cadre d'un entretien, dans les bureaux de l'AFC-GE, avec le mandataire des contribuables le 20 août 2007, il en était ressorti que, s'agissant de la collaboration des contribuables, celle-ci n'avait pas été satisfaisante dans la mesure où le contribuable « avait été évasif, sans grande collaboration, ce qui a contraint l'administration à recourir à plusieurs convocations et demandes de renseignements ».

17. Le 14 juin 2010, l'AFC-CH s'est ralliée aux considérations et conclusions de l'AFC-GE. Elle a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission.

18. En date du 15 juin 2010, les parties ont été informées que la cause serait gardée à juger passée la date du 30 juin 2010.

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.
 - a. La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui règle en ses art. 53 ss la procédure par devant le Tribunal administratif, est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002. L'art. 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Le rappel d'impôt est prévu par l'art. 59 LPFisc.
 - b. Selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, la notion de rappel d'impôt relève toutefois du droit matériel (ATA/350/2008 du 24 juin 2008 et les références citées).
 - c. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/585/2008 du 18 novembre 2008 et les références citées).
 - d. Le présent litige est donc soumis à la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2002.
3.
 - a. L'art. 336 aLCP donne le pouvoir à l'AFC-GE de procéder au contrôle des déclarations des contribuables et de fixer, au terme de cette procédure, cas échéant, de nouveaux éléments imposables. Il en résulte une nouvelle taxation à laquelle il est procédé par le biais du rappel d'impôt au sens de l'art. 340 aLCP.
 - b. Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite des déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payé 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.
4. Selon l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime

ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

5. Le rappel d'impôt tant au niveau cantonal que fédéral, est réservé au cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'administration fiscale (ATA/886/2004 du 16 novembre et les références citées).
6. En l'espèce, les contribuables ont admis qu'ils avaient omis de déclarer un compte postal litigieux. Or, lors de la procédure de taxation, l'administration n'en avait pas connaissance et l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt est de ce fait justifiée dans son principe au vu de la jurisprudence précitée.
7.
 - a. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (LIPP ; RS D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la LIPP-IV.
 - b. Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.
 - c. Le litige concernant la période fiscale 2001 doit ainsi être examiné, pour ce qui est de l'ICC, au regard de l'ancienne LIPP-IV.
8. Selon l'art. 2 de l'aLIPP-IV sont imposables tous les revenus et autres avantages appréciables en argent provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail.
9. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD).

Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD).
10. Les dispositions précitées ayant une teneur similaire, il s'ensuit que les considérations développées ci-dessous valent tant pour l'IFD que pour l'ICC.

11. Dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt, l'AFC-GE a repris un montant de CHF 59'000.-. Celui-ci correspondrait à des honoraires d'administrateur encaissés directement par le recourant par le biais de son compte CCP non déclaré. Ce dernier allègue en revanche, qu'il n'aurait jamais perçu ces revenus, « propriété » de son employeur.

12. En matière de fardeau de la preuve, la jurisprudence constante admet que c'est à l'administration fiscale de supporter le fardeau de la preuve et de démontrer l'existence d'éléments imposables (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; ATA/388/2010 du 8 juin 2010).

Il appartenait donc à l'AFC-GE d'apporter la preuve que le contribuable avait bel et bien reçu personnellement les honoraires d'administrateur de CHF 59'000.-.

13. En l'espèce, les pièces versées au dossier montrent que les revenus en cause ont été crédités dans la comptabilité de V_____S.A. Par ailleurs, l'AFC-GE a confirmé dans ses écritures la teneur d'un entretien qu'elle avait eu avec le recourant, au cours duquel celui-ci avait admis être employé de V_____S.A. L'extrait du registre du commerce de cette entreprise montre en effet qu'il en est son directeur. Il est également administrateur, et détient selon ses dires 40 % du capital-actions, ce qui n'est pas contesté par l'AFC-GE.

Les montants litigieux comptabilisés auprès de V_____S.A. et correspondant aux honoraires d'administrateur versés par les différentes sociétés clientes de la fiduciaire, n'apparaissent pas dans le relevé du compte CCP du recourant. Les rentrées sur ce compte sont, outre des montants qui ne sont pas litigieux, le salaire mensuel perçu par le contribuable, ainsi que les sommes de CHF 20'000.- et de CHF 45'000.- qui ont précisément fait l'objet de reprises et qui seront traitées ci-après. Seul un montant de CHF 5'000.- concerne des honoraires d'administrateur ; celui-ci, crédité le 14 novembre 2001, a été mentionné par le contribuable, avec attestation, dans sa déclaration 2001-B.

Aucun autre document produit ne montre que le contribuable aurait perçu directement la somme de CHF 59'000.-. En d'autres termes, rien ne permet d'infirmar sa thèse, selon laquelle il n'aurait jamais encaissé les honoraires en cause, « propriété » de son employeur.

De surcroît, en tant que société anonyme, l'objectif recherché par V_____S.A. est de générer un bénéfice. Ce bénéfice dépend de son activité commerciale. Or, on l'a vu, son but est principalement de gérer et d'administrer des sociétés, celles-ci en contrepartie paient notamment des honoraires d'administrateur. La fiduciaire, pour atteindre son but, doit certes utiliser des personnes physiques en application de l'art. 707 CO, cela ne signifie pas pour autant que ces personnes physiques perçoivent directement les honoraires. Celles-

ci reçoivent déjà un salaire mensuel en tant qu'employés, comme c'est le cas du recourant.

L'argumentation de la commission n'est pas plus convaincante. Celle-ci maintient en effet que si l'on devait supposer que le contribuable avait administré diverses sociétés pour le compte de V_____S.A., il aurait dû lui rétrocéder les honoraires encaissés. Or, le recourant n'avait pas pu produire de pièce comptable prouvant ce fait.

Cette démonstration est erronée car, non seulement la commission renverse de manière inadmissible le fardeau de la preuve, mais aussi parce que pour pouvoir « rétrocéder » une quelconque somme, encore fallait-il qu'elle ait été versée au contribuable. La commission n'explique d'ailleurs pas par quel biais le recourant aurait directement encaissé l'argent en cause. Enfin, tant l'AFC-GE que la commission ne mentionnent pas le fait que les revenus figurant dans la comptabilité de V_____S.A., contribuable genevoise, ont sûrement déjà été taxés dans le cadre de l'imposition de cette société.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE a échoué à prouver que cette reprise était justifiée. Le recours est par conséquent bien fondé sur ce point.

14. Le contribuable conteste en deuxième lieu la reprise d'un montant de CHF 20'000.- à titre de revenu imposable non déclaré. Cette somme créditée sur son compte postal le 12 juin 2001, serait liée à la vente d'un manteau d'actions d'une société ayant son siège à Glaris.
15. Dans le cadre des règles relatives au fardeau de la preuve développées ci-dessus, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, publié in RDAF 2009 2 p. 489 ; ATF/121 II 257 consid. 4a/aa p. 266).
16. En l'espèce, la somme en cause a été créditée sur le compte CCP du contribuable, compte qu'il a omis de déclarer. Par courrier du 28 février et du 12 avril 2007, l'AFC-GE a demandé au recourant de lui fournir tous les documents et explications relatifs à ce virement.

Le 30 avril 2007, le contribuable a expliqué qu'il s'agissait de la vente de la totalité du capital-actions de I_____ AG à Glaris, à M. M_____. Ledit capital-actions avait été acquis par le contribuable de M. G_____ pour une somme de CHF 15'000.- en espèces contre remise des actions.

Les rencontres entre le contribuable et l'AFC-GE n'ont pas permis d'obtenir plus d'informations à ce sujet. L'AFC-GE était donc fondée à admettre qu'il

s'agissait d'un revenu imposable non déclaré. Le contribuable n'a pas été en mesure de fournir ni à l'AFC-GE ni à la commission des preuves étayant sa thèse comme, par exemple, les contrats de vente du manteau d'actions, le bilan de la société en cause, voire des explications sur la valeur nominale des actions annoncée dans son recours auprès du Tribunal administratif de CHF 100'000.-, valeur nominale ne correspondant pas à celle figurant au registre du commerce de Glaris. Le seul document concernant la société I_____ AG versé à la procédure, concerne précisément un extrait du registre du commerce de Glaris, montrant un capital-actions de CHF 50'000.- d'une part, et d'autre part que V_____ S.A. est l'organe de révision de cette société. Or, le contribuable étant tout à la fois expert comptable, administrateur et directeur de l'organe de révision de I_____ AG, il lui était aisé de transmettre à l'autorité fiscale les documents sollicités. La seule preuve qu'il ait apporté est l'extrait précité, or ce document est insuffisant pour démontrer l'existence de la vente d'un manteau d'actions. Il s'est contenté de contester la reprise, sans apporter de preuve concluante ni d'éléments propres à amener le Tribunal administratif à se détacher de la solution retenue par l'AFC-GE.

En conséquence, le recours est mal fondé sur ce point.

17. Les recourants contestent ensuite la reprise de CHF 45'000.- correspondant à un prêt en leur faveur de P_____ S.A., crédité sur leur compte CCP le 19 décembre 2001.
18. Les actes juridiques conclus entre une société et ses actionnaires ou d'autres personnes proches de la société sont tout à fait valables juridiquement. Les actionnaires ou les personnes proches peuvent notamment conclure des prêts, des baux, des ventes ou divers contrats de service avec leur société (ATF 107 Ib 328). Toutefois, et le Tribunal fédéral l'a confirmé à de très nombreuses reprises, la société anonyme demeure un sujet de droit indépendant qui est censé rechercher un profit. Une telle entité doit donc établir des relations d'affaires avec ses actionnaires ou d'autres personnes proches dans les mêmes conditions qu'avec des tiers. En d'autres termes, les conventions passées avec les actionnaires ou d'autres personnes proches doivent respecter le prix de pleine concurrence. Dans la mesure où ce principe n'est pas respecté, l'autorité fiscale procédera aux corrections qui s'imposent (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007 p. 196-197 n. 32).
19. a. 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 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. Au niveau de l'actionnaire, il y aura imposition au titre de l'impôt sur le

revenu comme si un dividende (occulte) avait été distribué (X. OBERSON, op.cit. p. 197 n. 35).

b. Sont considérées comme des personnes proches de l'actionnaire, celles avec lesquelles existe des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances doivent être vues comme la cause véritable des prestations qu'il s'agit d'imposer. Sont également considérées des personnes proches, celles auxquelles l'actionnaire permet de disposer de sa société comme si elle leur appartenait en propre (ATA/410/2007 du 28 août 2007 et les références citées).

En l'espèce, le contribuable est administrateur unique de P_____ S.A. et son épouse actionnaire unique de celle-ci. L'organe de révision est V_____ révision S.A. Aucun contrat écrit n'a été signé entre les parties. Le dossier ne contient rien non plus sur un éventuel accord concernant le taux d'intérêt ou les conditions d'amortissement à appliquer à ce prêt, ce qui d'ailleurs n'est pas contesté par le recourant. En d'autres termes, il apparaît que le prêt en cause a été accordé sans que le contribuable n'ait effectué une contre prestation équivalente. Ce prêt a manifestement été octroyé en raison de la fonction dirigeante qu'occupait le recourant au sein de la société et en raison de sa proximité avec l'actionnaire unique au sens de la jurisprudence précitée. Le montant litigieux doit dès lors être considéré comme une prestation appréciable en argent et repris au titre de revenu imposable des contribuables.

Le recours est par conséquent mal fondé sur ce point.

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

a. L'art. 175 al. 1, 1^{ère} phrase de la LIFD, prévoit que le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni de l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur.

Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD).

b. L'art. 84 de la LPFisc 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 1^{er} janvier 2002, les articles topiques de l'aLCP ont été remplacés par l'art. 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.

S'agissant de la soustraction d'impôt 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 en revanche, 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 aLCP).

21. Les notions d'intention et de négligence des articles précités sont identiques à celles de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0).

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/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

22. En l'espèce, il est établi que les contribuables n'ont pas déclaré un revenu de CHF 65'000.- crédité sur leur compte postal, qu'ils admettent avoir omis de mentionner dans leur déclaration 2001-B. Les explications fournies par les contribuables concernant les montants précités ont été lacunaires, en particulier, et ce malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, aucune pièce probante n'a été versée à la procédure justifiant leurs explications. Les recourants, dont l'un d'eux exerce depuis de nombreuses années le métier d'expert comptable et dirige et administre de nombreuses sociétés, ne pouvait ignorer que leur déclaration était incomplète et qu'une réponse exhaustive aux requêtes de l'autorité fiscale était de nature à entraîner une taxation plus élevée. L'argumentation selon laquelle la vente d'un prétendu manteau d'actions, ainsi que le prêt de P_____ S.A. en faveur des contribuables, se soient faits exclusivement oralement entre les parties à l'exclusion de tout contrat écrit, paraît peu crédible compte tenu de la profession du contribuable. Leur comportement relève ainsi au moins du dol éventuel ce qui suffit à admettre une faute intentionnelle.

Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle est ainsi acquis. C'est dès lors l'art. 69 al. 2 LPFisc qui s'applique, plus favorable au contribuable que l'ancienne disposition.

23. a. 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. Le Tribunal administratif ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).
- b. Conformément à l'art. 175 al. 2 LIFD, 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.
- c. L'art. 69 al. 2 LPFisc, a la même teneur que la disposition fédérale.
- d. En l'espèce, la commission a confirmé les amendes de CHF 47'327.- pour l'ICC et CHF 20'150.- pour l'IFD, infligées au contribuable, ce qui correspond à 1.25 fois l'impôt éludé. Ces amendes sont plus que raisonnables au regard de l'attitude des recourants, de leur connaissances professionnelles qui devraient les amener à connaître parfaitement la loi et les conséquences de sa violation. Partant, la quotité des amendes sera confirmée. Toutefois, l'impôt éludé devra être recalculé conformément aux considérants qui précèdent, la cause étant renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle fixe à nouveau le montant des amendes, à hauteur de 1,25 fois l'impôt soustrait.

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

24. Un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Un émoulement, de CHF 1'000.-, sera également mis à la charge de l'AFC-GE. Aucune indemnité de procédure ne leur sera octroyée dès lors qu'ils n'en n'ont pas fait la demande (art 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 mars 2010 par Madame et Monsieur B_____ contre la décision du 1^{er} mars 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision du 1^{er} mars 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

annule les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2001 du 5 février 2008;

annule les bordereaux amendes ICC et IFD 2001 du 5 février 2008 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations et nouvelles amendes dans le sens des considérants ;

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

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 la fiduciaire Chavaz S.A., mandataire des recourants, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

le vice-président :

F. Glauser

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :