

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1362/2007-ICCIFD

ATA/360/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 juin 2011

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Madame et Monsieur B_____

représentés par Me Jean Donnet, avocat

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 21 septembre 2009 (DCCR/945/2009)

EN FAIT

1. Le présent recours concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001, 2002 ainsi que l'amende y relative.
2. Madame et Monsieur B_____ (ci-après : les contribuables) étaient contribuables à Genève avant et pendant la période fiscale considérée. M. B_____ était actionnaire et administrateur de la société P_____ S.A. (ci-après : P_____), ayant pour but la gérance de fortune et l'activité fiduciaire. Il était également administrateur de la société G_____ S.A. (ci-après : G_____).

Son épouse n'exerçait aucune activité lucrative. Le couple a un enfant, né en 1985.
3. Dans leur déclaration fiscale 2001B déposée le 31 août 2002, M. et Mme B_____ ont déclaré que le premier avait perçu de P_____ un salaire brut de CHF 363'120.- et de G_____ un salaire brut de CHF 69'124.-. Son salaire net total après déduction de l'AVS s'élevait à CHF 404'560,95.

A la déclaration fiscale précitée, ils ont annexé un certificat de salaire émanant de P_____, que M. B_____ avait signé comme organe de la société en compagnie d'un autre administrateur. Outre le salaire brut de CHF 363'120.- précité, ce document certifiait que ce dernier avait perçu une indemnité pour frais non comprise dans le salaire brut de CHF 78'547,25 à titre de « frais forfaitaires » (« frais forf. »). Ce montant n'était pas repris dans ladite déclaration fiscale.
4. Le 2 juin 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a communiqué à M. et Mme B_____ leur bordereau de taxation ICC 2001. Il était fondé sur un revenu de CHF 333'696.-. L'impôt s'élevait à CHF 89'425,75.
5. A la même date, l'AFC-GE a transmis aux contribuables sa décision de taxation pour l'IFD 2001. Le montant de l'impôt s'élevait à CHF 36'651.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 372'900.-.
6. Le 19 septembre 2003, les époux B_____ ont déposé leur déclaration fiscale 2002. Le salaire brut versé par P_____ à M. B_____ s'élevait à CHF 346'159.- tandis que celui provenant de G_____ s'élevait à CHF 31'615.-. Son revenu brut total était de CHF 379'574.- et son revenu net après déduction de l'AVS de CHF 353'018,35.

A la déclaration fiscale précitée, était annexé un certificat de salaire émanant de P_____ que M. B_____ avait également signé. Outre le salaire brut de CHF 346'159.- précité, ce document certifiait le versement de CHF 77'351,05 à

titre d'indemnité pour « frais forfaitaires » non comprise dans le salaire. Ce montant n'était pas repris dans ladite déclaration fiscale.

7. Le 9 février 2004, l'AFC-GE a communiqué aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2002. L'impôt s'élevait de CHF 87'266,60, fondé sur un revenu imposable de CHF 317'374.- et une fortune de CHF 58'625.-. Elle leur a également communiqué un bordereau de taxation IFD 2002, selon lequel l'impôt s'élevait à CHF 33'050.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 345'200.-.
8. Le 21 mars 2006, l'AFC-GE a écrit aux contribuables. Elle les informait de l'ouverture de procédures en rappel d'impôt et en soustraction fiscale pour les périodes fiscales 2001 et 2002. Elle avait constaté que P_____ leur avait accordé des prestations sous forme de frais forfaitaires et de loyers privés payés. De telles prestations pour l'ICC et l'IFD entraînent en considération pour le calcul de leur revenu net imposable. Au vu des constatations faites, sauf avis contraire de leur part dans un délai échéant le 30 avril 2006, les taxations 2001 et 2002 seraient modifiées de la manière suivante :

Année	Frais forfaitaires dans la comptabilité	Frais forfaitaires dans le certificat de salaire	Différence à reprendre	Différence déjà reprise en taxation	Montant de la reprise
2001	11'404,40	78'547,25	67'142,85	0	67'142,85
2002	22'541.-	77'351,05	54'810,05	35'000.-	19'810.-

Aux montants précités s'ajouterait celui de CHF 14'364.- correspondant à une reprise des loyers pour un appartement privé, payés par P_____. Les intérêts pour le retard seraient perçus et une amende serait infligée.

9. Le 5 mai 2006, après qu'un délai leur ait été accordé pour répondre, les contribuables ont répondu à l'AFC-GE.

Le versement des frais forfaitaires par P_____ à M. B_____ résultait d'une pratique établie selon le système « brookers », qui n'avait pas été contestée auparavant. Les particularités de la profession exercée par le contribuable rendaient nécessaire et indispensable un certain nombre de dépenses, qui ne pouvaient pas faire l'objet de décomptes systématiques et précis liés à l'acquisition du revenu auprès d'une clientèle exigeante. Il s'agissait d'invitations diverses, de déplacements et de cadeaux. En outre, lors de la taxation 2002 de P_____, l'AFC-GE avait réglé définitivement la question des frais forfaitaires pour l'année 2002 par une reprise de CHF 47'400.- à ce titre pour M. B_____.

Le contribuable contestait ainsi formellement les reprises de CHF 67'142,85 et CHF 19'810.-, auxquelles l'AFC-GE entendait procéder.

Concernant les loyers privés payés par elle, c'était à juste titre que P_____ avait pris en charge le paiement du loyer d'un petit studio pour permettre au contribuable de travailler à proximité de son domicile en dehors des heures usuelles de bureau. La configuration de l'appartement privé de celui-ci ne permettait pas de réserver une pièce utilisable à ce titre comme bureau.

10. Le 15 décembre 2006, l'AFC-GE a écrit aux contribuables. Les procédures en rappel d'impôt et en soustraction étaient terminées. Elle leur remettait deux bordereaux « rappel d'impôt » desquels il résultait, pour l'année fiscale 2001B, un supplément d'impôt de CHF 26'653,05, plus intérêts de retard en CHF 2'595,40. Au salaire déclaré par M. B_____ comme provenant de P_____, l'AFC-GE ajoutait CHF 14'364.- de loyers privés et CHF 67'143.- à titre de frais forfaitaires non admis.

Pour la période fiscale 2002, le supplément d'impôt s'élevait à CHF 11'055,35, plus intérêts de retard en CHF 816,15.

Au salaire de CHF 346'159.- versé par P_____ à M. B_____, l'AFC-GE ajoutait CHF 14'364.-, à titre de loyers privés payés par la société et CHF 19'810.-, à titre de frais forfaitaires non admis.

11. A ces deux bordereaux, l'AFC-GE a ajouté un bordereau d'amende ICC de CHF 37'708.-, représentant une fois le montant de l'impôt éludé. En déclassifiant du salaire des frais forfaitaires non imposables lors de l'établissement du certificat de salaire et en prenant à sa charge des loyers privés, P_____ avait fait bénéficier son actionnaire d'une prestation qui était imposable. De ce fait, ce dernier n'avait pas été imposé sur sa réelle capacité contributive. Il en résultait une soustraction intentionnelle d'impôt, selon les art. 69 de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc - RS D 3 17) et 26 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).
12. Le 15 décembre 2006, l'AFC-GE a adressé aux contribuables deux bordereaux de reprise d'impôt pour l'IFD 2001B à 2002.

Pour la période fiscale 2001B, le supplément d'impôt était de CHF 9'867.-, plus intérêts de retard en CHF 1'415,35.

Pour la période fiscale 2002, le supplément d'impôt était de CHF 4'446.-, plus intérêts de retard en CHF 459,90.

Les montants de revenus repris étaient les mêmes que ceux qui l'étaient pour l'ICC.

13. Par le même courrier, l'AFC-GE a adressé aux contribuables un bordereau d'amende IFD de CHF 14'313.-, établi selon les dispositions de l'art. 375 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). La motivation pour la fixation de cette amende était la même que celle utilisée pour l'ICC.

14. Le 16 janvier 2007, les contribuables ont formé une unique réclamation contre les deux bordereaux rectificatifs de rappel d'impôt IFD 2001 et IFD 2002, ainsi que contre le bordereau d'amende IFD pour les périodes précitées. Dans le même acte, ils ont réclamé contre le bordereau rectificatif de rappel d'impôt ICC 2001 et 2002, ainsi que contre le bordereau d'amende ICC pour les périodes précitées.

Concernant les frais forfaitaires, l'AFC-GE avait retenu les montants de CHF 67'143.- pour l'année 2001 et de CHF 19'810.- pour l'année 2002. Les motifs étaient à rechercher dans les courriers du service du contrôle du 21 mars 2006. Les reprises étaient donc fondées sur la différence existant entre les frais forfaitaires déclarés dans le certificat de salaire et ceux figurant dans la comptabilité de P_____. Le principe des frais forfaitaires n'était pas remis en question. Il était difficile, en l'absence de toute autre explication de la part du service du contrôle, de comprendre le cheminement suivi pour aboutir à la différence en question. En effet, les montants forfaitaires perçus par M. B_____ durant les périodes concernées étaient composés de frais forfaitaires et d'« indemnités forfaitaires » qui, malgré cette légère différence dans les termes, représentaient bel et bien une même prestation de la part de P_____. A cet égard, les montants de CHF 11'404,40 et de CHF 22'541.- retenus par l'AFC-GE pour chacune des deux années à titre de différence à reprendre étaient inexacts, puisqu'il ne s'agissait que du poste « frais forfaitaires ». Le montant correct était en réalité de CHF 56'773,65 pour 2001 et de CHF 56'175,50 pour l'année 2002, si l'on tenait compte à la fois des frais forfaitaires et des « indemnités forfaitaires ». La différence entre ces totaux et les montants retenus dans les certificats de salaire résultait d'un mode de calcul de frais forfaitaires qui variait selon qu'il était établi pour l'AVS ou pour l'impôt. Pour l'AVS, le calcul s'effectuait de la façon suivante : 15 % jusqu'à CHF 300'000.-, 10 % jusqu'à CHF 400'000.- et 5 % pour le reste. Pour l'impôt, en application du système « brookers », le calcul s'effectuait ainsi : 20 % jusqu'à CHF 300'000.-, 15 % jusqu'à CHF 400'000.- et 10 % pour le reste. De ce qui précédait, il découlait que les frais forfaitaires versés à M. B_____ étaient conformes à la pratique fiscale. Il n'y avait donc pas matière à effectuer une reprise et encore moins par le biais d'une procédure en soustraction.

Concernant les loyers, les contribuables persistaient dans leurs explications sur la nécessité pour M. B_____ de disposer d'un bureau proche de son appartement pour travailler.

15. Le 21 février 2007, l'AFC-GE a statué sur les réclamations du 16 juin 2007 et décidé de maintenir les taxations relatives aux bordereaux IFD 2001B et 2002, ainsi que le bordereau d'amende. P_____ avait versé au contribuable un salaire comptabilisé dans quatre comptes différents, selon le tableau suivant :

Intitulé du compte	2001	2002
1 ^{er} compte Commission apport	94'068,20	155'909,25
2 ^{ème} compte Frais forfaitaires	11'404,40	22'601,05
3 ^{ème} compte Salaire	300'500.-	211'425,55
4 ^{ème} compte Indemnités forfaitaires	46'500.-	33'574,45
TOTAL	452'472,60	423'510,30

Selon la pratique de l'AFC-GE, il était admis que les frais effectifs de représentation engagés par des employés qui exerçaient un fort devoir de représentation pouvaient être pris en charge de manière forfaitaire par l'entreprise qui les employait. L'allocation forfaitaire ne faisait pas partie du revenu pour autant qu'elle ne dépasse pas les limites admises : 5 % du salaire brut total lorsque celui-ci n'excédait pas CHF 250'000.- et 10 % pour la tranche du salaire excédant CHF 250'000.- par année. Il y avait lieu d'appliquer dans ce sens les taux énoncés dans l'Information aux contribuables n° 6/2005 du 7 décembre 2005 de l'AFC-GE. De ce fait, le deuxième compte « frais forfaitaires » s'inscrivait dans la limite mentionnée ci-dessus et avait été admis en déduction. En revanche, les autres postes devaient être considérés comme des salaires imposables, y compris le poste « indemnités forfaitaires » car ce dernier ne concernait que le contribuable et correspondait à la rémunération de son activité administrative pour P_____. Ces éléments ressortaient de documents concernant P_____, de procès-verbaux d'entretien des 25 avril 2005, 22 juin 2005 et d'une lettre du 14 janvier 2005 du contribuable, soit d'explications obtenues à l'occasion du contrôle fiscal effectué auprès de P_____ S.A. dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt. M. B_____ avait participé aux entretiens précités.

Concernant les loyers payés, P_____ avait accordé une prestation appréciable en argent à son salarié actionnaire en lui mettant à disposition un appartement de convenance personnelle.

L'amende devait également être confirmée, dès lors qu'elle était conforme à la jurisprudence et à la pratique en la matière. Le fait qu'elle ait été fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait tenait compte de toutes les circonstances.

16. Le 21 février 2007, l'AFC-GE a adressé à M. B_____ un deuxième courrier de même teneur concernant l'ICC 2001B et 2002. Elle maintenait les taxations et l'amende telles qu'elles avaient été établies. Elle justifiait le montant de ses reprises de la même manière et avec le même tableau chiffré que pour l'IFD.

Dans le dossier de l'AFC-GE figuraient les pièces explicitant ses calculs pour déterminer le montant des reprises.

17. Le 26 mars 2007, par deux actes séparés, les époux B_____ ont interjeté recours contre les deux décisions sur réclamation précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : CCRMICC) et de la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : CCRMIFD), toutes deux remplacées par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), qui avait repris dès le 1^{er} janvier 2009 les activités des deux commissions de recours précitées, et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Ils reprenaient pour l'essentiel l'argumentation développée devant l'AFC-GE dans le cadre de la procédure de réclamation.

Concernant les reprises sur frais forfaitaires 2001 et 2002, le décompte de l'AFC-GE n'était pas correct dans la mesure où cette dernière ne retenait pas les « frais forfaitaires » ni les « indemnités forfaitaires » perçus par M. B_____, en regroupant dans une même catégorie tous les versements forfaitaires en faveur de l'intéressé. La différence relevée par l'AFC-GE entre les montants figurant dans les décomptes de la société et dans les certificats de salaire résultait de systèmes de calcul différents pour l'AVS et pour l'impôt. M. B_____ contestait que les « indemnités forfaitaires » aient constitué sa rémunération pour son activité administrative en faveur de P_____. L'Information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 de l'AFC-GE à laquelle elle se référait prenait effet au 1^{er} janvier 2006. Or, en 2002, l'AFC-GE avait admis pour M. B_____ des frais forfaitaires à hauteur de CHF 54'400.-, correspondant à 10 % de ses rémunérations brutes de l'époque. Elle était liée par cet accord et ne pouvait s'en écarter sans violer le principe de la bonne foi. Concernant les loyers de l'appartement privé, le contribuable maintenait qu'il s'agissait d'un local utilisé en rapport avec ses frais professionnels.

18. Le 21 décembre 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours. La taxation insuffisante du contribuable pour les périodes 2001 et 2002 n'avait pu être décelée que suite à l'ouverture de la procédure de contrôle contre P_____ le

28 novembre 2004. Ce n'était qu'après un examen approfondi de la comptabilité de cette société que l'AFC-GE avait pu se rendre compte que les frais forfaitaires figurant dans le certificat de salaire ne correspondaient absolument pas à ceux comptabilisés dans les comptes de la société et que, par une requalification de « salaire » en « frais forfaitaires » non imposables, le contribuable avait indûment réduit son salaire imposable. Il en allait de même du paiement des loyers privés. La décision de rappel d'impôt était donc fondée. Concernant le montant de celui-ci, l'AFC-GE persistait dans les explications chiffrées, telles qu'elles ressortaient de ses décisions sur réclamation. Les contribuables ne contestaient pas que les comptes « commission d'apport » et « salaire » aient à l'évidence constitué du salaire imposable. Il en était de même du 4^{ème} compte « indemnités forfaitaires » qui, malgré sa dénomination ambiguë, devait aussi être considéré comme du salaire imposable. M. B_____ l'avait confirmé lors des entretiens qu'il avait eus pour le compte de P_____ avec le service du contrôle les 25 avril et 22 juin 2005. C'est lui qui avait indiqué à cette occasion que ces comptes correspondaient à la rémunération de son activité administrative pour la société. En réalité, seul le 2^{ème} compte « frais forfaitaires » constituait une allocation pour frais de représentation ne faisant pas partie du revenu imposable. l'AFC-GE persistait à considérer que la prise en charge des loyers privés de l'appartement situé dans l'immeuble des contribuables était une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt. S'agissant des amendes fixées, elles venaient sanctionner une soustraction fiscale et étaient proportionnées.

19. Le 21 septembre 2009, la commission a joint les causes A/1362/2007 ICC et A/1363/2007 IFD. Elle a admis partiellement le recours, dans le sens des considérants, et annulé les décisions de l'AFC-GE du 21 février 2007 et les bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes du 15 décembre 2006. Elle a renvoyé la cause à l'AFC-GE pour qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes ICC et IFD.

Il était admis que l'AFC-GE disposait des éléments suffisants pour ouvrir une procédure de rappel d'impôt. L'Information aux contribuables n° 6/2005 du 7 décembre 2005 de l'AFC-GE « frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur - conditions à l'admission d'une prise en charge calculée de manière forfaitaire et traitement fiscal de celle-ci » avait pour but de confirmer la pratique administrative et de l'actualiser. Compte tenu de cette pratique, pour le salaire annuel supérieur à CHF 250'000.- perçu par l'intéressé les frais forfaitaires ne pouvaient dépasser 10 % du salaire brut. Or, ceux-ci s'étaient élevés en 2001 à CHF 78'547.-, pour un salaire brut de CHF 363'210,35. En 2002, ils étaient de CHF 77'351,05, alors que le salaire brut déclaré se montait à CHF 346'159,25. En 2002, l'AFC-GE avait procédé à une reprise de CHF 35'000.- afin de ramener la part des frais forfaitaires à 10 % du salaire brut. Il était exact que, selon un accord du 24 juin 2003 avec P_____, l'AFC-GE avait admis des frais forfaitaires

de CHF 45'400.-. Toutefois, ceux-ci équivalaient à une rémunération brute de CHF 454'082.-, à laquelle un pourcentage de 10 % était appliqué. Dès lors que le revenu brut perçu par le contribuable en 2002 était inférieur à ce montant, il y avait lieu de s'en tenir à ce pourcentage de 10 %. Les frais forfaitaires admissibles représentaient un montant de CHF 42'351.-. En 2001, l'AFC-GE n'avait effectué aucune reprise. Or, celle-ci aurait dû s'élever à CHF 33'300.-, selon le calcul suivant :

- salaire total perçu par M. B. _____ en 2001 : CHF 452'472,60 ;
- frais forfaitaires admissibles (10 %) CHF 45'247,25 ;
- frais forfaitaires selon certificat de salaire 2001 CHF 78'547,25 ;
- reprise admissible en taxation : 33'300.-.

Au vu de la différence entre les frais forfaitaires admissibles et ceux mentionnés dans le certificat de salaire 2001, l'AFC-GE était à même de se rendre compte de leur inexactitude et d'effectuer la reprise lors de la taxation. Comme elle n'y avait pas procédé, elle n'était plus en droit de le faire en procédure de rappel d'impôt. Le rappel concernant les frais forfaitaires 2001 n'était donc pas valable.

En revanche, l'AFC-GE avait constaté, en se rendant sur place, que l'appartement de trois pièces situé dans l'immeuble où habitaient les contribuables ne comportait pas de mobilier ni de matériel spécifique à l'activité professionnelle en cause. Il pouvait au contraire parfaitement être apparenté à un logement. Dès lors, le paiement des loyers de cet appartement constituait une prestation appréciable en argent, qui pouvait être taxée à titre de revenu des contribuables. Concernant l'amende, la culpabilité intentionnelle de l'intéressé était établie. La quotité de celle-ci était proportionnée. S'agissant de l'IFD, elle était conforme à la Circulaire n° 21 de l'AFC-GE du 7 avril 1995 concernant le droit pénal fiscal la LIFD.

20. Par acte déposé le 3 novembre 2009, l'AFC-GE a interjeté recours contre la décision de la commission précitée auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

Elle conclut à l'annulation de la décision en question, en tant qu'elle avait conclu à l'annulation des reprises sur frais forfaitaires de représentation 2001 et 2002, ainsi qu'à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 21 février 2007, pour le surplus.

Elle était fondée à considérer que les comptes « commission d'apport » et « salaire et indemnités forfaitaires » constituaient une rémunération en faveur de M. B_____.

Les conditions d'un rappel d'impôt étaient réalisées, contrairement à ce que la commission avait considéré. La jurisprudence avait précisé que l'autorité fiscale était en droit de se fonder sur la déclaration du contribuable, qui était garant de son exactitude et de son caractère exhaustif. Elle n'avait pas l'obligation, en l'absence d'indices particuliers, d'effectuer des recoupements avec des données d'autres contribuables. Elle n'avait à se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contenait indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Un fait qui ne ressortait pas du dossier fiscal était considéré comme nouveau, même si l'autorité fiscale avait dû le découvrir en procédant à des contrôles.

En l'occurrence il lui était impossible, contrairement à ce que la commission avait considéré, de reconnaître la suffisance des taxations en cause sur la base des seuls renseignements à sa disposition au moment en particulier de la remise des déclarations fiscales 2001B et 2002 de M. B_____. Il n'aurait pas été possible, par la simple application des principes contenus dans l'Information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 de l'AFC-GE, de découvrir qu'il y avait un surplus de frais forfaitaires non taxables, déclarés par le contribuable. C'était uniquement à la suite des constatations faites dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ouverte à l'encontre de P_____ que les faits avaient été découverts.

21. Le 8 décembre 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au bien-fondé du recours présenté par l'AFC-GE.
22. Le 15 décembre 2009, M. B_____ a conclu au rejet du recours. C'était à juste titre que la commission avait relevé que les certificats de salaire joints aux déclarations fiscales 2001 et 2002 faisaient apparaître le montant du salaire brut ainsi que des frais forfaitaires pour chaque année. L'AFC-GE aurait donc été en mesure de vérifier si le montant de ceux-ci était en adéquation avec la pratique en vigueur, qui admettait de tels frais à hauteur de 10 % du salaire brut. Elle avait d'ailleurs effectué une reprise de CHF 35'000.- lors de la taxation pour l'année 2002 et aurait pu en faire de même pour l'année 2001, puisqu'elle disposait des mêmes informations. C'était à tort qu'elle avait retenu que les « indemnités forfaitaires » étaient une rémunération de M. B_____ pour son activité administrative. En réalité, la distinction entre « frais forfaitaires » et « indemnités forfaitaires » n'avait pas de raison d'être.
23. Fin novembre 2009, la commission a transmis son dossier, persistant dans les considérants et le dispositif de sa décision.

24. Le 25 juin 2010, les parties ont été entendues lors d'une audience de comparution personnelle. Elles ont persisté dans leur argumentation. La cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 E, dans leur teneur au 31 décembre 2010).

3. La LPFisc est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002, remplaçant les dispositions de procédure contenues dans la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Cette loi s'applique immédiatement aux causes pendantes (art. 86 LPFisc). En l'occurrence, la procédure de taxation 2001B a débuté pour la contribuable par le dépôt de sa déclaration fiscale le 31 août 2002. La procédure qui s'en est suivie jusqu'à ce jour doit être examinée au regard de la nouvelle loi de procédure fiscale.

4. Il s'agit ici de déterminer si l'AFC-GE, compte tenu des éléments figurant dans la déclaration fiscale 2001B des intimés, était ou non légitimée à reprendre les revenus déclarés.

A teneur de l'art. 26 al. 1 LPFisc, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, en indiquant notamment tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune et du capital, qu'ils soient imposables ou non. Une règle similaire figure à l'art. 124 al. 2 LIFD.

5. a. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complexe et exacte, en collaboration avec le contribuable. Celle-ci implique que les autorités fiscales comme le contribuable travaillent ensemble en vue d'établir une taxation exacte et complète. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une telle taxation (art. 126 al. 1 LIFD). Outre remplir sa déclaration d'impôt de

manière conforme à la vérité et complète, il doit joindre à celle-ci toutes pièces utiles. Il assure la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de la sa déclaration fiscale. S'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il lui appartient de le signaler dans sa déclaration et n'a pas à le dissimuler. Il doit présenter le fait de manière complète et correcte (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 du 25 avril 2003 in RDAF 2003 p. 627).

b. En revanche, l'autorité de taxation contrôle la déclaration fiscale et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). Elle n'a cependant pas l'obligation, en l'absence d'indices particuliers, d'effectuer des recoupements avec les données d'autres contribuables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.187/2000 du 3 novembre 2000 consid. 3.3.2). Elle n'a pas à se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné et n'a pas davantage à considérer que la déclaration constitue la taxation individuelle elle-même. Il appartient, en particulier, de ne point perdre de vue que la formule de déclaration ne comporte pas uniquement des faits, mais également des questions juridiques qui peuvent y être attachées (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 précité, consid.3.3.2 et références citées). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Si elles ne sont que décelables, elles ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.187/2000 du 3 novembre 2000 consid. 3.3.).

c. Lorsque les moyens de preuve ou des effets 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 et est due à un crime ou un délit commis contre le département, cette autorité procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD et art. 59 al. 1 LPA).

Toutefois, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables, et que le département en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation est insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD et art. 59 al. 2 LPFisc).

Imposition 2001

6. L'examen de la déclaration fiscale 2001B des recourants permet de constater que ceux-ci ont fait état de la perception par M. B._____ d'un revenu brut de CHF 363'120,35 mais que le montant des frais forfaitaires ne figurait pas dans la déclaration, ne ressortant que du certificat de salaire émis par l'employeur de celui-ci, qui en était également l'administrateur et l'actionnaire unique. Il est exact que L'AFC-GE, lorsqu'elle a procédé à la taxation de l'exercice fiscal, n'a

pas rectifié le montant de ces « frais forfaitaires » qui s'écartait des standards admissibles en procédant aux reprises nécessaires. On peut rappeler, à l'instar de la commission, que les art. 151 al. 2 LIFD et 59 al. 2 LPFisc imposent à l'AFC-GE d'être vigilante dans le processus de taxation en lui interdisent de rectifier l'inattention dont elle a fait preuve par le biais d'une procédure de rappel d'impôt. En revanche, l'AFC-GE reste légitimée à procéder aux redressements fiscaux nécessaires lorsque des éléments de taxation non reportés dans la déclaration fiscale des contribuables, mais figurant dans les annexes à celle-ci, se révèlent inexacts, à l'issue d'une procédure de contrôle fiscal relative au contribuable ou à un tiers lié à ce dernier.

7. Par ailleurs, un contrôle fiscal, ouvert en 2004, opéré dans la comptabilité de P_____, société dont le contribuable est l'administrateur et l'actionnaire, avait mis en évidence, postérieurement à la taxation, d'une part que ce dernier avait perçu de la société, toutes sommes confondues, non pas CHF 441'667.- (CHF 363'120.- + CHF 78'547.-) mais CHF 452'472.-. Il a surtout mis en évidence que, dans ce dernier montant, la part comptabilisée à titre de « frais forfaitaires » au sein de la société ne représentait que CHF 11'404,40, ce qui laissait inexplicée une différence de CHF 67'142,85, montant ne se retrouvant pas dans la comptabilité. Dans ces circonstances, non seulement l'AFC-GE était en droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt comme l'a admis la commission, mais également de décider d'une reprise fiscale passant par une réduction du montant admis à titre de frais à celui retrouvé dans la comptabilité de l'employeur et à une augmentation du revenu perçu réellement par le contribuable. Admettre cette faculté de la recourante s'impose d'autant plus qu'en l'occurrence le contribuable était à la fois le bénéficiaire des sommes perçues et l'administrateur de la société à l'origine de leur comptabilisation. Les contribuables n'étaient donc pas protégés par les art. 59 al. 2 LPFisc et 151 al. 1 LIFD et c'est à tort que la commission a admis leur recours sur ce point.

8. Reste à déterminer si les redressements opérés sont conformes à la loi.

En matière d'IFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tout revenu du contribuable, qu'il soit unique ou périodique (art. 16 LIFD). Pour les contribuables exerçant une activité en la forme dépendante, il s'agit de tous les revenus d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail au sens du droit privé ou du droit public, y compris les revenus accessoires tels 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).

9. Peuvent être déduits dudit revenu les frais professionnels, notamment les frais indispensables à l'exercice de la profession (art. 26 al. 1 let. c LIFD). Si le contribuable peut justifier que ces frais sont plus élevés, ils peuvent être estimés forfaitairement. En application de cette disposition, l'AFC-GE a émis une

circulaire (Information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 - frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur - conditions à l'admission d'une prise en charge calculée de manière forfaitaire et traitement fiscal de celle-ci). Cette dernière n'était pas en vigueur pour les périodes fiscales 2001 et 2002. Néanmoins, elle confirmait la pratique administrative suivie jusque-là par l'administration à teneur de laquelle « les frais effectifs de représentation, engagés par les employés qui exercent un fort devoir de représentation, pouvaient être pris en charge de manière forfaitaire par l'entreprise qui les emploie ». Par soucis de simplification administrative et dès lors que le devoir de représentation était avéré et démontré à l'administration, cette allocation forfaitaire ne faisait pas partie du revenu imposable, pour autant qu'elle ne dépasse pas les limites suivantes : 5 % du salaire brut total lorsque celui-ci n'excédait pas CHF 250'000.- par année ; 10 % pour la tranche de salaire brut total excédant CHF 250'000.- par année, avec un maximum de CHF 100'000.-.

10. En l'occurrence, les contribuables ont considéré que le montant de CHF 78'547.- ne faisait pas partie du revenu imposable et n'avait pas à être annoncé comme tel dans leur déclaration fiscale. L'AFC-GE, lors du contrôle fiscal effectué dans la comptabilité de P_____ a constaté qu'il n'y avait aucune concordance entre le montant précité et ceux comptabilisés dans les livres de la société. Les revenus perçus par le contribuable étaient comptabilisés sur quatre comptes, dont la somme de deux d'entre eux permettait d'arriver au montant du salaire brut déclaré, tandis que la somme des deux autres était inférieure au montant des « indemnités forfaitaires » indiqué dans le certificat de salaire, comme montant forfaitaire perçu à titre de frais professionnels. Cette non concordance de chiffres permettait, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, de reprendre tout ou partie de ce montant en le réintégrant au revenu imposable. L'AFC-GE était ainsi en droit de ne retenir comme « frais forfaitaires » justifiés que le montant de CHF 11'404.- et de considérer que le solde de CHF 78'547,25 constituait du revenu. Dès lors que le contribuable n'avait pas lui-même déclaré un montant de « frais forfaitaires » correspondant au montant admissible, il n'appartenait pas à l'AFC-GE de refaire elle-même les calculs en admettant un montant de « frais forfaitaires » admissible de CHF 45'247,25, alors que celui-ci ne ressortait pas de la comptabilité de la société, dont le contribuable bénéficiaire était l'administrateur.
11. En considération de ce qui précède, la commission aurait dû confirmer la décision de l'AFC-GE du 21 février 2007, qui maintenait la décision de taxation du 15 décembre 2006.
12. En matière d'ICC, des dispositions similaires aux art. 16, 17 et 26 LIFD ont été adoptées par le législateur cantonal en application des art. 7 al. 1 et 9 al. 1 LHID, soit les art. 1 et 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques -

Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) ainsi que de l'art. 3 al. 1 LIPP-V 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 (aLIPP-V - D 3 16). En fonction de ces dispositions, la recourante était en droit, dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, d'effectuer les mêmes reprises que pour l'IFD, notamment de ne pas admettre CHF 67'143.- à titre de frais forfaitaires.

Imposition 2002

13. Les mêmes principes s'appliquent pour l'exercice fiscal 2002. Les contribuables ont produit un certificat de salaire duquel il ressortait un montant d'« indemnités forfaitaires » de CHF 77'351,05. Le montant de « frais forfaitaires » figurant dans la comptabilité de la société était de CHF 22'541.-, ainsi que cela avait pu être constaté dans le cadre du contrôle fiscal. La différence à reprendre était de CHF 54'810,05. L'AFC-GE ayant repris en taxation CHF 35'000.-, le montant de la reprise était, pour 2002, de CHF 19'810.- .
14. Au vu de ce qui précède, la commission aurait dû rejeter le recours et confirmer les deux décisions sur réclamation du 21 février 2007, maintenant les bordereaux de rappel d'impôt du 15 décembre 2006, tant pour l'ICC que pour l'IFD.

Amendes

15. Dans la décision attaquée, la commission a considéré que les conditions objectives et subjectives d'une soustraction fiscale étaient réalisées pour le poste « loyer » qu'elle considérait devoir être repris, en application des art. 151 et 175 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, dès lors que le contribuable était également actionnaire et administrateur de la société qui avait versé les montants repris. C'est enfin à juste titre que la commission a considéré qu'il était difficile d'admettre que le contribuable n'était pas conscient d'occulter cette prestation imposable et qu'il avait agi au moins par dol éventuel. Sur ce point, l'AFC-GE, fixant le montant de l'amende à une fois celui éludé, n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation.

Les deux bordereaux-amendes, de CHF 37'708.- pour l'ICC et CHF 14'313.- pour l'IFD seront confirmés. Ces derniers ne devant pas être réduits comme l'avait retenu la commission, puisque c'est conformément au droit que les reprises ont été ordonnées.

16. Le recours sera admis. La décision de la commission sera partiellement annulée, en tant qu'elle porte sur les « indemnités forfaitaires » perçues par le contribuable. Les bordereaux de rappel d'impôt ICC 2001B et 2002 ainsi qu'IFD 2001B et 2002 du 15 décembre 2006 seront confirmés.

17. Un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des époux B_____, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 novembre 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 21 septembre 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 21 septembre 2009 ;

confirme les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2001B et 2002 du 15 décembre 2006 ainsi que les deux bordereaux-amendes qui s'y rattachent ;

met à la charge conjointe et solidaire de Madame et Monsieur B_____ un émoulement de CHF 1'500.- ;

dit qu'il n'est alloué aucune 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 l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Me Jean Donnet, avocat de Madame et Monsieur B_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :