

du 11 novembre 2003

dans la cause

Monsieur S. H.

représenté par Me Bénédict Fontanet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur S. H., domicilié à ..., est administrateur de la société S.A. (ci-après la société) à et dispose de la signature individuelle.
2. Suite à un contrôle effectué au mois de novembre 1998 par la division de l'impôt anticipé de l'administration fédérale des contributions, M. H. a été amené à payer un supplément d'impôts pour les exercices 1993, 1994, 1995 et 1996. Le contribuable avait bénéficié, par le biais de la société, de prestations appréciables en argent, sous forme de prise en charge de frais privés, de véhicules automobiles et d'un bateau de plaisance.
3. A la suite de cette procédure, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a ouvert une procédure de vérification des déclarations pour l'impôt cantonal 1994 à 1997, de même que pour l'impôt fédéral direct 1995/1996 et 1997/1998.

Quatre bordereaux de rappels d'impôts - qui ne sont pas contestés dans la présente affaire - ont été notifiés le 16 novembre 1999.

Une amende égale au montant total de l'impôt éludé, soit CHF 13'827.-, a été notifiée au contribuable le même jour.
4. a. Après avoir élevé réclamation le 9 décembre 1999, M. H. a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), l'AFC ayant maintenu ses décisions le 13 mars 2000.

b. La commission a confirmé la position de l'AFC, par décision du 12 juin 2003. S'agissant de l'amende, elle a relevé que le contribuable avait reconnu les inexactitudes des comptes commerciaux de 1993 à 1996. La condition de la faute, en tous cas sous la forme de négligence, était réalisée et la quotité de l'amende était justifiée.
5. M. H. a alors saisi le Tribunal administratif d'un recours, contestant uniquement l'amende.

La décision rendue par l'administration fédérale des contributions n'avait pas été contestée parce que, à cette époque, les archives de ... S.A. étaient sous

scellés, stockés dans une cave partagée avec une société faisant l'objet d'une procédure pénale. Les bordereaux rectificatifs avaient été établis sur des chiffres erronés.

Selon les nouvelles dispositions en vigueur depuis le 1er janvier 2002, le principe de la *lex mitior* était applicable. Selon l'ancien droit, en cas de négligence, le contribuable pouvait être frappé d'une amende fiscale ne dépassant pas le double du montant de l'impôt élué. Le nouveau droit prévoyait que l'amende était fixée en général au montant de l'impôt soustrait. Elle pouvait être réduite jusqu'au tiers de la somme si la faute était légère et augmentée au triple si la faute était grave. M. H. n'était ni fiscaliste, ni juriste de formation et pouvait de bonne foi ignorer que certains frais pris en charge par la société étaient considérés comme des prestations appréciables en argent, accordées aux actionnaires.

6. L'AFC s'est opposée au recours le 4 août 2003.

M. H. n'avait pas établi la preuve, devant la commission ou dans son mémoire de recours, d'une erreur commise dans les rappels d'impôts qui lui avaient été notifiés. Contrairement à ce qu'il soutenait, l'ancien droit, qui ne prévoyait pas de minimum à l'amende, lui était plus favorable en cas de négligence. De plus, il connaissait bien le monde des affaires, puisqu'il était administrateur avec signature individuelle de plusieurs sociétés.

7. a. Entendu en comparution personnelle le 8 septembre 2003, M. H. a indiqué qu'il avait fait des études commerciales et d'ingénieur, puis qu'il avait travaillé pour la société Granadex, où il était responsable de la réalisation de projets agricoles et industriels. Il s'était ensuite lancé dans le commerce d'arachides, toujours salarié de la même société.

Depuis 1995, il faisait du commerce de noix de cajou, activité principale de S.A. Une fiduciaire s'occupait des écritures comptables et des problèmes fiscaux. Il était marié, avait un enfant et sa situation financière était saine.

Il avait retrouvé des pièces laissant penser que l'impôt réellement dû était de CHF 20'000.- et non pas de CHF 100'000.-.

b. L'AFC a précisé qu'elle avait repris les chiffres de la division de l'impôt anticipé de l'administration fédérale des contributions sans les modifier, alors que la pratique genevoise était moins généreuse : la part privée pour un véhicule automobile était en général de deux cinquièmes et celle d'un bateau supérieure à cinquante pour-cent.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).
2. Tant dans son recours que lors de sa comparution personnelle, le recourant a confirmé qu'il ne contestait que l'amende qui lui avait été infligée. Dès lors, c'est en vain qu'il tente malgré tout de remettre en question le montant des rappels d'impôts, les décisions concernant ces derniers étant définitives et exécutoires.
3. a. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui prévoit à son article 86 que les règles de procédure s'appliquent immédiatement. Cet article concrétise le principe général selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles règles régissant la procédure devant l'autorité saisie s'appliquent à toutes les affaires pendantes, que les faits à établir soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATF 110 V 332; 111 V 47; 112 V 360, cités in B. KNAPP, Cours de droit administratif, 4e éd., Bâle 1994, p. 52; ATA I. du 11 mars 2003). Il s'ensuit qu'en matière de procédure, c'est la LPFisc qui est applicable à la présente cause.

b. L'article 84 LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable.

c. L'article 333 LCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, instituait une procédure de vérification qui

pouvait conduire, en cas de déclaration inexacte ou incomplète de la part du contribuable, à une amende fiscale. Celle-ci pouvait s'élever au plus, en cas de négligence, au double du montant de l'impôt élué (art. 340 al. 3 LCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt élué (art. 341 al. 2 LCP).

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

e. 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 LCP). 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 LPC).

4. Pour infliger une amende, il faut, en droit fiscal, que l'on puisse prouver que les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction sont réalisés (RDAF 1989 p. 431 et références citées).

5. D'un point de vue objectif, la soustraction est réalisée.

6. Reste à examiner si les éléments subjectifs de la soustraction sont donnés. Cette question sera examinée sous l'angle de la qualification voulue par l'AFC, soit celle de la négligence.

a. 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 au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF n.p. du 5 novembre 2002, 2A.351/2002; ATA S. du 17 juin 2003).

b. En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss).

c. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque c'est le représentant qui a porté dans la déclaration d'impôt des indications inexactes et, par ce biais, obtenu une taxation insuffisante, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs (Archives 57 consid. 4c, p. 223)

d. En l'espèce, le recourant possède une certaine expérience du monde des affaires, ce qui implique nécessairement une connaissance, même limitée, en matière de fiscalité.

Dans ces circonstances, il est inconcevable qu'il n'ait pas su qu'une partie des frais du véhicule et du bateau de l'entreprise était fiscalement qualifiée d'avantages pécuniaires accordés aux actionnaires et ce, pendant plusieurs années.

En conséquence, le Tribunal administratif admettra que M. H. aurait pu et dû se rendre compte des omissions de son mandataire et qu'il n'a pas, de ce fait, usé des précautions commandées par les circonstances et par sa

situation personnelle.

7. a. Les amendes administratives sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des amendes ordinaires. C'est dire que la quotité de la peine administrative doit être fixée en tenant compte des principes généraux régissant le droit pénal (ATA W. du 7 octobre 2003; P. MOOR, Droit administratif, Vol. II, Berne 2002, p. 140).

b. L'autorité doit faire application des règles contenues à l'articles 63 CP. En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au cours de la procédure (C. FAVRE, M. PELLET, P. STUDMANN, Code pénal annoté, Lausanne, 1997 ad. art. 63 ch. 1.3 p. 153). En matière fiscale, selon les jurisprudence du tribunal de céans, les autorités fiscales disposent d'un large pouvoir d'appréciation dans la fixation du montant de l'amende et doivent prendre en considération d'une façon convenable les motifs et les circonstances personnelles du contribuable fautif. Ainsi, elles doivent tenir compte non seulement des montants soustraits et des circonstances du cas d'espèce, mais encore de la personnalité du contribuable en cause, de sa situation, de ses capacités, de sa profession, de son état de santé et de son âge (ATA W. du 7 octobre 2003; M. du 9 octobre 2001 et références citées).

c. Compte tenu de ce qui précède, ainsi que de la situation personnelle du recourant, sans particularité, mise en évidence lors de la comparution personnelle des parties, le tribunal estime que le montant retenu par l'AFC, soit le montant de l'impôt soustrait, tient compte de toutes les circonstances et respecte le principe de la proportionnalité.

8. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 juillet 2003 par Monsieur S. H. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 juin 2003;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 2'000.-;

communique le présent arrêt à Me Bénédicte Fontanet, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste : le vice-président :

C. Goette

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega