RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2473/2006-FIN **ATA/330/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 26 juin 2007

dans la cause

Monsieur et Madame B_____
représentés par Me Dante Canonica, avocat

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

EN FAIT

1. Monsieur B_____, de nationalité italienne, et Madame B_____, de nationalité luxembourgeoise (ci-après : les contribuables), ont pris domicile à Genève le 5 octobre 1992.

2. Titulaires d'un permis de séjour de type B, les contribuables ont obtenu leur permis d'établissement en 1997.

3. En date du 12 novembre 1992, ils ont rempli le "questionnaire fiscal concernant les étrangers au bénéfice d'un permis de séjour" et ont indiqué que M. B_____ travaillait en qualité de directeur cambiste auprès de la société X_____ à Genève (ci-après : X_____), que ce dernier n'était pas propriétaire dans le canton, qu'il n'avait pas d'autre revenu que son salaire annuel de CHF 200'000.-, qu'il possédait une fortune de CHF 150'000.- et que son épouse n'avait ni salaire ni fortune.

4. De 1992 à 1996, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a imposé les contribuables à la source en tenant compte des réponses fournies dans le questionnaire précité.

5. En date du 21 décembre 1999, le service du contrôle de l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de vérification pour les années fiscales cantonales 1995 à 1998, ainsi que de l'ouverture d'une procédure correspondante pour l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998.

   Les contribuables ont donc été requis de retourner les déclarations pour l'impôt cantonal et fédéral direct relatives à ces périodes.

6. En effet, l'AFC avait constaté que les contribuables n'avaient pas déclaré disposer d'une fortune imposable en Suisse, compte tenu de l'acquisition d'un bien immobilier en Valais. En outre, selon la division d'enquêtes fiscales spéciales de l'administration fédérale des contributions (ci-après : la division d'enquêtes), M. B_____ était l'ayant droit économique de deux sociétés « off shore », soit Z_____ d'une part et Y_____ (ci-après : la société ou Y_____) d'autre part.

7. L'AFC a rencontré à diverses reprises M. B_____ et/ou son mandataire entre les mois de janvier 2000 et de novembre 2001.

   Il en est ressorti que :

- Mme B_____ avait hérité de son père un immeuble situé au Luxembourg, qu'elle louait à des tiers. Les loyers étaient encaissés par sa mère. L'argent n'était pas viré sur un compte à Genève, mais remis de la main à la main lors des séjours des contribuables au Luxembourg ;

elle avait également prêté à sa mère, résidente au Luxembourg, une somme de CHF 1'750'000.- sans intérêts ;

en 1995, M. B_____ avait acquis un bien immobilier en Valais au nom de son épouse pour le prix de CHF 1'400'000.- financé par un versement de la mère de cette dernière à hauteur de CHF 600'000.- et par un emprunt hypothécaire d'un montant de CHF 800'000.- ;

- M. B_____ n'était pas l'ayant droit économique du compte Y_____. Il agissait à titre fiduciaire pour le compte d'une cliente domiciliée à l'étranger. Il n'existait pas de contrat de fiducie écrit entre eux et il n'avait jamais été rémunéré pour la gestion du compte de la société, mais avait bénéficié d'un "effet de levier" pour d'autres affaires avant son arrivée en Suisse.

8. M. B_____ s'est toujours refusé à communiquer l'identité de la personne pour laquelle il disait agir à titre fiduciaire.

9. Afin de démontrer qu'il n'était pas l'ayant-droit économique de la société, M. B_____ a produit divers documents dont:

- une attestation de Me W_____, avocat à Lausanne, datée du 30 mars 2000, certifiant avoir donné instructions en octobre 1992, en sa qualité d'administrateur de la société, à la S_____ de Zurich, de transférer tous les actifs reposant sur le compte n° PO 4_____ au crédit du compte n° 3_____ auprès de la C_____ de Genève ;

- Me W_____ précisait que cette demande de transfert avait été effectuée à la requête expresse de M. B_____, ayant droit économique de Y_____ ;

- un avis de transfert du montant susvisé ;

- un courrier de l'U_____ de Genève du 30 août 2000 certifiant que suite au transfert effectué, valeur 29 octobre 1992, au crédit du compte de la C_____, sur instructions de Me W_____, plus aucun actif au crédit du compte de Y_____ ne subsistait ;

- un courrier rédigé par la C_____ de Zurich attestant que les contribuables n'étaient ni les titulaires ni les bénéficiaires économiques du compte n° 3_____ ouvert en leurs livres. Il était précisé que le bénéficiaire économique de cette relation n'était pas domicilié en Suisse ;

- trois attestations d'intégralité, la première de la C_____, la deuxième de l'U_____ de Genève qui visait les relations bancaires des époux B_____ et la troisième de la V_____.

10. Le dossier, daté du 14 août 1992, et signé par Me W_____, en sa qualité d'administrateur, contenait le formulaire A (déclaration lors de l'ouverture d'un compte ou d'un dépôt) relatif au compte PO-4_____ ouvert au nom de Y_____ auprès de l'U_____. Il était expressément mentionné que M. B_____ était l'ayant droit économique de la société.

11. Les déclarations fiscales remises par les contribuables faisaient état de revenus de l'activité lucrative dépendante de CHF 198'132.- (impôt cantonal et communal 1992 et 1993), de CHF 189'774.- (ICC 1994), de CHF 191'124.- (ICC 1995) et de CHF 199'260.- (ICC 1996), auxquels s'ajoutaient chaque année des revenus mobiliers de CHF 100.- et des revenus immobiliers de CHF 56'000.- provenant de la location des biens immobiliers de Mme B_____.

12. En date du 13 décembre 2001, l'AFC a notifié aux contribuables trois bordereaux de rappel d'impôt pour un montant total de CHF 80'388,75 qui se décompose comme suit:

- impôts 1993 et 1994 : CHF 43'047,70
- impôts 1995 et 1996 : CHF 25'312, 40 augmentés de CHF 5'944,20 d'intérêts de retard
- impôts 1997 et 1998 : CHF 13'028,65 augmentés de CHF 2'096.- d'intérêts de retard.

13. Le même jour, l'AFC leur a également notifié un bordereau d'amende de CHF 61'041,60 au motif qu'ils n'avaient pas déclaré l'ensemble de leurs revenus et leurs fortunes. L'amende correspondait à 0,75 fois le montant de l'impôt soustrait.

14. Le 10 janvier 2002, les époux B_____ ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende.

15. Par décision du 7 mai 2002, l'AFC a maintenu ses bordereaux.

16. En date du 4 juin 2002, les contribuables ont interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la CCRIFD). Ils ont conclu à l'annulation du rappel d'impôt notifié pour la période fiscale 1993-1994 ainsi qu'à l'amende.

Les rappels d'impôt notifiés pour les périodes fiscales subséquentes n'étaient pas contestés.

17. Par décision n° 95 du 31 mai 2006, la CCRIFD a retenu que les contribuables étaient les véritables ayants droit économiques du compte bancaire ouvert au nom de

Y_____. S'agissant du montant de la reprise, l'AFC avait erré en se fondant sur les chiffres et estimations retenus par la division d'enquêtes qui se basait sur un capital total supposé de DM 3'000'000.-. Il y avait lieu de prendre en compte uniquement les rendements effectivement reçus par les contribuables à l'exclusion des estimations résultant d'extrapolations. Partant, c'était un montant de DM 53'341,49 correspondant à CHF 46'407.- au taux de change de 0,87 qui devait être retenu pour tout rendement du compte Y_____ auprès de la S_____ S.A. Ainsi, la reprise des revenus du compte précité était admise à cette hauteur.

Concernant l'amende, ce n'était qu'après avoir été informés par l'AFC de l'ouverture d'une procédure de révision portant sur leurs déclarations d'impôts que les contribuables avaient déclaré leurs biens immobiliers. Ils ne pouvaient pas ignorer leur obligation de déclarer l'ensemble de leur fortune depuis leur entrée en Suisse. Ils avaient donc à tout le moins commis une faute par négligence. L'amende était proportionnée aux circonstances du cas d'espèce. De surcroît, elle tenait compte des compétences du recourant et du montant des sommes non déclarées. En revanche, sa quotité devait être recalculée eu égard à la reprise admise. Le dossier était donc renvoyé à l'AFC afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt 1993-1994 et d'amende.

18. Par acte mis à la poste le 11 juillet 2006, les contribuables ont recouru au Tribunal administratif contre la décision précitée (A/2473/2006).

La CCRIFD avait violé l'article 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS – RS 210) et la jurisprudence relative à la répartition du fardeau de la preuve. En effet, elle avait arbitrairement apprécié les faits en considérant que M. B_____ était l'ayant droit économique de Y_____.

C'était en pensant à tort que M. B_____ était l'ayant droit économique du compte bancaire ouvert auprès de la S_____ S.A. et sans lui en référer alors qu'il était domicilié au Luxembourg, que Me W_____, administrateur de Y_____, l'avait improprement mentionné comme ayant droit économique. Il avait agi pour le compte d'une cliente monégasque domiciliée à Monaco. Les différentes attestations produites le démontraient. Par ailleurs, l'argumentation de la CCRIFD prétendant que les avoirs de la société avaient été virés sur le compte de la C_____ qui pouvait appartenir à un proche des contribuables n'était que pure spéculation. Pour le surplus, le fait que ni l'AFC ni la CCRIFD n'avaient repris les avoirs en question ni leur rendement pour les années postérieures pas plus que les avoirs litigieux n'avaient été repris en tant que fortune pour l'année 1992 suffisait à démontrer que l'une et l'autre admettaient que M. B_____ n'était pas le propriétaire économique de Y_____.

En outre, la CCRIFD ne s'était pas prononcée sur le calcul du revenu imposable, commettant par-là un déni de justice et une violation des articles 40 et suivants de l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD) en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994.

L'assiette de l'impôt est constituée par le revenu réalisé après le début de l'assujettissement et ce revenu est ensuite annualisé. Ainsi, l'AFC n'aurait pas dû reprendre tels quels les montants figurant dans les déclarations d'impôt. Les contribuables avaient réalisé en 1992 un revenu net de CHF 42'225,10 pour quatre-vingt-cinq jours, alors qu'en 1993, ils avaient obtenu un revenu net de CHF 168'544.- pour trois-cent-soixante jours, soit un total de CHF 210'669.- pour quatre-cent-quarante-cinq jours qui, annualisé, donne un montant de CHF 170'428.- et non de CHF 175'681.- comme retenu par l'AFC. Le revenu imposable pour le taux aurait dû être calculé sur CHF 226'426.-, soit CHF 210'669.- plus CHF 56'000.- de revenus de la fortune immobilière (et non pas à CHF 343'781.- comme retenu à tort par l'AFC).

Enfin, si la décision était confirmée et que les contribuables étaient considérés comme les ayants droit économiques des avoirs litigieux appartenant à Y_____, le bordereau relatif à la période de taxation 1993-1994 du 13 décembre 2001 et celui d'amende y relatif devaient être annulés, car la CCRIFD avait repris le rendement sur toute l'année 1992 au lieu de vingt-quatre jours seulement. Pour le surplus, la décision querellée devait être confirmée en tant qu'elle considérait que la somme de CHF 226'200.- ne correspondait pas au rendement des avoirs du compte bancaire de Y_____, mais résultait d'extrapolation. Les intérêts effectivement versés durant le premier semestre 1992 s'élevaient à DM 53'341,89, soit CHF 46'400.-. Cependant, la CCRIFD avait erré en reprenant la totalité de cette somme car seuls vingt-quatre jours devaient entrer en considération, soit du moment où les contribuables étaient arrivés en Suisse jusqu'à la clôture effective du compte bancaire. Ainsi, c'était un montant de CHF 3'094.- et non de CHF 46'407.- qui aurait du être retenu.

Si par impossible encore les contribuables devaient être considérés comme les ayants droit économiques de la société, le total des revenus des contribuables du 5 octobre 1992 au 31 décembre 1993 serait de CHF 213'763.- qui, annualisés, représenteraient un montant de CHF 172'910.-. Le revenu annuel perçu par les contribuables devrait être déterminé sur cette base-là, c'est-à-dire que le taux aurait dû être arrêté sur la base de CHF 228'910.- (CHF 172'110.- plus CHF 56'000.-) et non pas de CHF 343'781.-.

19. En date du 6 juillet 2006, l'AFC a également recouru contre la décision précitée (A/2554/2006).

C'était à juste titre que la CCRIFD avait confirmé que les contribuables étaient les ayants droit économiques du compte bancaire de la société. Une soustraction d'impôt avait donc été commise. Toutefois, la CCRIFD n'avait pas pris en compte le montant des revenus mobiliers réalisés lors du second semestre 1992, bien que déterminés par la division d'enquêtes sur la base d'estimations. Elle avait donc ramené à tort la reprise à CHF 46'407.- au lieu de CHF 226'200.-, au motif qu'il n'y avait pas de documents à l'appui.

Comme l'AFC avait apporté de nombreux indices concluants permettant d'admettre avec certitude que les contribuables étaient les ayants droit économiques du compte Y_____ et qu'il n'existait pas de rapport fiduciaire, il leur incombait d'apporter les éléments permettant d'infirmer le montant des rendements mobiliers retenus. Or, les contribuables n'avaient à aucun moment fourni les documents bancaires permettant de fixer le montant exact des revenus obtenus après leur arrivée en Suisse par le biais du compte Y_____ dont ils étaient les bénéficiaires. Au demeurant, cette somme avait été admise par M. B_____ lors de l'entretien du 23 novembre 2001. La CCRIFD avait donc violé les règles sur la répartition du fardeau de la preuve.

La décision n° 95 devait être annulée et le bordereau rectificatif du 7 mai 2002 entièrement confirmé.

20. En date du 15 août 2006, l'AFC a répondu au recours des contribuables.

Elle persistait dans sa réponse déposée par-devant la CCRIFD du 13 mars 2003 ainsi que dans les termes de son recours du 6 juillet 2006. Pour le surplus et s'agissant des règles sur le fardeau de la preuve, le contribuable devait collaborer dans le cadre de la procédure de rappel d'impôts.

Les époux B_____ étaient les ayants droit économiques du compte bancaire ouvert auprès de la S_____ S.A. faute pour eux d'avoir établi par pièces le rapport de fiducie dont ils se prévalaient. Une soustraction d'impôts avait été commise.

S'agissant de l'annualisation des revenus, le revenu imposable se déterminait pour une période de taxation de deux ans sur le revenu annuel moyen obtenu par le contribuable pendant les deux ans qui précèdent la période de taxation (période de calcul). En cas de nouvel assujettissement, l'impôt se détermine sur la base du revenu acquis après que sont réalisées les conditions de l'assujettissement, et calculé sur une année.

Le rappel d'impôt fédéral direct 1993-1994 avait été calculé avec un assujettissement du 1er janvier 1993 au 31 décembre 1994. La moyenne des revenus obtenus pris en compte depuis le 5 octobre 1992 pour le taux était de CHF 343'781.- et la moyenne des revenus imposables de CHF 287'781.-. Les revenus mobiliers avaient été appréhendés à hauteur de CHF 226'200.- compte tenu du fait que M. B_____ n'avait à aucun moment fourni les documents bancaires permettant de déterminer le montant exact. La somme de CHF 226'200.- n'avait pas été prise en compte pour l'année 1993 dans la mesure où le contribuable avait liquidé le compte Y_____ en 1992; elle avait donc été divisée par deux dans le cadre de l'établissement de la taxation, ce qui correspondait à un rendement annuel moyen de CHF 113'100.-. En conséquence, le rappel d'impôt de CHF 43'047,70 pour l'impôt fédéral direct 1993-1994, tel qu'opéré par l'AFC, devait être confirmé.

L'AFC conclut au rejet du recours des contribuables.

21. En date du 15 août 2006, les contribuables ont répondu au recours de l'AFC.

Un contrat de fiducie ne revêtait aucune forme particulière. Il pouvait donc être oral. Le formulaire A sur lequel se fondait l'AFC n'avait été ni rempli ni signé par M. B_____.

Pour justifier de la reprise de DM 60'000.-, l'AFC se référait à deux documents, le premier établi par la division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre le 20 mars 2000 et le second sur la base d'extraits de compte de la S_____ S.A. Cette dernière pièce comprenait de nombreux relevés bancaires, relatifs aux comptes des sociétés Z_____ et Y_____. La plupart d'entre eux concernait une période antérieure au 1er janvier 1992. Seules devaient être prises en considération, les pièces relatives au compte de Y_____.

Du 1er janvier 1992 au 30 juin 1992, le montant en capital, sur la base duquel les rendements avaient été calculés par la banque, avait oscillé entre DM 1'340'000.- et DM 1'370'000.-. En date du 29 octobre 1992, c'était un montant de DM 1'400'000.- qui avait été versé à la C_____. Ainsi, la division d'enquêtes errait lorsqu'elle prétendait que le rendement d'intérêts du compte de Y_____ devait être calculé sur la base d'un capital de DM 3'000'000.- alors qu'aucun relevé du compte de cette société ne permettait de parvenir à cette conclusion. De surcroît, aucun indice n'autorisait l'AFC à estimer le rendement des avoirs du compte bancaire litigieux à un tel montant. L'AFC se trompait encore lorsqu'elle prétendait qu'il ressortait pour le surplus des constatations de la division 1.

22. Par décision du 26 juillet 2006, les causes A/2473/2006-FIN et A/2554/2006-FIN ont été jointes sous numéro A/2473/2006-FIN.

23. Par courrier du 13 septembre 2006, l'administration fédérale des finances a appuyé les conclusions de l'AFC.

EN DROIT

1. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). L'article 86 de cette loi précise que les règles de procédure qu'elle énonce s'appliquent aux causes qui sont encore pendantes au moment de son entrée en vigueur. La disposition concrétise le principe qui prévaut plus généralement en procédure selon lequel, sauf règles expresses contraires, les nouvelles règles s'appliquent à l'ensemble des affaires en cours, que les faits établis soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATA/716/2003 du 30 septembre 2003, consid.2c; ATA/459/2003 du 10 juin 2003, consid.3a et les références citées). La LPFisc est ainsi applicable au cas d'espèce.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, les recours tant des contribuables que de l'AFC sont recevables (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, art. 53 al. 1 LPFisc, art. 145 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11).

3. En matière de fardeau de la preuve, la jurisprudence constante admet que l'administration supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe aux contribuables de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2002, n° 9 p. 431, RDAF 1995, p. 58 consid.3 p. 59).

L'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner d'office l'état de fait est cependant limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances ; en présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (X. OBERSON, op. cit., n° 9 p. 431).

4. Pour constater l'existence d'un contrat de fiducie, une preuve formelle irrécusable peut être exigée du contribuable, quand bien même les parties à ce contrat sont les membres d'une même famille. Des rapports fiduciaires ne doivent pas être admis comme tels s'ils ne sont pas fondés sur des motifs économiques sérieux et si la fiduciaire intervient en même temps comme acheteur et vendeur pour le compte du fiduciant (ATA du 26 novembre 1996 en la cause R.).

La législation fiscale ne contient pas de dispositions auxquelles doit se soumettre le contribuable qui agit à titre fiduciaire. En revanche, l'administration fédérale des contributions, division des droits de timbre et de l'impôt anticipé, a résumé dans des notices les principes qui doivent être respectés. Il s'agit notamment de la notice "comptes fiduciaires" du 31 mai 1965 (Pfund, Verrechnungsteuer I. Teil, p. 180 N.5.3 ss) ainsi que la notice "rapports fiduciaires" d'octobre 1967. En vertu d'une circulaire de l'AFC du 27 décembre 1967, ces notices sont applicables à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal genevois (instructions aux associations patronales). Selon l'ATA du 20 novembre 1991 (cause n° 90.FC.583), le contrat de fiducie est un rapport juridique reconnu par le droit fiscal. Selon la jurisprudence constante en la matière, le contribuable doit rapporter la preuve irrécusable du rapport fiduciaire et celui-ci doit reposer sur des motifs économiques. Le contribuable qui remet à l'AFC des contrats de fiducie, mais refuse de lui communiquer les informations

bancaires qui permettraient de suivre le mouvement des fonds et d'établir la réalité du rapport de fiducie allégué, échoue à rapporter la preuve qui lui incombe.

Aux termes de l'article 21 de l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD), l'impôt se calcule sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recettes, en particulier. En cas de fiducie, l'imposition des biens et des rendements se fait auprès du fiduciant, c'est-à-dire le propriétaire économique, moyennant le respect de plusieurs conditions, mentionnées notamment dans une notice de l'administration fédérale des contributions d'octobre 1967 et reprise par la jurisprudence du Tribunal de céans (ATA du 20 novembre 1991 en la cause S; ATF du 20 août 1993; ATA du 26 novembre 1996 en la cause A.Z).

Les susdites conditions, appliquées de manière restrictive, imposent notamment l'existence d'un contrat écrit de fiducie, cela même dans des relations entre parents (RDAF 1997 II p. 653).

5. L'argumentation des contribuables sur l'existence d'une convention de fiducie entre M. B_____ d'une part et le prétendu ayant droit économique de Y_____ d'autre part n'est guère convaincante.

Certes, le rapport de fiducie est un contrat consensuel qui ne requiert aucune forme particulière. Cependant, il est d'usage qu'il soit écrit et documenté afin d'éviter tout problème non seulement entre le fiduciant et ses ayants cause et la fiduciaire d'une part, mais également entre la fiduciaire et les tiers d'autre part. En effet, la fiduciaire agit en son nom, mais pour le compte d'autrui. Il s'agit d'une représentation indirecte où tous les droits et les obligations qu'il contracte avec les tiers produisent des effets en sa personne.

On ne peut donc imaginer que M. B_____ - rompu aux affaires - et sa prétendue mandante n'auraient pas mis par écrit leurs rapports contractuels, s'ils avaient existé.

Par ailleurs, les explications du contribuable sont déniées par l'administrateur de Y_____, Me W_____, avocat, qui a de surcroît constitué la société. Entendu par l'administration fédérale des contributions, ce dernier a déclaré sans réserve que le propriétaire économique était M. B_____. Il l'a confirmé à la S_____ S.A. en remplissant le formulaire A d'ouverture de compte. Rien dans le dossier ne permet de soutenir que Me W_____ se serait trompé sur l'identité réelle du véritable ayant droit économique de Y_____, bien au contraire. En effet, dans son attestation du 30 mars 2000, Me W_____ a certifié avoir donné instruction, en octobre 1992, en sa qualité d'administrateur de la société, à la S_____ de Zurich, de transférer tous les actifs reposant sur le compte 4_____ concernant Y_____ au crédit du compte n° 3_____ auprès de

la C_____ de Genève. L'homme de loi a précisé que cette demande de transfert avait été effectuée à la requête expresse de M. B_____, ayant droit économique de Y_____.

Enfin, le tribunal a peine à comprendre les réticences de M. B_____ à dévoiler les coordonnées de sa mandante qui serait une monégasque domiciliée en Principauté sinon parce qu'il est l'ayant droit économique de Y_____. Il est en effet de notoriété que la Principauté de Monaco ne prélève aucun impôt sur le revenu. Seuls les résidents français, établis dans ce pays après le 1er janvier 1956, sont assujettis à un impôt sur le revenu par les autorités fiscales françaises. Ainsi, cette personne prétendument propriétaire économique de la société n'a aucune raison objective et fondée de demeurer cachée des autorités fiscales suisses. Le fait de dévoiler son identité n'aurait eu aucune incidence pour elle tant en Suisse qu'à Monaco. Enfin, M. B_____ ne saurait se réfugier derrière le secret bancaire puisque celui-ci ne s'applique qu'aux banques selon la définition consacrée par la loi sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934 (LB - RS 952).

Le transfert de l'intégralité des avoirs de Y_____ de la S_____ à la C_____, ainsi que l'attestation de ce dernier établissement bancaire mentionnant que les contribuables ne sont ni titulaires ni ayants droit économiques du compte ouvert en ses livres, ne permet pas de modifier la conviction du tribunal sur le fait que M. B_____ est l'ayant droit économique de Y_____. Dans son attestation du 30 mars 2000, Me W_____ a certifié avoir donné instruction, en octobre 1992, en sa qualité d'administrateur de la société, à la S_____ de Zurich, de transférer tous les actifs reposant sur le compte n° 4_____ concernant Y_____ au crédit du compte n° 3_____ auprès de la C_____ de Genève. Me W_____ a précisé que cette demande de transfert avait été effectuée à la requête expresse de M. B_____, ayant droit économique de Y_____.

Ainsi, doit-il être admis que M. B_____ est le véritable ayant droit économique de compte bancaire appartenant à Y_____.

6. Le 1er janvier 1995 est entrée en vigueur la LIFD, qui a abrogé l'AIFD.

Le litige, en tant qu'il porte sur la reprise d'impôt, concerne la période fiscale 1993-1994. Pour le calcul des éléments imposables, il faut donc se référer à la période fiscale 1991-1992.

Selon le principe de la non rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/378/2002 du 25 juin 2002; ATA/216/2002 du 23 avril 2002; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle, 1991, p. 116).

Le calcul des éléments imposables doit ainsi être effectué conformément au droit en vigueur au moment où les faits générateurs de l'impôt se sont produits

(Arrêts du Tribunal fédéral PP/411/1998 et 2A/568/1998 consid.10 a du 31 janvier 2000).

Ainsi, le montant de la reprise doit être calculé selon les principes dégagés par l'AIFD, applicable jusqu'au 31 décembre 1994. A teneur de l'article 21 alinéa 1c AIFD, l'impôt se calculait notamment sur tout revenu de la fortune mobilière.

7. Si les conditions de l'assujettissement (art. 3) ne sont réalisées qu'au cours de la période de taxation ou qu'elles n'ont pas duré pendant toute la période de calcul, l'impôt se détermine sur la base du revenu acquis après que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement et calculé sur l'année (art. 41 al. 3 AIFD).

Dans les cas de début d'assujettissement, l'assiette de l'impôt est constituée par le revenu réalisé après le début de l'assujettissement. Ce revenu est ensuite converti en revenu annuel (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1980, p. 260 et jurisprudence citée).

La reprise effectuée par l'AFC ne concerne que le compte bancaire n° 4_____ ouvert au nom de Y_____ auprès de la S_____ S.A.

Partant, seuls les rendements des avoirs de ce compte entrent en considération.

Tout comme la CCRIFD, le tribunal de céans considère qu'il n'y a lieu de ne prendre en compte que les rendements effectivement reçus par les contribuables, à l'exclusion des estimations résultant d'extrapolations. Ces dernières se basent sur un capital qu'aurait possédé la société Y_____, mais n'est étayé par aucune pièce.

Il résulte du dossier que le rendement du compte bancaire de la société du 1er janvier 1992 au 30 juin 1992 a ascendé à DM 53'341,89, soit à CHF 46'407.- au taux de change de 0,87. S'agissant du rendement de ce compte pour la période du 1er juillet au 31 décembre de la même année, le tribunal admettra que le rendement du deuxième semestre a été identique au premier. Au demeurant, cette approche correspond peu ou prou à un rendement de placement fiduciaire au taux de 9% sur un montant en capital qui varie, de l'aveu des contribuables, entre CHF 1’34'000.- et 1'370'000.-. Il est précisé que c'est une somme de DM 1'400'000.- qui a été versée en faveur du compte bancaire ouvert auprès de la C_____, ce qui accrédite les allégués des contribuables sur ce point. Ainsi, le rendement des intérêts du compte pour l'année 1992 s'élève à DM 106'683,78, soit CHF 92'814,90 au taux de change de 0,87.

En conclusion, la reprise des revenus du compte Y_____ sera admise à hauteur de DM 106'683,78.

8. Conformément à l'article 41 alinéas 1 et 2 AIFD, le revenu imposable se détermine pour une période de taxation de deux ans sur le revenu annuel moyen obtenu par le contribuable pendant les deux ans qui précèdent la période de taxation (période de calcul). Le revenu de la période de calcul comprend toutes les recettes que le contribuable a obtenues pendant ce laps de temps, soit qu'il les aient réalisées, soit qu'il ait acquis sur elles une prétention ferme. Cela signifie que le calcul du revenu doit comprendre aussi bien les revenus en espèces et en nature acquis pendant la période de calcul que les droits échus pendant cette période, mais non réglés, à des rémunérations pour services ou autres indemnités tels que salaires et intérêts crédités, etc. Le revenu imposable comprend également le revenu du travail provenant d'une activité exercée en tout ou partie avant le début de la période de calcul, si le droit à l'indemnité n'est échu que pendant cette période (MASSHARDT et GENDRE, Commentaire IDN 1980, art. 41 n° 6 et 7).

Quant à la période de calcul en cas de nouvel assujettissement, l'article 41 alinéa 4 AIFD prévoit que si les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées qu'en cours de période de taxation ou qu'elles n'ont pas duré pendant toute la période de calcul, l'impôt se détermine sur la base du revenu acquis après que se sont réalisées les conditions de l'assujettissement et calculé sur une année.

La locution "calculée sur année" figurant à l'article 41 alinéa 4 AIFD a pour but de permettre de trouver une solution équitable pour le contribuable dans les cas spéciaux.

Le calcul de l'impôt doit se fonder sur un revenu annuel normal. Si les circonstances sont changeantes, on doit choisir une période de calcul qui comprenne toutes les phases aussi également que possible. Ce qui importe, c'est qu'un revenu ne soit pas taxé plusieurs fois ni au contraire négligé (MASSHARDT et GENDRE, op. cit. ad art. 41 n° 20).

Force est d'admettre que l'AFC a respecté les prescriptions de l'article 41 alinéa 4 AIFD.

9. Contrairement à la LIFD, l'AIFD ne prévoit pas de délai de prescription absolue en matière de soustraction d'impôts. Selon le Tribunal fédéral, toutefois, l'institution de la prescription est reconnue en droit public comme un principe général lorsqu'une disposition expresse fait défaut (RDAF 1995 118 consid. 4a p. 126). Il s'ensuit qu'en cas d'application de l'AIFD, il convient d'adopter la solution prévue par l'article 184 alinéa 2 LIFD qui instaure une prescription absolue de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale en cause (RDAF 1995 118 consid. 4c p. 128).

Dans le cas d'espèce, s'agissant des créances en rappel d'impôts et de l'amende, la prescription absolue n'est pas atteinte.

10. L'amende notifiée le 17 décembre 2001 porte sur les périodes fiscales 1993-1994, 1995-1996 et 1997-1998, soit sur des faits qui sont soumis à l'ancien et au nouveau droit. Ce dernier est plus favorable aux contribuables que l'ancien. En effet, l'article 175 alinéa 2 LIFD prévoit au maximum une amende égale à trois fois l'impôt soustrait, alors que l'article 129 alinéa 1 AIFD prévoyait une amende pouvant aller jusqu'à quatre fois le montant soustrait. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD). En règle générale, l'amende est fixée 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). Lorsque le contribuable dénonce spontanément la soustraction avant que l'autorité fiscale en ait connaissance, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait (art. 175 al. 3 LIFD).

L'AFC a retenu que M. B_____ avait agi par négligence. Compte tenu du fait que cette négligence avait perduré pendant plusieurs années et que le contribuable n'était pas novice dans le monde des affaires, la négligence ne pouvait être qualifiée de légère. Il avait également donné des indications inexactes dans le questionnaire fiscal concernant les étrangers au bénéfice d'un permis de séjour s'agissant de ses revenus et de sa fortune

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002), la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en cas de soustraction fiscale, 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 intentionnellement voulu tromper les autorités fiscales ou du moins qu'il a accepté cette conséquence afin d'obtenir une taxation moins élevée. Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer qu'un autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATA/405/2004 du 2 mai 2004). La preuve de l'intention est considérée comme établie lorsqu'il est constaté avec une certitude suffisante que le contribuable a été conscient de l'inexactitude ou du caractère incomplet des indications fournies. Si la connaissance est établie, alors on doit également admettre que le contribuable a agi avec volonté, c'est-à-dire avec l'intention de tromper les autorités fiscales ou à tout le moins, envisagé de le faire (RDAF 1991 p. 131; ATF 114 Ib 27; ATA du 21 mai 1996 en la cause F.). Il y a lieu de relever également que le Tribunal fédéral a jugé que lorsque les éléments de la fortune ou du revenu ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a eu intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986).

En l'espèce, il apparaît que les contribuables ont délibérément caché non seulement le fait que M. B_____ était le propriétaire économique de la société Y_____ et d'un immeuble en Valais, mais encore que Mme B_____ était propriétaire d'un immeuble qui lui procure des revenus réguliers.

Ce n'est qu'après avoir été informés par l'AFC d'une procédure de révision que les contribuables ont déclaré leurs immeubles.

Les contribuables ne peuvent raisonnablement soutenir qu'ils ignoraient qu'ils avaient l'obligation de déclarer l'ensemble de leur fortune et de leurs revenus.

Alors qu'il apparaît que c'est intentionnellement qu'ils ont renoncé à déclarer des éléments importants ayant une influence sur leur taxation, l'AFC a fait preuve de mansuétude en retenant que les contribuables avaient agi par négligence.

En tant qu'elle est égale à 0,75 fois l'impôt soustrait, l'amende est proportionnée aux circonstances du cas d'espèce. Elle tient compte des compétences du recourant et du montant des sommes non déclarées.

Le montant de l'amende devra cependant être recalculé pour tenir compte de la reprise admise ci-dessus. Le dossier sera donc renvoyé à l'AFC afin qu'elle notifie les nouveaux bordereaux de rappel d'impôt 1993-1994 et d'amende conformément aux considérants qui précèdent.

Le recours est donc partiellement admis.

10. Succombant sur une partie importante, les contribuables seront condamnés à un émolument de procédure de CHF 3'500.-.

Il ne sera pas octroyé d'indemnité de procédure à l'AFC, bien qu'elle y ait conclu, puisqu'elle dispose de son propre service juridique (article 87 LPA; ATA/263/2006 du 2 mai 2006).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 11 juillet 2006 par Monsieur et Madame B_____ d'une part et par l'administration fiscale cantonale le 6 juillet 2006 d'autre

part, contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 31 mai 2006 ;

au fond :

admet partiellement le recours du 6 juillet 2006 de l'administration fiscale cantonale ;

rejette le recours du 11 juillet 2006 de Monsieur et Madame B_____ ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle rende une décision dans le sens des considérants ;

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

condamne Monsieur et Madame B_____ à un émolument de CHF 3'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Dante Canonica, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, MM. Paychère et Thélin, juges, MM. Bonard et Hottelier, juges suppléants.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :