RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4000/2005-FIN **ATA/398/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 26 juillet 2006

dans la cause

Monsieur et Madame I_____
représenté par Me Dominique Gay, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) 1993-1994 et 1995-1996 de Madame et Monsieur I_____ (ci-après : les époux I_____ ou les contribuables). La question de l'impôt cantonal et communal pour la période considérée ayant déjà été tranchée dans un arrêt du Tribunal administratif du 21 octobre 2003 (ATA/764/2003), aujourd'hui entré en force et définitif.

2. La société E.F. I_____ S.A. (ci-après : I_____ S.A. ou la société), dont le siège est à Genève, a notamment pour but l'étude et le conseil financier et de placement. M. I_____, fondateur de la société en est l'administrateur-président avec signature individuelle. Quant à son épouse, elle en est la directrice adjointe. Tous deux étaient, à tout le moins jusqu'en 1995, les seuls employés de la société.

   M. I_____ détenait 49% du capital-actions de la société; les actions restantes étaient réparties entre les trois autres administrateurs, qui disposaient d'une signature collective à deux.

3. Dans le cadre de la prévoyance professionnelle (2ème pilier), I_____ S.A. a affilié ses deux employés auprès de la Caisse I_____(ci-après : la caisse) pour un plan minimum, ainsi qu'auprès de la Fondation de prévoyance E.F. I_____ S.A. (ci-après : la fondation).

   Cette fondation, constituée en 1979, avait pour but de prémunir les collaborateurs de la société et leur famille contre les conséquences économiques de la vieillesse, de l'invalidité, de la maladie, d'accidents et de décès. Les contribuables en étaient membres en qualité respectivement de président et de secrétaire du conseil de fondation, composé de trois membres. Selon le règlement de la fondation, les contributions étaient versées en fonction des résultats financiers de la société. Si une année, le résultat financier ne le permettait pas, aucune contribution n'était versée (articles 6 et 7 règlement).

   Il ressort d'un rapport du service de surveillance des fondations et des institutions de prévoyance du 3 avril 1995, que les époux I_____ étaient seuls bénéficiaires de la fondation laquelle leur versait les contributions en fonction de ses résultats. Ils décidaient quant à eux du montant des versements ainsi que du dernier salaire qu'ils percevraient juste avant l'âge terme. Ce rapport mettait par ailleurs en évidence que le règlement de la fondation permettait d'une part, l'éviction fiscale en diminuant artificiellement le bénéfice imposable de la société et, d'autre part, procédait à une répartition aléatoire entre les bénéficiaires.

4. Par bordereau du 30 mars 1994, les contribuables ont été taxés sur la base d'un revenu imposable de CHF 228'600.- donnant lieu à un impôt de CHF 39'666.- pour 1993-1994.

Cette décision de taxation non contestée est entrée en force.

5. Par bordereau du 7 juin 1996, les contribuables ont été taxés sur la base d'un revenu imposable de CHF 294'000.- donnant lieu à un impôt de CHF 56'670.- pour 1995-1996.

Cette décision de taxation non contestée est entrée en force.

6. Au cours des quatre années de taxation susmentionnées, les cotisations LPP des époux I_____ versées auprès de la fondation on été prises en charge en totalité par I_____ S.A., de sorte qu'elles n'apparaissaient pas dans les déclarations fiscales des contribuables.

7. Par courrier recommandé du 30 octobre 1997, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a informé les époux I_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt fédéral direct (IFD) 1993-1994 et 1995-1996.

8. Par lettre du 2 mars 2004, l'AFC a clôturé la procédure et notifié aux époux I_____ deux nouveaux bordereaux, l'un pour 1993-1994 au montant de CHF 54'122.- (rappel de CHF 14'456.-) et l'autre pour 1995-1996 au montant de CHF 74'272.- (rappel de CHF 17'602.-), sur la base des reprises au titre d'excédent des cotisations de prévoyance suivantes :

IFD 1993-1994

- 1991 CHF 45'367.-

- 1992 CHF 65'625.-

IFD 1995-1996

- 1993 CHF 54'608.-

- 1994 CHF 80'808.-

Un bordereau d'amende de CHF 4'705.- ainsi qu'un bordereau d'intérêts de CHF 5'581.30, relatifs au rappel 1995-1996, étaient par ailleurs notifiés aux époux I_____.

9. Le 31 mars 2004, les époux I_____ ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux rectificatifs (IFD 1993-1994 et 1995-1996), de l'amende prononcée à leur encontre et des intérêts de retard.

Les attributions effectuées par I_____ S.A. avaient été versées à la fondation, entité juridique indépendante, et ne pouvaient être considérées comme une prestation faite en leur faveur. Leurs déclarations n'étaient donc pas inexactes ou incomplètes. Quant à l'amende, elle ne se justifiait pas puisque ils n'avaient, pour les mêmes motifs, pas bénéficié de prestations supplémentaires, ni commis de faute.

10. Par décision du 7 avril 2004, l'AFC a rejeté cette réclamation.

Dans le cadre de la procédure de vérification de l'impôt cantonal 1992 à 1995, le Tribunal administratif avait considéré que la fondation ne répondait pas au but de prévoyance, de sorte que l'administration était en droit de reprendre l'intégralité des montants qui lui avaient été versés (ATA/764/2003 précité). Ces versements devaient ainsi être considérés comme une distribution de bénéfice et imposés auprès des bénéficiaires. Enfin, en ne respectant pas les normes prévalant dans le domaine de la prévoyance professionnelle, les époux I_____ avaient commis une négligence justifiant le prononcé d'une amende.

11. Le 7 mai 2004, les époux I_____ ont interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre cette décision sur réclamation.

L'AFC n'était pas en droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôts dès lors que leurs déclarations d'impôts étaient complètes et les comptes annuels exacts. Les montants querellés ne leur avaient pas été versés mais l'avaient été à la fondation. Cela étant, la théorie des dividendes cachés ne saurait s'appliquer à leur cas. Non seulement les attributions n'avaient pas été versées aux actionnaires de la société, mais encore, elles reposaient sur un contrat de travail et étaient conformes aux exigences de la jurisprudence fédérale en matière de plan de prévoyance professionnelle. Enfin, s'agissant de l'amende, les déductions querellées avaient toujours été déclarées au fisc et il n'y avait dès lors aucune trace de négligence.

12. Dans sa réponse du 5 novembre 2004, l'AFC s'est opposée au recours et a conclu à son rejet.

Fondée en particulier sur le rapport du service de surveillance des fondations et institutions de prévoyance du 3 avril 1995 concernant I_____ S.A., la procédure de vérification était légitime. Quant aux versements à la fondation, ils correspondaient en réalité à des distributions dissimulées de bénéfice. Les époux I_____ avaient ainsi éludé l'impôt en réduisant leur revenu. L'amende était dès lors justifiée, à tout le moins pour avoir fait preuve de négligence.

13. Le 20 décembre 2004, les époux I_____ ont déclaré persister dans les termes de leur recours.

14. Par décision du 5 octobre 2005, la commission a rejeté le recours des époux I_____.

Par le biais de la procédure de vérification ou de contrôle, l'AFC était en droit de revenir sur des décisions entrées en force de chose jugée pour autant que la déclaration du contribuable soit inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation ait été inférieure. Le rappel d'impôt qui en résultait était indépendant de toute faute du contribuable.

En l'espèce, tant l'ouverture d'une procédure de vérification que les reprises effectuées étaient justifiées. Les versements à la fondation dépassant le 20% du salaire devaient être considérés comme des prestations appréciables en argent puisque servant uniquement à des buts de prévoyance individuelle.

Dans son arrêt du 21 octobre 2003, le Tribunal administratif était d'ailleurs arrivé à la même conclusion, pour un état de fait identique, s'agissant de l'impôt cantonal 1992 à 1995.

15. Le 23 novembre 2005, les époux I_____ ont déposé un recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de cette décision. Ils concluent à son annulation ainsi qu'au versement d'une équitable indemnité de procédure.

C'était à tort que la CCRMI avait considéré que les exigences de la prévoyance professionnelle, soit en particulier les principes de collectivité et de solidarité n'étaient pas respectés, au motif qu'ils étaient seuls à bénéficier de la prévoyance sur-obligatoire. Non seulement, il ressortait du règlement de prévoyance que tous les employés d'I_____ S.A. pouvaient en bénéficier mais encore, le montant des cotisations était adéquat. Ils n'étaient pour le surplus nullement favorisés du fait de leur qualité d'actionnaires. Enfin, depuis l'ATA/379/2003 du 21 octobre 2003, la jurisprudence avait changé et le Tribunal fédéral considérait que, pour les petites entreprises, le respect du principe de la collectivité sur le seul plan formel était suffisant.

Quoiqu'il en soit, les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas remplies, leurs déclarations n'étant ni inexactes ni incomplètes et aucune faute, ni même imprévoyance coupable ne pouvant leur être reprochées. A cet égard, ils relevaient que le règlement de la fondation avait été expressément soumis au Conseil d'Etat pour approbation et nullement remis en cause par ce dernier. L'amende apparaissait ainsi totalement infondée.

16. Le 17 novembre 2005, le juge délégué a imparti un délai au 21 décembre 2005 à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à l'AFC, afin qu'elles se prononcent sur le recours des époux I_____.

a. Dans le délai imparti, l'AFC a conclu au rejet du recours.

En l'espèce, force était de constater que les versements effectués auprès de la fondation ne répondaient pas aux critères légaux pour être déduits. De même, le plan de prévoyance de la fondation ne respectait pas les principes fondamentaux régissant la prévoyance professionnelle. Partant, tant le rappel d'impôt opéré à l'encontre des époux I_____ que l'amende qui leur était infligée étaient fondés.

Les prestations effectuées en leur faveur devaient être qualifiées de prestations appréciables en argent. En effet, de par leurs rôles respectifs au sein de la société, les contribuables étaient parfaitement à même d'influencer de façon décisive le montant des versements effectués à la fondation. Ces versements constituaient une distribution dissimulée de bénéfices attendu que dans les faits, ils étaient les seuls bénéficiaires de la fondation. En procédant de la sorte, les époux I_____ avaient artificiellement diminué leur revenu imposable, réduisant ainsi l'impôt dû.

Enfin, contrairement à ce que soutenaient les contribuables, l'arrêt du Tribunal administratif du 29 mai 2001 (ATA/379/2001) ne saurait avoir d'influence sur la nature des prestations effectuées en leur faveur par leur société. Les reprises d'impôts opérées à l'encontre d'I_____ S.A. avaient été annulées pour des motifs liés aux conditions du rappel d'impôt ce qui ne saurait avoir d'influence sur la procédure de rappel ouverte à leur encontre.

b. Par courrier du 16 janvier 2006, l'administration fédérale des contributions a indiqué qu'elle se ralliait aux considérants et conclusions de l'AFC et conclut au rejet du recours.

17. Par pli du 17 janvier 2005, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

18. Les parties ont été informées, le 5 juillet 2006, que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Les recourants font griefs à la commission d'avoir considéré comme part de leur revenu (sous forme de prestations appréciables en argent) les cotisations de prévoyance versées en leur faveur par I_____ S.A. Ces cotisations, dès lors qu'elles poursuivent un but de prévoyance, devaient être considérées comme des

charges commerciales de ladite société. Ni le rappel d'impôts ni l'amende n'étaient donc justifiés.

3. Il s'agira ainsi, en l'espèce, de déterminer si la réouverture des taxations litigieuses et le rappel d'impôts se justifiaient, notamment au regard des principes de la prévoyance professionnelle et du régime fiscal prévu par la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40). Cas échéant, le bien-fondé de l'amende infligée aux recourants sera examiné.

De la réouverture des taxations litigieuses et du rappel d'impôt :

4. a. Le 1er janvier 1995 est entrée en vigueur la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) remplaçant l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD).

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les questions de droit matériel - tel le calcul d'éléments soumis à l'IFD - sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000).

En l'espèce, les reprises litigieuses, en tant qu'elles concernent la période fiscale 1993-1994, seront examinée sous l'angle de l'AIFD. Le bien-fondé du rappel d'impôt 1995-1996 sera par contre examiné sous l'angle de la LIFD.

5. a. En vertu de l'article 129 alinéa 1 AIFD, celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt en éludant les obligations qui lui incombent, conformément aux articles 82 à 87, 89, 91 et 97 AIFD, dans la procédure de taxation ou en celant des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes, est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait; ce montant doit être payé en sus de l'amende.

Un rappel d'impôt - soit la reprise des montants non imposés - au sens de cette disposition ne peut dès lors être effectué que si l'existence d'une soustraction fiscale est établie (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.145/2005 du 30 janvier 2006 ; Archives 52 p. 454 consid. 2 p. 458). La soustraction est consommée lorsqu'il y a cumulativement soustraction d'un montant d'impôt, violation d'une obligation légale et une faute. A cet égard, l'intention n'est pas seule constitutive de la faute, une simple négligence suffit (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/368/2001 du 29 mai 2001 et les références citées).

b. Quant à l'article 151 alinéa 1 LIFD, il prévoit que : lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou

incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

Dans son arrêt du 21 octobre 2003, relatif au même complexe de faits mais concernant l'impôt cantonal, le Tribunal administratif a considéré que la voie du rappel était ouverte du fait que les contribuables avaient omis de déclarer des distributions de bénéfice faites en leur faveur par I_____ S.A. Lors de la procédure de contrôle ouverte à l'encontre de cette société, l'AFC avait en effet découvert que les versements à la fondation de prévoyance du personnel de cette société ne répondaient pas aux exigences légales et constituaient en réalité une distribution cachée de bénéfice, en faveur des recourants. En ne faisant pas apparaître ces versements dans leurs déclarations fiscales, partant incomplètes, les contribuables avaient bénéficié de taxations insuffisantes. Cet arrêt est aujourd'hui entré en force et définitif et il n'y a pas lieu de s'en écarter. Dans ces conditions, l'AFC était donc parfaitement légitimée à ouvrir la procédure en rappel d'impôts litigieuse.

Reste néanmoins à examiner si les reprises effectuées par cette dernière sont justifiées.

Du bien-fondé des reprises fiscales, notamment au regard des principes de la prévoyance professionnelle :

6. a. La prévoyance professionnelle (deuxième pilier) est réglée par la LPP et est soumise au régime d'imposition prévu par les articles 80, 81, 83 et 84 LPP.

Ainsi, selon l'article 81 alinéa 1 LPP - à lire en relation avec les articles 49 alinéa 2 AIFD et 59 alinéa 1 lettre b LIFD - les contributions des employeurs à des institutions de prévoyance sont considérées comme des charges d'exploitation en matière d'impôts directs perçus par la Confédération, les cantons et les communes, dans la mesure où une utilisation contraire à leur but est exclue. Toutefois, lorsque ces contributions constituent une distribution dissimulée de bénéfice, elles font partie du bénéfice net imposable et représentent un revenu pour l'actionnaire de la société (art. 21 let c AIFD et 20 al. 1 let c LIFD).

b. A la lumière de ces dispositions, les attributions à la caisse de pension sont considérées comme des dépenses commerciales déductibles lorsqu'elles servent exclusivement à la prévoyance professionnelle au sens de la LPP ; elles doivent ainsi être obligatoirement affectées à la couverture des conséquences économiques résultant de la vieillesse, du décès et de l'invalidité du propre personnel. Le financement et la mise en œuvre de la prévoyance doivent être préalablement fixés dans les statuts et le règlement de prévoyance en fonction de critères schématiques et objectifs qui respectent les principes de collectivité (solidarité), planification et adéquation des mesures de prévoyance, ainsi que l'égalité de

traitement entre les affiliés (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.63/2005 du 10 août 2005 ; ATF 120 Ib 199, consid. 3c p. 202, spéc. 3d p. 204 ; RDAF II 2004 p. 53).

c. Les cotisations qui ne respectent pas ces principes et les contributions volontaires que l'employeur effectue en l'absence de fondements statutaires ou réglementaires ne peuvent être considérées comme des frais déductibles justifiés par l'usage commercial. En cas de contributions extraordinaires, les principes d'adéquation et d'égalité de traitement revêtent un poids plus important, tandis que ceux de planification (d'un point de vue temporel) passent au second plan. La planification exige dans un tel contexte que les contributions extraordinaires soient prévues par les statuts ou les règlements et que leur répartition entre les assurés ou leur compte de prévoyance ait lieu en fonction de critères objectifs. Le principe d'adéquation est respecté si l'institution de prévoyance n'est pas dotée de moyens excessifs dont elle n'aura vraisemblablement pas besoin dans un avenir proche pour remplir ses obligations légales, statutaires ou réglementaires (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.45/2003 du 29 juillet 2004, consid. 4.3 et 4.4). En tant que loi cadre, la LPP ne fixe pas de montants maximaux en ce qui concerne les cotisations versées. Toutefois, dans la pratique, des cotisations annuelles d'un montant équivalant à environ 20% du salaire brut annuel sont admises (ATA/379/2003 précité ; ATA/988/2004 du 21 décembre 2004 ; C. HELBLING, Personalvorsorge und BVG, 7ème édition, Berne 2000, p. 192). Le principe de collectivité interdit quant à lui les conventions particulières, destinées à un seul assuré, qui sont en réalité des assurances "à la carte" (ATA/368/2001 précité).

7. a. Dans un arrêt du 20 mars 2002, le Tribunal fédéral a relativisé le principe de la collectivité s'agissant de petites entreprises. Il a ainsi considéré que les mesures de prévoyance prises par les sociétés anonymes devaient être examinées plus attentivement lorsque la collectivité était bien réalisée sur le plan formel, mais que, sur le plan matériel, seuls les propriétaires (qui exerçaient leur activité au sein de l'entreprise) bénéficiaient de certaines prestations. Finalement, c'était en fonction de l'ensemble des circonstances du cas qu'il convenait de juger si les mesures privilégiées trouvaient leur origine dans les droits de participation ou si la réglementation en matière de prévoyance se justifiait en raison des relations de travail. Il a ainsi considéré que l'adhésion des deux seuls actionnaires de l'entreprise au plan complémentaire à l'assurance de base ne contrevenait pas au principe de la collectivité dès lors que le règlement de prévoyance ne contenait pas de solution individuelle élaborée pour une personne particulière et prévoyait l'adhésion aux mêmes conditions de tous les employés ayant la même position dans l'entreprise. Les actionnaires n'étaient ainsi pas favorisés par le taux de cotisation; le montant des cotisations paritaires était adéquat; le salaire des actionnaires était raisonnable et fixé en fonction de critères objectifs tandis que celui de l'employé non actionnaire aurait été soumis au régime complémentaire s'il n'avait pas travaillé à temps partiel (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.404/2001 du 20 mars 2002 in: RF 57 2002 p. 488).

b. Dans son arrêt du 21 octobre 2003, relatif au même complexe de fait mais pour l'impôt cantonal, le tribunal de céans a quant à lui considéré que les versements effectués auprès de la fondation ne répondaient pas aux critères fixés par la loi pour être déductibles. Ainsi, notamment, les recourants étaient seuls à bénéficier du plan de prévoyance, ce en violation du principe de la collectivité. A cet égard, il était sans importance que le règlement de la fondation prévoit que d'autres personnes puissent être acceptées (RDAF 1996 p. 403). De même, contrairement au principe de planification, le montant des cotisations versées à la fondation n'était pas préétabli mais fonction du résultat financier d'I_____ S.A. Enfin, l'importance des cotisations versées apparaissait contraire au principe d'adéquation auquel devait satisfaire la prévoyance professionnelle. Le tribunal de céans retenait par conséquent que le contrat complémentaire de prévoyance de M. et Mme I_____, administrateur-président, respectivement directrice adjointe, tous deux actionnaires de la société et seuls bénéficiaires de la fondation, entrait dans le cadre de la prévoyance individuelle et non pas professionnelle, de ces derniers (ATA/379/2003 précité).

c. Enfin, dans un arrêt du 2 juillet 2004, le tribunal de céans a considéré qu'un plan de prévoyance, signé par la société en faveur exclusive de son actionnaire unique et des membres de sa famille ne respectait pas le principe de la collectivité et entrait manifestement dans le cadre de la prévoyance individuelle de ces derniers. En outre, le fait que le règlement de la fondation de prévoyance ne détermine pas précisément le montant des cotisations était contraire au principe de planification. Enfin, la prise en charge par l'entreprise de la totalité des cotisations LPP apparaissait contraire au principe de l'adéquation (ATA/988/2004 du 21 décembre 2004).

Ces deux arrêts sont aujourd'hui entrés en force et définitifs.

8. En l'espèce, contrairement à ce que soutiennent les recourants, leur situation ne saurait être assimilées à celle visée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 20 mars 2002. Certes, à teneur du règlement de prévoyance tous les employés d'I_____ S.A. bénéficient du plan de prévoyance. Dans les faits, les recourants ont cependant toujours été les seuls à en bénéficier et force est d'admettre que l'on est en réalité en présence d'une prévoyance offrant des prestations taillées sur mesure pour des personnes déterminées, à la fois destinataires et à l'origine des prestations litigieuses. Cela est si vrai que la fondation de prévoyance a été dissoute après la mise à la retraite des époux I_____.

De même, contrairement au principe de la planification, qui exige que le financement de la prévoyance et les prestations soient fixés à l'avance et selon des critères schématiques (Revue fiscale 2001 p. 122 et suivants), le montant des cotisations versées à la fondation n'était pas préétabli mais fonction du résultat financier d'I_____ S.A. Les prestations élevées dont ils bénéficient ne découlent dont pas réglementairement du montant de leur salaire mais doivent être mises sur

le compte de leur position d'associés. Les recourants encouraient d'ailleurs également le risque que leur employeur ne verse plus aucune contribution en cas de mauvais résultat financier. Enfin, l'importance des cotisations versées - qui dépassent largement les 20% du salaire, communément admis dans la pratique - apparaît contraire au principe d'adéquation. Partant, sur la base d'une appréciation d'ensemble, les différents éléments à considérer force est d'admettre que les versements effectués auprès de la fondation ne respectent pas les principes essentiels de la prévoyance et donc les critères fixés par la loi pour être déductibles.

Le tribunal de céans retiendra par conséquent que le contrat complémentaire de prévoyance de M. et Mme I_____, administrateur-président, respectivement directrice adjointe, tous deux actionnaires de la société et seuls bénéficiaires de la fondation, entre dans le cadre de la prévoyance individuelle et non pas professionnelle, de ces derniers.

9. S'agissant de la qualification des montants versés par I_____ S.A. à la fondation, il n'y a pas lieu de s'écarter de la solution retenue par le Tribunal administratif dans son arrêt du 21 octobre 2003.

10. a. La doctrine et jurisprudence qualifie de distribution dissimulée de bénéfice les prestations faites par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants. Le caractère insolite de cette prestation doit en outre être reconnaissable par les organes de la société. De telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 et les références citées ; N. BERNARDONI/G. DUCHINI, La fiscalità dell'azienda, p. 367/368).

Font partie de ces prestations, selon la pratique fiscale, non seulement les distributions apparentes mais également les distributions de bénéfices dissimulées, c'est-à-dire les répartitions de bénéfices d'une société de capitaux qui ne figurent pas ouvertement dans la comptabilité commerciale mais qui sont au contraire dissimulées par des écritures comptables, de telle sorte qu'elles apparaissent sous un faux jour ou n'apparaissent pas du tout (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.92/2005 précité ; Archives 63 p. 145 consid. 4a p. 151 et les références citées).

b. De telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 ; ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 120; Archives 66 458 consid. 4a, 67 216 consid. 2a et les références citées ; ATA/812/2005 du 29 novembre 2005). Faites à un actionnaire, elles sont également imposables auprès de celui-ci (Arrêt du Tribunal fédéral

2A.479/2000 du 30 octobre 2001). Est notamment qualifiée comme une distribution ouverte ou dissimulée de bénéfice par la jurisprudence et la doctrine une affiliation à un plan cadre, entièrement à la charge de l'entreprise et réservée à des actionnaires de la société (H.-P. CONRAD, Berufliche Vorsorge für Aktionärdirektoren aus steurlicher Sicht, in PPS 5/88; M. STEINER, Bel-Etage-Versicherung - Möglichkeiten und Grenzen aus steurlicher Sicht, ASA 58 p. 625 ss.; StE 1992/109B 27.1 n° 13; RF 12/93).

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que les versements litigieux ont été compris dans le revenu des époux I_____ et imposés auprès d'eux en tant que parts aux bénéfices. Quand bien même, les cotisations ont été perçues par la fondation, il est constant que les recourants, seuls employés et actionnaires dominants d'I_____ S.A. durant les périodes de taxations concernées, étaient en mesure d'influencer de façon décisive le principe comme le montant des versements effectués en leur faveur. Par ailleurs, membres du conseil de fondation, avec signature collective à deux, les recourants avaient la faculté de gérer seuls les contributions d'I_____ S.A. à la fondation, laquelle a d'ailleurs été dissoute après leur mise à la retraite. Les reprises effectuées par l'AFC doivent dès lors être confirmées.

Enfin, à titre subsidiaire, le tribunal de céans rappellera que la solution retenue dans son arrêt du 29 mai 2001 ne saurait avoir d'influence dans la présente espèce, s'agissant tant du bien-fondé de la procédure de rappel d'impôt que de la nature des prestations effectuées en leur faveur par I_____ S.A. De même, la situation des recourants n'est en rien comparable à celle existant dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.63/2005 du 10 août 2005 où les circonstances de fait démontraient clairement que les rentes reposaient sur des clauses contractuelles faisant partie intégrante du contrat de travail et s'inscrivant ainsi dans un rapport de prestations et contre-prestations, l'intéressé n'étant pour le surplus pas en mesure d'exercer la moindre influence sur le versement des rentes (consid. 9.1) .

Du bien-fondé de l'amende

11. a. D'une manière générale, s'appliquent aux faits dont les conséquences juridiques sont en cause les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent (P. MOOR, Droit administratif, 2ème éd., Berne 1994, Vol. 1, ch. 2.5.2.3, p. 170). En matière de sanctions administratives, on applique toutefois le principe de la lex mitior lorsqu'il appert que le nouveau droit est plus favorable au recourant (P. MOOR, op. cit., p. 171; ATA/395/2004 du 18 mai 2004 et les références citées).

b. En droit fédéral, l'article 175 alinéa 2 LIFD (nouveau droit) prévoit au minimum une amende égale à un tiers, voire un cinquième de l'impôt soustrait, alors que l'article 129 alinéa 1 AIFD (ancien droit) ne fixe pas de seuil minimum.

C'est ainsi sous l'angle de l'ancien droit, plus favorable, que l'amende prononcée par l'AFC doit être examinée.

c. Selon l'article 129 alinéa 1 AIFD, celui qui se soustrait totalement ou partiellement à l'impôt en éludant les obligations qui lui incombent, conformément aux articles 82 à 87, 89, 91 et 97 AIFD, dans la procédure de taxation, de réclamation, de recours et d'inventaire (lettre a) ou en celant des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale ou en donnant, intentionnellement ou par négligence, des indications inexactes (lettre b), est passible d'une amende allant jusqu'à quatre fois le montant soustrait, payable en sus de l'amende.

e. En matière de sanction administrative, où l'autorité dispose d'un large pouvoir d'appréciation, le pouvoir d'examen du tribunal de céans se limite à l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 61 al. 2 LPA).

En l'espèce, en ne déclarant pas les versements faits en leur faveur par I_____ S.A., les contribuables - qui ont manifestement une grande expérience du monde des affaires - ont à tout le moins fait preuve de négligence justifiant le prononcé d'une amende. S'agissant du montant arrêté par l'AFC, soit 14,7 % de l'impôt éludé, il apparaît tout à fait proportionné à l'infraction commise et le Tribunal administratif ne voit pas de raison de s'en écarter.

12. Le bien-fondé des reprises fiscales et de l'amende étant acquis, le Tribunal administratif doit encore examiner si ces dernières ne sont pas prescrites en raison de l'écoulement du temps. Cette question doit en effet être examinée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

13. Concernant des créances en matière d'impôt fédéral direct nées et interrompues sous l'empire de l'AIFD, la Tribunal fédéral a jugé que les dispositions relatives à la prescription de la LIFD n'étaient pas applicables (RDAF II 2002 89, p. 93 et 94). Les questions de droit matériel doivent ainsi être résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2A. 23/2004 du 1er septembre 2004 consid. 2 ; 2P.411/1998 et 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 et les références citées ; ATA/21/2005 précité et les références citées).

En l'espèce, le litige porte sur l'IFD 1993-1994 et 1995-1996. Compte tenu des jurisprudences citées ci-dessus, le tribunal de céans appliquera aux périodes fiscales 1993-1994 les dispositions de l'AIFD et à celles postérieures, la LIFD.

14. a. Selon l'article 134 AIFD, le droit d'engager la procédure en cas de soustraction prévu aux articles 132 et 133 AIFD, s'éteint cinq ans après la clôture de la période de taxation (article 7 alinéa 1 AIFD) en question. La période de taxation la plus ancienne se terminant le 31 décembre 1993 et la présente

procédure ayant été déclenchée par lettre du département du 30 octobre 1997, ce délai a été respecté.

b. Aux termes de l'article 128 AIFD auquel renvoie l'article 135, les créances résultant de la perception des montants soustraits et des amendes se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci.

c. En droit genevois – de même qu'en matière d'impôt fédéral direct – des actes tels que l'envoi de bordereaux, la réclamation, la décision sur réclamation, le recours et la décision sur recours, sont considérés par la jurisprudence comme des actes tendant au recouvrement de la créance fiscale qui interrompent la prescription (ATA/21/2005 précité). Un nouveau délai de prescription commence à courir dès l'interruption.

En l'espèce, compte tenu des nombreux actes interruptifs intervenus, la prescription relative de 5 ans n'a pas été acquise à ce jour pour ce qui concerne les créances en rappel d'impôt et l'amende.

15. En ce qui concerne la période fiscale 1995-1996, l'article 120 LIFD stipule que le droit de procéder à une taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Aux termes de l'alinéa 2 let. a de cette disposition, la prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision. Selon l'alinéa 3 lettre a, un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable […]. Le bordereau de taxation ordinaire 1995-1996 ayant été notifié à la recourante le 7 juin 1996, le délai a été respecté.

16. Contrairement à la LIFD, l'AIFD ne prévoit pas de délai de prescription absolue en matière de soustraction d'impôt. 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 15 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'impôt et de l'amende, la prescription absolue n'est atteinte ni pour les périodes fiscales soumises à l'AIFD, ni pour celles soumises à la LIFD.

17. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 novembre 2005 par Madame et Monsieur I_____ contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 13 octobre 2005 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'500.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par-devant le Tribunal fédéral ; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Dominique Gay, avocat des recourants ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :