

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/513/2008-FIN

ATA/267/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 27 mai 2008

dans la cause

Monsieur G_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Né le _____ 1933 et domicilié à Thônex, dans le canton de Genève, ainsi que son épouse NG_____ et son fils HG_____, né le _____ 1986, Monsieur G_____ a rempli, à teneur du dossier de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration), les déclarations correspondantes pour les impôts cantonaux et communaux concernant les revenus acquis durant les années 1997 (ICC 1998) à 2003 (déclaration fiscale 2003).

2. Par lettre recommandée du 6 avril 2005, l'administration a informé les époux G_____ de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt au sens de l'article 59 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

Le 25 avril 2005, M. G_____ a remis à l'AFC une liste nominative de huit personnes pour lesquelles il avait effectué des travaux entre le mois d'octobre 2001 et celui d'avril 2004. Il ressort par ailleurs du dossier de l'AFC que celle-ci détenait l'original d'une facture établie par M. G_____, à l'en-tête de « I_____ entreprise - peinture et papier peint » domiciliée à l'adresse du contribuable à Thônex, comportant le texte suivant « Je, soussigné I_____ certifie avoir été payé intégralement de la somme CHF 16'000.- par Mme P_____ pour des travaux de peinture de son chalet, 3, rue Y_____ au Grand-Lancy, en septembre 2002 » et datée du 29 avril 2003.

Les signatures sur la liste de travaux précitée et sur l'attestation remise à Mme P_____ sont identiques.

3. Par lettre du 20 mai 2005, l'AFC a requis des renseignements supplémentaires, dont les attestations relatives aux comptes bancaires pour le contribuable, son épouse et leur fils.

4. Par décision du 4 octobre 2005, l'AFC a annoncé à M. G_____ que la procédure de contrôle était terminée et a remis au contribuable quatre bordereaux de rappel d'impôt comportant les montants suivants :

Périodes fiscales	Suppléments d'impôts	Intérêts de retard
2000	8'200,20	1'275,80
2001	388,95	31,40
2002	916,90	39,45
2003	1'244,15	28,60

L'AFC a également infligé à l'intéressé une amende d'un montant de CHF 10'750.-.

5. Par lettre du 6 octobre 2005, M. G_____ s'est opposé à la décision précitée. Il n'avait pas reçu les CHF 16'000.- qu'on lui reprochait d'avoir dissimulés et il avait cru comprendre que les montants qu'il recevait au titre d'une retraite en France n'étaient pas imposables en Suisse. Il n'avait donc pas commis de soustraction d'impôts. Ses revenus ne lui permettaient pas de payer une amende aussi draconienne, d'autant plus que les prestations sociales qu'il recevait avaient été réduites. Il était la victime de la police secrète tuniso-suisse et avait été mis à l'index durant trente ans. Ses études, sa carrière, sa vie professionnelle et sa vie tout court avaient été saccagées. La moitié de sa famille avait été assassinée par « Bourguiba interposé » et il avait déposé une plainte contre les auteurs de ces actes, demandant à être dédommagé à hauteur de CHF 3'000'000.-, exempts d'impôts. Le fisc était en train de participer à l'écrasement total d'une famille déjà victime de la paupérisation et de l'avilissement. A la lettre de M. G_____ était jointe la copie, forte de dix-sept pages, d'une plainte remise à Monsieur le Procureur général.
6. Par lettre recommandée du 2 novembre 2005, l'AFC a prié M. G_____ de lui fournir l'identité exacte et l'adresse des tiers qui auraient reçu la somme de CHF 16'000.-, perçue en 2003 pour des travaux de peinture.
7. Le 4 novembre 2005, M. G_____ a exposé qu'il n'était pas un mouchard.
8. Le 25 novembre 2005, l'AFC a décidé de maintenir les bordereaux pour l'ICC 2000 à 2003 dans leur totalité, de réduire la quotité de l'amende aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait, pour tenir compte de la situation financière du recourant. L'AFC a considéré que l'ensemble des prestations de la prévoyance professionnelle était imposable en tant que revenu et avait donc imposé à juste titre la retraite perçue par le contribuable durant les années 2002 et 2003. Il en allait de même des revenus de l'activité de peintre réalisés en tant qu'indépendant par l'intéressé. Enfin, ce dernier n'avait pas prouvé que la somme de CHF 16'000.- reçue au mois de septembre 2002 avait été reversée à un tiers. Elle devait donc être imposée intégralement en son chef.
9. Le 5 décembre 2005, M. G_____ a fait recours contre la décision précitée.
10. Par lettre du 12 décembre 2005, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI ou la commission) a accordé à M. G_____ un délai au 6 janvier 2006 pour compléter ses écritures, démarche accomplie par le recourant en date du 16 décembre 2005.

Le 23 août 2006, l'AFC a répondu au recours. Le contribuable avait été entendu le 25 avril 2005 et avait remis à l'administration une liste de différents

travaux accomplis durant les années 2001 à 2004. Il avait expliqué ne pas les avoir déclarés, croyant devoir le faire que si ses revenus dépassaient la somme de CHF 100'000.-. Il a encore indiqué mettre régulièrement des petites annonces dans les journaux et sur internet. Considérant les annonces régulièrement publiées par l'intéressé, l'administration a été amenée à considérer une reprise de CHF 32'000.- par année. Sur réclamation, elle avait réduit l'amende aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait, pour tenir compte de la situation financière précaire et de l'âge avancé du contribuable.

Le rappel d'impôt relevait du droit de fond et c'était celui en vigueur au moment des faits qui demeurait applicable. En revanche, le principe de la *lex mitior* s'appliquait à la procédure de soustraction fiscale pour des faits qui s'étaient produits sous l'ancien droit et lorsque la poursuite d'une soustraction pénale était encore en cours au moment du changement de législation. Il fallait dès lors déterminer quelle était la législation la plus favorable au contribuable. Pour ce qui était de l'année 2000, l'article 333 alinéa 1^{er} de l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) était applicable. S'agissant de l'amende, le Tribunal administratif avait admis que le nouveau droit était plus favorable que l'ancien. Dès l'année 2001, les articles 53 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 59 LPFisc étaient directement applicables.

S'agissant de l'amende, l'AFC avait fait preuve d'une très grande modération, la fixant aux trois quarts de l'impôt éludé, alors que l'article 69 LPFisc lui permettait de fixer l'amende au triple du montant de l'impôt éludé.

11. Le 6 septembre 2006, M. G_____ a répliqué. Le 15 septembre 2006, il a exposé qu'il maintenait son recours.
12. Le 28 janvier 2008, la CCRMI a rejeté le recours.

Pour l'année 2000, l'ancien droit, soit l' aLCP, était applicable. Pour l'année 2001, la LHID l'était et pour les années 2002 et 2003, il s'agissait de la LPFisc. A teneur de l'article 331 alinéa 1^{er} aLCP, les déclarations fiscales pouvaient faire l'objet d'une révision. Selon l'article 53 LHID, une procédure de rappel d'impôt était possible dans les dix ans après la fin de la période fiscale pertinente lorsque des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale permettaient d'établir notamment qu'une taxation n'avait pas été effectuée ou qu'une taxation entrée en force était incomplète. Pour les années 2002 et 2003 enfin, la LPFisc était applicable.

En l'espèce, le recourant ne contestait pas avoir perçu, durant les années en cause, des retraites de la part de l'Etat français et avoir réalisé des revenus dans le cadre de son activité de peintre. Or, il n'était fait aucune mention desdits revenus dans les déclarations fiscales concernées. Celles-ci étaient dès lors incomplètes.

La procédure en rappel d'impôt litigieuse était dès lors parfaitement correcte. L'AFC avait fixé d'office à CHF 32'000.- par année concernée les revenus provenant de l'activité indépendante du contribuable. Elle avait ainsi procédé par le biais d'indices concluants, renversant le fardeau de la preuve. Il appartenait au contribuable, s'il souhaitait que sa réclamation soit examinée au plan matériel, de donner suite à son devoir de collaborer. S'agissant de la retraite reçue de l'Etat français, la reprise avait été effectuée au niveau des montants déclarés par le contribuable.

Quant à l'amende, son principe était parfaitement justifié et il y avait lieu de faire application de l'article 69 alinéa 2 LPFisc. Compte tenu de la gravité de la faute commise par le recourant, la quotité de l'amende était très modérée. La commission considérait que le recourant n'aurait dû avoir droit à aucune circonstance atténuante, mais elle devait respecter la liberté d'appréciation de l'administration.

13. Le 18 février 2008, M. G_____ a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif. Il a exposé avoir donné à exécuter à une entreprise un chantier de peinture pour un montant de CHF 16'000.- et avoir reçu 10% de cette somme. Le peintre ayant effectivement accompli les travaux était reparti en Yougoslavie. Les chiffres de CHF 32'000.- pour l'année 2000, CHF 33'300.- pour 2001, CHF 34'100.- pour 2002 et CHF 34'000.- pour 2003 étaient imaginaires. Quant à la retraite française, dont le montant était initialement de CHF 200.- par mois, elle avait été déclarée spontanément par le recourant, qui croyait qu'elle n'était imposable qu'en France. La police avait sabordé son entreprise au lieu de l'avertir qu'il devait payer des impôts. Il n'était qu'un pauvre bougre, poursuivi par trois polices politiques, dont l'existence avait été détruite. Il avait été harcelé, de même que sa famille, pendant 32 ans et était plus honnête que la police. Il n'avait commis aucune infraction intentionnelle et était victime de la plus ignoble des tromperies racistes. Il faisait donc opposition à la décision de la CCRMI du 28 janvier 2008.

14. Le 6 mars 2008, l'AFC a répondu au recours. Elle avait informé les époux G_____ qu'elle ouvrait une procédure de rappel d'impôt portant sur les périodes fiscales 2000 à 2003 par lettre recommandée du 6 avril 2005. Il avait été notamment constaté que le recourant avait établi une facture d'un montant de CHF 16'000.- comme produit de son activité indépendante de peintre et qu'il percevait une pension de l'Etat français. Entendu le 25 avril 2005, le contribuable avait refusé de dire à qui il avait reversé le montant précité, indiquant en outre faire paraître régulièrement des annonces pour proposer ses services. Le 24 mai 2005, il avait pris contact par téléphone avec l'AFC, indiquant recevoir une pension de l'Etat français d'un montant mensuel de CHF 200.- et ne rien vouloir ajouter pour le surplus.

Le 4 octobre 2005, l'administration avait mis fin à la procédure de rappel d'impôt ouverte au mois d'avril, considérant notamment qu'une reprise de CHF 32'000.- par année fiscale considérée, soit le double de la facture émise par le contribuable était vraisemblable, même si les revenus effectifs étaient peut-être supérieurs. Sur réclamation, l'AFC avait réduit aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait celui de l'amende. Le recours intenté par M. G_____ contre cette décision sur réclamation en date du 5 décembre 2005 avait été rejeté le 28 janvier 2008.

L'autorité intimée conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision rendue le 28 janvier 2008 par la commission.

15. Le 25 mars 2008, la CCRMI a déposé son dossier et a déclaré persister dans les termes de sa propre décision.
16. Le 16 mai 2008, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

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

Selon l'article 61 alinéa 1^{er} LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant.

L'acte de recours est fort de près de six pages manuscrites. La dernière contient la mention de l'autorité intimée et celle de la date de la décision entreprise. Le recourant expose en plus qu'il y fait opposition. Le recours désigne ainsi la décision attaquée et contient des conclusions. Il satisfait à l'article 65 alinéa 1^{er} LPA et sera déclaré recevable.

2. Il convient encore de déterminer l'objet du litige. A teneur de la décision de clôture de la procédure de contrôle, datée du 4 octobre 2005, les « périodes fiscales » 2000 à 2003 sont concernées par cette procédure. Dans sa décision contestée du 28 janvier 2008, la commission a également fondé son examen sur les revenus des années civiles 2000 à 2003 inclusivement. Ont donc été soumis à la procédure de contrôle les revenus acquis par le recourant durant les années 2000 à 2003.

3. Selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, la notion de rappel d'impôt relève du droit matériel (ATA/190/2008 du 22 avril 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 et ATA/378/2005 du 24 mai 2005).

Il en découle que la LCP est applicable à l'année 2000, que la LHID l'est directement à l'année 2001 ; les années 2002 et 2003 étant en outre régies la LPFisc, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002.

4. Selon les articles 333 et 340 aLCP, le contribuable doit s'acquitter des impôts qu'il aurait dû verser à l'issue de la procédure de contrôle simplifiée (cf. notamment ATA/22/2005 du 8 janvier 2005 confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2 P.82/2005 du 10 mars 2005) ; quant à l'article 53 LHID, il permet de procéder au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu notamment lorsqu'une taxation entrée en force est incomplète. Enfin, à teneur des articles 59 et 60 LPFisc, le fisc peut procéder à un rappel d'impôt, notamment lorsqu'une taxation entrée en force est incomplète.

En l'espèce, le recourant ne conteste pas avoir réalisé des revenus provenant d'une activité indépendante durant les périodes fiscales considérées. Il a également perçu une pension de l'Etat français. Au cours de la procédure en rappel d'impôt, l'intéressé n'a pas fourni plus de détails quant à cette pension et n'a pas non plus déposé de document probant permettant d'apprécier l'ampleur de son activité de peintre. L'administration était dès lors fondée à procéder comme en matière de taxation d'office sur la base des indices dont elle disposait. Il appartenait par voie de conséquence au recourant de prouver que la taxation établie par l'administration était erronée. Or, celui-ci ne s'est pas plié à cette obligation, se contentant d'explications vagues, notamment quant au prétendu destinataire de la somme de CHF 16'000.- qu'il a reçue en 2003.

Par un renversement du fardeau de la preuve, il revenait au recourant de démontrer l'inexactitude de la taxation d'office opérée par l'AFC. Il n'y est pas parvenu, de telle sorte que la reprise opérée par cette administration à hauteur de CHF 32'000.- de revenu de l'activité indépendante par année concernée doit être confirmée.

5. Le recourant a fait l'objet d'une amende, arrêtée sur réclamation aux trois quarts de l'impôt éludé. Comme il a déclaré « faire opposition » à la décision litigieuse, il convient d'admettre qu'il conteste également la sanction dont il a fait l'objet.

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

- a. 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 (ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

b. Depuis le 1^{er} janvier 2002, les articles topiques de l'aLCP ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt éludé 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.

c. 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 aLCP). 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 aLPC).

6. Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité du recourant.

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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/496/2003 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).

Tant l'AFC que la commission ont qualifié d'intentionnelle la faute du recourant ; pour l'autorité juridictionnelle de première instance, le recourant avait rempli de manière inexacte ses déclarations afférentes à quatre exercices fiscaux, de 2000 à 2003. Durant cette période, il avait exercé une activité lucrative, réalisant ainsi un revenu supplémentaire dont il n'avait fait nulle mention. Sur le vu de leur ampleur et de leur répétition durant plusieurs années, de telles omissions étaient forcément connues de l'intéressé. Il avait donc agi avec l'intention de tromper le fisc ou avait du moins envisagé de le faire. Aux considérations de cette commission, que le tribunal de céans fera siennes, il convient d'ajouter le fait que le recourant après avoir été confronté à la facture d'un montant de CHF 16'000.- qu'il avait émise, s'est répandu en explications peu convaincantes, affirmant notamment avoir sous-traité des travaux auxquels elle correspondait à un tiers, sans être en mesure pour autant de désigner ce dernier. S'il a certes déclaré spontanément une pension qu'il recevait de l'Etat français dans le cadre de la procédure de contrôle, il est utile de retenir qu'il ne l'avait pas fait au stade de la taxation normale et qu'il n'a jamais déposé de document permettant de connaître le montant exact de celle-ci. On ne peut exclure que l'intéressé s'était renseigné auprès du fisc français quant au traitement réservé à la pension qu'il recevait, mais il ne lui échappait pas qu'il était soumis à la souveraineté fiscale helvétique et que c'était dès lors aux autorités de ce dernier pays qu'il convenait de poser aussi toute question relative à l'imposition de la pension qu'il recevait.

Concernant tant les travaux de peintre que cette pension reçue d'un état étranger, il ne fait aucun doute que le comportement du recourant était intentionnel.

7. Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/518/2004 du 8 juin 2004). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004 ; ATA P. du 5 août 1997).

Il sera fait application de l'article 69 alinéa 2 LPFisc, celui-ci étant plus favorable que l'ancienne disposition. L'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait.

En l'espèce, l'amende ayant été fixée aux trois quarts de l'impôt soustrait alors que le maximum légal de l'article 69 alinéa 2 LPFisc est du triple, il reconnaît d'admettre que l'autorité administrative a fait preuve de modération. Seule plaiderait en faveur d'une nouvelle réduction la situation sociale difficile

dont se prévaut le contribuable. Or, il ressort du dossier que celui-ci reçoit outre une rente AVS-AI, des prestations complémentaires ainsi que des subsides de l'assurance-maladie et des allocations familiales. Même si elle est modeste, sa situation économique n'a rien de si particulier qu'elle justifierait une réduction supplémentaire allant au-delà de celle déjà décidée par l'administration intimée. Sur ce point également, la décision de la commission doit être confirmée.

8. 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. Cette question doit être examinée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

a. Les concepts de prescription et de péremption relèvent du droit de fond (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003, RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités). En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, la prescription de taxations effectuées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit doit être examinée selon l'ancien droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et les références citées).

b. La limitation dans le temps du droit de taxer est régie par l'article 368 aLCP qui définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation. Il s'agit en réalité d'un délai de péremption dont le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'AFC déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (cf. RDAF 1989, p. 352), tel un bordereau rectificatif. Si un tel acte est intervenu avant l'échéance du délai de cinq ans imparti par la loi, le droit de procéder à la taxation n'est plus limité, l'aLCP n'instituant pas de prescription absolue du droit de taxer (ATA/547/2001 du 28 août 2001).

En l'espèce, la date de l'envoi du bordereau initial concernant la période fiscale 2000 ne ressort pas du dossier de l'autorité intimée ; cette date est toutefois sans pertinence dans la présente espèce, car la notification des bordereaux rectificatifs du 4 octobre 2005 est intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la première période fiscale concernée par le rappel d'impôt, soit au 31 décembre 2000. Le droit de taxer n'est ainsi pas prescrit.

c. La prescription de la créance fiscale est de cinq ans dès le jour où le bordereau de perception est adressé au contribuable, selon l'article 369 aLCP. Ce délai peut être interrompu par toute mesure de l'autorité tendant à la taxation, cette dernière faisant repartir un nouveau délai de prescription de même durée.

Depuis la remise des bordereaux rectificatifs, la prescription a été interrompue à plusieurs reprises.

d. L'ancien droit ne prévoyait pas de prescription absolue de la créance fiscale. Dans ces cas, les délais instaurés par la nouvelle loi commencent à courir dès l'entrée en vigueur de celle-ci, le 1er janvier 2002 (ATF 126 II 1 p. 6 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001). Le délai instauré par la LPFisc est de dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force. Ce délai n'est pas non plus pas échu.

En conséquence, les reprises effectuées par l'AFC ne sont pas prescrites.

9. Il convient d'examiner la prescription relative et absolue de l'action pénale visant à sanctionner les infractions commises.

a. La LPFisc règle ces questions dès le 1er janvier 2002. S'agissant toutefois de questions de droit de fond, la LPFisc ne sera applicable, selon le principe de la *lex mitior*, que si elle prévoit des délais plus favorables que ceux prévus par l'ancien droit (art. 84 LPFisc ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

b. L'article 77 LPFisc stipule que l'action pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée (art. 77 a. 1 lit. b LPFisc). Cette prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 77 al. 2 LPFisc). La prescription absolue est donc de quinze ans s'agissant d'une soustraction d'impôt.

c. Selon le droit en vigueur à l'époque des faits, à teneur de l'article 341A aLCP, la prescription des infractions visées aux articles 340 et 341 aLCP est de cinq ans, non compris l'année courante. Ce délai commence à courir dès la commission de l'infraction, soit en cas d'absence de déclaration dès la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée et est interrompu par tout acte tendant à la poursuite de l'infraction (ATA/642/2000 du 24 octobre 2000 ; ATA G. du 6 octobre 1992 résumé dans SJ 1993 p. 569).

d. S'agissant de la prescription absolue, la loi en vigueur à l'époque des faits n'en prévoyait pas et les travaux préparatoires ne l'évoquaient pas. Le tribunal de céans a toujours fait application d'un délai de prescription absolue de dix ans selon un raisonnement analogue à celui fait par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 1P.288/1990 du 26 février 1991 (ATA/265/2007 du 22 mai 2007 et les références citées). L'amende réprimant la soustraction fiscale constituant une sanction de caractère pénal (ATF 121 II 257). Ce délai commence à courir dès la commission de l'infraction (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/642/2000 précité)

e. Le nouveau droit n'étant pas plus favorable, il sera fait application d'une prescription relative de cinq ans et absolue de dix ans.

En l'espèce, le délai de prescription relative concernant les infractions réalisées pendant la période fiscale 2000 a commencé à courir à la fin de cette année et a été valablement interrompu par la réception de la lettre du 6 avril 2005, soit avant l'échéance du délai de cinq ans. Quant à la prescription absolue, elle n'est pas non plus atteinte.

10. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté et un émolument de CHF 750.- mis à la charge du recourant qui succombe, en application de l'article 87 alinéa 1^{er} LPA.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 février 2008 par Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 janvier 2008 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 750.- ;

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 Monsieur G_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, juges, M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :