RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/80/2003-FIN** **ATA/886/2004**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 16 novembre 2004

dans la cause

**Monsieur A.B.**
représenté par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS**

**et**

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

## EN FAIT

1. Monsieur **A.B.** (ci-après : M. B. ou le contribuable) a quitté la Suisse le 25 août 1988 pour s'installer au Maroc. Après son départ, M. B. est resté propriétaire d'une exploitation indépendante de floriculture et d'immeubles à Genève.

2. Le 30 décembre 1996, l'administration fiscale (ci-après : l'AFC) a fait parvenir au contribuable une taxation provisoire concernant les impôts cantonaux et communaux 1996 (ICC 1996) suite à une déclaration incomplète transmise par la fiduciaire de M. B.. Les revenus professionnels déclarés étaient provisoires et non détaillés.

   Le 8 janvier 1997, le contribuable a fait parvenir à l'AFC une déclaration complétée dans laquelle figurait notamment dans le compte d'exploitation de son exploitation un poste « charges bureau Maroc » pour CHF 48'000.-.

   Le 24 octobre 1997, l'AFC a invité le contribuable à lui remettre une liste détaillée du poste « charges bureau Maroc ».

   Par courrier du 8 novembre 1997, M. B. a exposé qu'il gérait son exploitation en partie depuis le Maroc et avait développé plusieurs secteurs de son établissement : contrats avec des producteurs marocains ainsi qu'avec d'autres pays, assistance technique, importation de matériel de la Suisse au Maroc. Le montant de CHF 48'000.-, soit CHF 4'000.- par mois, représentait les frais de bureau (personnel, location, frais généraux etc.), les frais de véhicule et de déplacement au Maroc. Ce montant était en rapport avec le montant du loyer de la villa et du bureau qu'il occupait au Maroc, soit CHF 60'000.- par an et avait été déterminé en collaboration avec sa fiduciaire.

   Le 15 décembre 1997, l'AFC a notifié un bordereau rectificatif 1996 à M. B. qui tenait compte de l'intégralité des « charges bureau Maroc » pour déterminer le revenu imposable.

3. Le 5 novembre 1997, le contribuable a fait parvenir sa déclaration concernant l'année fiscale 1997 à l'AFC. Y figurait également la déduction pour « frais bureau Maroc » de CHF 48'000.-.

   Le 15 décembre 1997, l'AFC a notifié un bordereau de taxation provisoire ICC 97 à M. B.. Le 6 octobre 1998, l'AFC a informé le contribuable de ce que la taxation provisoire 1997 n'était pas modifiée et devenait définitive au sens de l'article 332A alinéa 2 de l'ancienne loi générales sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (aLCP)

4. a. Le 24 février 1998, l'AFC a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure de vérification de ses déclarations fiscales 1994 et 1995.

b. Par courrier du 15 septembre 1999, l'AFC a étendu la procédure de vérification aux années fiscales 1996 et 1997.

Il a été demandé au contribuable de produire le détail du compte de charge « divers » ainsi que la liste du personnel à Genève et au Maroc.

5. Le 16 novembre 1999, l'AFC a notifié à M. B. un bordereau rectificatif concernant l'ICC 1994.

Par décision sur réclamation du 26 avril 2000, l'administration a corrigé le bordereau rectificatif 1994 en réduisant le supplément d'impôt à CHF 37'953.95 et les intérêts de retard à CHF 7'924.75. La reprise portait sur une déduction AVS qui avait déjà été portée en compte lors de la remise du commerce « La Garçonnière », des suppléments sur des commissions du fait de l'absence d'activité du contribuable au Maroc ainsi que l'augmentation du poste « charges bureau Maroc » qui n'était acceptée qu'à hauteur de CHF 33'240.- au lieu des CHF 48'000.- déclarés.

Le contribuable n'a pas recouru contre cette décision sur réclamation concernant l'ICC 1994.

6. a. Le 28 novembre 2000, l'AFC a notifié au contribuable trois bordereaux rectificatifs pour les années 1995 à 1997 :

| Année fiscale | supplément d'impôts | intérêts de retard | Total |
|---|---|---|---|
| 1995 | CHF 13'878.65 | CHF 2'562.35 | CHF 16'441.00 |
| 1996 | CHF 8'516.40 | CHF 1'233.85 | CHF 9'750.25 |
| 1997 | CHF 7'887.40 | CHF 807.55 | CHF 8'694.95 |
| | CHF 30'282.45 | CHF 4'603.75 | CHF 34'886.20 |

Les reprises étaient de CHF 14'760.- pour chaque année concernant la charge « bureau Maroc », CHF 10'000.- annuels pour des frais de représentation ainsi que des frais divers à hauteur de CHF 3'452.- sur un montant de CHF 16'590.30 déclarés pour 1995, CHF 2'654.- sur un montant de CHF 12'762.59 déclarés pour 1996 et CHF 1'370.- sur un montant de CHF 15'327.84 déclarés pour 1997. A cela s'ajoutait une reprise de CHF 14'000.- pour 1995 (commission non comptabilisée).

b. Un bordereau d'amende de CHF 34'118.- a également été notifié le 28 novembre 2000. Il était reproché au contribuable d'avoir omis de déclarer des commissions reçues en 1994 et 1995, d'avoir tenu compte à deux reprises de la déduction AVS concernant la remise du commerce « La G. » en 1994 et de n'avoir

pas justifié certains frais de l'activité indépendante. Ainsi, l'assiette fiscale ne représentant pas la réalité, une soustraction d'impôt avait été réalisée. Compte tenu de la bonne collaboration du contribuable, l'amende était réduite à la moitié des droits.

7. Le 28 décembre 2000, M. B. a élevé réclamation contre les trois bordereaux et l'amende. Le forfait annuel de CHF 48'000.- pour des frais relatifs à un bureau créé au Maroc avait été admis entièrement dans le cadre de la taxation 1996 puis finalement n'avait été admis qu'à hauteur de CHF 33'240.- pour chacune des trois années. Ceci démontrait qu'il s'agissait uniquement d'une question d'appréciation et qu'il n'y avait de sa part aucune tentative de diminution abusive ou frauduleuse d'impôt. S'agissant des frais forfaitaires de représentation, ainsi que des frais divers, ils étaient difficilement justifiables par pièce vu leur nature, de sorte qu'un forfait de 0,35% du chiffre d'affaires paraissait proportionné. Concernant les commissions non déclarées en 1994 (CHF 10'000.-) et en 1995 (CHF 14'000.-), elles n'étaient pas en rapport avec son entreprise de floriculture ou ses immeubles sis à Genève. Dans la mesure où son rattachement fiscal n'était fondé que sur ces deux éléments, ces montants n'étaient pas imposables en Suisse. L'amende était contestée dans son principe et subsidiairement dans sa quotité. La reprise d'impôt 1994 ne pouvait être prise en compte pour la fixation de l'amende car elle avait déjà fait l'objet d'une décision sur réclamation devenue définitive.

8. Par deux décisions du 30 avril 2001, l'administration a maintenu les bordereaux ICC 1995, 1996 et 1997 ainsi que l'amende

9. Par recours du 1er juin 2001, M. B. a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) en persistant dans son argumentation.

Il a précisé que s'agissant des frais forfaitaires dans le cadre de la taxation 1996, l'AFC avait été informée de cette estimation par un courrier du 8 novembre 1997. Il ne lui était plus possible de revenir sur ce point à l'occasion d'un contrôle. En outre, le système fiscal genevois reconnaissait largement la déductibilité de frais fixés forfaitairement, par souci de simplification.

10. Par décision du 12 décembre 2002, la commission a partiellement admis le recours concernant la quotité de l'amende qu'elle a ramené à CHF 15'141.- et l'a rejeté pour le surplus. La taxation 1994 étant devenue définitive, l'amende ne pouvait concerner que les années fiscales 1995 à 1997. Les déclarations du contribuables étaient inexactes et incomplètes et il avait, pour le moins, fait preuve de négligence. Il se justifiait de prononcer une amende d'une demi-fois le montant de l'impôt éludé.

La commission de CHF 14'000.- perçue en 1994 avait été reprise à juste titre par l'administration puisqu'elle avait été versée par une entreprise genevoise et qu'une attestation officielle des autorités marocaines, datée du 25 août 1999, prouvait

que M. B. n'avait pas d'activité lucrative au Maroc. Ces faits constituaient des indices suffisants pour justifier une imposition.

Les frais forfaitaires exposés au Maroc et autres frais de représentation et divers avaient été écartés à bon droit par l'administration en l'absence d'un forfait négocié par des entreprises actives dans la floriculture et en l'absence de justificatifs.

11. Le 17 janvier 2003, M. B. a recouru au Tribunal administratif contre la décision de la commission en concluant à son annulation ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Dans le complément au recours daté du 14 février 2003, il a repris en substance les arguments déjà développés devant la commission. Il a précisé que suite au contrôle fiscal, il était brouillé avec la personne lui ayant versé la commission de CHF 14'000.-. C'est pourquoi, il ne lui était pas possible de prouver par pièce l'origine de cette commission. Néanmoins, ce montant n'était pas en rapport avec son activité indépendante à Genève mais liée à son domicile principal au Maroc. S'agissant des charges forfaitaires, il renonçait à remettre en cause les montants repris pour les années 1995 et 1997. Pour la taxation 1996, après que l'AFC ait requis des informations supplémentaires, il avait reçu un bordereau rectificatif 1996 qui ne portait pas la mention « provisoire ». Il n'était donc plus possible de revenir sur les chiffres admis, lors d'une procédure ultérieure de vérification. La reprise globale de CHF 27'414 pour la taxation 1996 devait être annulée.

Quant à l'amende, il maintenait qu'il ne s'agissait que d'une question d'appréciation et non de déductions effectuées abusivement ou sans droit.

12. Le 17 mars 2003, l'AFC a confirmé que la commission de CHF 14'000.- devait être imposée en Suisse du fait qu'elle provenait d'une activité liée à l'entreprise du contribuable à Genève. La reprise concernant la taxation 1996 avait été faite sur la base de nouveaux éléments découverts lors de la procédure de vérification, dès lors elle devait être maintenue. Concernant l'amende, l'AFC acceptait les conclusions de la commission.

13. Le 3 septembre 2003, lors d'une audience de comparution personnelle des parties, M. B. a exposé qu'il avait reçu la commission de CHF 14'000.- pour des travaux qu'il avait effectués pour le compte d'un tiers dans un bâtiment à Marrakech. Il avait avancé le montant des travaux qui lui avaient été remboursés par M. Y. P., vraisemblablement sous la forme d'une commission passée dans la comptabilité d'une société dont il ne connaissait pas le nom. Il a précisé également que les résidents au Maroc n'étaient imposés que s'ils étaient soumis à la TVA. C'est pourquoi, il n'avait pas déclaré cette somme aux autorités de ce pays.

L'AFC a indiqué qu'une facture établie par M. B. et adressée à I. S.A. concernant la commission de CHF 14'000.- avait été remise à l'organe de contrôle de l'AFC dans le cadre du contrôle de l'imposition de cette entreprise.

Ladite facture a été soumise à M. B. qui a nié en être l'auteur. Selon lui, la société avait établi ce document parce qu'il avait précisé à M. P. qu'il pouvait comptabiliser cette somme comme il l'entendait. Il avait déjà vu le document. Il n'était pas titulaire du compte bancaire à la banque X, mentionné sur la pièce.

M. B. a versé à la procédure une décision sur réclamation de l'AFC datée du 11 mars 2003 concernant l'année fiscale 1998. L'AFC y acceptait un montant de CHF 48'000.- au titre de « charges bureau Maroc ». Il était précisé que c'était à titre exceptionnel.

14. Le 26 avril 2004, lors d'une autre audience de comparution personnelle, le juge délégué a entendu M. G. R., administrateur d'I. S.A. en présence de M. B. et des représentants de l'AFC. M. P., directeur de la société, étant très souvent absent de Genève, il n'a pas été possible de l'entendre.

M. R. a exposé que la société I. S.A. avait versé à M. B. des rétrocessions concernant des mandats qu'elle avait obtenus. La société avait apporté aux architectes de la société F. et G. S.A. des chantiers à P.sur les terrains de M. B.. Les architectes avaient ensuite recommandé la société aux maîtres d'œuvre de trois autres importants chantiers. Suite à cela trois rétrocessions avaient été faites à M. B.. Le montant des trois commissions payées à M. B. (CHF 13'000.- le 30 septembre 1992 ; CHF 10'000.- le 29 avril 1993 ; CHF 14'000.- le 27 octobre 1994) était admissible au regard de l'importance des chantiers confiés à la société. Il ne savait pas comment les sommes avaient été fixées ni qui avait matériellement confectionné les factures. Deux d'entre-elles étaient signées et celle de 1992 mentionnait expressément « assistance à l'acquisition de mandats et commission, en particulier sur K. I. S.A. ». Les chantiers pour lesquelles les commissions avaient été versées n'appartenaient pas à M. B. à sa connaissance, mais il était indirectement à l'origine de l'acquisition de ces mandats. Ces mandats représentaient pour la société un chiffre d'affaires de plusieurs millions de francs dont une partie a été reversée aux sous-traitants. À titre d'exemple, il versait à la procédure une facture d'honoraires de CHF 590'000.- adressée le 2 avril 1992 à K. I. S.A. Selon les documents comptables en sa possession, la somme avait été payée par chèque à la banque Y et le compte indiqué sur la pièce n'existait pas.

La photocopie de la facture de CHF 14'000.- du 29 avril 1994 de M. B. à I. S.A. accompagnée de celle d'un chèque du même montant du 27 octobre 1994, portait le texte suivant : « Mon assistance pour acquisition de mandats, commission et remboursement de frais ». Elle ne portait pas de signature et indiquait un compte à la banque X.

M. B. a indiqué reconnaître sa signature sur les factures de 1992 et 1993, mais il ne se souvenait pas de les avoir signées. Il s'agissait de photocopies. Il a également souligné que la société I. S.A. ne travaillait pas sur son chantier alors que la société F. et G. S.A. y travaillait.

M. R. a ajouté que M. P. avait habité le Maroc, mais pas à l'époque des faits. Il avait discuté de la possibilité de racheter une partie de la maison de M. B.. M. P. avait participé en espèce aux frais de ses séjours chez M. B.. Il s'agissait de petites sommes qui n'avaient pas été passées dans les comptes de la société.

15. Le 1er juin 2004, l'AFC a présenté ses observations complémentaires. La décision concernant l'année fiscale 1998 n'était pas significative en raison de l'étanchéité des exercices. De plus, à partir de l'année fiscale 1999, c'est un montant maximum de CHF 33'240.- qui avait été accepté pour ce poste.

S'agissant de la commission, le témoignage de M. R. ainsi que les pièces qu'il avait déposées corroboraient les faits tels que retenus par l'administration.

16. Le 1er juin également, M. B. s'est déterminé suite aux mesures d'instruction. Il persistait dans ses conclusions.

S'agissant des frais écartés par l'AFC concernant l'ICC 1996, il avait donné toutes les informations utiles à l'AFC qui ne pouvait ainsi plus revenir sur sa décision par le biais d'une vérification ultérieure. L'amende n'était pas justifiée puisque les frais forfaitaires étaient acceptés par l'AFC certaines années, comme pour l'année 1998 par exemple, et donnaient lieu à une reprise et à une amende d'autres années.

Concernant la commission de CHF 14'000.-, les explication données par M. R. étaient contestées. Elles n'étaient pas crédibles puisqu'il n'avait apporté aucun mandat à I. S.A bien au contraire, c'était M. P. qui l'avait mis en contact avec le bureau d'architectes F. et G. S.A. La version contestée donnée par M. R. s'expliquait du fait que les débits des comptes de la société avaient été faits pour des paiements sans raison commerciale valable puisqu'ils étaient liés à des dépenses personnelles de M. P. qu'il espérait pouvoir ainsi déduire des montants imposables de la société.

Finalement, que cette commission soit un remboursement de frais ou qu'elle soit une commission d'acquisition, le montant n'était de toutes façons pas imposable en Suisse selon l'article 21 de la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matières d'impôt sur le revenu conclue en 1993 entre la Suisse et le Maroc.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 87 LPFisc).

2. Le recours porte sur la reprise d'une commission de CHF 14'000.- concernant l'année 1995 et d'un montant de CHF 27'414.- correspondant à des charges déclarées comme « charges bureau Maroc », frais de représentation et frais d'administration par le contribuable pour l'année de taxation 1996 ainsi que sur le principe, subsidiairement sur la quotité, d'une amende.

3. a. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001. Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits, soit la loi sur les contributions publiques dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2000 (aLPC) (ATA/185/2004 du 2 mars 2004; ATA/182/2004 du 2 mars 2004).

b. Le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume du Maroc ont conclu le 31 mars 1993 une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.954.91 ; ci-après : la convention). La convention entrée en vigueur le 27 juillet 1995 prévoit son application aux impôts payés pour des périodes fiscales commençant le 1er janvier 1995 (art. 27 de la convention). Le recours portant sur les années fiscales 1995 à 1997, la convention est applicable à la présente espèce.

**A. <u>Commission de CHF 14'000.-, taxation 1995</u>**

4. a. L'article 2 alinéa 1 LCP prévoit que les personnes physiques domiciliées hors du canton qui exploitent dans le canton une entreprise lucrative (art. 2 al. 1 litt. c chiffre 2 aLCP) et celles qui, même occasionnellement, réalisent des profits ensuite d'opérations commerciales, financières ou immobilières résultant d'une activité déployée dans le canton (art. 2 al. 1 litt. d aLCP) sont astreintes au paiement d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

b. La convention prévoit que les revenus d'un résident d'un État contractant tirés d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont imposables que dans cet État (art. 14 al. 1 convention).

L'article 21 de la convention indique que les autres revenus d'un résident d'un état contractant qui ne sont pas traités dans les articles précédents ne sont imposables que dans cet état.

5. La maxime d'office régit la taxation, obligeant l'autorité à établir les faits qui fondent la créance d'impôt, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits

qui suppriment cette créance. (RDAF 1996 427 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., 2002, p. 431 § 22/9). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration. L'approche est similaire lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (RDAF 1996 427).

6. L'existence d'un versement de CHF 14'000.- en octobre 1994 au bénéfice du contribuable fait par la société I. S.A. est avéré et non contesté. Au dossier figure une facture datée du 29 avril 1994, établie sur papier libre au nom du contribuable et adressée à la société I. S.A. à Genève, laquelle mentionne le montant convenu de CHF 14'000.- dû pour « l'assistance pour acquisition de mandats, commission et remboursement de frais ». Le contribuable nie avoir établi ladite facture mais admet l'avoir déjà vue. Aux dires du contribuable, le montant reçu correspondrait à un remboursement d'une avance faite sur des travaux en faveur d'un tiers, directeur de la société I. S.A., au Maroc. De ce fait, le montant n'étant pas lié à ses activités genevoises, elle ne serait pas imposable.

7. À teneur des pièces figurant au dossier et selon les déclarations du contribuable, il n'exerce aucune activité lucrative au Maroc si ce n'est celle liée à son entreprise sise à Genève. L'administration a donc, à juste titre, retenu que le montant versé au contribuable sous forme de commission par une société genevoise devait correspondre à un revenu lié à une activité déployée à Genève.

En l'espèce, en application des principes développés ci-dessus et au vu des indices concluants, il appartenait au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Cependant, il n'a apporté aucune preuve ni même aucun indice permettant de soutenir que ce montant représentait un remboursement de frais avancés par lui pour un tiers concernant des travaux immobiliers au Maroc. Le recourant a ainsi échoué à prouver les faits qu'il alléguait ainsi qu'à remettre en cause de façon crédible le point de vue de l'administration.

A cet égard, l'article 21 de la convention de double imposition n'apporte aucun argument supplémentaire à l'appui de la thèse du recourant puisqu'il reprend uniquement le principe de l'assujettissement limité exposé à l'article 2 aLCP.

En conséquence, le recours devra être rejeté sur ce point.

**B. <u>Reprise globale de CHF 27'414.-, taxation 1996</u>**

8. L'article 21 aLCP énumère la liste des déductions admises sur les revenus bruts. Y figurent notamment les dépenses faites pour l'exploitation d'une entreprise et celles nécessaires à l'exercice de la profession et du métier (art. 21 litt. a aLCP).

L'article 22 aLCP prévoit que le département peut exiger la justification des déductions mentionnées à l'article 21 aLCP.

Les déductions pour frais forfaitaires ne sont réglées ni dans la loi, ni dans un règlement, mais existent dans la pratique des autorités de taxation. Ce mode de faire est justifié lorsque dans certaines professions les frais se composent de très nombreux éléments et qu'il serait peu indiqué d'en vouloir exiger les justificatifs détaillés, alors qu'il est possible d'estimer de manière uniforme leur montant total, compte tenu des expériences faites par les membres souvent nombreux dans la profession. Il s'ensuit que seuls les contribuables appartenant aux groupes professionnels pour lesquels des déductions forfaitaires ont été négociées avec l'administration peuvent se prévaloir d'un forfait sans avoir à justifier leurs dépenses par pièces (Information nº 7/2002 de l'administration fiscale cantonale ; ATA/621/2002 du 29 octobre 2002 ; ATA/102/2001 du 13 février 2001).

9. Par le biais de la procédure de vérification ou de contrôle, l'administration est en mesure de procéder à un rappel d'impôt au sens de l'article 340 aLPC, pour autant que la déclaration du contribuable soit inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation ait été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte. Le rappel d'impôt est indépendant de toute faute du contribuable que ce soit intentionnellement ou par négligence.

Selon la jurisprudence rendue au sujet de l'article 340 aLCP, le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'administration fiscale (ATA S. du 6 février 1991). Dans un arrêt du 9 juin 1992, confirmant l'ATA précité, le Tribunal fédéral a toutefois précisé que : « Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets sur sa situation ne saurait se libérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de bonne foi sur les indications qu'il a données sans les examiner plus profondément. Seul est réservé le cas où l'autorité connaissait ou aurait dû connaître le défaut de renseignements du contribuable et qu'elle n'en a pas tenu compte par négligence » (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.208/1991 du 9 juin 2002, consid. 3b).

B 1. <u>Charges bureau Maroc (CHF 14'760)</u>

10. S'agissant de l'année fiscale 1996, l'AFC avait demandé au contribuable avant la taxation de détailler le poste de charge litigieux. Dans sa réponse, le contribuable indiquait avoir déterminé le montant des charges « bureau Maroc » en collaboration

avec sa fiduciaire et précisait la nature des frais que représentaient les CHF 4'000.- par mois, soit CHF 48'000.- annuels, sans donner aucun détail chiffré. Suite à la réponse du contribuable, l'AFC a procédé à la taxation en prenant en compte l'intégralité du montant des charges.

Pour justifier le rappel d'impôt sur ce point, l'AFC allègue avoir découvert de nouveaux éléments lors de la procédure de vérification. Or, à teneur des pièces figurant au dossier et des éléments mis à jour par l'instruction, ce sont les pièces découverte par l'AFC concernant les commissions reçues en 1994 et 1995 qui ont justifié l'ouverture de la procédure de vérification et aucun élément supplémentaire concernant les charges n'a été mis à jour.

Ainsi, même si l'on doit admettre que la déclaration du contribuable était inexacte ou incomplète avant la demande de renseignements de l'AFC, il n'en va plus de même à la lecture de la réponse du contribuable. En effet, les termes même du courrier font comprendre que les charges « bureau Maroc » ont été estimées et fixées forfaitairement par le contribuable et sa fiduciaire. Les montants retenus (4'000.- et 48'000.-) correspondent forcément à une estimation et non à des décomptes précis. L'AFC admettant l'entier des charges sur cette base a soit commis une négligence, puisqu'elle aurait dû se rendre compte que les frais déclarés étaient estimés et non justifiés par pièces, soit admis la déduction des frais de façon forfaitaire. Dans les deux cas, les conditions d'un rappel d'impôt au sens de l'article 340 aLCP telles qu'exposées ci-dessus ne sont pas remplies.

Le recours devra être admis sur ce point et le dossier renvoyé à l'AFC pour nouvelle décision concernant la taxation 1996.

B 2. <u>frais de représentation forfaitaires (CHF 10'000.-) et frais divers (2'654.-)</u>

11. S'agissant des autres frais repris par l'AFC concernant l'ICC 1996, la déclaration du contribuable était également incomplète ou inexacte puisqu'il n'a pu justifier l'entier de ces frais ni prouver l'existence d'un accord avec les autorités fiscales portant sur un forfait s'agissant des frais de représentation. Ce n'est qu'au cours de la procédure de vérification que l'AFC a demandé des détails et qu'il est apparu que ces frais n'étaient pas justifiés en totalité. Ainsi, c'est à juste titre que l'AFC a admis que les conditions d'application de l'article 340 aLCP étaient remplies en l'espèce.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté sur ce point.

## C. <u>Amende</u>

12. Le recourant remet en cause tant le principe que la quotité de l'amende.

L'AFC avait prononcé une amende de CHF 34'118.- correspondant à la moitié de l'impôt soustrait pour les années 1994 à 1997 que la commission a réduite à CHF 15'141.-, car l'amende ne pouvait concerner que les années 1995 à 1997. L'AFC a admis ce principe en cours de procédure.

13. a. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui prévoit à son article 86 que les règles de procédure s'appliquent immédiatement. Cet article concrétise le principe général selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles règles régissant la procédure devant l'autorité saisie s'appliquent à toutes les affaires pendantes, que les faits à établir soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATF 110 V 332; 111 V 47; 112 V 360, cités in B. KNAPP, Cours de droit administratif, 4e éd., Bâle 1994, p. 52; ATA/128/2003 du 11 mars 2003). Il s'ensuit qu'en matière de procédure, c'est la LPFisc qui est applicable à la présente cause.

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

c. L'article 333 aLCP instituait une procédure de vérification qui pouvait conduire, en cas de déclaration inexacte ou incomplète de la part du contribuable, à une amende fiscale. Celle-ci pouvait s'élever au plus en cas de négligence au double du montant de l'impôt éludé (art. 340 al. 3 aLCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt éludé (art. 341 al. 2 aLCP).

d. Depuis le 1er janvier 2002, ces articles ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt 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.

En l'espèce, s'agissant de la qualification des éléments subjectifs de la soustraction, les deux instances ont retenu que les déclarations du contribuable étaient inexactes et incomplètes et qu'il avait, pour le moins, fait preuve de négligence. Le tribunal examinera donc la question sous cet angle en l'absence d'éléments pouvant justifier une reformatio in pejus.

L'ancienne loi étant plus favorable en cas de soustraction par négligence, le principe et la quotité de l'amende seront examinés en application de l'aLCP (ATA/735/2003 du 7 octobre 2003).

14. 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. Lausanne 1998, p. 271ss).

a. En omettant de déclarer la commission de CHF 14'000.- reçue de la société I. S.A. pour l'impôt 1995, le contribuable a agi sans tenir compte des conséquences de son acte. Ce montant a été reçu dans des circonstances peu claires puisque aucune pièce liée à ce paiement ou à la naissance de la créance n'a pu être produite par le contribuable et qu'il conteste par ailleurs avoir établit la facture justifiant le versement de la société. Ainsi, en omettant de déclarer ce montant, le contribuable s'est rendu coupable d'une soustraction par négligence.

b. La déclaration de charges, dont le contribuable savait qu'il ne pouvait entièrement les justifier par pièces, doit être qualifiée d'incomplète et inexacte. Contrairement à ce que soutient le recourant, il ne s'agit pas d'une simple question d'appréciation. Le contribuable a d'ailleurs renoncé à mettre en cause le montant réduit finalement retenu par l'AFC concernant les charges, sauf pour l'année 1996 et pour des raison de procédure uniquement. En conséquence, il devra être retenu que le contribuable a pour le moins fait preuve de négligence s'agissant de ses déclarations 1995, 1996 et 1997. Cette négligence a entraîné une taxation insuffisante.

Ainsi, pour sanctionner les déclarations lacunaires établies ci-dessus, le principe d'une amende pour soustraction d'impôt par négligence est justifié.

15. Reste à fixer le montant de l'amende.

a. Les amendes administratives sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des amendes ordinaires pour lesquelles la compétence administrative de première instance peut au demeurant exister. C'est dire que la quotité de la peine administrative doit être fixée en tenant compte des principes généraux régissant le droit pénal (ATA/735/2003 du 7 octobre 2003 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001 ; P. MOOR, Droit administratif, Vol. II, Berne 2002, p. 140).

L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 63 CP. En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au

cours de la procédure (C. F., M. P., P. S., Code pénal annoté, Lausanne 1997, ad. Art. 63 ch. 1.3, p. 153).

b. Les autorités fiscales doivent prendre en considération d'une façon convenable les motifs et les circonstances personnelles du contribuable fautif. Elles devront tenir compte non seulement des montants soustraits et des circonstances du cas d'espèce, mais encore de la personnalité du contribuable, de sa situation, de ses capacités, de sa profession, de son état de santé et de son âge (ATA/735/2003 du 7 octobre 2003 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001 et les références citées).

c. 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 (ATA(632/2001 du 9 octobre 2001 ; A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648) et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant (ATA/632/2001 du 9 octobre 2001).

En l'espèce, tant l'AFC que la commission ont fixé le montant de l'amende à la moitié de l'impôt éludé. Aucune circonstance particulière de nature à influer sur la peine ne justifie de s'écarter de cette décision qui est conforme aux principes développés ci-dessus.

Le montant total de l'impôt éludé doit être fixé à nouveau par l'AFC, en conséquence, l'amende devra également être recalculée.

16. Le recours sera partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC pour nouvelles décisions concernant la taxation 1996 et l'amende.

17. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité.

**PAR CES MOTIFS,**
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 17 janvier 2003 par Monsieur A.B. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 décembre 2002;

**au fond :**

l'admet partiellement;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale genevoise pour qu'elle procède à un nouveau calcul des impôts et de l'amende, au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité;

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

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal Administratif :

| | |
|---|---|
| la greffière-juriste adj. : | le président : |
| M. Tonossi | F. Paychère |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

| | |
|---|---|
| Genève, le | la greffière : |