

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/922/2007-FIN

ATA/350/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 juin 2008

dans la cause

Madame et Monsieur M_____
représentés par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Madame et Monsieur M_____ sont domiciliés à Chêne-Bougeries. M. M_____ exploite en nom propre une entreprise de _____. Le litige porte sur la procédure en rappel d'impôt ouverte par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) par courrier du 30 octobre 2002 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 1997 à 2000. Cette procédure avait également trait à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les périodes fiscales 1997-1998 d'une part et 1999-2000 d'autre part mais le recours soumis au Tribunal administratif n'est dirigé que contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC) relative à l'ICC pour les années précitées.

2. Pour les années litigieuses, le déroulement de la procédure a été le suivant :

a. De la taxation ICC 1997 :

Le 16 juin 1997, le contribuable a remis à l'AFC sa déclaration fiscale 1997. Le compte de profits et pertes joint à ladite déclaration faisait état d'un bénéfice net de CHF 107'604,45, des revenus mobiliers de CHF 228,80 et une fortune mobilière de CHF 11'088,60. Un immeuble, acquis en 1996, avait une valeur de CHF 242'909.-. Aucune voiture n'était déclarée. Le revenu imposable s'élevait à CHF 54'686,65 et la fortune imposable était inexistante.

Le bordereau de taxation ICC 1997 a été notifié au contribuable en date du 18 décembre 1997. Fondé sur un revenu imposable de CHF 52'494.- et une fortune imposable nulle, le montant de l'impôt dû ascendait à CHF 11'690,10.

b. De la taxation ICC 1998 :

Le 30 juin 1998, le contribuable a remis sa déclaration fiscale 1998. Le compte de pertes et profits faisait état d'un bénéfice net de CHF 93'448,60. La déclaration mentionnait des revenus mobiliers à hauteur de CHF 214,30 et une fortune mobilière de CHF 13'674,45. L'immeuble, acquis en 1996, figurait à hauteur de CHF 460'460.- pour la valeur en capital. Aucune voiture n'était déclarée. Le revenu imposable s'élevait à CHF 33'603.- et la fortune imposable était nulle.

Un bordereau de taxation provisoire ICC 1998 a été notifié au contribuable le 10 décembre 1998. Fondé sur un revenu imposable de CHF 33'603.- et une fortune imposable nulle, l'impôt dû s'élevait à CHF 6'571.-.

Un bordereau de taxation rectificatif ICC 1998 a été remis au contribuable en date du 9 août 1999, au montant de CHF 5'821,85, fondé sur un revenu imposable de CHF 30'074.- et une fortune imposable nulle.

c. De la taxation ICC 1999 :

Le 30 juin 1999, le contribuable a remis sa déclaration fiscale 1999. Le compte de pertes et profits faisait état d'un bénéfice net de CHF 52'905,70. La déclaration mentionnait des revenus mobiliers de CHF 129.- et une fortune mobilière de CHF 27'707.-. L'immeuble, acquis en 1996, était déclaré à hauteur de CHF 442'041.-. La piscine, construite en 1998, n'était pas indiquée. Aucune voiture n'était déclarée. Le revenu imposable était nul, de même que la fortune.

Un bordereau de taxation provisoire ICC 1999 a été notifié au contribuable le 10 décembre 1999, au montant de CHF 511,80, fondé sur un revenu et une fortune imposables nuls.

Par la suite, un bordereau de taxation rectificatif ICC 1999 a été remis au contribuable en date du 23 juin 2000. L'impôt dû s'élevait à CHF 639,60, fondé sur un revenu imposable nul et une fortune imposable de CHF 14'029.-.

d. De la taxation ICC 2000 :

Le 31 juillet 2000, le contribuable a remis sa déclaration fiscale 2000. Le compte de pertes et profits faisait état d'un bénéfice net de CHF 63'557,30. Les revenus immobiliers et la fortune mobilière étaient inexistantes. La piscine n'était pas mentionnée. Aucune voiture n'était déclarée. Le revenu imposable déclaré s'élevait à CHF 10'526.- et la fortune imposable était nulle.

Un bordereau de taxation provisoire ICC 2000 a été remis au contribuable en date du 7 décembre 2000. Fondé sur les éléments déclarés, l'impôt s'élevait à 1'342,25 F.

Un bordereau de taxation rectificatif ICC 2000 a été notifié au contribuable le 1^{er} février 2001. L'impôt dû était de CHF 1'131,80, fondé sur un revenu imposable de CHF 8'435.-.

e. De la taxation ICC 2001-B :

Le 21 mai 2002, le contribuable a remis sa déclaration fiscale 2001-B. Le compte de pertes et profits faisait état d'un bénéfice net de CHF 75'486,01. La déclaration mentionnait des revenus mobiliers de CHF 1'596.- et une fortune mobilière de CHF 94'541.-. La piscine n'était toujours pas mentionnée. Aucune voiture n'était indiquée. Le revenu imposable déclaré était de CHF 68'806.- et la fortune imposable nulle.

Un bordereau de taxation ICC 2001 a été remis au contribuable le 13 février 2003. Fondé sur un revenu imposable de CHF 66'792.- et une fortune imposable nulle, l'impôt dû s'élevait à CHF 3'610,40.

3. a. Par courrier du 30 octobre 2002, l'AFC a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour les périodes 1997 à 2000 et a requis la production d'ici au 20 novembre 2002 de toutes les pièces justificatives relatives aux véhicules immatriculés à leurs noms du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 1999, ainsi que la provenance des fonds leur ayant permis de les acquérir.

Ils devaient en outre fournir à l'AFC :

- les attestations d'intégralité pour ces mêmes années, à solliciter de l'UBS et du Crédit Suisse, pour chacun des époux, en application de la convention de diligence des banques ;
- les relevés bancaires mensuels pour tous les comptes mentionnés dans lesdites attestations d'intégralité ;
- une copie du contrat d'achat du bien immobilier sis à Chêne-Bougeries ;
- la provenance des fonds nécessaires à ce dernier achat ;
- les justificatifs de la dette hypothécaire auprès d'Elvia assurance au 31 décembre 1996, 1997, 1998 et 1999, ainsi que la copie du contrat mentionnant les garanties fournies lors de la conclusion de celui-ci.

b. A la requête des contribuables, le délai fixé au 20 novembre 2002 a été prolongé au 16 décembre 2002. Une nouvelle demande de prolongation à janvier 2003 a été rejetée.

4. Par pli simple du 20 décembre 2002, l'AFC a expédié un bordereau daté du 18 décembre 2002 intitulé rectificatif 1997, taxation d'office, emportant un supplément d'impôts de CHF 1'448,10 et des intérêts s'élevant à CHF 269,90 (art. 59 al. 1^{er} de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17). Le revenu imposable ICC pris en considération dans le bordereau de taxation du 18 décembre 1997 avait été majoré de 10 % et taxé d'office.

Dans un courrier d'accompagnement, l'AFC a exposé que ledit bordereau était établi sur la base des éléments en sa possession "compte tenu des contraintes légales imposées par le délai de prescription afférant à l'année fiscale 1997" mais "cette démarche exceptionnelle (...) sera évidemment susceptible de rectification".

5. Les 30 décembre 2002 et 18 février 2003, le mandataire des contribuables a sollicité un rendez-vous avec l'AFC.

6. Le 18 février 2003, un nouveau mandataire s'est constitué. Il a relevé que la taxation d'office 1997 n'avait pour but que d'interrompre la prescription et il a

prié l'AFC de considérer le courrier du précédent mandataire du 17 février 2003 comme valant réclamation contre le bordereau rectificatif ICC 1997 du 20 décembre 2002.

7. Par lettre-signature du 20 mars 2003, l'AFC a accordé aux contribuables un dernier délai au 2 avril 2003 pour produire les pièces requises, faute de quoi, une taxation d'office pour l'ICC 1997 à 2000, assortie d'une amende, serait établie. Une telle taxation n'était susceptible d'aucun recours (art. 37 et 69 al. 2 LPFisc).
8. Le 14 avril 2003, un entretien s'est déroulé à l'AFC avec le mandataire des contribuables.

Ce dernier a retracé l'historique des acquisitions des divers véhicules ayant appartenu aux contribuables depuis 1996 et principalement payés en espèces.

Plusieurs comptes bancaires n'avaient pas été déclarés.

Selon les recourants, la plus grande partie des pièces requises par l'AFC lui avait été remise à l'occasion de cet entretien, celles encore manquantes devant l'être ultérieurement.

9. Par pli simple du 11 juin 2003, l'AFC a décidé de l'ouverture complémentaire d'une procédure en rappel d'impôt pour l'année fiscale 2001-B (art. 59 et 69 ss LPFisc). Elle a requis la production, dans un délai venant à échéance le 1^{er} juillet 2003, de diverses pièces bancaires, notamment des relevés de comptes UBS qui n'avaient jamais été déclarés, d'attestations d'intégralité devant être émises par le Crédit Suisse, la banque Migros ainsi que GE Capital Bank, les justificatifs des intérêts des dettes hypothécaires payés au 31 décembre 1996 à 1999 et le contrat de prêt mentionnant les garanties apportées et les justificatifs de la provenance des fonds pour l'acquisition du bien immobilier à Chêne-Bougeries, pour la construction de la piscine de même que pour les achats des véhicules suivants :

Land Rover Range Rover	CHF 57'800.-
Renault Twingo	CHF 8'000.-
Nissan Vanette	CHF 15'490.-
Golf Cabriolet	CHF 23'000.-
Toyota Land Cruiser	CHF 36'000.-
Renault Kangoo	CHF 9'781.-

Plusieurs prorogations de délais ont été accordées aux contribuables, à leur requête.

10. Par lettre-signature du 13 octobre 2007, les contribuables ont produit les justificatifs suivants :
- les relevés bancaires annuels des comptes UBS ;
 - les attestations d'intégralité ou les réponses négatives émises par les banques précitées ;
 - le contrat de prêt hypothécaire ainsi que les paiements hypothécaires de 1996 à 1999.

Ils ont en outre expliqué, sans fournir de justificatifs, la provenance des fonds ayant permis l'acquisition de leur villa et la construction de la piscine et ont requis un nouveau délai au 15 novembre 2003 pour transmettre les informations encore manquantes.

11. Par lettre-signature du 17 octobre 2003, l'AFC a fixé un ultime délai au 15 novembre 2003 pour la remise des documents manquants, sous menace de taxation d'office.
12. Par pli simple du 29 décembre 2003 et vu les contraintes légales imposées par le délai de prescription afférant à l'année 1998, l'AFC a expédié un bordereau rectificatif ICC 1998, établi d'office, comportant un supplément d'impôts de CHF 424,75 plus CHF 44,80 d'intérêts de retard.

Ce montant correspondait à une majoration de 10 % du revenu imposable et de la fortune brute 1998 fixés par bordereau du 9 août 1999. Avaient été déduits de cette fortune les montants déclarés par les contribuables.

13. Par lettre-signature postée le 28 janvier 2004, les contribuables ont élevé réclamation contre le bordereau rectificatif ICC 1998 du 29 décembre 2003 en contestant le principe même de la reprise, ainsi que son montant. Ce bordereau rectificatif devait être annulé.
14. Le 4 mars 2004, la direction du contrôle a fixé par pli recommandé au mandataire des contribuables un délai au 24 mars 2004 pour lui faire parvenir les formulaires qui lui avaient été adressés le 11 juin 2003 justifiant les divers débits et crédits effectués sur les comptes bancaires des contribuables. A défaut, la réclamation serait rejetée et des taxations d'office seraient établies pour l'ICC 1999-2000 et 2001-B, assorties d'une amende. De telles taxations n'étaient pas

susceptibles de recours (art. 37 et 69 al. 2 LPFisc). Les contribuables n'ont pas réagi dans le délai qui leur était imparti.

15. Par pli simple du 25 juin 2004, la direction du contrôle a notifié les bordereaux rectificatifs suivants établis d'office (art. 37 LPFisc) :

Année fiscale	Supplément d'impôts	Intérêts de retard
1999	CHF 6'581,50	CHF 1'018,30
2000	CHF 6'587,45	CHF 805,10
2001-B	CHF 1'703,50	CHF 84,50

Etait joint également un bordereau d'amende de CHF 3'600.- relatif à l'impôt cantonal, selon l'article 69 LPFisc, les contribuables n'ayant pas donné suite à la demande de renseignements de l'AFC.

Enfin, les bordereaux ICC 1997, notifié le 20 décembre 2002, et ICC 1998, du 29 décembre 2003, devenaient définitifs.

16. Par lettre signature postée le 29 juillet 2004, le mandataire des recourants a élevé réclamation à l'encontre de toutes les décisions précitées. Si l'AFC devait considérer que ses décisions relatives à l'ICC 1997 et 1998 étaient devenues définitives, il lui appartenait de transmettre à la CCRICC la réclamation comme valant recours.

Les époux M_____ concluaient à l'annulation de toutes les décisions de taxation d'office, de celles déclarées définitives, de même qu'à l'annulation des amendes injustifiées.

17. Par décision datée du 31 août 2004, expédiée par pli simple, la direction du contrôle de l'AFC a maintenu les bordereaux relatifs à l'ICC 1997 notifié le 20 décembre 2002, et 1998, notifié le 20 décembre 2003 de même que 1999 à 2001-B, notifiés le 25 juin 2004, la réclamation n'ayant pas été faite dans le délai de trente jours.

Les contribuables avaient déjà élevé réclamation le 18 février 2003 contre le bordereau d'ICC 1997 expédié le 20 décembre 2002 et cette réclamation était elle aussi tardive.

Ils avaient, le 29 janvier 2003 (recte : 28 janvier 2004), élevé réclamation contre le bordereau rectificatif ICC 1998 expédié le 29 décembre 2003, le formulaire manquant n'ayant pas été renvoyé à l'AFC dans le délai fixé par celle-ci au 24 mars 2003 (recte : 2004). Ce bordereau était entré en force comme elle l'avait stipulé dans son courrier du 4 mars 2003 (recte : 2004).

De même, la réclamation du 29 juillet 2004 contre les bordereaux ICC 1999 à 2001-B était tardive, ces bordereaux ayant été remis à la poste le 22 juin 2004 et notifiés le 25 juin 2004. Le 30 octobre 2002, l'AFC avait ouvert une procédure de contrôle à l'encontre des contribuables et à une procédure complémentaire le 11 juin 2004 (recte : 2003). Les échanges de courriers démontraient qu'elle avait fait preuve de patience. Quatre-vingt-sept opérations supérieures ou équivalentes à CHF 5'000.- avaient été constatées et justifiaient amplement les interrogations de l'AFC. Les contribuables devaient être à même de justifier toutes opérations et les informations fournies dans la réclamation, bien qu'incomplètes, auraient dû lui être adressées "lorsque cette procédure était encore ouverte".

18. Par acte du 1^{er} octobre 2004, les contribuables ont recouru contre la décision relative à l'ICC auprès de la CCRICC en contestant que la réclamation du 29 juillet 2004 ait été tardive. La procédure de vérification ainsi que les rappels d'impôts, établis d'office, étaient injustifiés. Ils ont requis un délai pour compléter leur recours.

19. L'AFC a répondu le 6 juillet 2005 en admettant que les réclamations n'étaient pas tardives. Elle a toutefois conclu au rejet du recours. L'ouverture d'une procédure de vérification était justifiée du fait que les contribuables avaient construit une piscine et avaient détenu plusieurs véhicules automobiles non déclarés dont certains, de luxe, ne correspondaient pas à leur train de vie. Dans la procédure en rappel d'impôt, les contribuables n'avaient pas répondu ou ne l'avaient fait que de manière incomplète aux demandes de renseignements de l'administration. Celle-ci était ainsi fondée à établir des taxations d'office. Ces dernières n'étaient pas arbitraires, les éléments de l'année précédente ayant été majorés de 10 %. Quant à l'amende, elle était justifiée et particulièrement modérée puisqu'elle correspondait au quart de l'impôt éludé, ce qui était inférieur au seuil minimum prévu par la loi.

20. Le 7 juillet 2005, la CCRICC a transmis la réponse de l'AFC aux recourants et leur a accordé un délai au 29 juillet, prolongé à la demande de ces derniers au 31 août 2005, afin de se déterminer sur le maintien de leur recours.

Les contribuables ne se sont pas déterminés dans le délai impart.

21. Par décision du 22 janvier 2007 notifiée le 5 février 2007, la CCRICC a rejeté le recours. L'ouverture de la procédure en rappel d'impôt était justifiée et l'AFC était légitimée à notifier cinq bordereaux de taxation d'office rectifiés. Ces derniers devaient être admis quant à leur principe, les contribuables n'ayant invoqué aucun cas de force majeure qui les aurait empêchés de fournir les informations requises par l'AFC.

Les taxations n'étaient en rien arbitraires, la majoration de 10 % étant possible, à teneur de l'article 331 alinéas 4 et 5 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), et n'étaient pas susceptibles de recours.

Les contribuables avaient été invités à plusieurs reprises à fournir un certain nombre de renseignements et justificatifs mais ils étaient restés très évasifs. La notification d'un bordereau d'office prévu par la loi n'était pas arbitraire. Quant à l'amende, elle était justifiée en cas de soustraction d'impôts. En l'absence de déclarations exactes des contribuables, les taxations successives étaient insuffisantes, de sorte qu'une amende pour soustraction intentionnelle au sens de l'article 69 LPFisc devait être admise dans son principe. La quotité de l'amende correspondant à un quart de l'impôt élué relatif aux années 1999 à 2001-B était plutôt modérée au regard de la faute commise par les recourants et de leur situation, tant financière que personnelle, puisqu'ils avaient volontairement omis de déclarer des éléments imposables sans réagir aux impositions insuffisantes qu'ils avaient reçues. La question de la reformatio in pejus de l'amende pourrait se poser, la commission étant légitimée à augmenter l'amende et les intérêts de retard en fonction de la totalité du rappel d'impôt. Toutefois, la commission a renoncé à majorer l'amende, celle-ci étant relative à des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de l'article 51 LPFisc.

22. Par acte posté le 7 mars 2007, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif concernant l'ICC seulement, en concluant à l'octroi d'un délai pour compléter leur recours et, principalement, à l'annulation de la décision sur réclamation du 31 août 2004. Le tribunal devait constater que la réclamation du 29 juillet 2004 était recevable, annuler les taxations d'office ICC 1997 à 2001-B de même que les amendes y relatives. Une indemnité de procédure devait leur être allouée.
23. Le 24 avril 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.
24. Le 31 mai 2007, les recourants ont répliqué en concluant à l'annulation de la décision de la CCRICC du 22 janvier 2007, à celle des bordereaux rectificatifs ICC 1997 à 2001-B de même qu'à l'amende, et si nécessaire, au renvoi de la cause à l'AFC ou à la CCRICC.
25. Le 28 juin 2007, l'AFC a dupliqué en reprenant son argumentation et en relevant que les contribuables n'avaient toujours pas fourni de justificatifs à l'appui de leurs allégations.
26. Le 27 novembre 2007, le juge délégué a prié l'AFC de lui indiquer quels étaient les documents manquants au 15 mai 2004 par rapport à ceux qu'elle avait réclamés le 11 juin 2003 et qui au 15 mai n'avaient toujours pas été produits.

27. Le 13 décembre 2007, l'AFC a répondu en produisant la liste de toutes les pièces manquantes, soit :
- les relevés bancaires mensuels de deux comptes UBS ;
 - les attestations fiscales des comptes détenus auprès du Crédit Suisse pour les périodes 1996 à 2001 ;
 - les justificatifs afférents au financement des fonds propres de la villa et la construction de la piscine ;
 - l'indication de l'affectation ou des bénéficiaires de nombreuses écritures bancaires entre 1996 et 1999.
28. Le 14 décembre 2007, le juge délégué a transmis aux recourants, pour information, copie des écritures de l'AFC du 13 décembre 2007 et leur a annoncé que la cause était gardée à juger.
29. Le 20 décembre 2007, le conseil des contribuables a tenu à s'expliquer sur cette dernière écriture dont le contenu était largement contestable. Il a réitéré le fait que toutes les pièces et informations requises par l'AFC avaient été transmises à celle-ci, à l'exception d'explications exhaustives sur les deux à trois cents écritures pointées par l'AFC sur son tableau. Toutefois, dans ses taxations d'office, l'AFC n'avait ni tenu compte de tous les documents remis par les recourants, ni remis en cause la comptabilité du contribuable ni expliqué la quotité des taxations d'office injustement établies. Les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.

Bien que spontanées, ces écritures ont été ajoutées au dossier et une copie a été transmise le 7 janvier 2008 à l'AFC.

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^{er} let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). La question de savoir si les des taxations d'office des ICC 1997 du 20 décembre 2002 et ICC 1998 du 29 décembre 2003 sont entrées en force ou non peut demeurer ouverte, vu l'issue du litige.
2. Les écritures spontanées transmises par les recourants en date du 20 décembre 2007, alors qu'ils n'y avaient pas été autorisés ni invités, ne seront pas prises en compte (art. 74 a contrario LPA ; ATA/271/2008 du 27 mai 2008).

3. Selon les recourants, la CCRICC a violé leur droit d'être entendus en ne leur permettant pas de compléter leur recours.

a. Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.77/2003 du 9 juillet 2003 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/311/2005 du 26 avril 2005).

b. Le droit d'être entendu est une garantie à caractère formel dont la violation doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond (ATF 119 Ia 136 consid. 2b). Cette violation peut être réparée devant l'instance de recours si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen des questions litigieuses que l'autorité intimée et si l'examen de ces questions ne relève pas de l'opportunité, car l'autorité de recours ne peut alors substituer son pouvoir d'examen à celui de l'autorité de première instance (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.30/2003 du 2 juin 2003 consid. 2.4 et les arrêts cités ; ATA/703/2002 du 19 novembre 2002).

En l'espèce, les recourants n'ont pas utilisé le délai au 31 août 2005 accordé par la CCRICC pour se déterminer sur le maintien de leur recours, alors qu'ils auraient pu, si ce n'est répliquer à cette occasion, à tout le moins en faire la demande en la justifiant (art. 74 LPA), ce qui leur aurait permis de compléter leurs écritures. De plus, quand bien même une telle violation aurait été commise au stade de la procédure devant la CCRICC, elle a été réparée par le dépôt du recours. En effet, le pouvoir d'examen du Tribunal administratif est in casu aussi étendu que celui de l'autorité inférieure (ATA/206/2005 du 12 avril 2005 ; F. PAYCHERE, Pouvoir d'examen et pouvoir de décision du Tribunal administratif, publié in RDAF 2000 I p. 545).

Le grief portant sur la violation du droit d'être entendu sera donc rejeté.

4. 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 ; ATA/378/2005 du 24 mai 2005).

Il en découle que l'aLCP est applicable aux années 1997 à 2000 et que la LHID l'est directement à l'année 2001 (cf. ATA/267/2008 du 27 mai 2008, concernant une procédure en rappel d'impôt portant sur les ICC 2000 à 2003).

5. 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 2P.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.

En l'espèce, les recourants ne contestent pas que les taxations ICC des périodes 1997 à 2001 ne reflétaient pas leur situation financière réelle. Ces bordereaux incomplets étant entrés en force, l'AFC était fondée à procéder à un rappel d'impôt.

6. Reste à examiner si l'AFC était légitimée à procéder à une taxation d'office.
 - a. En vertu de l'article 331 aLCP, la taxation d'office vise le cas où le contribuable n'a pas renvoyé sa déclaration dans les délais fixés ou n'a pas, après rappel, répondu à une demande de renseignements ou de justifications. Il est précisé à l'alinéa 3 dudit article que la taxation est définitive pour une année et n'est susceptible d'aucun recours.
 - b. Selon la jurisprudence constante, le recours contre la taxation d'office est recevable en cas de contestation relative à la régularité formelle de la taxation, à un empêchement de force majeure, ainsi qu'à la violation du droit dans l'établissement de la quotité de la taxation (ATA/266/2001 du 24 avril 2001 ; RDAF 1976 p. 56). Avant de procéder à une taxation d'office, l'administration doit respecter scrupuleusement la procédure prévue par l'article 331 aLCP et, à cet égard, utiliser des formules dénuées de toute ambiguïté; elle doit s'assurer que le contribuable a bien reçu le rappel recommandé, avec fixation de délai prévu à l'article 331 alinéa 1^{er} aLCP (ATA W. du 11 janvier 1984). S'agissant des exigences de forme, elle doit attirer l'attention du contribuable sur les conséquences de son refus de la renseigner complètement (RDAF 1950 p. 21).
 - c. La taxation d'office doit correspondre, dans la mesure du possible, à la situation réelle du contribuable (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1998, p. 149). L'AFC doit cerner au plus près les moyens financiers du contribuable, avec tous les renseignements qu'elle détient malgré la carence de ce dernier. On ne saurait imposer une précision mathématique. En revanche, l'AFC ne peut se fonder sur de simples dénonciations ou se livrer à des interprétations et estimations dépourvues de tout fondement (ATA/149/2005 du 15 mars 2005 et les références citées).

Dans le cas d'espèce, les recourants n'ont fourni qu'une partie des justificatifs requis par l'AFC dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt, malgré l'octroi de nombreux délais. L'administration était dès lors fondée à procéder à des taxations d'office sur la base des éléments dont elle disposait. Par un renversement du fardeau de la preuve, il appartenait aux recourants de démontrer l'inexactitude des taxations d'office opérées par l'AFC. Ceux-ci se

contentent pourtant d'alléguer, qui plus est à tort, qu'ils ont fourni tous les justificatifs sur la base desquels leur taxation pouvait être calculée, mais ne démontrent pas que les montants retenus pour les périodes 1997 à 2001 sont erronés.

Par conséquent, les reprises opérées par l'AFC doivent être confirmées.

7. Les recourants contestent l'amende infligée par l'AFC.
 - 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^{er} aLPC).
8. Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité des recourants.
 - 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 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, op. cit., p. 271 ss).

En l'espèce, l'absence de déclarations exactes des recourants sur leur situation financière, notamment l'occultation – avérée et reconnue – de plusieurs comptes bancaires, a donné lieu à des taxations successives insuffisantes, de sorte qu'une amende pour soustraction intentionnelle doit être admise dans son principe.

9. a. 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). Le tribunal 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).
- b. Conformément à l'article 69 alinéa 2 LPFisc, 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 au quart de l'impôt soustrait pour les périodes 1999 à 2001 alors que le maximum légal de l'article 69 alinéa 2 LPFisc est du triple, il convient d'admettre que l'autorité administrative a fait preuve de modération.

Par conséquent, l'amende de CHF 3'600.- sera confirmée, ce d'autant que les recourants n'allèguent pas que le paiement de cette somme les exposerait à une situation financière difficile.

10. 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/330/2008 du 17 juin 2008 ; ATA/267/2008 précité ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008).
 - 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 1^{er} 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, tel un bordereau rectificatif (cf. RDAF 1989, p. 352). 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/266/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001).

En l'espèce, le bordereau rectificatif ICC 1997 est daté 20 décembre 2002, alors que le délai de prescription venait à échéance le 31 décembre 2002. Il en va de même pour la rectification de l'ICC 1998, notifiée le 29 décembre 2003, le dies a quo étant le 1^{er} janvier 1999. S'agissant enfin des périodes 1999 à 2001, la notification de la taxation d'office du 25 juin 2004 est intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la première période fiscale concernée par ce rappel d'impôt, soit au 31 décembre 1999.

Par conséquent, les reprises effectuées par l'AFC ne sont pas prescrites.

11. La prescription relative et absolue de l'action pénale visant à sanctionner les infractions commises doivent également être examinées.

a. La LPFisc règle ces questions dès le 1^{er} 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 au contribuable que ceux fixés par l'ancien droit (art. 84 LPFisc ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

b. L'article 77 LPFisc prévoit 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 al. 1^{er} 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 était de cinq ans, non compris l'année courante. Ce délai commençait 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'avait pas été effectuée et était interrompu par tout acte tendant à la poursuite de l'infraction (ATA/642/2000 ; ATA G. du 6 octobre 1992 publié 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 administratif 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 constitue une sanction de caractère pénal (ATF 121 II 257). Le délai commence à courir dès la commission de l'infraction (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/642/2000 du 24 octobre 2000)

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 1999 a commencé à courir à la fin de cette année. Sans même tenir compte des actes interruptifs de l'AFC, la décision du 25 juin 2004 a été notifiée avant la fin du délai de cinq ans. Quant au délai absolu de dix ans, il ne sera atteint que le 1^{er} janvier 2010.

12. Il résulte de ce qui précède que le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

rejette dans la mesure où il est recevable le recours interjeté le 7 mars 2007 par Madame et Monsieur M_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 janvier 2007 ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 2'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du

recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Damien Bonvallat, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Thélin, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :