

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2528/2006 IFD

DCCR/699/2009

DECISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

du 6 juillet 2009

dans la cause

**Monsieur W\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS**

(Impôt fédéral direct 2004)

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) pour l'année 2004.
2. Monsieur W\_\_\_ (ci-après le contribuable ou le recourant) est domicilié dans le canton de Genève. Il est membre de l'ordre des avocats de Genève. En 2004, il a exercé une activité indépendante d'avocat dans une étude établie à Genève. Il a également exercé l'activité d'administrateur auprès de sociétés suisses et étrangères.
3. Par lettre du 8 mars 2004, sous la plume de son mandataire, le contribuable a invité l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) à verser sur son compte n° 071002.29.00.90-8, ouvert auprès de la Banque Coop, la somme de 125'177 fr. à titre de solde dû pour l'année de taxation 2000. L'administration s'est exécutée par virement bancaire du 14 avril 2004.
4. Dans sa déclaration fiscale 2004 du 14 septembre 2005, le contribuable a fait état d'un revenu de 480'609 fr. soit, après déductions, d'un revenu imposable de 392'247 fr.

Il a indiqué un revenu de l'activité dépendante de 368'610 fr. (feuille A). A ce titre, il a fourni une liste des honoraires d'administrateur qu'il avait perçus en 2004 de la part de sociétés suisses (139'488 fr. 50) et de sociétés étrangères (229'121 fr. 67). Il a déclaré un bénéfice de 13'486 fr. (feuille B) provenant de son activité lucrative indépendante d'avocat. Selon les pièces comptables, les honoraires encaissés à ce titre se sont élevés à 765'134 fr. 09 (chiffre d'affaires); les dépenses ont totalisé 750'149 fr. 25. L'activité indépendante s'est soldée par un bénéfice de 14'984 fr. 48 auquel a été déduit un montant de 1'498 fr. 48 à titre de déduction forfaitaire (10%). S'agissant des titres, le contribuable a fait état de divers comptes ouverts auprès de la Banque Coop. Un relevé récapitulatif incluait le compte n° 071002.29.00.90-8.

5. Le 24 janvier 2006, l'administration a notifié au contribuable un bordereau de taxation IFD 2004 au montant de 16'171 fr. 75. L'impôt a été établi sur un revenu imposable de 405'500 fr. au taux de 412'200 fr. Le bénéfice net de l'activité indépendante a été fixé à 13'622 fr. Selon l'avis de taxation, l'administration a effectué une reprise sur la déduction forfaitaire de 10% appliquée au bénéfice réalisé ; celle-ci a été ramenée de 1'498 fr. à 1'362 fr.
6. Par acte du 16 février 2006, sous la plume de son mandataire, le contribuable a élevé réclamation contre le bordereau précité en contestant la reprise effectuée par l'administration sur la déduction des frais forfaitaires.

Il a exposé que son activité d'avocat était exercée sous la forme indépendante dans son aspect juridique, et également sous une forme dépendante dans le cadre de l'administration de sociétés. Selon les dispositions de la notice N° 1/2004, il y avait

lieu d'appliquer une déduction de 4% sur les honoraires d'administrateur (activité dépendante) et de 10% sur le bénéfice net (activité indépendante). La somme à déduire s'élevait par conséquent à 16'855 fr., soit un montant inférieur au 10% du total du revenu net professionnel.

7. Par décision sur réclamation du 8 juin 2006, l'administration a maintenu la taxation contestée. Elle a exposé que la taxation avait été effectuée conformément à la notice N° 1/2004 relative aux activités exercées en la forme indépendante pour les avocats. Selon l'accord conclu entre l'Ordre des avocats et l'administration, une déduction forfaitaire des frais de représentation était admise dans la mesure suivante : 5% jusqu'à 400'000 fr. d'honoraires nets, et 4% sur le solde de ceux-ci, mais au maximum 10% du revenu net professionnel. Par honoraires nets, il fallait entendre les honoraires bruts sous déduction des remboursements de frais, taxes, émoluments à charge des clients ainsi que des salaires versés aux collaborateurs. Il en résultait que la déduction forfaitaire applicable en l'espèce était de 1'362 fr., correspondant à 10% du revenu net professionnel indépendant. Les honoraires d'administrateur constituaient des revenus provenant d'une activité dépendante, de sorte qu'ils n'étaient pas soumis aux dispositions de ladite notice.
8. Par acte du 5 juillet 2006, sous la plume de son mandataire, le contribuable a recouru contre la décision précitée auprès de la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après la CCRIFD). Il a expliqué que son activité d'avocat consistait à fournir des services juridiques ainsi que des services administratifs et comptables pour le compte de sociétés dont il était administrateur. Les comptes de son étude regroupaient les revenus et les charges liées à ces types d'activités. En conséquence, la présentation comptable était scindée en deux, d'une part pour l'activité dépendante (formule A) et d'autre part pour l'activité indépendante (formule B).

En application de la notice N° 1/2004, les éléments portés dans la déclaration fiscale tenaient compte d'une déduction forfaitaire de 4% en ce qui concerne l'activité dépendante et de 10% en ce qui concerne l'activité indépendante. Son activité à l'étude avait un caractère indépendant. Toutefois, dans le cadre de celle-ci, il percevait des honoraires d'administrateur de la part de diverses sociétés dont il était l'administrateur. Ces honoraires faisaient partie des revenus bruts de l'étude et servaient à couvrir les frais de son fonctionnement. Selon le droit des assurances sociales, les honoraires d'administrateur étaient considérés comme des revenus de l'activité dépendante. La notice N° 1/2004 précisait que les frais de représentation admis étaient déterminés pour un pourcentage des honoraires nets, ceux-ci incluant les honoraires d'administrateurs s'ils ne faisaient pas l'objet de défraiements. La déduction des frais de représentation prévue par la notice devait s'appliquer tant au revenu indépendant qu'à celui dépendant. Il en résultait que les frais de représentation constituaient le 4.02% du revenu net professionnel, ce qui correspondait à l'accord passé avec l'administration.

9. Dans sa réponse du 31 août 2007, l'administration a conclu au rejet du recours.

Elle a relevé que les frais forfaitaires déductibles n'étaient admis que sur la base d'accords passés avec l'organe faîtier d'une profession. Or, la notice N° 1/2004 ne concernait que les avocats exerçant leur activité de manière indépendante, sous la forme d'une raison individuelle ou d'une société de personnes. Les indemnités, tantièmes et autres rémunérations touchées en qualité de membre du conseil d'administration ou de la direction d'une personne morale étaient des produits provenant d'une activité dépendante. Le contribuable avait admis que les honoraires perçus dans le cadre de son activité d'administrateur relevaient d'une activité dépendante soumise aux retenues AVS. Il avait spécifié que celle-ci était dissociée de son activité indépendante. En conséquence, la notice N° 1/2004 n'était pas applicable pour le revenu de son activité dépendante d'administrateur.

Le contribuable avait déclaré être l'ayant droit d'un compte courant auprès de la banque Coop qu'il n'avait pas mentionné dans sa déclaration fiscale. Ce faisant, le recourant avait commis une soustraction d'impôt, de sorte que l'assiette fiscale devait être rectifiée. L'administration a conclu en conséquence à une *reformatio in pejus* de la taxation sur ce point. Elle a ajouté que le contribuable avait perdu le droit au remboursement de l'impôt anticipé de 3'545 fr., dès lors qu'il avait déclaré le revenu grevé de ce dernier après l'entrée en force de la taxation.

10. Par lettre du 28 septembre 2007, le contribuable a expliqué que ses honoraires d'administrateur relevaient d'une activité dépendante. Un avocat ne pouvait pas percevoir de tels honoraires sans être considéré automatiquement comme un travailleur dépendant de la société qu'il administrait. La mention « honoraires d'administrateur » contenue dans la notice N° 1/2004 ne s'appliquait qu'aux honoraires découlant d'une activité dépendante, même si celle-ci était exercée par un avocat indépendant.

S'agissant de la *reformatio in pejus*, le contribuable a exposé qu'il détenait de nombreux comptes auprès de la Banque Coop ; tous avaient été dûment déclarés à l'exception du compte n° 071002.29.00.90-8 pour les périodes 2001, 2002, 2003 et 2004. Dès qu'il s'était aperçu de cette erreur, il avait immédiatement chargé son mandataire de faire une déclaration spontanée. La non-déclaration dudit compte relevait exclusivement d'une erreur inconsciente. Ce compte avait été annoncé pour les périodes 1999 et 2000. Le recourant était persuadé qu'il avait également été déclaré par la suite, dès lors que le 12 février 2003 son mandataire lui avait indiqué - par erreur - l'avoir fait et que le notaire chargé de la succession de son épouse avait déclaré ce compte dans l'inventaire du 27 mars 2003. De plus, le recourant ne pouvait s'attendre à ce que ce compte ne soit pas déclaré, dès lors qu'il était essentiellement alimenté par d'autres comptes de la Banque Coop dûment déclarés. D'autre part, concernant l'année 2004, l'erreur provenait du fait que son mandataire avait confondu, lors de l'établissement de la déclaration d'impôt, les comptes n° 071002.29.00.90-8 et 071002.30.00.90-0 qui étaient presque identiques. Enfin, tant son mandataire que l'administration savaient que le compte n° 071002.29.00.90-

8 existait en 2004 ; en effet, par lettre du 8 mars 2004, son mandataire avait donné instruction à l'administration de verser 125'177 fr. sur ce compte, ce qui fut fait le 14 avril 2004. Cela étant, le contribuable a admis avoir commis une erreur en ne relisant pas plus attentivement ses projets de déclaration d'impôt avant de les signer. Cette erreur était due à la confiance qu'il avait à l'égard de son mandataire depuis une dizaine d'années et par la modification de sa fortune suite au décès de son épouse en juin 2002. Il a ajouté qu'il avait communiqué spontanément à l'administration les informations nécessaires aux taxations 2001 à 2004. Il avait payé les montants réclamés sur la base des bordereaux rectificatifs du 24 novembre 2006 concernant les années 2001 à 2003. Il acceptait de payer le supplément d'impôt dû pour l'année 2004 dès qu'il en aurait vérifié l'exactitude. Le contribuable a conclu à l'exemption de toute amende, dès lors que la déclaration spontanée concernant le compte n° 071002.29.00.90-8 était intervenue alors que la taxation 2004, suite au recours du 5 juillet 2006, n'était pas définitive. De plus, le contribuable avait commis une erreur de bonne foi, de sorte qu'il devait être mis au bénéfice de l'art. 21 du Code pénal.

Enfin, le contribuable a conclu à l'exclusion d'intérêts de retard pour la période postérieure au 24 novembre 2006, et à ce qu'il fut constaté qu'il avait droit au remboursement de l'impôt anticipé 2004 dans la mesure où la taxation 2004 n'était pas entrée en force.

11. Par duplique du 15 novembre 2007, l'administration a pris acte de ce que le contribuable acceptait de payer le supplément d'impôt dû pour l'année 2004. Elle a relevé que le recourant ne pouvait pas se dégager de sa responsabilité du fait qu'il avait confié sa comptabilité et ses déclarations d'impôts à un mandataire. Cela étant, la partie intimée s'en est rapportée à justice s'agissant de l'application d'une éventuelle amende. S'agissant de l'impôt anticipé, elle a reconnu que le contribuable était encore en droit de demander son remboursement. L'administration a confirmé pour le surplus ses conclusions du 31 août 2007.
12. Par lettre du 29 mai 2008, le contribuable a été invité à produire les certificats de salaires et/ou les Formules 12 relatifs aux revenus de son activité dépendante (*i.e.* honoraires d'administrateur) perçus en 2004, ainsi que tout moyen de preuve établissant la composition (ex. rémunération, défraiements, etc.) de ces revenus.
13. Par lettre du 19 juin 2008, le contribuable a produit une liste des honoraires qu'il avait encaissés en 2004 de sociétés suisses et étrangères en sa qualité d'administrateur, et la copie des « notes d'honoraires » qu'il avait adressées à ces sociétés. Les notes étaient établies sur lettre à entête de l'étude du contribuable ; les sommes mentionnées n'étaient soumises à aucune retenue sociale. Ces documents faisaient état d'honoraires d'administrateur et d'honoraires d'avocat résultant d'autres activités. Selon les données et les pièces produites, le contribuable avait perçu un revenu total de 1'156'650 fr. 67, soit 391'516 fr. 67 net à titre d'honoraires d'administrateur et 765'134 fr. brut à titre d'autres honoraires (chiffre d'affaires).

## EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission), qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 162 al. 3 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable en vertu des articles 140 LIFD et 87 LPFisc.

### Déduction de frais de représentation forfaitaires

3. Aux termes de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable ; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande (art. 16 al. 2 LIFD).

L'art. 17 al. 1 LIFD, relatif au produit de l'activité lucrative dépendante, stipule que sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires.

L'art. 18 al. 1 LIFD dispose que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Selon l'art. 58 al. 1 let. a LIFD - applicable en vertu de l'art. 18 al. 3 LIFD - le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

A teneur de l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33a LIFD. Selon l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. De jurisprudence constante, sont déductibles les seuls frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais. Seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut (RDAF 1993 p.115 et

jurisprudence citée ; ATA du 31 août 1993 en la cause Sch. et du 18 août 1989 en la cause L.).

4. Dans certaines professions, les frais se composent de très nombreux éléments; de même, la classification de la dépense consentie comme déductible est malaisée et peut donner lieu à des appréciations subjectives. C'est pourquoi, les déductions forfaitaires sont communément admises, soit dans les règlements, soit dans la pratique des autorités de taxation. Elles permettent la détermination des frais professionnels effectifs d'une manière généralement assez proche de la réalité et évitent du travail inutile tant à l'administration qu'au contribuable. Ce dernier, lorsqu'il invoque des dépenses d'un montant correspondant au forfait, n'a pas besoin de les justifier par pièces, elles seront admises en déduction de son revenu brut (ATA du 29 octobre 2002 dans la cause F ; ATA du 2 février 1993 dans la cause S ; ATA du 22 mai 1985 dans la cause R). Le contribuable qui entend invoquer des frais professionnels plus élevés renonce à se prévaloir du forfait et doit alors les justifier dans leur totalité (ATA du 9 décembre 1981 dans la cause N, RDAF 1981 p.418).

L'administration fiscale a admis un certain nombre de déductions forfaitaires à la suite de négociations avec différents groupes ou associations professionnelles. En l'occurrence, elle a émis la notice N° 1/2004 du 16 décembre 2004 clarifiant sa pratique déjà admise et mettant en application l'Information N° 7/2002 du 22 novembre 2002, concernant les avocats exerçant leur activité de manière indépendante, sous la forme d'une raison individuelle ou d'une société de personnes. Cette notice contient la liste de frais considérés, de par leur nature, comme liés à la production du revenu imposable et donc déductibles du « revenu commercial ». Selon le chapitre XII, les « frais de représentation - de réception et divers » sont déductibles de manière forfaitairement dans la mesure suivante :

- 5% jusqu'à concurrence de 400'000 F d'honoraires nets;
- 4% sur le solde des recettes;
- maximum 10% du revenu net professionnel.

Il est précisé que par honoraires nets (y compris les honoraires d'administrateurs s'ils ne font pas l'objet de défraiements), il faut entendre « les honoraires bruts, déduction faite des remboursements de frais, taxes, émoluments à charge des clients ainsi que des salaires versés aux collaborateurs ». En définitive, la notice N° 1/2004 a pour but de mettre en application l'art. 27 al. 1 LIFD, en tenant compte de la spécificité de l'activité indépendante d'avocat.

5. De jurisprudence constante, le système fiscal genevois est fondé sur l'imposition de l'ensemble du revenu au sens large du terme. Les exonérations, exemptions, restitutions ou encore les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions qui doivent être interprétées de manière restrictive. Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette

fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (RDAF 1998 21, p. 25 let. f et références).

6. En l'espèce, le contribuable sollicite une déduction forfaitaire pour frais de représentation :
- de 4% sur les honoraires d'administrateur de sociétés suisses ou étrangères (229'121 fr. 67) qu'il affirme avoir perçus dans le cadre de son activité dépendante. Il fonde cette prétention sur la notice N° 1/2004 du 16 décembre 2004 (ci-après notice N° 1/2004),
  - de 10% sur le revenu de son activité indépendante.

Selon les pièces produites et la déclaration fiscale 2004 du 14 septembre 2005, le contribuable a perçu un revenu brut de l'activité lucrative de 1'156'650 fr. 67 ainsi réparti : honoraires d'administrateur: 391'516 fr. 67; autres honoraires : 765'134 fr. Le revenu net total s'est élevé à 398'952 fr. 17.

Compte tenu de la distinction effectuée par le contribuable et des critères d'application (*ratione personae*) de la notice N° 1/2004, il y a lieu d'examiner en premier lieu la nature de l'activité lucrative du recourant.

De jurisprudence établie, l'activité lucrative indépendante englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120; 121 I 259 consid. 3c p. 263). Elle peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120; 122 II 446 consid. 3a p. 449). Pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (ATF 95 I 21 consid. 5b p. 24; 121 I 259 et réf. cit.). Selon la doctrine (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, n° 28 à 33 p. 89 et les références citées ; Commentaire romand, IFD, NOËL, 2007, n° 2 à 3 ad art. 18 LIFD), l'activité indépendante est caractérisée par six éléments essentiels, à savoir :

- 1) une organisation propre et librement choisie, soit un cadre quelque peu structuré (locaux, horaires, etc.), non imposé par des tiers et sans rapport de subordination ;
- 2) reconnaissable à l'extérieur, de sorte que des tiers cocontractants doivent se rendre compte que celui qui agit le fait pour son propre compte et non pour celui d'un employeur ;
- 3) mettant à contribution du travail et du capital. Ces deux éléments doivent être fournis par la même personne. Le travailleur dépendant, lui, apporte sa force de travail, alors que son employeur met à disposition les moyens matériels et

financiers nécessaires à sa tâche. La part de travail ou de capital peut cependant varier en fonction du secteur d'activité ;

- 4) aux compte et risques propres du contribuable. L'indépendant supporte les pertes éventuelles de son activité, ce qui n'est pas le cas de l'employé ;
- 5) de façon systématique, soit sur une certaine durée, et suivant une planification à long terme ;
- 6) dans le but de réaliser un profit. Une volonté lucrative suffit.

Les différentes caractéristiques de la notion d'activité lucrative indépendante ne doivent pas être examinées de manière isolée et peuvent se présenter avec une intensité variable (ATA du 13 janvier 2004, dans la cause G.). Selon la jurisprudence, une activité pour laquelle certains des éléments précités feraient défaut peut, dans certains cas, être considéré malgré tout comme indépendante (cf. ATF 122 II 446 consid. 5 p. 452 ss). L'Office fédéral des assurances sociale a rappelé que le gain découlant de l'activité d'administrateur de l'avocat en sa qualité de tiers vis-à-vis de la société concernée constitue un revenu de l'activité indépendante (Directives sur le salaire déterminant dans l'AVS, AI et APG, éd. 1.1.2007, n° 2036).

7. En l'espèce, le fait qu'en 2004, le recourant exerçait une activité professionnelle d'avocat de manière indépendante est établi par les circonstances; cela n'est d'ailleurs pas contesté par l'administration. Le contribuable est en effet inscrit au tableau des avocats et exerce son activité au sein de sa propre Etude depuis plus de vingt ans, à son propre compte et de manière reconnaissable pour des tiers. Le fait qu'une partie de ses revenus proviennent de mandats d'administrateurs au sein de sociétés suisses et étrangères n'affecte pas cette conclusion. En définitive, durant la période fiscale considérée, le recourant a exercé une activité indépendante au sens fiscal du terme, en qualité d'avocat. Ses revenus et les déductions y relatives étaient donc soumis au champ d'application de la notice N° 1/2004. Il sera relevé à ce titre que la notice prévoit expressément des déductions forfaitaires pour les honoraires d'administrateur (exempts de défraiements) perçus, comme en l'espèce, par un contribuable en tant qu'avocat.

Au vu de ce qui précède, les montants déclarés par le recourant au titre de revenus de l'activité dépendante constituent en réalité des revenus de l'activité indépendante d'avocat. Ainsi, en vertu de la notice N° 1/2004, le recourant doit être mis au bénéfice d'une déduction forfaitaire calculée sur la totalité des honoraires encaissés dans le cadre de son activité aussi bien d'avocat que d'administrateur. En conséquence, le dossier est renvoyé à l'administration afin qu'elle procède à la notification d'un nouveau bordereau de taxation IFD 2004 dans le sens des considérants. Le recours est admis dans cette mesure.

Soustraction d'impôt

8. La partie intimée expose que le recourant a commis une soustraction d'impôt en ne faisant pas état dans sa déclaration fiscale du compte courant n° 071002.29.00.90-8 ouvert auprès de la Banque Coop. Elle conclut en conséquence à une *reformatio in pejus* de la taxation permettant la prise en considération dudit compte.

En application de l'art. 20 al. 1 LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, soit notamment les intérêts d'avoirs, créances, obligations, dépôts d'argent payés par le débiteur de la prestation. Un revenu est considéré comme versé et donc comme réalisé lorsque le contribuable peut effectivement disposer c'est-à-dire lorsqu'il reçoit la prestation ou acquiert une prétention ferme à l'obtenir.

9. En l'espèce, le contribuable a admis qu'il n'avait pas dûment fait état dans sa déclaration fiscale de l'existence du compte n° 071002.29.00.90-8. A teneur de ladite déclaration, il apparaît effectivement que le recourant a déclaré divers avoirs bancaires détenus auprès de cette banque mais pas celui susmentionné. La déclaration fiscale était donc incomplète de sorte que la taxation contestée apparaît insuffisante au regard de l'art. 20 LIFD. Le contribuable doit donc être imposé sur les avoirs mobiliers et les revenus liés audit compte.

Cette issue implique une *reformatio in pejus* dont il importe de vérifier les conditions d'application. Dans la procédure de recours, la commission a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 142 al. 4 LIFD). Elle prend sa décision après instruction du recours. Après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD).

La commission a pris acte de ce que le contribuable est d'accord de payer le supplément d'impôt lié à la taxation du compte bancaire précité. Dans ces circonstances, le principe de la *reformatio in pejus* ayant été accepté par le recourant, le dossier sera renvoyé à la partie intimée pour nouvelle taxation prenant en considération le compte n° 071002.29.00.90-8 ouvert auprès de la Banque Coop.

10. A teneur de l'art. 124 al. 2 LIFD, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète. De jurisprudence établie, le contribuable qui charge un mandataire de remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (RDAF 2003 II 632, 637; RDAF 1999 II 535, consid. 3b in fine p. 539 s. et les références citées; ATA/927/2004 du 30 novembre 2004 et les références citées; ATA du 13.2.2001 cause J; DCCR 168/2004 ; OBERSON, op. cit., p. 510).
11. Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou

qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD). Lorsque le contribuable dénonce spontanément la soustraction, avant que l'autorité fiscale en ait connaissance, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait (art. 175 al. 3 LIFD).

Lorsque des éléments de la fortune ou du revenu ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, Der Steuerentscheid 1987 B 101.2 n° 3). Le Tribunal fédéral a jugé que celui qui remet une déclaration d'impôt établie sur la base d'une comptabilité incomplète avait non seulement connaissance de ce défaut mais que, selon l'expérience de la vie, il a aussi rempli sa déclaration de manière incomplète dans l'intention de payer moins d'impôts (ATF 114 Ib 27 ss consid. 3b). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a 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 peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30).

12. Selon l'art. 182 al. 4 LIFD, le canton désigne les autorités chargées de la poursuite pour soustractions d'impôt et pour des violations de règles de procédure. Sur cette base, en application de l'art. 75 al. 1 LPFisc, le département est l'autorité compétente en matière de poursuite en cas de soustraction d'impôt et de violation des règles de procédure. Ainsi que relevé ci-dessus, dans la procédure de recours, la commission a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation. Les dispositions sur les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie (art. 75 al. 3 LPFisc). A teneur de l'art. 183 al. 1 LIFD, l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer.
13. En l'espèce, le recourant a remis une déclaration fiscale incomplète dans la mesure où il n'a pas fait état du compte bancaire n° 071002.29.00.90-8. Sous cet angle, il a contrevenu à ses obligations fiscales. Il a commis une soustraction d'impôt, et ce, quand bien même, comme il le soutient, la déclaration fiscale a été remplie par son mandataire. A sa décharge, le contribuable expose qu'il détient de nombreux comptes auprès de la Banque Coop et que tous ont été déclarés à l'exception du compte litigieux. La non-déclaration de ce compte relevait d'une erreur de son

mandataire qui l'avait confondu avec celui presque identique n° 071002.30.00.90-0. Enfin, l'administration connaissait l'existence du compte n° 071002.29.00.90-8, dès lors que par pli du 8 mars 2004, le mandataire du recourant lui avait donné instruction de verser sur celui-ci un solde de 125'177 fr.

Au vu de ce qui précède, il est acquis que le recourant n'a pas rempli - ou fait remplir - de manière exacte sa déclaration fiscale. Cela étant, il a produit en annexe à celle-ci un récapitulatif de ses comptes bancaires qui faisait expressément mention de celui en cause (n° 071002.29.00.90-8). A cela s'ajoute qu'il avait communiqué, par écrit, les coordonnées complètes de ce compte à l'administration dans un courrier de 2004. Dans ces conditions, la commission considère que le recourant n'avait visiblement pas conscience de l'inexactitude de sa déclaration fiscale. En substance, rien ne permet de retenir que le recourant a agi avec l'intention de tromper le fisc ou a envisagé de le faire. Sa culpabilité, sous la forme d'une tentative de soustraction, n'est donc pas établie à suffisance de droit. Le prononcé d'une amende au sens de l'art. 175 LIFD n'est dès lors pas justifié.

#### Conclusions complémentaires

14. Le contribuable conclut à l'exclusion d'intérêts de retard pour la période postérieure au 24 novembre 2006, et à ce qu'il soit constaté qu'il a droit au remboursement de l'impôt anticipé 2004.

Selon la jurisprudence cantonale, les conclusions des contribuables en matière fiscale doivent non seulement tendre à l'annulation du bordereau, mais aussi impliquer une diminution de l'impôt (ATF 111 Ib 56 c. 2a, JT 1987 I 296 ; DCCR N° 43 du 5.4.2004, N° 49 du 27.3.2003, ATA du 14.03.1995 cause M.).

Dans la mesure où elle a un caractère constatatoire, la conclusion du recourant ne relève pas d'un intérêt juridique actuel. Elle ne tend pas à une diminution de la taxation contestée. Sous cet angle, elle est irrecevable. Cela étant la commission prend acte de ce que la partie intimée reconnaît que le contribuable a encore le droit de demander le remboursement de l'impôt anticipé 2004.

15. Compte tenu de l'issue du recours, en application des articles 144 alinéas 1 et 5 LIFD, 87 de la loi genevoise sur la procédure administrative (E 5 10) et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (E 5 10.03), aucun émolument de procédure ne sera mis à la charge du recourant.

**PAR CES MOTIFS**

**LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS**

**EN MATIERE ADMINISTRATIVE**

1. déclare le recours recevable ;
2. l'admet dans le sens des considérants ;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants ;
4. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant,
5. communique la présente décision à :
  - a. W\_\_\_ ;
  - b. l'Administration fiscale cantonale ;
  - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Ingo GIANNI, juges assesseurs.

**Au nom de la Commission :**

**La présidente**

**Sophie CORNIOLEY BERGER**

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière