

GE_GERICHTE A/1508/2007 vom 16. Dezember 2008

GE Cour de justice, 2008-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1508_2007

FR: GE_GERICHTE A/1508/2007 du 16 décembre 2008

IT: GE_GERICHTE A/1508/2007 del 16 dicembre 2008

Regeste

DROIT FISCAL; IMPÔT; IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL; SOUSTRACTION D'IMPÔT; IMPOSITION DANS LE TEMPS; REVENU; CARACTÈRE EXTRAORDINAIRE; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT; FORTUNE; FIXATION DE L'AMENDE; AMENDE; NÉGLIGENCE; INTENTION; FAUTE; FRAIS(EN GÉNÉRAL); REFORMATIO IN PEJUS; ADMINISTRATION DES PREUVES; SOLIDARITÉ FISCALE; SUSPENSION DE LA PROCÉDURE; APPRÉCIATION DES PREUVES; CONJOINT; DETTE; TITRE AU PORTEUR; ACTION AU PORTEUR; FARDEAU DE LA PREUVE; TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE ; DÉNUEMENT ; ACTION(PAPIER-VALEUR) | Rappel d'impôt auprès d'un administrateur pour des frais supportés à tort par la société administrée, qui constituent du côté du bénéficiaire, des prestations appréciables en argent devant être imposées comme du revenu (primes d'assurance-vie, loyers, frais de véhicules, de matériel, etc.). Conditions applicables à l'abandon de créance. Notion de revenu extraordinaire. Statut d'actions au porteur dont l'actionnaire a perdu la possession, dans le calcul de sa fortune imposable. Calcul de la valeur de ces actions. Fardeau de la preuve en droit fiscal. Pas de solidarité de l'ex-épouse, contribuable aux côtés de son époux pendant la période ayant fait l'objet du rappel d'impôt, pour la dette d'impôt découlant de la procédure de rappel. Critères pour distinguer la négligence et le caractère intentionnel du comportement fondant l'amende. | Cst.29.al2 ; LPA.14 ; aLCP.10.al8 ; aLCP.16 ; aLCP.340 ; aLCP.341 ; LIPP-I.12.al1 ; LIPP-I.12.al2 ; LIPP-V.2 ; LIPP-V.3 ; LIPP-V.4 ; LIPP-V.5 ; LIPP-V.6 ; LIPP-V.7 ; LIPP-V.8 ; LHID.53

Erwägungen

E. 1

Monsieur X_____ (ci-après : le contribuable) était domicilié dans le canton de Genève entre 1996 et 2001. Il a exercé, pendant cette période, la profession d'avocat inscrit au barreau de cette cité. Il a quitté Genève le 31 décembre 2002 pour aller s'établir en Israël. Il est séparé depuis le 1er février 2000 de sa première épouse, Madame Y_____, avec laquelle il a eu trois enfants, aujourd'hui majeurs (ci-après : la famille du recourant). Il a divorcé le 13 janvier 2004. Il s'est remarié avec Madame C_____, le 26 octobre 2005, avant de revenir vivre en Suisse.

E. 2

Entre 1980 et 1996, M. X_____ a administré la société U_____ S.A., dont le siège se trouve à Genève. Le but social de cette dernière consiste à "participer à toutes entreprises et sociétés financières, exécuter toutes les opérations commerciales, financières et fiduciaires, avec escompte et réescompte d'effets de change ; gérer tous biens mobiliers et immobiliers ; achat, vente, construction et gérance d'immeubles". A cette période, le capital social de la

société était de CHF 550'000.-. Il était composé de 550 actions au porteur de CHF 1'000.- chacune.

E. 3

En 1996, la sœur du contribuable, Madame D_____, a été nommée administratrice unique d'U_____ S.A. M. X_____, d'entente avec sa sœur, a néanmoins administré de fait la société, domiciliée à l'adresse de son étude d'avocat, entre 1996 et fin 2001.

E. 4

En 2000, le père du recourant, fondateur et actionnaire de la société, est décédé. Les membres de la famille X_____ composée de la mère du contribuable, Mme E_____ X_____, décédée en 2005, peu après son époux, de l'intéressé, de sa sœur _____ et de son frère, Monsieur _____ X_____ (ci-après : la famille X_____), se sont âprement disputés les droits de cette société. Plusieurs causes, portant sur la question de ces droits et sur des éléments qui lui sont connexes, sont actuellement pendantes devant les juridictions civiles et pénales du canton. M. X_____ prétend devant ces juridictions être seul propriétaire des actions de la société et avoir renoncé à exécuter les vœux de son défunt père, qui souhaitait que ses trois enfants se partagent à parts égales les actions d'U_____ S.A., au motif que son frère et sa sœur s'étaient conduits de manière déloyale à son égard, en le dépossédant des actions d'U_____ S.A. un jour où il n'était pas à Genève (procès-verbal d'audience du 6 juin 2006 dans une procédure P/18276/2005). Il ressort de leurs déclarations recueillies dans ce cadre, que le frère et la sœur du contribuable considéraient qu'en 2001, soit après le décès de leur père, le contribuable détenait, au même titre qu'eux-mêmes, un tiers du capital-actions d'U_____ S.A.

E. 5

Le 5 novembre 2001, l'administration fiscale (ci-après : l'AFC ou l'administration) a ouvert une procédure de rappel d'impôt à l'encontre de M. X_____, de sa sœur et d'U_____ S.A., pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 1996 à 2001. M. _____ X_____, domicilié en Afrique et simple actionnaire d'U_____ S.A., n'a pas été inquiété.

E. 6

Le 6 décembre 2002, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau rectificatif pour l'ICC 1997, de CHF 29'053,80, avec des intérêts à hauteur de CHF 5'089,15, en se réservant le droit de lui infliger une amende ultérieurement. La vérification des comptes d'U_____ S.A. avait fait apparaître plusieurs charges non justifiées par l'usage commercial, qui constituaient une rémunération indirecte du recourant (prise en charge de ses frais d'assurance-maladie, de primes de prévoyance, frais de véhicules, etc).

E. 7

Le 15 janvier 2003, M. X_____ a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau.

E. 8

Le 6 juin 2003, l'AFC a notifié au contribuable plusieurs bordereaux rectificatifs concernant l'ICC 1998 à 2001-A (revenu extraordinaire). Les reprises effectuées suite à l'analyse de la comptabilité d'U_____ S.A. conduisaient aux rappels d'impôt suivants : Année fiscale Suppléments d'impôts Intérêts de retard 1998 CHF 4'774,40 CHF 739,25 1999 CHF 6'364,95 CHF 778,65 2000 CHF 7'478,50 CHF 671,80 2001-A rev. extraordinaire CHF 29'754,20 CHF 2'672,90 Deux bordereaux amende de CHF 59'508.- et CHF 95'342.-

concernant cette période étaient joints à l'envoi.

E. 9

L'intéressé a élevé réclamation contre ces bordereaux le 10 juillet 2003.

E. 10

Le 21 mai 2004, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau rectificatif pour l'ICC 2001-B. Il convenait d'ajouter à la fortune déclarée initialement deux prêts accordés par U_____ S.A. à M. X_____, de CHF 453'941.- et CHF 76'646.- (soit un total de CHF 530'587.-), qui apparaissaient de manière constante tant dans ses déclarations de revenus que dans les comptes de la société depuis plus de vingt ans. En l'absence de tout remboursement pendant ces années, il fallait considérer cette créance comme abandonnée par la société et, par conséquent, l'intégrer dans son revenu. La valeur des 400 actions déclarées dans sa fortune et fixée par le contribuable à CHF 2'799,15 l'action, représentant ainsi une fortune brute de CHF 1'119'660.-, avait par ailleurs été réévaluée sur la base des comptes de résultat de la société et portée à CHF 4'250.- l'action, représentant une fortune de CHF 1'709'028.-.

E. 11

Le contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau le 25 juin 2004, qui a été rejetée par décision du 26 juillet 2004.

E. 12

L'intéressé a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 13 août 2004.

E. 13

Le 28 septembre 2004, l'AFC, statuant sur la réclamation du 10 juillet 2003, a procédé à un dégrèvement des montants repris au titre de l'ICC 1997 à 2001-A. Elle a notifié au contribuable cinq nouveaux bordereaux de rappel d'impôt, annulant et remplaçant les précédents, d'où il résulte les éléments suivants : Année fiscale Suppléments d'impôts Intérêts de retard 1997 CHF 18'098,10 CHF 3'170,20 1998 CHF 1'453,10 CHF 225.- 1999 CHF 5'349,60 CHF 654,45 2000 CHF 6'724,85 CHF 604,10 2001-A rev. extraordinaire CHF 9'171,15 CHF 525,80 Une nouvelle amende a été prononcée, annulant et remplaçant les précédentes, fixant à CHF 40'796.-, soit à une fois le montant de l'impôt soustrait, la somme due à ce titre.

E. 14

Le détail des reprises opérées par l'AFC en CHF se présente comme suit : ICC 2001-A 2000 1999 1998 1997 Écritures à régulariser 4'500.- Matériel 370-2'500 2'500.- Matériel 752-3'000 3'000.- Assurances-accident 3'435,40 4'223,30 402,90 Assurances-maladie 5'016,10 11'390,90 4'471,40 660.- Assurance-vie 66'387,85 42'608,70 55'079.- 42'571.- Loyers 16'150.- Loyers 18'000.- 18'000.- 25'120.- Frais, carburant 2'411.- 1'702.- 1'765.- Frais véhicules 3'788,47 Assurances véhicules 896,74 1'125.- 1'241.- Leasing Audi S6 1/5 931,12 Téléphone et télécopie 1'219.- 1'310.- 952.- 1'345.- Honoraires divers 3'500.- Frais de représentation 1'207,78 3'458,18 Rbt Prêt 22'500.- Salaire 24'600.- Total 47'100.- 100'866,09 92'201,80 92'489,48 64'514,47

E. 15

Par acte du 5 novembre 2004, le contribuable a interjeté un recours contre ces décisions auprès de la commission en concluant à leur annulation, aux motifs du défaut de validité de la notification des bordereaux litigieux, de la prescription et du caractère infondé des reprises.

E. 16

Le 26 février 2007, après en avoir ordonné la jonction, la commission a admis partiellement les recours précités. Elle a rejeté celui portant sur l'ICC 1997 à 2001-A et prononcé une reformatio in peius concernant trois postes de reprise (véhicules, honoraires, revenus extraordinaires 2001-A). Elle a en revanche admis partiellement le recours portant sur l'année 2001-B. Les primes d'assurance-vie avaient été payées par la société à la famille du recourant. Il n'était pas contestable, dès lors, que le contribuable avait bénéficié d'une prestation appréciable en argent devant être considérée comme un revenu. Le recourant n'avait pas prouvé à satisfaction de droit que la prise en charge par la société des loyers de son étude était en relation directe avec le maintien du chiffre d'affaires de la société ; il était juste, dès lors, de considérer ces derniers comme des frais privés. Ni la société, ni le contribuable n'avaient démontré que l'usage des huit véhicules détenus par U_____ S.A. était commercialement justifié. Les frais d'un seul véhicule pouvaient entrer raisonnablement dans ses charges, au vu de sa taille et de son activité. Il convenait donc de réformer la décision en défaveur du recourant et d'ajouter à son revenu imposable les frais des sept véhicules restants. Les frais de l'une des neuf lignes téléphoniques détenues par la société avaient été attribués à l'utilisation privée du contribuable. Cette reprise devait être confirmée, le recourant n'ayant apporté aucun argument convaincant de nature à remettre en cause cette appréciation. Les frais de représentation comprenaient des frais de téléski, de restaurant et des prélèvements en espèces effectués par le recourant non justifiés par lui ou par la société. La reprise des frais de matériel était également fondée, aucune justification n'ayant été apportée par le contribuable concernant ceux-ci. Trois versements, l'un de CHF 9'000.- et deux de CHF 3'500.- avaient été effectués par la société à la famille du recourant, sans qu'il soit possible de déterminer à qui ces sommes avaient échu. L'administration avait repris la moitié de ces montants chez le contribuable et l'autre moitié chez sa sœur (sous les rubriques écritures à régulariser et honoraires divers). Elle aurait dû reprendre la totalité de ces sommes chez le recourant, en l'absence de tout justificatif démontrant la répartition de ces frais. Concernant les revenus extraordinaires 2001-A, le contribuable avait reçu de la société CHF 24'600.- en 2000. Il avait admis lui-même que cette somme était la seule rétribution qu'il avait perçue en 20 ans d'activité. Cette rémunération constituait donc bien un revenu extraordinaire au sens de la loi. Par ailleurs, U_____ S.A. avait redistribué CHF 45'000.- à la famille X_____ sans qu'il soit possible de savoir comment cette somme avait été répartie. La société n'ayant pu remettre aucun justificatif concernant la répartition de cette somme, l'AFC avait repris la moitié au recourant et l'autre moitié à sa sœur. L'absence de tout justificatif devait conduire à reprendre l'intégralité de ce montant au recourant et de réformer la décision en défaveur de ce dernier sur ce point également. Le total des revenus extraordinaires s'élevait par conséquent à CHF 69'600.-. S'agissant de la dette de CHF 530'587.-, que le contribuable avait contractée envers la société, c'était à tort que l'AFC l'avait ajoutée à ses revenus. On ne voyait pas, en effet, pour quelle raison ce prétendu revenu serait comptabilisé en 2001, alors que la dette existait depuis plus de 20 ans dans les comptes d'U_____ S.A. Au surplus, aucun élément du dossier ne laissait penser que la société avait renoncé à sa créance envers le contribuable. Bien qu'au bénéfice de l'assistance, le contribuable possédait deux immeubles à T_____. Il n'était ainsi pas

démontré qu'il n'aurait plus les moyens de la rembourser. Il convenait donc d'admettre le recours sur ce point et de retirer cette reprise du revenu 2001 du contribuable. Le rappel d'impôt sur la fortune était en revanche justifié. Le recourant avait lui-même indiqué dans sa déclaration fiscale être détenteur de 400 actions d'U_____ S.A. correspondant selon lui à une fortune de CHF 1'119'600.- (valeur CHF 2'799,15 l'action). Sur la base des comptes de résultat de la société, l'AFC avait réévalué cette valeur à CHF 4'250.- l'action. Le contribuable n'avait apporté aucun élément propre à remettre en cause cette évaluation. Enfin, l'amende de CHF 40'796.-, qui correspondait à une fois l'impôt éludé, devait être confirmée tant dans son principe que dans sa quotité, vu les connaissances spécifiques du recourant et le fait qu'il ne pouvait avoir ignoré commettre une soustraction.

E. 17

Par acte du 10 avril 2007, M. X_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision. Il conclut préalablement à la suspension de la cause jusqu'à droit connu dans les causes pendantes devant les juridictions civiles et pénales, à l'apport des déclarations, taxations et procédures de contrôle fiscal engagées contre U_____ S.A. depuis 1995, de tous les documents d'affaires détenus par cette société depuis 1996, et de toutes les procédures administratives et judiciaires la concernant depuis 1996. A titre principal, il conclut à l'annulation de ladite décision et à la constatation qu'aucun impôt ICC et IFD n'est dû pour les années 1997 à 2001. Il demande subsidiairement au tribunal de céans de renvoyer la cause à l'AFC pour nouvelle taxation. L'actionnariat et les droits sur les actifs d'U_____ S.A. étaient disputés au sein de la famille X_____ et la situation fiscale du recourant pendant la période litigieuse dépendait de l'issue que prendraient les procédures pénales et civiles pendantes destinées à trancher ces questions. Il convenait donc de suspendre la présente procédure dans l'attente que celles-ci soient jugées. L'absence de prescription et la validité de la notification des taxations litigieuses étaient admises. Le recourant avait consacré des milliers d'heures avec l'aide de son personnel, pour administrer la société, depuis les locaux de sa propre étude, pendant la période litigieuse. Pour ce travail, il n'avait perçu aucune contrepartie, hormis le paiement de ses primes d'assurance-maladie et accident, ainsi que quelques menus frais personnels tel que l'achat d'un abonnement de ski. Les primes d'assurance-vie ajoutées à son revenu n'avaient pas été reversées au recourant, mais à sa mère. Elles n'avaient eu pour fonction que de garantir, par nantissement, un prêt contracté par U_____ S.A. La société était officiellement domiciliée à l'adresse de son étude. Elle était gérée depuis ce lieu ; il était normal, dès lors, que les loyers de ses locaux figurent dans les charge d'U_____ S.A. Concernant les huit véhicules détenus par U_____ S.A., sa sœur était seule responsable de leur utilisation. Il les avait lui-même peu utilisés et disposait de sa propre voiture de luxe à titre privé. En outre, les primes d'assurance de ces véhicules, dont il apparaissait comme conducteur, avaient été fixées au plus bas grâce au fait qu'il n'avait jamais été accidenté en 33 ans de conduite. Ces faits démontraient que seule U_____ S.A. avait bénéficié des avantages de la situation. Aux fins d'administrer la société, une ligne de téléphone et de fax était exclusivement réservée à U_____ S.A. dans son étude, raison pour laquelle ces frais avaient été imputés à la société. Il convenait d'ordonner l'apport des documents détenus par U_____ S.A. pour prouver la réalité de ces allégués. Concernant les frais de représentation, les factures de restaurant étaient liées à l'activité menée en faveur d'U_____ S.A. Il ne pouvait se déterminer sur la reprise portant sur l'achat de matériel et les "écritures à régulariser et honoraires divers", car il n'avait plus accès aux documents de la société. Il convenait donc d'en ordonner l'apport ou d'imputer ces frais à la sœur du recourant, qui était seule

bénéficiaire du capital de la société depuis qu'elle avait pris possession des actions de celle-ci en 2000, à son insu. S'agissant de la taxation 2001-B, la décision de la commission devait être confirmée sur la question de la dette. L'impôt sur la fortune retenu était en revanche intégralement contesté, sa qualité d'actionnaire à cette époque étant mise en doute par la famille X_____. S'il avait indiqué dans sa déclaration être détenteur d'actions d'U_____ S.A., c'était parce qu'il ignorait le vol de ces titres, commis en 2000 par sa sœur. Il n'avait connu cette dépossession qu'en 2004. La taxation sur les revenus extraordinaires 2001-A était également contestée, sa sœur étant devenue à cette période seule détentrice du capital-actions de la société. L'amende était parfaitement injustifiée ; elle ne tenait compte ni de cette circonstance, ni de son indigence qui durait depuis 17 mois.

E. 18

L'AFC a répondu au recours le 15 mai 2007 et conclu à la confirmation de la décision de la commission. Les reprises concernaient des prestations appréciables en argent que le recourant avait reçues alors qu'il était actionnaire et administrateur de fait d'U_____ S.A. Lors de la procédure de contrôle, le contribuable avait reconnu avoir beaucoup travaillé pour la société sans percevoir de salaire, mais avoir reçu en contrepartie diverses prestations en nature, plusieurs de ses frais privés étant passés dans les charges de la société. Il avait mis en place avec sa sœur un système astucieux pour commettre des soustractions d'impôts. Il en rejetait aujourd'hui la responsabilité sur sa sœur, sans les contester véritablement. Les litiges en cours entre les membres de la famille X_____ n'étaient pas de nature à remettre en cause ces soustractions. Leur issue n'était pas déterminante à cet égard. La précarité de la situation du recourant datait de 2005 ; elle était postérieure à la procédure de contrôle, qui s'était achevée fin septembre 2004. La longueur de cette procédure était d'ailleurs due à l'attitude du recourant, qui n'avait cessé de changer d'adresse pour éviter les notifications de l'administration et tenté, par ses manœuvres dilatoires, d'atteindre la prescription. Les arguments de l'AFC au sujet de chacune des reprises seront exposés dans la partie en droit ci-après.

E. 19

Entre le 15 décembre 2005 et le 31 août 2007, M. X_____ et Mme C_____ X_____ ont été mis au bénéfice de prestations d'assistance versées par l'Hospice général (ci-après : l'Hospice), qu'ils ont perçues pour un montant total de CHF 44'662,75. Le 7 septembre 2007, l'Hospice a décidé de mettre fin à ces prestations au motif que plusieurs revenus n'avaient pas été déclarés par le contribuable ; il a demandé le remboursement des prestations d'aide sociale individuelle perçues indûment. Par arrêt du 29 juillet 2008, le recours de M. X_____ contre cette décision a été rejeté par le tribunal de céans (ATA/380/2008).

E. 20

Mme N_____ X_____, ex-épouse du recourant, séparée de corps pendant la procédure de contrôle et de réclamation, a reçu de l'AFC, en copie, toutes les décisions rendues sur réclamation. Elle n'a réagi à aucun de ces envois et n'est pas intervenue dans les procédures subséquentes.

E. 21

Cela étant, par décision du 8 juillet 2004, l'administratrice unique de la société, Mme D_____, a procédé à l'annulation des trois premiers certificats, pour rendre possible leur distribution physique à ceux qu'elle considérait être les trois actionnaires d'U_____ S.A.

depuis le décès de son père, soit ses deux frères et elle-même. Par une autre décision du même jour, elle a procédé à la répartition de ces certificats de manière à respecter cet actionnariat. Elle a ainsi attribué une action en propriété indivise aux trois actionnaires et quatre certificats valant 183 actions (180, 1, 1 et 1) à chacun d'entre eux. Indépendamment de la question de savoir si cette décision est juridiquement valable ou non du point de vue du droit civil, cette démarche atteste du fait que seule la propriété du contribuable pour 184 actions est admise par les autres membres de la famille X_____, qui affirment par ailleurs disposer des mêmes droits. Au vu des circonstances particulières du cas d'espèce et notamment du fait que le contribuable a perdu la possession des titres au porteur sur lesquels il prétend avoir des droits, il convient de considérer, tant que la propriété de ces actions n'est pas clairement déterminée, que M. X_____ n'était propriétaire de manière certaine, au 31 décembre 2001, soit après le décès de son père, que d'un tiers du capital-actions de la société, équivalant aux 184 actions au porteur d'U_____ S.A. qui lui ont été ultérieurement attribuées. M. X_____ prétend avoir appris en 2004 qu'il avait perdu la possession des titres au porteur en 2000 déjà. Cette affirmation est contredite par ses propres déclarations devant le juge d'instruction, recueillies suite à la plainte qu'il a déposée contre son frère et sa sœur pour le vol des documents relatifs à U_____ S.A., qui évoquent une date ultérieure à 2001. Cette question n'a pas à être tranchée dans le cas d'espèce. En effet, même si cette dépossession avait eu lieu en 2000, le recourant aurait certes perdu la possession immédiate de ces titres, mais en aurait conservé une possession médiate pour un tiers, d'autres que lui les détenant pour son compte à hauteur de ce montant, dans l'attente qu'il soit jugé définitivement sur leur propriété. Enfin, le recourant n'apporte aucun élément remettant en cause la valeur de ces titres au porteur, recalculée par l'AFC en fonction des comptes de résultat de la société, et portée à CHF 4'250.-. En conclusion, une taxation correspondant à un tiers du capital-actions de la société devra être effectuée sur la taxation 2001-B, soit CHF 779'166,66 (550 actions à CHF 4'250.- = CHF 2'337'500.- : 3 = CHF 779'166,66). Dettes :

E. 22

Le contribuable a contracté envers la société U_____ S.A. deux dettes pour un montant total de CHF 530'587.- (CHF 453'941,74 et CHF 76'646,82). L'AFC a considéré que ces dettes, qui datent de plus de vingt ans, constituent un abandon de créance. Elle a estimé qu'il découlait du caractère constant de la dette et de la situation du recourant que ce dernier ne la rembourserait jamais. Une remise de dettes avait ainsi, au moins implicitement, été convenue entre le contribuable et la société. M. X_____ nie l'existence d'une telle convention. Il a prétendu devant la commission avoir l'intention de rembourser ces fonds et disposer des moyens de le faire. La commission a admis le recours sur ce point, au motif qu'aucun élément du dossier ne laissait penser que la société avait définitivement renoncé à sa créance envers le contribuable. Bien qu'au bénéfice de l'assistance, le contribuable possédait deux immeubles à Thônex. Il n'était ainsi pas démontré qu'il n'aurait plus les moyens de rembourser sa dette. Il convenait donc d'admettre le recours sur ce point et de retirer cette reprise du revenu 2001 du contribuable (art. 69 LHID).

E. 23

A teneur de l'article 115 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), il n'est besoin d'aucune forme spéciale pour annuler ou réduire conventionnellement une créance, lors même que, d'après la loi ou la volonté des parties, l'obligation n'a pu prendre naissance que sous certaines

conditions de forme. Toutefois, selon la jurisprudence, la volonté du créancier de renoncer à tout ou partie de sa créance doit apparaître clairement. Le juge fera ainsi preuve de retenue dans le silence de ce dernier (ATF 109 II 327 p. 330). En l'espèce, l'abandon de créance litigieux serait intervenu, selon l'AFC, en 2000, soit à un moment où Mme D_____ était déjà administratrice de la société. Les graves tensions existant entre les membres de cette famille ne permettent pas de tirer du contexte de fait une remise de dettes tacite. Il convient donc de s'en tenir à la preuve formelle. Aucune déclaration orale ou écrite n'ayant été faite par les organes officiels de la société dans ce sens, ni au moment de la prétendue remise de dettes, ni ultérieurement, il n'est pas possible, de considérer que la créance litigieuse a été abandonnée par la société. La décision de la commission sera donc confirmée sur ce point et la dette devra être prise en compte dans la taxation 2001-B. Amende :

E. 24

Reste à examiner le principe et, cas échéant, la quotité de l'amende. L'article 84 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de ladite loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. Depuis le 1er 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. S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 aLPC).

E. 25

Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité du recourant. 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 à l'autorité fiscale 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). La commission a estimé que le contribuable avait réduit artificiellement son revenu en faisant passer sa rémunération dans les charges de la société pendant de nombreuses années. Cette soustraction d'impôt relevait globalement d'un comportement intentionnel, fut-ce par dol éventuel, car le recourant s'était à tout le moins accommodé d'un tel résultat au cas où il se produirait. Il résulte en effet des circonstances de l'affaire - et notamment de l'absence de rémunération officielle pour les "milliers d'heures" (sic) consacrées par le recourant dans la gestion de la société - que c'est consciemment et volontairement, pour prélever une rémunération indirecte, que les prestations appréciables en argent reprises par l'AFC ont été passées en charge dans les comptes d'U_____ S.A. Le tribunal de céans rejoint ainsi

l'appréciation de la commission sur le fait que le recourant était conscient de cacher au fisc une partie de ses revenus. Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle est ainsi acquis.

E. 26

Il convient de déterminer la quotité de l'amende. Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant. La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004). Conformément à l'article 69 alinéa 2 LPFisc - plus favorable au recourant que l'ancienne disposition - l'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait. En l'espèce, la commission a confirmé l'amende de CHF 40'796.- infligée au contribuable, qui correspond à une fois l'impôt élué. Cette amende est légère au regard de l'attitude du recourant pendant la procédure de rappel, qui n'a cessé de nier des évidences, de varier dans ses allégations et d'utiliser des moyens dilatoires, collaborant ainsi très peu à l'établissement des faits. Inscrit comme avocat pendant l'époque litigieuse, il connaissait parfaitement la loi et les conséquences de sa violation. Il allègue être aujourd'hui dans une situation d'indigence. Ce n'était pas le cas à l'époque des faits. Au surplus, cette affirmation est démentie par les mesures d'instruction conduites dans le cadre de la procédure de révocation de l'aide sociale menées par le tribunal de céans récemment et par la décision prise à l'issue de celle-ci (ATA/380/2008), qui démontre que le recourant n'est pas dans l'indigence qu'il prétend. Partant, la quotité de l'amende sera confirmée. Toutefois, l'impôt élué devant être recalculé conformément aux considérants qui précèdent, la cause sera renvoyée à l'AFC pour qu'elle fixe à nouveau le montant de l'amende, à hauteur de cette quotité (une fois l'impôt élué).

E. 27

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis.

E. 28

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui n'obtient que très partiellement gain de cause (art. 87 LPA). * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.