

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2839/2019-ICCIFD

ATA/1128/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 novembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A _____ et Monsieur B _____
représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 mai 2020 (JTAPI/417/2020)**

EN FAIT

- 1)
 - a. Monsieur B_____, médecin spécialisé en oncologie, est propriétaire d'un immeuble à Winterthur, comprenant des locaux commerciaux.
 - b. Il détient par ailleurs cent seize mille trois cent cinquante actions de la société chypriote C_____ Ltd (ci-après : C_____), soit 48 % du capital-actions.
 - c. C_____ contrôle la société C_____ (Schweiz) AG (ci-après : C_____ CH), sise à Winterthur, fondée le 21 février 2008 par reprise d'actifs de la succursale d'C_____, D_____ (ci-après : C_____ D_____) à Winterthur et ayant pour but la recherche, le développement, la planification, la production, l'entretien des produits et la prestation de services dans le domaine des équipements et accessoires médicaux et scientifiques. M. B_____ a été président du conseil d'administration (ci-après : CA) de la société suisse à compter de sa fondation jusqu'au 19 mars 2008, puis administrateur jusqu'au 3 décembre 2019, pour redevenir ensuite président du CA.
- 2)
 - a. Le 20 décembre 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a ouvert une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) ainsi que l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) des années 2007 à 2013 à l'encontre de M. B_____ et son épouse Madame A_____. Ce dernier était actionnaire d'C_____, dont il ne déclarait ni les actions dans sa fortune, ni les prestations en revenus.
 - b. Le 21 février 2018, l'AFC-GE a étendu la procédure en rappel d'impôt et soustraction aux années 2014 et 2015.
- 3) Les 6 février et 27 mars 2018, les contribuables ont remis à l'AFC différents documents, parmi lesquels :
 - un contrat de bail de durée indéterminée entre M. B_____ et la succursale de Winterthur d'C_____ D_____ ayant pour objet la location de locaux commerciaux dans l'immeuble de Winterthur dès le 1^{er} janvier 2007 pour un loyer annuel de CHF 167'370.-, soit CHF 13'947.- par mois, exigible par avance le premier jour de chaque mois,
 - des déclarations de renonciation aux loyers locatifs émanant de M. B_____, du 11 mai 2011 pour l'année 2010, du 7 janvier 2013 pour l'année 2012, du 8 janvier 2013 pour l'année 2013, du 31 janvier 2014 pour l'année 2014 et du 26 mars 2018 pour l'entier de la créance demeurant ouverte au 1^{er} janvier 2018. À teneur de chacune de ces déclarations, la prétention couverte par la renonciation serait à chaque fois mentionnée séparément dans le compte de résultat au 31 décembre et le contenu de la circulaire n° 32 de l'administration

fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) sur les assainissements (ci-après : la circulaire n° 32) était connu des parties,

- des extraits du compte créancier n° 1_____ de M. B_____ auprès d'C_____ CH (ci-après : le compte n° 1_____) de 2007 à 2016,
- les comptes d'C_____ CH de 2011 à 2016, et
- un schéma du groupe C_____ au 1^{er} février 2018, à teneur duquel C_____ détenait C_____ CH à 100 %.

- 4) Le 26 avril 2018, l'AFC-GE a annoncé l'ouverture d'une procédure en tentative de soustraction pour l'ICC et l'IFD 2016 et a demandé des informations à M. B_____.
- 5) Le 30 juin 2018, M. B_____ a répondu à la demande d'informations.

Si le contrat de bail avait été signé avec C_____ D_____, les loyers avaient toujours été crédités dans les comptes d'C_____ CH et les locaux n'avaient jamais été sous-loués. Il n'avait jamais initié de poursuites pour les loyers impayés, étant donné qu'il avait renoncé chaque année aux loyers et qu'une poursuite mènerait à la faillite d'C_____ CH. Il n'avait jamais encaissé de loyer, hormis durant la période de 2008 à 2010. Il ne savait pas qu'il devait déclarer les loyers s'il y renonçait. Il avait été convenu en interne que les loyers ne seraient pas versés aussi longtemps que la société suisse serait en difficulté et qu'elle les payerait uniquement lorsqu'elle parviendrait à générer un bénéfice. Lorsqu'un prêt convertible avait été trouvé, l'investisseur avait exclu que son argent, qui devait être affecté à la recherche et au développement, serve à acquitter le loyer d'C_____ CH. Le contribuable percevait un salaire du groupe depuis janvier 2017.

M. B_____ a exposé l'historique du groupe de sociétés. C_____ D_____ appartenait à son frère ; il était « porteur pour son frère ». Il était devenu actionnaire avec la création d'C_____ en 2012. C_____ D_____ avait ensuite été radiée, en 2013 ou 2014.

- 6) a. Par dix-huit bordereaux de rappel d'impôt du 18 avril 2019, l'AFC-GE a fixé les montants de rappel d'impôt dus par Mme A_____ et M. B_____ pour l'ICC et l'IFD 2007 à 2015, après prise en compte, notamment, des loyers non déclarés pour les locaux de l'immeuble de Winterthur en tant que revenu et du solde du compte n° 1_____ en tant que fortune, soit :

Année	Revenu (immeuble Winterthur)	Fortune (compte n° 1_____)
-------	------------------------------	----------------------------

2007	CHF 63'043.-	CHF 63'043.-
2008	CHF 167'370.- (dont CHF 67'500.- initialement déclarés)	CHF 206'984.-
2009	CHF 174'072.- (dont CHF 94'500.- initialement déclarés)	CHF 286'566.-
2010	CHF 174'072.- (dont CHF 27'000.- initialement déclarés)	CHF 259'556.-
2011	CHF 174'574.-	CHF 434'130.-
2012	CHF 173'569.-	CHF 433'626.-
2013	CHF 172'563.-	CHF 231'708.-
2014	CHF 173'066.-	CHF 231'708.-
2015	CHF 172'898.-	CHF 231'708.-

D'autres éléments, non litigieux, faisaient également l'objet des rappels d'impôts.

b. Par dix-huit bordereaux d'amende, l'AFC-GE a infligé à M. B_____ des amendes pour soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2007 à 2015, fixée chacune à la moitié du supplément d'impôt.

Il n'avait pas déclaré l'intégralité de sa fortune et de ses revenus immobiliers situés en Belgique et à Zurich, ainsi que son compte courant auprès de C_____ CH, sur lequel les loyers lui étaient versés. De ce fait, il avait artificiellement réduit les impôts dus et commis une soustraction d'impôt. Avaient été retenus, premièrement, l'intention, deuxièmement, le caractère répétitif et le concours d'infractions comme circonstances aggravantes et, troisièmement, la bonne collaboration, la situation financière et familiale du contribuable et ses problèmes de santé comme circonstances atténuantes.

7) Le 20 mai 2019, les contribuables ont élevé une réclamation à l'encontre de ces trente-six bordereaux de rappel d'impôt et d'amende, concluant à l'annulation des reprises relatives aux loyers dus par C_____ CH et de celles relatives à la créance envers cette dernière.

L'encaissement des loyers était impossible en raison de la situation financière de C_____ CH. Sur demande du principal bailleur de fonds, ils avaient dû systématiquement y renoncer. Les loyers d'immeubles détenus par des particuliers étaient déclarés en fonction de leur encaissement effectif. Vu l'insolvabilité de la société C_____, le loyer n'était pas acquis. S'agissant d'une société surendettée, la créance avait de fait une valeur nulle.

8) Par décision sur réclamation du 5 juillet 2019, l'AFC-GE a maintenu les reprises ICC et IFD 2007 à 2015 et les amendes ICC et IFD 2009 à 2015 et annulé les amendes ICC et IFD 2007 et 2008.

On pouvait partir du principe que la locataire dans la relation de contrat de bail à loyer était C_____ CH. M. B_____ détenait indirectement 48 % du capital-actions de celle-ci à travers C_____. Il n'aurait pas renoncé à l'encaissement du loyer ou à une quelconque compensation si le bien immobilier

avait été loué à une personne tierce. Du fait qu'il était un proche de la société locataire, la renonciation au loyer s'apparentait à un apport en capital dissimulé, par l'intermédiaire de la société mère, ou à un assainissement. La prise en compte de la probabilité d'insolvabilité ne pouvait être retenue, les loyers ayant été payés par compensation avec l'apport en capital à la société, lequel avait une incidence positive sur la marche des affaires. En outre, la mise à disposition de son bien immobilier à une personne proche en situation financière difficile pouvait être considérée comme une utilisation propre du bien, soumise au principe de la valeur locative, laquelle correspondait au prix du marché, auquel le prix fixé dans le cadre du bail correspondait, ce dernier pouvant être retenu comme valeur locative.

C_____ CH n'était pas entièrement insolvable, dans la mesure où elle générait du chiffre d'affaires et que son activité se poursuivait. Il existait au passif du bilan une créance postposée qui neutralisait les conséquences financières et juridiques d'un surendettement. Le compte courant de M. B_____ figurait dans la catégorie des créanciers à court terme, la créance n'était pas postposée, elle avait fait l'objet d'ajustement pour renonciation aux loyers et le compte était largement couvert par le total des actifs en tenant compte des créanciers postposés et des fonds propres à découvert. La société avait généré un bénéfice en 2014. Il n'y avait pas lieu de considérer que la valeur du compte courant du contribuable était nulle ou qu'il était nécessaire de tenir compte d'une probabilité de recouvrement diminuant sa valeur nominale inscrite au bilan.

- 9) a. Par acte du 5 août 2019, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à l'annulation en totalité des reprises pour les loyers non encaissés sur l'immeuble de Winterthur et de celles pour le solde du compte courant n° 1_____, au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour émission de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2007 à 2015 ne tenant pas compte de ces reprises et à l'injonction à l'AFC-GE de recalculer les amendes d'une même quotité sur la base des nouveaux soldes d'impôts dus.

La solution retenue par l'AFC-GE était contraire à la réalité économique et juridique et aboutissait à un résultat inacceptable. Il fallait tenir compte du fait que M. B_____ était actionnaire minoritaire, qu'il devait se plier aux décisions du bailleur de fonds principal de sa société, qui lui avait interdit le prélèvement de loyers et exigé la signature de renonciations à leur encaissement, et que les résultats cumulés par C_____ CH depuis sa constitution ne lui permettaient pas de payer les loyers litigieux.

- b. À l'appui de leur recours, les contribuables ont notamment versé à la procédure les comptes de C_____ CH pour les années 2007 à 2010, ainsi que des abandons des créances de loyers, du 28 juin 2012 pour l'année 2011 et du 28 janvier 2016 pour l'année 2015.

- 10) Le 7 novembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La dette de d'C_____ CH avait augmenté régulièrement puis était passée en 2013 de CHF 434'130.20 à CHF 231'708.35. Le début des renonciations aux loyers datant de 2011, la société avait par cette voie reçu un financement du contribuable. La créance postposée figurant au bilan comme « prêt d'une société du groupe » devait être considérée comme une mesure d'assainissement et avait permis à C_____ CH de couvrir ses besoins en liquidités. Cette dernière n'était pas dans une incapacité durable de faire face à ses engagements.

- 11) a. Par réplique du 13 décembre 2019, les contribuables ont maintenu leur recours.

L'impossibilité d'encaissement ressortait non seulement de l'insolvabilité d'C_____ CH, mais également de l'interdiction de prélever les loyers. En tant que bailleur de sa société, M. B_____ se trouvait dans la même situation qu'une personne tierce indépendante, de sorte que les abandons de créance ne pouvaient être qualifiés d'apports sous l'angle du droit fiscal.

b. Ils ont notamment versé à la procédure une attestation du 4 décembre 2019 d'C_____, par laquelle cette dernière confirmait que son financement dès 2011 était soumis à la condition qu'C_____ CH jouisse d'un usage gratuit des locaux loués par M. B_____, à défaut de quoi les financements d'C_____ CH par C_____ et de celle-ci par son investisseur cesseraient immédiatement.

- 12) Le 14 janvier 2020, l'AFC-GE a persisté dans sa décision.

Dans le cours ordinaire des choses, le contribuable aurait dû percevoir du locataire une somme correspondant aux loyers ressortant du contrat de bail. Il avait fait un usage propre de son bien et aurait dû être taxé sur une valeur locative basée sur le montant des loyers. Indépendamment de la marche des affaires, C_____ CH aurait dû louer des locaux pour exercer son activité et aurait donc dû payer un loyer à une tierce personne.

- 13) Le 24 janvier 2020, les contribuables ont maintenu leur position et sollicité l'atténuation des amendes infligées à M. B_____, vu la persistance d'une grave atteinte à sa santé, soulignant que la valeur locative ne pouvait concerner que des logements.

- 14) Le 9 mars 2020, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

- 15) Le 22 avril 2020, M. B_____ a expliqué la raison pour laquelle la renonciation au loyer avait été inscrite à Zurich seulement : sa fiduciaire à Genève n'avait pas estimé nécessaire de le mentionner dans sa déclaration fiscale. En raison de la pandémie de COVID-19, la situation d'C_____ CH se dégradait très rapidement ; de plus, lui-même avait été réquisitionné pour travailler à 100 %

pour les Hôpitaux universitaires de Genève, où il était particulièrement exposé au virus. Il convenait de tenir compte de la situation pénible dans laquelle il se trouvait.

- 16) Par jugement du 4 mai 2020, notifié le 27 mai 2020, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour établissement de nouveaux bordereaux de taxation ne concernant plus que le bien immobilier sis en Belgique ainsi que pour nouveaux bordereaux d'amende d'une quotité s'élevant à la moitié des droits soustraits.

Lors de chacune des échéances du loyer, M. B_____ avait acquis un droit ferme au paiement de ces sommes et, partant, un revenu, C_____ CH ayant de plus enregistré ces charges de loyer dans le compte n° 1_____. Les renonciations signées au début de l'année pour les loyers échéant pendant l'année, soit celles pour 2013 et 2014, correspondaient à des renonciations à la créance elle-même, qui n'était tout simplement pas née. Il n'était par ailleurs pas possible, s'agissant de locaux administratifs, de fonder l'imposition d'un loyer inexistant sur une analogie avec un usage propre des locaux par l'intéressé. Les déclarations de renonciation signées postérieurement aux années pour lesquelles le contribuable renonçait aux loyers n'exerçaient aucune influence sur la naissance d'un droit à l'acquisition du revenu. Il avait purement et simplement abandonné ses créances. Nonobstant ces renonciations, le total des actifs d'C_____ CH n'avait jamais couvert ses fonds étrangers, hormis en 2008, et la valeur de ses fonds propres avait été négative pour toutes les périodes fiscales en cause, à l'exception de 2008, où elle était nulle. Si la société avait dégagé du chiffre d'affaires pendant les périodes en cause, seuls les exercices 2009, 2010 et 2014 avaient été bénéficiaires. La société n'avait malgré tout disposé d'aucune liquidité à la fin des années 2009 et 2010, car l'entier des bénéfices avait servi à éponger une partie de la perte au bilan. Elle n'avait été en mesure de réaliser un bénéfice en 2014 que grâce à deux produits extraordinaires. Durant toutes les années en cause, C_____ CH se trouvait en situation d'insolvabilité, de sorte qu'à l'échéance des créances de loyer, M. B_____ n'avait pas acquis de droit ferme à l'encaissement des sommes et n'avait donc pas réalisé de revenu locatif. Ses créances de loyer à l'encontre de la société ne valaient rien. Le fait que celle-ci avait enregistré les charges de loyer dans sa comptabilité n'y changeait rien, car au vu de la situation obérée, le contribuable n'était imposable sur les loyers qu'au moment de leur perception effective (principe de l'encaissement). Les reprises sur le revenu devaient être annulées.

Au vu des déclarations de renonciation, du surendettement d'C_____ CH et du fait qu'elles n'avaient aucune valeur, les créances de loyer étaient exonérées de l'impôt sur la fortune. Les reprises sur la fortune devaient être annulées.

- 17) Par acte du 25 juin 2020, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre

ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 5 juillet 2019.

En ne versant pas les loyers dus, C_____ CH avait obtenu un avantage pécuniaire, ceci d'autant plus qu'elle les avait comptabilisés comme charges. Cet avantage n'aurait jamais été consenti à des personnes tierces n'ayant aucun lien avec son actionnaire. Déterminer si l'abandon de créance accroissait ou non la capacité économique de la personne débitrice ne dépendait pas de la question de savoir si la personne créancière pourrait un jour recouvrer sa créance en engageant des poursuites ou si celle-ci revêtait, à ce titre, une valeur effective pour elle. La prise en considération par la créancière de la solvabilité ou non de sa débitrice pour attribuer une valeur à tout ou partie de sa créance n'était pas pertinente par rapport à la question de l'imposition de l'abandon de créance consenti en faveur de ladite débitrice. Il était au contraire décisif d'établir, dans la perspective de la personne débitrice, si l'abandon de créance élargissait sa marge de manœuvre financière, indépendamment de l'état antérieur de sa fortune et ses dettes. L'abandon de créance avait pour effet d'améliorer la situation économique de la débitrice. Les renoncements aux créances concernant les loyers devaient être qualifiés d'abandon de créances et non à faire conclure à une inexistence de la créance, comme retenu par le TAPI. L'abandon de créance dont bénéficiaient les contribuables constituait un revenu imposable. L'acquisition d'un droit ferme à un loyer devait être confirmé.

C_____ CH disposait de liquidités. Elle avait exercé son activité pendant les années litigieuses, parvenant notamment à acheter des marchandises et à payer d'autres charges. Ayant besoin de financement pour développer son activité, en particulier la recherche et le développement et l'accomplissement de tests cliniques, elle avait trouvé des investisseurs, qui n'avaient cependant pas accepté de prendre en charge le loyer. Ainsi, tout comme l'investissement apporté par les personnes tierces, la partie loyer constituait un apport du contribuable, permettant à la société de disposer d'une plus grande marge de manœuvre financière pour exercer son activité. Le fait que la société puisse bénéficier des locaux sans les payer devait être considéré comme un apport en capital, les loyers perçus ayant été directement réinvestis dans ladite société, sans passer par M. B_____. Elle n'était pas insolvable. Il y avait eu un gain extraordinaire par le fait qu'C_____ CH avait comptabilisé les loyers, gain qui finalement correspondait à un apport en fonds propres. Les loyers avaient été compensés.

L'AFC-GE était fondée à considérer que le contribuable n'aurait jamais renoncé à l'encaissement des loyers, ni à une quelconque compensation si l'immeuble avait été loué à une personne tierce et à procéder aux reprises portant sur les loyers non encaissés et sur le solde du compte n° 1_____.

- 18) Le 1^{er} juillet 2020, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative, sans formuler d'observations.

- 19) Le 23 juillet 2020, les contribuables ont conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement querellé, avec suite de frais et dépens.

Une imposition n'était pas possible sans réalisation effective. L'AFC-GE admettait que M. B_____ n'avait perçu de manière effective aucun loyer d'C_____ CH, qui n'avait effectué que de simples écritures comptables, qui avaient toutes été annulées et compensées par des renoncations aux loyers. En fondant les taxations litigieuses sur la base de revenus hypothétiques, l'AFC-GE avait appliqué une méthode qui avait été abandonnée au profit de celle du revenu effectivement réalisé.

Ni la jurisprudence, ni la doctrine n'exigeaient que l'incertitude sur l'encaissement découle de l'insolvabilité de la personne débitrice au sens strict et technique du terme. Les liquidités d'C_____ CH étaient, à l'exception de l'exercice 2013, extrêmement faibles et ne couvraient pas les engagements à court terme. La grande majorité des actifs circulants était composée de créances envers des personnes tierces, essentiellement échéant à soixante jours, et qui représentaient de surcroît une partie substantielle du chiffre d'affaires de chacun des exercices. Il était faux d'affirmer que la société disposait de liquidités lui permettant de verser les loyers litigieux. Ses comptes annuels démontraient au contraire qu'elle parvenait difficilement à régler ses fournisseurs et salaires. Malgré les renoncations systématiques aux loyers, C_____ CH avait cumulé des pertes et n'avait évité le dépôt de bilan que grâce à la postposition du prêt consenti par son actionnaire et bailleur de fonds principal, lequel avait formellement interdit au contribuable de prélever les loyers qui lui étaient dus, sous menace de stopper toute avance, ce qui aurait eu comme conséquence certaine la faillite de la société. La théorie de la compensation de l'AFC-GE était artificielle et ne pouvait être retenue. Il y avait eu un abandon définitif et irrévocable des loyers litigieux, ce qui excluait clairement la constitution de fonds propres. C_____ CH disposait de fonds propres négatifs. Ce n'était pas M. B_____ qui avait bénéficié des abandons de créances, mais la société, qui avait régulièrement comptabilisé ceux-ci comme produits extraordinaires. En vertu du principe de la correspondance, dans la mesure où C_____ CH avait comptabilisé chaque année un produit extraordinaire, ce même montant devrait être considéré comme déductible dans la détermination du revenu imposable de M. B_____, ce qui revenait à annuler par compensation le loyer hypothétique que l'AFC-GE souhaitait taxer.

- 20) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc -

D 3 17 ; art. 140 al. 1 par analogie et 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) Le litige porte sur la conformité au droit de l'annulation par le TAPI des reprises sur le revenu et sur la fortune liées aux loyers de l'immeuble de Winterthur appartenant à M. B_____, prononcées par l'autorité recourante pour l'ICC et l'IFD des années fiscales 2007 à 2015, ainsi que de l'adaptation des amendes en découlant.
- 3) Il convient d'examiner le droit matériel applicable.
 - a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 3 ; ATA/686/2020 du 21 juillet 2020 consid. 2b).
 - b. En matière d'ICC, le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques. La LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP (art. 72 al. 1 LIPP).
 - c. En l'espèce, en tant que le recours porte sur l'ICC, l'ancien droit – soit en particulier l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques – impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III) et l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques – impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-VI) – est applicable pour les années fiscales 2007 à 2009 et la LIPP s'applique pour les années fiscales 2010 à 2015, tandis que s'agissant de l'IFD, la LIFD dans sa teneur lors de chaque période fiscale en cause est applicable, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la *lex mitior* s'applique.
 - d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b).
- 4) Préalablement, les années litigieuses remontant à 2007, il convient d'examiner si des questions de prescription et de péremption se posent.
 - a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office

lorsqu'elles jouent en faveur de la ou du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 4b).

b. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 2 LHID ; art. 61 al. 1 LPFisc). Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc), ce délai étant un délai de péremption.

c. Les dispositions sur la prescription de la poursuite pénale en cas de soustraction consommée ont été modifiées le 26 septembre 2014, avec effet au 1^{er} janvier 2017. Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b LIFD dans sa teneur avant le 1^{er} janvier 2017 cum art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l'ATF 134 IV 328 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3.1). Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon le nouvel art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription.

L'ancien art. 58 al. 2 et al. 3 LHID, également modifié avec effet au 1^{er} janvier 2017, correspondait à l'ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD. De même, l'art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID, actuellement en vigueur, a une teneur identique à l'art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD. Il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017 (art. 72 s. LHID ; art. 77 LPFisc, dont l'al. 2 diffère de l'art. 58 al. 3 LHID).

En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4.2 et 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2).

d. En l'espèce, s'agissant des procédures en rappel d'impôt, le délai de quinze ans n'est pas écoulé, de sorte que le droit de procéder aux rappels d'impôt n'est pas éteint.

En ce qui concerne les amendes, l'autorité recourante a notifié aux contribuables les bordereaux d'amende pour soustraction d'impôt relatifs à l'IFD et à l'ICC 2009 à 2015 le 18 avril 2019. Selon le nouveau droit (art. 184 al. 2 LIFD et 58 al. 3 LHID), la prescription – qui n'était pas encore acquise (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD et 58 al. 2 let. a LHID) – a donc été suspendue à cette date. De même, sous l'empire de l'ancien droit (art. 184 LIFD dans sa teneur avant le 1^{er} janvier 2017, 58 LHID dans sa teneur avant le 1^{er} janvier 2017 et 77 LPFisc), la prescription absolue (quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète) n'est pas atteinte. La poursuite pénale pour soustraction fiscale concernant tant l'IFD que l'ICC 2009 à 2015 n'est donc prescrite ni sous l'angle de l'ancien droit, ni sous l'angle du nouveau droit.

Au vu de ce qui précède, la question de la péremption et de la prescription n'est problématique ni par rapport aux rappels d'impôt, ni par rapport aux amendes.

5) L'autorité recourante soutient que les loyers de l'immeuble de Winterthur devraient être intégrés dans le revenu des contribuables et reproche au TAPI d'avoir annulé les reprises qu'elle avait effectuées à cet égard dans les bordereaux de rappel d'impôt litigieux.

a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages de la personne contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 17 LIPP ; art. 1 aLIPP-IV). Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.1).

Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (art. 21 al. 1 let. a LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 22 al. 1 let. d LIPP ; art. 7 al. 1 let. a aLIPP-IV).

b. La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt. L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où

une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 4.1).

c. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale de la personne contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non – encore – imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3). Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite à la personne contribuable ou que cette dernière acquiert une prétention ferme sur laquelle elle a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2018 du 30 janvier 2019 consid. 4.1).

S'agissant du rendement de la fortune dans le cadre d'un contrat de bail, le moment de l'échéance des loyers, qui dépend du terme fixé dans le contrat, est en principe déterminant du point de vue de la réalisation du revenu, puisque le bailleur acquiert dès ce moment-là une prétention ferme à l'endroit du locataire (Fabien LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu : le moment de l'acquisition en droit fiscal, 2018, n. 1023). Le moment de la réalisation pourra être différé à la perception réelle de la prestation en cas d'incertitude sur la capacité de la personne débitrice à honorer sa dette (personne débitrice insolvable) ou sur sa volonté à s'exécuter (personne débitrice récalcitrante ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 précité consid. 5.4 ; Fabien LIÉGEOIS, op. cit., n. 928 et 1024 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la LIFD, 2^{ème} éd., 2017, n. 30 ad art. 16 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, partie I, 2019, n. 21 ad art. 16 LIFD). La perception réelle peut alors prendre plusieurs formes : espèces, crédit en compte ou compensation de créances (Fabien LIÉGEOIS, op. cit., n. 928 ; Nicolas MERLINO, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 43 ad art. 21). Le caractère incertain de l'exécution de la prestation et partant le moment de l'imposition de celle-ci ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté de la personne contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 précité consid. 5.4).

d. Conformément à la jurisprudence constante de la chambre administrative, la personne débitrice est insolvable lorsqu'elle ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour s'acquitter de ses dettes exigibles. Cet état ne doit toutefois pas être passager (ATA/617/2020 du 23 juin 2020 consid. 3d). L'insolvabilité suppose que la personne débitrice se trouve dans une incapacité durable de faire face à ses

engagements (ATF 137 II 353 consid. 5.2.1). Il y aura insolvabilité notamment en cas de faillite, concordat ou saisie infructueuse. Seule la personne dont l'insolvabilité s'est étendue sur certaines périodes sans qu'elle ait pu redresser sa situation financière et amortir régulièrement ses dettes doit être considérée comme insolvable (ATA/617/2020 précité consid. 3d).

Selon la doctrine, dans le cadre de l'examen de la réalisation du revenu, la notion d'insolvabilité ne doit pas être interprétée trop restrictivement. L'ouverture d'une des procédures prévues par la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1) n'est pas nécessaire. L'autorité d'application de la loi doit pouvoir disposer d'une certaine marge de manœuvre qui lui permette d'éviter que la ou le contribuable soit imposé sur une non-valeur (Fabien LIÉGEOIS, op. cit., n. 928).

S'il ressort du dernier bilan annuel que la moitié du capital-actions et des réserves légales n'est plus couverte, le conseil d'administration convoque immédiatement une assemblée générale et lui propose des mesures d'assainissement (art. 725 al. 1 CO). S'il existe des raisons sérieuses d'admettre que la société est surendettée, un bilan intermédiaire est dressé et soumis à la vérification d'un réviseur agréé. S'il résulte de ce bilan que les dettes sociales ne sont couvertes ni lorsque les biens sont estimés à leur valeur d'exploitation, ni lorsqu'elles le sont à leur valeur de liquidation, le conseil d'administration en avise le juge, à moins que des créanciers de la société n'acceptent que leur créance soit placée à un rang inférieur à celui de toutes les autres créances de la société dans la mesure de cette insuffisance de l'actif (art. 725 al. 2 CO).

e. Dans un contexte d'application de la loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (LT - RS 641.10), le Tribunal fédéral a retenu qu'un abandon de créance consenti par l'actionnaire en faveur de sa société devait en principe être considéré comme un versement supplémentaire. La renonciation au prélèvement d'un dividende exigible, qui équivalait à un abandon de créance, constituait également un versement supplémentaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_115/2007 du 11 février 2008 consid. 7.2).

Dans le cadre d'un abandon de créance en faveur d'une personne physique, le Tribunal fédéral a constaté que l'abandon de créance par la personne créancière avait pour effet d'améliorer la situation économique de sa débitrice (ATF 142 II 197 consid. 5.5.3).

f. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par la personne contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de cette dernière (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat

JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 4 ss ad art. 123).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7^{ème} éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que la personne contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/886/2018 du 4 septembre 2018 consid. 3j ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 518). S'agissant de ces derniers, il appartient à la personne contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; ATA/794/2019 du 16 avril 2019 consid. 7b). Par ailleurs, quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 précité consid. 4). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; ATA/1191/2015 du 3 novembre 2011 consid. 3a).

g. En l'espèce, si le contrat de bail a été conclu avec la succursale d'C_____ D_____ à Winterthur, les actifs de cette dernière ont été repris par C_____ CH et le contribuable était en définitive, durant les années fiscales litigieuses, lié par un bail de locaux commerciaux avec C_____ CH, comme l'a retenu l'autorité recourante sans que cela ne soit contesté. Dans ce cadre, les loyers étaient exigibles par avance le premier jour de chaque mois. Il en découle que le contribuable a en principe acquis le premier jour de chaque mois une prétention ferme pour le loyer du mois courant.

Toutefois, le TAPI a retenu que ce dernier n'aurait pas eu de prétention ferme envers C_____ CH, du fait de l'incertitude de la capacité de cette dernière à honorer sa dette, en raison de son insolvabilité, suivant l'argumentation des intimés. L'autorité recourante conteste néanmoins l'existence d'une telle insolvabilité.

Il ressort des bilans produits qu'C_____ CH est surendettée depuis sa fondation, ayant enregistré une perte de CHF 4'032'440.29 dès 2008. Par la suite, elle a chaque année enregistré des pertes, sauf en 2009, 2010 et 2014, années pendant lequel les bénéfices (de respectivement CHF 1'180'647.64, CHF 1'007'260.- et CHF 892'001.57) ont exclusivement servi à éponger les pertes des années précédentes, de sorte qu'elle a toujours eu des fonds propres négatifs, sous réserve de 2007 où ils étaient nuls. Elle n'a par ailleurs eu que peu, voire pas de liquidités à l'actif pendant les années litigieuses (pas de liquidités en 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, CHF 15'275.74 en 2012, CHF 810'259.- en 2013, CHF 118'977.55 en 2014 et CHF 158'967.- en 2015), les dettes échéant à court terme n'ayant de loin presque jamais été couvertes par lesdites liquidités, sans parler des dettes échéant à long terme.

Néanmoins, comme l'a relevé l'autorité recourante dans sa décision sur réclamation, la société suisse a généré chaque année du chiffre d'affaires (CHF 2'483'280.80 en 2007, CHF 4'097'383.71 en 2008, CHF 3'573'163.94 en 2009, CHF 3'652'515.32 en 2010, CHF 2'479'523.47 en 2011, CHF 2'392'156.65 en 2012, CHF 2'615'821.84 en 2013, CHF 2'882'377.22 en 2014 et CHF 3'134'059.13 en 2015) et a, malgré son surendettement dès sa fondation, poursuivi son activité pendant les années litigieuses et même ultérieurement, et donc pendant de nombreuses années, ceci grâce au groupe auquel elle appartient, qui lui fournit des liquidités par le biais de prêts postposés.

Au vu des circonstances particulières du cas d'espèce, il ne peut par conséquent pas être retenu qu'C_____ CH serait insolvable. Il en découle que le contribuable a acquis une prétention ferme à chaque échéance du loyer et le revenu qui y est lié doit être considéré comme fiscalement réalisé à chacune de ces échéances.

Le fait qu'il y ait eu des abandons de créances ne fait que confirmer l'absence d'incertitude d'exécution de celles-ci et la réalisation du revenu. En effet, vu ses statuts d'administrateur d'C_____ CH durant les années litigieuses – actuellement président du CA –, d'actionnaire d'C_____, société mère, depuis sa fondation en 2012 et de porteur « pour son frère » des actions d'C_____ D_____ jusqu'à sa radiation en 2013 ou 2014, le contribuable doit être considéré comme un proche de la société suisse, ce qu'a d'ailleurs retenu l'autorité recourante sans que les intimés ne le contestent. Or, une personne tierce n'aurait pas abandonné ses créances de loyers à l'encontre d'C_____ CH comme l'a fait le contribuable, qui a procédé de la sorte précisément dans le but d'améliorer la situation financière de la société dont il est proche, comme le confirment les explications données le 30 juin 2018 en réponse à la demande d'informations de l'autorité recourante et la mention de la circulaire n° 32 dans chaque abandon de créance, la société suisse ayant du reste comptabilisé les abandons de créances comme produits extraordinaires (« ausserordentlicher Ertrag »). C'est d'ailleurs du fait de son statut de proche que l'intimé n'a jamais initié de poursuites à l'encontre d'C_____ CH pour les loyers impayés, comme l'aurait fait une personne tierce, car il ne souhaitait pas voir cette société tomber en faillite. Ainsi, au vu de la jurisprudence et comme l'a à juste titre retenu l'autorité recourante, les abandons de créance, motivés selon le contribuable par l'interdiction de l'investisseur d'encaisser les loyers, ont amélioré la situation économique d'C_____ CH et doivent être considérés comme des apports de fonds de la part du contribuable à cette dernière, par l'intermédiaire de la société mère. Par conséquent, lesdits abandons s'apparentent effectivement, comme retenu par l'autorité recourante, à une opération de compensation entre les loyers dus au contribuable et l'apport de fonds par ce dernier à la société suisse par l'intermédiaire de la société chypriote, ce qui correspond à une perception réelle par compensation de créances.

Dans ces circonstances, le revenu lié aux loyers de l'immeuble de Winterthur entre 2007 et 2015 doit être considéré comme réalisé.

Au vu de ce qui précède, les reprises de revenu effectuées par l'autorité recourante sont conformes au droit et le grief de celle-ci sera admis. L'annulation prononcée par le TAPI des reprises sur le revenu effectuées par l'autorité recourante sera annulée et lesdites reprises seront rétablies tant quant à l'ICC que quant à l'IFD 2007 à 2015.

- 6) a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 13 al. 1 LHID ; art. 46 LIPP ; art. 1 al. 1 aLIPP-III). Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (let. c) ainsi que les créances hypothécaires et chirographaires (let. e ; art. 47 LIPP ; art. 2 aLIPP-III). La

fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID ; art. 49 al. 2 LIPP ; art. 4 al. 2 aLIPP-III).

b. Les critères posés par la jurisprudence pour juger de la difficulté de recouvrer une créance sont restrictifs : il faut que la personne débitrice apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable. La perte est certaine lorsque le contribuable démontre avoir mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'une personne créancière ou d'une personne porteuse de droit à l'égard de son bien. Une perte commerciale est définitive lorsque, à vues humaines, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens (ATA/1351/2017 du 3 octobre 2017 consid. 5a et les références citées).

c. En l'espèce, il découle des considérants qui précèdent que la société suisse ne peut pas être considérée comme définitivement insolvable au regard de la taxation des créances au titre de la fortune.

Par conséquent, l'autorité recourante était également fondée à intégrer le solde du compte créancier n° 1 _____ dans la fortune des intimés et donc à effectuer les reprises sur la fortune litigieuses. Le grief de l'autorité recourante est dès lors fondé et sera admis. L'annulation prononcée par le TAPI des reprises sur la fortune effectuées par l'autorité recourante sera annulée et lesdites reprises, qui concernent l'ICC 2007 à 2015, seront confirmées.

7) Les rappels d'impôt étant fondés, reste à examiner la conformité au droit des bordereaux d'amende 2009 à 2015.

a. La personne 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 punie d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant à la personne contribuable et la faute de cette dernière. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 4a).

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. Agit intentionnellement celle ou celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement

intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que la personne contribuable était consciente que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'elle a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'elle a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5b).

b. La quotité de l'amende est, en général, 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 ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1727/2019 précité consid. 8a). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque la personne contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la législation applicable ne contienne des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP). Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'autrice ou auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'autrice ou auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s. et les références citées).

c. En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale en lien avec les reprises litigieuses sont remplis. Les intimés ont soumis des déclarations fiscales incomplètes, en ne déclarant pas le revenu et la fortune liés au loyer de l'immeuble de Winterthur, contrevenant ainsi à leur obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 26 al. 2 LPFisc). Par ailleurs, une perte d'entrées fiscales en a découlé.

En ne signalant pas ces éléments de revenu et de fortune au fisc ou, à tout le moins, en ne se posant pas la question de savoir comment ceux-ci devaient être traités fiscalement, les intimés doivent se voir reprocher de s'être rendus coupable d'une soustraction fiscale commise, à tout le moins, par négligence.

Les amendes sont donc fondées dans leur principe, y compris en tant qu'elles ont trait aux reprises litigieuses.

Par ailleurs, la quotité des amendes, fixée à la moitié de l'impôt éludé, n'a pas été en tant que telle contestée, les intimés ayant conclu dans leur recours devant le TAPI au nouveau calcul des amendes sur la base d'une même quotité et n'ayant pas formulé de conclusion subsidiaire à ce sujet devant la chambre de céans. Au demeurant, l'autorité recourante a tenu compte de la bonne collaboration des intimés, de la situation financière et familiale ainsi que de l'état de santé du contribuable, pour fixer la quotité à la moitié de l'impôt soustrait, ce qui est en toute hypothèse conforme au principe de la proportionnalité.

Au vu de ce qui précède, l'annulation par le TAPI des bordereaux d'amende pour ne plus concerner les reprises sur le revenu et sur la fortune en lien avec le bien immobilier de Winterthur sera annulée et les bordereaux d'amende ICC et IFD 2009 à 2015 seront rétablis.

- 8) Dans ces circonstances, le recours de l'AFC-GE sera admis, le jugement du TAPI sera annulé et les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2007 à 2015, ainsi que les bordereaux d'amende ICC et IFD 2009 à 2015 seront rétablis.
- 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge solidaire des contribuables (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juin 2020 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2020 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2020 ;

rétablit les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2007 à 2015 du 18 avril 2019, confirmés par décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 5 juillet 2019 ;

rétablit les bordereaux d'amende ICC et IFD 2009 à 2015 du 18 avril 2019, confirmés par décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 5 juillet 2019 ;

met un émoulement de CHF 2'000.- à la charge solidaire de Madame A_____ et Monsieur B_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss 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 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'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des intimés, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :