

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1513/2023 ICCIFD

JTAPI/500/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 24 mai 2024

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Me François MEMBREZ,
avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne une procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouvertes à l'encontre de Madame A _____ et Monsieur B _____ pour les années 2011 à 2016.
2. Ils ont été taxés d'office en 2013 et 2016.
3. Le contribuable a été l'un des associés gérants de C _____ Sàrl et administrateur de D _____ SA, E _____ SA et F _____ SA. Le siège de toutes ces sociétés se trouve dans le canton de Genève. Il a également été président de G _____.

Par ailleurs, durant les années en cause, l'intéressé était unique administrateur et seul actionnaire de la société genevoise H _____ SA dont le but consistait en : « analyses économiques et de risques, audits et certifications ». Cette société a été dissoute par jugement du Tribunal de première instance du _____ 2023.

Enfin, il était titulaire de l'entreprise individuelle J _____, qui a été radiée du Registre du commerce de Genève le _____ 2018, par suite de transfert de son siège en Valais.

4. Par jugement du 17 décembre 2018 (JTAPI/1249/2018), en force, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) a retenu que le dossier compilé par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) contenait un faisceau d'indices concrets et sérieux laissant entendre que M. B _____ était resté domicilié à Genève en 2016 auprès de son épouse et des enfants de cette dernière.

Le tribunal a invité l'AFC-GE à reconsidérer les taxations des contribuables au vu des éléments nouveaux apportés par la procédure, notamment la propriété d'un bien immobilier en Valais et les nombreuses sociétés administrées par M. B _____, voire à procéder à l'analyse approfondie qu'elle entendait avoir en concertation avec le canton du Valais, afin de taxer le montant réel de leurs revenus et de leur fortune pour ces dernières années.

5. Par lettre du 4 juin 2021, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre des contribuables une procédure en rappel d'impôt, ainsi qu'une procédure pour soustraction d'impôt concernant les années 2011 à 2016.

Des éléments avaient été portés à sa connaissance permettant d'envisager des taxations trop basses au regard du rôle joué par le contribuable dans ses sociétés, ainsi que dans G _____.

En 2011 et en 2012, le contribuable avait perçu des prestations appréciables en argent de la part d'H _____ SA sous forme de frais privés à hauteur de respectivement CHF 41'419.- et CHF 26'013.-. En outre, en 2012, il avait bénéficié d'une prestation appréciable en argent, sous forme d'un prêt simulé, de CHF 119'700.-.

L'AFC-GE avait été informée par le canton du Valais, qu'en 2016, le contribuable détenait un bien immobilier à I _____ d'une valeur de CHF 425'000.-.

Elle les a invités à produire :

- les certificats de salaire versés par D_____ SA, E_____ SA, F_____ SA, H_____ SA, C_____ Sàrl et par G_____;
- le nombre d'actions détenues dans chacune de ces sociétés anonymes ; et
- l'ensemble des débits et crédits sur tous les comptes bancaires détenus par chacun des époux, pour toutes les années en cause.

6. Des échanges de courriels ont eu lieu entre l'AFC-GE et les contribuables. Ces derniers ont produit divers justificatifs.
7. Le 11 août 2021, le contribuable a expliqué qu'H_____ SA n'existait que par sa personne et son travail.
8. Le 16 novembre 2022, l'AFC-GE a informé les contribuables de la clôture des procédures ouvertes le 4 juin 2021.

Elle leur a notifié des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2011 à 2013, 2015 et 2016, les procédures s'étant terminées sans supplément d'impôt concernant l'année 2014.

Ce faisant, elle a effectué diverses reprises au niveau de leurs revenus.

L'AFC-GE leur a également notifié des bordereaux d'amendes pour les périodes fiscales 2012, 2013, 2015 et 2016. S'agissant de l'année 2011, la poursuite pénale était prescrite. Retenant que les soustractions avaient été commises intentionnellement, elle a fixé la quotité de la peine à une fois les impôts soustraits. En outre, pour chaque période fiscale, elle a arrêté un pourcentage de responsabilité entre le contribuable et son épouse. Ces proportions s'élevaient à respectivement 91 %-9 % (2012), 51 %-49 % (2013), 13 %-87 % (2015) et 38 %-62% (2016).

9. Par cinq lettres du 19 décembre 2022, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux susmentionnés.

Pour l'année 2011, l'AFC-GE avait ajouté au revenu du contribuable un salaire de CHF 56'301.- [versé par H_____ SA] en se fondant sur les relevés de Postfinance. De ce montant, elle aurait dû déduire CHF 24'961.-, représentant des frais inhérents à cette société, soit des déplacements, parkings, représentation, notamment auprès de ses clients italiens. L'AFC-GE avait effectué un redressement similaire pour les années 2012 et 2013, se chiffrant à respectivement CHF 108'261.- et CHF 75'800.-. Elle aurait dû retrancher de ces sommes les montants respectifs de CHF 13'517.- et de CHF 22'724.-.

Par ailleurs, en 2012, le revenu mobilier de CHF 145'722.- ne reposait sur aucune justification. Le redressement du bénéfice de l'entreprise J_____ n'était pas expliqué. Par ailleurs, la contribuable n'avait jamais perçu un salaire de CHF 22'000.-, qui pourtant faisait l'objet d'une reprise.

S'agissant de l'année 2013, il convenait également de tenir compte du remboursement de CHF 14'820.- en faveur d'H_____ SA. L'AFC-GE avait

effectué une reprise de CHF 57'744.- au titre de salaire brut de la contribuable. Or, celle-ci n'avait perçu qu'un salaire de CHF 52'800.-.

En 2015, ils avaient été taxés d'office. Ils n'avaient ainsi pas soustrait d'éléments de revenus. Ils n'avaient violé aucune obligation et commis aucune faute. Ils avaient répondu à toutes les questions et transmis toutes les informations sollicitées.

Enfin, la réclamation relative à l'année 2016 concernait les intérêts liés au rappel d'impôt s'élevant à CHF 1'642.-. Ainsi qu'il résultait du décompte final, ils avaient versé un supplément d'impôt de CHF 3'164.- et la somme de CHF 3'200.- leur avait été remboursée par l'AFC-GE le 30 janvier 2018. Or, si ce remboursement n'avait pas eu lieu, ils n'auraient pas dû s'acquitter de tels intérêts.

10. Donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 11 janvier 2023, les contribuables ont répondu par courriel du 17 janvier suivant que les montants qui devaient être retranchés du salaire de M. B _____ constituaient des frais ne revêtant pas un caractère privé.
11. De nouveaux échanges de courriels ont eu lieu entre l'AFC-GE et les contribuables, qui ont transmis des justificatifs.
12. Par décision du 23 mars 2023, l'AFC-GE a rejeté les réclamations relatives aux bordereaux de rappel d'impôt 2011, 2012, 2013 et 2016, ainsi que les bordereaux d'amendes 2012, 2013, 2015 et 2016.

Les contribuables avaient demandé la requalification d'une partie des encaissements d'H _____ SA comme des remboursements de frais non imposables, pour les années 2011, 2012 et 2013, à concurrence de CHF 24'961.-, CHF 13'517.- et CHF 22'724.- respectivement. Ces prétendus remboursements ne pouvaient pas être pris en considération, car les contribuables n'avaient pas produit les justificatifs demandés, à savoir : les décomptes établis par H _____ SA indiquant le montant mensuel des frais remboursés et un document probant pour chaque frais démontrant le lien direct avec l'activité du contribuable au sein de cette société, enfin, les certificats des salaires versés par cette société. Par ailleurs, les factures remises n'étaient pas probantes. Rien, en effet, n'indiquait que le contribuable avait dû supporter les coûts en question et le rapport avec la société n'était pas établi. En outre, certaines factures étaient libellées au nom d'autres personnes.

S'agissant de la reprise de CHF 57'744.- en 2011 et en 2013 à titre de revenu de la contribuable, l'AFC-GE avait procédé par estimation, puisque l'ensemble des documents bancaires n'avait pas été transmis. Elle s'était fondée sur les relevés du compte 2014, dont il résultait que l'intéressée avait perçu CHF 18'144.- de la caisse AVS et CHF 39'600.- de la part d'H _____ SA, soit au total CHF 57'744.-.

En 2012, la contribuable avait déclaré un salaire de CHF 17'600.- versé par H _____ SA. À défaut de remise de pièces, l'AFC-GE avait procédé par estimation, en se fondant sur les documents reçus pour l'année 2014.

Il découlait des documents bancaires, qu'en 2012, l'entreprise individuelle du contribuable avait encaissé CHF 68'087.-. Or, ce dernier n'avait déclaré qu'un bénéfice de CHF 50'000.-. La différence, soit CHF 18'087.-, avait été reprise.

En 2011 et en 2012, l'AFC-GE avait effectué des reprises au titre de prestations appréciables en argent octroyées par H_____ SA, se chiffrant à respectivement CHF 41'419.- et à CHF 145'713.-. Le montant de CHF 41'419.- se composait de CHF 23'556.- (frais de téléphone) + CHF 4'259.- (frais d'administration) + CHF 4'865.- (frais de déplacement du personnel) + CHF 8'739.- (frais de représentation). En outre, le prêt de CHF 119'700.- devait être considéré comme simulé et constitutif d'une prestation appréciable en argent, puisqu'il n'aurait pas été octroyé à des tiers dans des circonstances identiques.

Faute de faits nouveaux, les conditions d'une révision de leur taxation initiale 2011 n'étaient pas remplies. Les intérêts liés au rappel d'impôt avaient été fixés conformément à la législation en vigueur.

Enfin, en ce qui concernait la procédure de soustraction d'impôt, l'AFC-GE avait retenu une faute commise intentionnellement, tant lorsque les contribuables avaient été insuffisamment taxés d'office que lorsqu'ils avaient déposé des déclarations fiscales incomplètes. En effet, il existait des différences flagrantes entre les montants imposés et ceux réellement perçus. S'agissant de la quotité, elle n'avait pas pris en considération leur bonne collaboration au regard de la qualité des réponses et elle avait fixé la quotité de l'amende à une fois les impôts soustraits.

13. Par acte du 1^{er} mai 2023, les contribuables ont interjeté recours devant le tribunal de céans en concluant, préalablement, à leur comparution personnelle, principalement, à l'annulation de la décision du 23 mars précédent, des bordereaux de rappels d'impôt 2011 à 2013 et 2016, ainsi que des amendes 2012, 2013, 2015 et 2016, le tout, sous suite de frais.
 - a. L'AFC-GE n'avait pas accepté la requalification des encaissements à titre de remboursements et avances de frais. Cependant, ils lui avaient fait parvenir des justificatifs et un tableau Excel reprenant les versements effectués par H_____ SA sur le compte personnel du recourant, ainsi que les dépenses effectuées depuis ce compte vers les positions contestées par l'AFC-GE. Le 2 février 2023, ils avaient encore remis d'autres justificatifs à l'autorité intimée. Aucun d'eux n'avait été reconnu comme probant, alors qu'ils répondaient aux questions de l'AFC-GE, certes, partiellement. Ces pièces démontraient l'effectivité des dépenses en question, attestaient que les déplacements du recourant, les relevés de téléphone, les amendes et les autres factures présentaient un lien avec les mandats traités par H_____ SA. L'AFC-GE indiquait que certaines factures étaient au nom d'autres personnes. Elle ne comprenait pas que, dans le cadre d'organisations tels que « K_____ », plusieurs orateurs avaient été invités. Le recourant avait remboursé leurs factures de frais de voyage, d'hôtel et de taxi. Il était normal que ces factures fussent libellées au nom de l'association qu'il présidait, à savoir G_____. Il avait également pris en charge le voyage de Monsieur L_____ à M_____ (Brésil). Ces

- remboursements présentait un lien avec H_____ SA, qui réalisait des audits de sécurité et traitait de questions de criminalité. L'AFC-GE n'avait pas tenu compte du temps qui s'était écoulé entre ses demandes et les faits, qui remontait à plus de dix ans s'agissant de l'année 2011. Toutes les pièces n'étaient plus disponibles.
- b. L'AFC-GE s'était fondée sur les données de l'année 2014 pour effectuer une reprise de CHF 57'444.- à titre de salaire perçu par la recourante en 2012 et en 2013. Elle n'avait pas intégré le fait que sa rémunération avait augmenté au cours des années.
 - c. En 2012, l'autorité intimée avait ajouté un revenu de CHF 22'000.- à titre de salaire de la contribuable, également en se fondant sur les données de l'année 2014. Or, elle n'avait pas tenu compte du fait que son salaire avait augmenté dans le temps.
 - d. S'agissant de la reprise de CHF 18'087.- effectuée en 2012 au titre de revenu de l'activité lucrative indépendante du contribuable, ils ne comprenaient pas pour quelle raison leur fiduciaire n'avait pas pris en considération l'intégralité du bénéfice. Il se pourrait qu'il s'agisse de fonds provenant de la famille du précité. Si ce montant n'était pas privé, ils acceptaient la reprise en question.
 - e. L'AFC-GE avait imposé des prestations appréciables en argent octroyées par H_____ SA en 2011 et en 2012, à concurrence de respectivement CHF 41'419.- et de CHF 145'713.-. Cependant, il était impossible qu'il ait dépensé CHF 26'556.- en frais de téléphone en 2011. Le prêt de CHF 119'700.- n'avait pas été reporté dans leur déclaration personnelle par leur fiduciaire N_____ SA, alors chargée de la comptabilité d'H_____ SA, de J_____, ainsi que des déclarations fiscales du couple. Les comptes démontraient qu'il n'avait pas bénéficié du montant de CHF 119'700.-. De plus, ils avaient amorti ce prêt, en versant à H_____ SA CHF 1'221.- le 15 février 2012, CHF 11'820.- le 5 novembre 2013 et CHF 3'000.- le 16 décembre 2013. En outre, l'activité exercée par le recourant servait de garantie de sa solvabilité. Il n'existait aucun plan de remboursement puisque la somme avait été passée dans un compte actionnaire. De surcroît, il ne s'agissait pas d'un prêt « classique », mais d'un report de dettes que l'actionnaire devait à la société, qui avaient été remboursées. Il était hors sujet de se demander si un tel prêt aurait été accordé aux mêmes conditions à un tiers absolu, car celui-ci n'aurait jamais pu détenir un compte actionnaire.
 - f. L'AFC-GE n'avait pas accepté leur demande de révision portant sur les frais de déplacement pour l'année 2011, prétendument en l'absence de faits nouveaux. Cette requête se rapportait également aux frais de représentation. Ils ne comprenaient pas pour quelle raison ils faisaient l'objet d'un rappel d'impôt, s'il n'existait pas de faits nouveaux. L'autorité intimée ne prenait pas en compte l'ensemble de la décision, lorsqu'elle leur était défavorable.
 - g. Ils ne contestaient ni le principe des intérêts sur rappel d'impôt, ni leur calcul, ni non plus leur fonction. Toutefois, le 27 avril 2017, ils avaient versé un supplément de CHF 3'164.- et l'AFC-GE leur avait remboursé CHF 3'200.- le 30 août 2018. Si

tel n'avait pas été le cas, ils n'auraient pas été contraints de s'acquitter de tels intérêts.

- h. Ils n'avaient jamais commis de soustraction d'impôt. L'AFC-GE avait uniquement révisé leurs taxations d'office des années 2011 à 2013, ainsi que 2015 et 2016. Ils avaient collaboré avec l'autorité intimée en lui transmettant tous les documents sollicités. Ils avaient rempli des déclarations conformes à la vérité, ayant eu recours à une fiduciaire pour établir leurs déclarations 2011 et 2012 sans avoir l'intention, ni la volonté de ne pas reporter fidèlement leur situation fiscale. S'agissant des années au cours desquelles ils avaient été taxés d'office, ils n'avaient pas respecté leur obligation de remplir leurs déclarations fiscales, mais n'avaient pas menti, car ils savaient qu'ils devraient tôt ou tard, régulariser leur situation. Les répartitions des amendes entre les époux étaient curieuses, car c'était le recourant seul qui gérait la situation financière du ménage.

Le recourant était un spécialiste reconnu internationalement dans la lutte contre les organisations criminelles, la corruption, la fraude et les trafics en tous genres. Penser qu'il souhaitât frauder le fisc était non seulement une insulte, mais une méconnaissance de sa personne et de la réalité. La sanction prononcée par l'AFC-GE était extrêmement lourde. Les contribuables ne disposaient pas des fonds leur permettant de la payer. Les démarches fiscales prenaient beaucoup de temps et la comptabilité était une affaire de professionnels. Le recourant ne disposait pas de beaucoup de temps et n'était pas comptable.

14. Dans sa réponse du 7 août 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle était légitimée à ouvrir une procédure en rappel d'impôt à l'encontre des recourants au vu du JTAPI/1249/2018 susmentionné.

Les recourants n'avaient pas produit de nouvelles pièces, démontrant le caractère professionnel des déductions sur les reprises de CHF 56'301.- (pour 2011), CHF 108'261.- (pour 2012) et CHF 75'800.- (pour 2013). Celles-ci ne pouvaient donc être acceptées.

Les reprises de CHF 41'419.- (pour 2011) et de CHF 145'713.- (pour 2012) avaient été effectuées consécutivement à la taxation d'H_____ SA, entrée en force. Aucun document n'ayant été transmis, ces redressements devaient être confirmés. Les contribuables prétendaient qu'une partie du prêt avait été remboursé par deux virements postaux. Cependant, il n'existait pas de lien entre le prêt et ces versements.

S'agissant des reprises au titre de salaire de la contribuable, à savoir CHF 57'744.- pour 2011, CHF 22'000.- pour 2012 et CHF 57'744.- pour 2013, les recourants n'avaient jamais produit de justificatifs bancaires concernant les années 2011 à 2013, ayant uniquement remis des documents relatifs aux années 2014, 2015 et 2016, faisant état de versements de la part d'H_____ SA. Dans la déclaration fiscale 2011, un certificat de salaire établi par J_____ avait été remis. Durant ces trois années, la précitée avait reçu d'H_____ SA un salaire sur son compte privé.

L'AFC-GE était fondée à procéder par estimation en se basant sur l'ensemble des débits et crédits effectués sur ledit compte, faute de disposer d'autres informations.

S'agissant de la soustraction, contrairement à ce que les recourants soutenaient, ils n'avaient pas toujours remis les documents qu'ils avaient promis de lui transmettre. Dans son courriel du 1^{er} février 2022, le contribuable avait reconnu qu'il acceptait les sanctions que l'AFC-GE allait prononcer à son encontre, puisqu'il avait commis une faute. C'était donc à juste titre que l'autorité intimée avait retenu l'existence de soustractions intentionnelles. Par ailleurs, la quotité arrêtée en l'espèce, à savoir une fois les impôts éludés, correspondait au quantum ordinaire et s'inscrivait dans le large pouvoir d'appréciation reconnu à l'AFC-GE par les tribunaux.

15. Par réplique du 13 septembre 2023, les contribuables ont repris les conclusions de leur recours.

Les encaissements à titre de remboursements et avances de frais se rapportaient à l'activité exercée par le recourant dans le cadre de la société H_____ SA. Il était très difficile d'expliquer la correspondance directe entre les frais et les mandats. Ces dépenses avaient toutefois été engagées en vue de rencontrer des clients, des partenaires, des prospects, qui déboucheraient peut-être sur de nouveaux mandats.

S'agissant des salaires versés à la recourante, l'AFC-GE disposait des documents relatifs aux années 2011 à 2013. Elle prétendait ne pas disposer des certificats de salaire pour les années 2011 à 2013, mais admettait dans le même temps qu'ils avaient joint à leur déclaration fiscale un certificat de salaire établi par J_____. L'AFC-GE avait effectué une extrapolation des possibles revenus de la contribuable et non pas une projection linéaire en partant du passé. Ce procédé ne tenait pas compte des certificats de salaire et des sommes reçues par la contribuable sur ses comptes privés de J_____ et H_____ SA, alors même que les certificats de salaire étaient joints aux déclarations fiscales. Elle avait confondu ces deux entités.

Au niveau de la soustraction, ils contestaient répondre de la faute de leur ancien mandataire, car ils lui avaient transmis tous les éléments nécessaires pour établir leurs déclarations fiscales personnelles, ainsi que celles d'H_____ et de l'entreprise individuelle. En outre, le titre de comptable sanctionnait des études spécifiques, ce qui impliquait des responsabilités.

Ils n'avaient jamais commis de soustraction intentionnelle. A minima, la recourante ne devait pas être amendée, car toutes les activités concernant les revenus, contrôles et déclarations ne concernaient que son mari. Il se chargeait seul de l'établissement des déclarations et démarches administratives et fiscales du couple.

16. Dans sa duplique du 23 octobre 2023, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.
17. Par écriture du 7 décembre 2023, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont excipé de la prescription du droit de taxer pour les périodes

antérieures à 2018, ainsi que de la prescription de la poursuite pénale s'agissant des années antérieures à 2017.

18. Par pli du 22 décembre 2023, l'AFC-GE a rejeté le grief tiré de la prescription.
19. Le 15 janvier 2024, les recourants ont maintenu leur argumentation en lien avec la prescription.
20. À l'audience du 23 avril 2024, les contribuables ont confirmé leurs allégués et griefs ressortant de leurs écritures.

Le recourant a déclaré que les époux avaient toujours répondu à l'AFC-GE et n'avaient jamais eu la volonté de dissimuler quoi que ce fût, raison pour laquelle ils contestaient les amendes. Ils avaient communiqué tous les documents pour les années 2010, 2011 et 2012 à leur fiduciaire chargée de l'établissement de leurs déclarations fiscales personnelles, ainsi que de celles des sociétés du recourant. En raison de ses activités dans le domaine [de la lutte contre] la corruption et le blanchiment, il avait été menacé. Durant certaines années, ils avaient été taxés d'office aux motifs, d'une part, qu'il était très difficile de trouver une fiduciaire et, d'autre part, qu'ils voulaient se protéger, le « pedigree judiciaire » et les relevés fiscaux du contribuable ayant été révélés publiquement. Sa rémunération n'était pas fixe, mais dépendait des mandats confiés à H_____ SA. Plusieurs fois, l'AFC-GE lui avait demandé des fiches de salaire alors qu'il n'en disposait d'aucune. Son épouse ne s'était jamais occupée de la situation fiscale du couple.

La recourante a confirmé qu'elle ne s'était jamais chargée des affaires financières du couple et qu'elle n'avait ainsi jamais eu contact avec leur fiduciaire.

Les recourants ont demandé à l'AFC-GE si elle accepterait de renoncer au prononcé des amendes pour les années 2012, 2013 2015 et 2016, s'ils retiraient leur recours contre la décision du 23 mars 2023.

Les représentantes de l'autorité intimée ont informé les contribuables que leur requête serait transmise à la direction de l'AFC-GE, laquelle se déterminerait par écrit.

21. Par lettre du 8 mai 2024, l'AFC-GE a informé le tribunal qu'elle rejetait la requête formulée par les recourants à l'audience du 23 avril précédent.
22. Le détail des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre

2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

Prescription

3. Les recourants se prévalent de la prescription du droit de procéder à la taxation pour les années antérieures à 2018.
4. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que 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. 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 ; ATF 140 I 68 consid. 6.1). L'art. 61 al. 1 et 3 LPFisc pose les mêmes principes.
5. En l'occurrence, par pli du 4 juin 2021, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre des recourants une procédure en rappel d'impôt pour les années 2011 à 2016. Le délai décennal des art. 152 al. 1 LIFD et 61 al. 1 LPFisc a ainsi été respecté. Au jour du présent jugement, le délai de quinze ans instauré par les art. 152 al. 3 LIFD et 61 al. 3 LPFisc n'est pas écoulé. Il s'ensuit que le droit de l'AFC-GE de procéder au rappel d'impôt n'est pas périmé.

Il n'est pas contesté que le droit de taxer toutes les périodes fiscales est prescrit. Les recourants ne sauraient cependant en tirer aucun avantage. En effet, seules les décisions de taxation et les décisions entrées en force – comme c'est le cas en l'espèce – sont soumises à la procédure de rappel d'impôt (arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 6 avril 2018 cause SR.2017.00023, consid. 2.2).

6. Les recourants excipent également de la prescription de la poursuite pénale pour les années antérieures à 2017.
7. Dans un arrêt du 17 août 2021 (2C_1059/2020 consid. 4.1), le Tribunal fédéral a rappelé les règles applicables en matière de prescription de la poursuite pénale :

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 (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184] cum art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD). Pour sa part, la poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (ancien art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD). 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 l'art. 184 al. 2 LIFD actuellement en vigueur, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017 (art. 72s LHID). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales.

8. En l'espèce, pour les années visées par la procédure de soustraction d'impôt, à savoir 2012, 2013, 2015 et 2016, l'AFC-GE a notifié aux recourants des bordereaux d'amende le 16 novembre 2022, à savoir moins de dix ans avant la fin de chacune des années fiscales en question. En conséquence, le délai décennal a été sauvegardé. En application du nouveau droit, la poursuite pénale n'est pas prescrite, puisque la prescription ne court plus depuis que l'AFC-GE a amendé les contribuables. En application de l'ancien droit, la prescription n'est pas non plus acquise, étant donné qu'au jour du présent jugement, le délai absolu de quinze ans courant à compter de la fin des périodes fiscales n'est pas encore écoulé.
9. Il résulte de ce qui précède que l'argument tiré de la prescription doit être rejeté.

Rappel d'impôt

10. À teneur des art. 151 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.
11. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration fiscale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1).
12. Pour sa part, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2

LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut. En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 et les réf. citées, non publié aux ATF 140 I 68).

De simples soupçons quant à l'inexactitude de la déclaration fiscale sont suffisants pour justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4).

Dans la procédure de rappel d'impôt, le contribuable doit – à la différence de la procédure de soustraction d'impôt – collaborer régulièrement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_223/2008 du 9 février 2009 consid. 2.2).

13. En l'espèce, dans son jugement du 17 décembre 2018 (JTAPI/1249/2018), le tribunal a retenu que le contribuable était domicilié, non en Valais, mais à Genève et a invité l'autorité intimée à reconsidérer les taxations des contribuables au vu des éléments apportés par la procédure, notamment la propriété d'un bien immobilier en Valais et les nombreuses sociétés administrées par M. B_____, voire à procéder à l'analyse approfondie qu'elle entendait avoir en concertation avec ce canton afin de taxer le montant réel de leurs revenus et de leur fortune pour ces dernières années.

Les éléments qui ont été apportés dans le cadre de la procédure de 2018 ayant donné lieu au JTAPI JTAPI/1249/2018 étaient de nature à faire naître auprès de l'AFC-GE un soupçon que les contribuables n'auraient pas déclaré certains éléments de revenus et de fortune, ce qui justifie l'ouverture de la présente procédure de rappel d'impôt.

Reprises

14. L'AFC-GE a effectué des reprises de CHF 56'301.-, CHF 108'261.- et CHF 75'800.- à titre de salaire versé par H_____ SA au recourant durant les années 2011, 2012 et 2013.

Les contribuables demandent que de ces redressements soient déduits les montants respectifs de CHF 24'961.-, CHF 13'517.- et CHF 22'724.- constituant, selon eux, des remboursements de frais non imposables.

15. Les art. 17 LIFD et 18 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) posent le principe de l'impossibilité de tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante.
16. Aux termes de l'art. 26 al. 1 LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits dans le cadre d'une activité dépendante sont notamment « les autres frais indispensables à l'exercice de la profession » (let. c). Ces frais sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant justifier des frais plus élevés dans les cas visés à l'al. 1 let. c (art. 26 al. 2 LIFD).

Selon l'art. 1 de l'ordonnance sur les frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (ordonnance sur les frais professionnels - RS 642.118.1), qui complète la réglementation de l'art. 26 LIFD, le contribuable peut déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui au titre des dépenses professionnelles des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (al. 1) et les frais que l'employeur ou qu'un tiers a pris à sa charge, les dépenses privées résultant de la situation professionnelle du contribuable (dépenses privées dites de représentation), les frais d'entretien du contribuable et de sa famille ne sont pas déductibles (al. 2). À teneur de l'art. 4 de cette disposition, si le contribuable fait valoir au lieu de la déduction forfaitaire des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives, ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel.

17. Sur le plan cantonal, l'art. 29 LIPP, intitulé « Déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative dépendante », prévoit que sont déduits du revenu notamment les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (al. 1 let. c), la totalité de ces frais étant fixée forfaitairement à 3 % du revenu de chaque contribuable (correspondant au revenu brut après les déductions prévues à l'art. 31 let. a et b LIPP), à concurrence d'un montant minimum de CHF 600.- et d'un maximum de CHF 1'700.-, la justification de frais effectifs plus élevés demeurant réservée (al. 2).

Cette disposition repose sur l'art. 9 al. 1 LHID, selon lequel les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables.

18. Selon la jurisprudence, constituent des frais nécessaires à l'acquisition du revenu les dépenses faites pour acquérir le revenu imposable qui sont en rapport immédiat et direct avec ce dernier. La condition de nécessité doit être comprise dans un sens large. Le Tribunal fédéral n'exige en effet pas que le contribuable ne puisse acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles dont il requiert la déduction. Selon la pratique, il n'est pas non plus nécessaire que l'on ait l'obligation légale de payer la charge correspondante, mais il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu et que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable d'y renoncer. Il est donc nécessaire de procéder à une appréciation globale des circonstances concrètes du cas d'espèce, afin de déterminer s'il existe un lien suffisamment étroit

entre la dépense dont la déduction est invoquée par le contribuable et la réalisation du revenu de celui-ci (ATF 142 II 293 consid. 3.2 et les références citées).

19. L'employeur rembourse au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail et, lorsque le travailleur est occupé en dehors de son lieu de travail, les dépenses nécessaires pour son entretien (art. 327a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220).

Le fait que l'employeur ait l'obligation de rembourser tous les frais imposés par l'exécution du travail, en vertu de l'art. 327a CO, ne saurait exclure d'emblée la déductibilité de ces frais par le salarié, mais institue une présomption que le contribuable dépendant peut renverser s'il démontre concrètement que de tels frais ne sont pas pris en charge (arrêt du Tribunal fédéral 2C_71/2014 du 15 septembre 2014 consid. 5.5).

Il n'est pas admissible de combiner frais forfaitaires et frais effectifs pour calculer le même poste de dépenses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_75/2018 du 24 août 2018 consid. 4.1).

20. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_818/2012 du 21 mars 2012 consid. 6.2).
21. En l'espèce, l'AFC-GE a effectué une reprise au niveau du revenu des contribuables en se fondant sur les versements effectués par H_____ SA sur le compte O_____ détenu par le recourant.

Les précités admettent avoir reçu de cette société les montants de CHF 56'301.-, CHF 108'261.- et de CHF 75'800.- en 2011, 2012 et 2013 respectivement. Ils ne contestent pas que ces montants représentent un revenu de l'activité lucrative dépendante ni qu'ils ont omis de les déclarer. Dès lors, une reprise se justifie.

Cela étant, ils font valoir que, de ces revenus doivent être réduits divers frais que le recourant a assumés et qui s'élèvent, pour ces mêmes années, à CHF 24'961.-, CHF 13'517.- et CHF 22'724.-.

À l'appui de leur recours, ils ont produit des justificatifs justifiant, selon eux, les frais que le recourant a supportés (cartes d'embarquement, factures de chambres d'hôtel, réservations de vols, de billets de train, factures de taxi, notes de restaurants, factures de téléphone et amendes de la circulation routière).

Les recourants ne peuvent être suivis. En effet, il ne ressort pas des documents en question que toutes ces dépenses présentent un caractère professionnel.

Par ailleurs, même si tel devait être le cas, celles-ci ne seraient déductibles, selon la jurisprudence exposée ci-dessus, qu'à la condition que les recourants soient parvenus à démontrer qu'H_____ SA ne les a pas prises pas en charge. Or, ils n'ont transmis aucune pièce apte à démontrer dans quelle mesure la société a remboursé au recourant ses frais professionnels.

Il résulte de ce qui précède que les recourants n'ont par renversé la présomption de l'art. 327a CO. Partant, le grief est rejeté.

22. Les recourants contestent les reprises à titre de salaire perçu par la recourante en 2011, 2012 et 2013, s'élevant à respectivement CHF 57'744.-, CHF 22'000.- et CHF 57'744.-.

Dans sa réponse, l'AFC-GE explique que, s'agissant des années 2011 et 2013, faute de documents bancaires, elle a été contrainte de procéder par estimation en se fondant sur les documents obtenus pour l'année 2014. Ainsi, il résultait du relevé du compte P_____ détenue par l'intéressée, qu'en 2014, elle avait perçu CHF 57'744.-, à savoir CHF 18'144.- provenant de la caisse AVS et CHF 39'600.- de la part d'H_____ SA. L'autorité intimée a ainsi effectué une reprise de CHF 57'744.- dans le revenu de la contribuable des années 2011 à 2013. Pour l'année 2012, l'AFC-GE a réduit le redressement à CHF 22'000.-, représentant la différence entre les CHF 39'600.- susmentionnés et CHF 17'600.- soit le revenu que la recourante a perçu d'H_____ SA et qu'elle a déclaré.

Les contribuables contestent la méthode employée par l'autorité intimée, consistant à se baser sur les encaissements effectués en 2014. Ils relèvent que le salaire de la recourante a pu augmenter dans le temps. Cela étant, ils n'ont produit aucune pièce, telle qu'un certificat de salaire ou le relevé du compte P_____, apte à établir le montant exact de la rémunération reçue par la recourante en 2014. Partant, ils ne sauraient reprocher à l'autorité intimée d'avoir déterminé le salaire de l'intéressée par estimation. À défaut de disposer de justificatifs, le raisonnement de l'AFC-GE consistant à retenir que la précitée avait perçu annuellement la même rémunération au cours de la période 2011 à 2014, ne prête pas le flanc à la critique.

Partant, le grief invoqué est écarté et les reprises contestées sont maintenues.

23. Les recourants se demandent d'où vient la reprise de CHF 18'087.- effectuée au titre de revenu de l'activité indépendante en 2012.

Dans sa réponse, l'AFC-GE explique que ce montant représente la différence entre les sommes encaissées par l'entreprise individuelle du recourant, J_____, à savoir CHF 68'087.- et le chiffre d'affaires brut mentionné dans la déclaration fiscale 2012 du couple, soit CHF 50'000.-.

Les recourants ne contestent pas avoir encaissé la somme de CHF 68'087.-. Ils ne démontrent pas non plus qu'elle entrerait dans la catégorie des revenus non imposables.

Partant, la reprise est confirmée.

24. Les recourants contestent l'imposition des prestations appréciables en argent octroyées par H_____ SA au recourant en 2011 et en 2012 à concurrence de respectivement CHF 41'419.- et CHF 145'713.-.
25. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1).
26. Le prêt qu'une société de capitaux accorde à son actionnaire, respectivement son associé, ou à un proche constitue une prestation appréciable en argent qui doit être ajoutée au revenu de son bénéficiaire conformément aux art. 20 al. 1 let. c et 20 al. 1bis LIFD si l'opération s'écarte des conditions qui prévaudraient entre tiers (ATF 138 II 57 consid. 3.1).

Dans le cadre de cette comparaison avec les tiers, il importe de tenir compte de toutes les circonstances du cas d'espèce, en partant du contrat conclu entre les parties. Le Tribunal fédéral a développé des critères permettant d'apprécier si un prêt constitue une prestation appréciable en argent. C'est notamment le cas lorsque l'octroi d'un prêt n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel au regard de la structure générale du bilan, à savoir lorsqu'il n'est pas couvert par les moyens à disposition de la société ou qu'il apparaît excessivement élevé par rapport à l'ensemble de ses actifs, de sorte qu'il représente un risque important pour elle. Un prêt peut également constituer une prestation appréciable en argent si la société pouvait avoir des doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune disposition relative au remboursement du prêt, lorsque les intérêts ne sont pas payés, mais ajoutés au compte d'emprunt et qu'il n'existe aucun contrat écrit (arrêt 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.2).

Lorsqu'un prêt constitue une prestation appréciable en argent, la question de savoir si ce prêt est en réalité simulé faute de volonté de remboursement initiale de la part de l'emprunteur, n'a pas besoin d'être tranchée (arrêt 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.7.2).

27. Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1).

28. L'actionnaire unique et la société représentent deux sujets juridiques et fiscaux différents. Il n'y a pas d'automatisme de redressement. La nature, la qualification et le montant d'un redressement se font par conséquent au niveau de la société d'une part et au niveau du détenteur de participations d'autre part, selon leur logique propre. Les règles ordinaires de la répartition du fardeau de la preuve s'appliquent. En dérogation aux règles habituelles, il revient à l'actionnaire qui est en même temps organe et ou actionnaire dominant de la société de contester de manière détaillée le montant de la prestation appréciable en argent reprise à son niveau (arrêt du Tribunal fédéral 2C_886/2020 du 23 novembre 2020 = StR 2/2021 p. 135).
29. En l'occurrence, les reprises se composent pour l'année 2011, de frais de téléphone (CHF 23'556.-), d'administration (CHF 4'259.-), de déplacement et de personnel (CHF 4'865.-), ainsi que de représentation (CHF 8'739.-) et, pour l'année 2012, de frais pour un montant de CHF 26'013.-. Les redressements comprennent également un montant de CHF 119'700.-, constituant un prêt simulé octroyé en 2012.

Étant donné que l'AFC-GE s'est fondée sur la taxation de la société pour effectuer les reprises litigieuses, il revient au contribuable, administrateur et unique actionnaire d'H_____ SA, de contester les prestations appréciables en argent incriminées. Or, il ne nie pas la nature privée de ces montants.

Il ne conteste pas que cette société a pris en charge ces dépenses, hormis les frais de téléphone, estimant « totalement improbable » qu'il ait pu dépenser une telle somme en 2011. Cela étant, une telle allégation ne suffit pas. Il ne fournit aucun document propre à établir la part privée, respectivement professionnelle, des frais de téléphone. Les factures produites à l'appui de son recours ne lui sont d'aucune utilité, ne serait-ce que parce qu'elles concernent l'année 2012.

En ce qui concerne le prêt de CHF 119'700.-, les recourant admettent qu'il n'a pas été reporté dans la déclaration fiscale du couple, mais en rejettent la faute sur leur fiduciaire. Par ailleurs, ils n'avaient jamais bénéficié d'une telle somme d'argent, mais d'un montant bien inférieur. En outre, ils avaient effectué plusieurs remboursements, à savoir CHF 1'221.- le 15 février 2012, CHF 11'820.- le 5 novembre 2013 et CHF 3'000.- le 16 décembre 2013. Selon eux, ce prêt était garanti par l'activité du recourant ; ce crédit ne constituait pas un prêt classique, mais un report de dette de l'intéressé à l'égard de la société.

Les recourants ne peuvent être suivis. Il est patent que jamais le contribuable, unique actionnaire d'H_____ SA, n'aurait pu obtenir un tel prêt, s'il n'avait été simultanément son seul administrateur et actionnaire. En effet, le but de la société ne couvre pas l'octroi de financement, puisqu'il consiste en des analyses économiques et de risques, ainsi qu'en des audits et des certifications. Par ailleurs, dans la vie économique et entre tiers indépendants, il se révèle tout à fait inusuel qu'une société octroie des prêts sur la base d'un contrat oral, sans exiger le paiement d'intérêts, ni d'amortissement et sans non plus vérifier la solvabilité de l'emprunteur. L'argument selon lequel l'activité du recourant sert de garantie ne résiste pas à l'examen, puisque le contribuable, emprunteur, contrôle totalement et

seul la société prêteuse. Enfin, le relevé du compte privé O_____ détenu par le recourant auprès de Postfinance fait certes état de débits de CHF 1'221.-, CHF 11'820.- de et CHF 3'000.- en faveur d'H_____ SA. Cependant, il n'est pas possible d'inférer que ces versements représentent les remboursements d'un prêt, au vu de leur libellé (transfert sur compte Q_____ – H_____ SA – _____(GE)). Les recourants n'ont produit aucun justificatif, tel qu'une pièce comptable de la société, apte à démontrer que ces sommes constituent l'amortissement d'un crédit. Unique administrateur d'H_____ SA, le contribuable avait nécessairement accès à tous les documents sociaux et était, par conséquent, à même de démontrer comment celle-ci avait comptabilisé les trois virements susmentionnés.

Au vu de ce qui précède, le grief est mal fondé.

30. Les contribuables contestent le refus de l'AFC-GE de réviser leur taxation 2011 en demandant la prise en compte de leurs frais de déplacement et de représentation, à savoir les dépenses en lien avec l'événement « K_____ ». En substance, ils font valoir qu'ils ne comprennent pas les explications de l'autorité intimée selon lesquelles ils n'avaient pas fait valoir de faits nouveaux, puisque le rappel d'impôt suppose la découverte de faits nouveaux.
31. À teneur des art. 55 al. 1 LPFisc et 147 al. 1 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître, ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c).

La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD ; art. 56 LPFisc).

Par ailleurs, la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 55 al. 2 LPFisc et 147 al. 2 LIFD).

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 5.1 et les références citées), le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités, dès lors qu'il ne doit pas pouvoir profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, le

contribuable peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt.

32. En l'espèce, la révision et le rappel d'impôt constituent toutes deux des procédures extraordinaires, l'une en faveur du contribuable et l'autre en faveur du fisc. Elles sont conditionnées à l'existence de faits nouveaux.

Les recourants semblent indiquer que les frais de déplacement et de représentation constituent des dépenses en lien avec H_____ SA. Dans ce sens, le raisonnement exposé supra peut être repris. Les intéressés n'ont pas renversé la présomption de l'art. 327a CO selon laquelle l'employeur rembourse au travailleur les frais imposés par l'exécution du travail.

À supposer que, comme l'a retenu l'AFC-GE, ils aient déposé une demande de révision de leur taxation 2011, dans le cadre de leur réclamation du 19 décembre 2022, c'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu que les conditions n'étaient pas remplies. En effet, à aucun moment ils n'expliquent, pour quelles raisons ils n'ont pas été en mesure de solliciter la déduction des frais susmentionnés dans le cadre de la procédure ordinaire de réclamation à l'encontre du bordereau de taxation 2011, du 1^{er} juillet 2013. Partant, la voie de la révision leur est fermée (art. 55 al. 2 LPFisc et 147 al. 2 LIFD).

Il résulte de ce qui précède que le grief doit être écarté.

33. Les contribuables contestent le calcul des intérêts sur rappel d'impôt qui leur sont facturés pour l'année 2016, soit CHF 1'642.-. Ils ne remettent toutefois pas en cause leur principe, ni leur fonction.

Ils font valoir que, le 27 avril 2017, ils ont payé un supplément de CHF 3'164.- et que l'AFC-GE leur avait remboursé CHF 3'200.- le 30 août 2018. Or, si tel n'avait pas été le cas, ils n'auraient pas été contraints de s'acquitter de tels intérêts.

Aux termes de l'art. 30 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), intitulé « Remboursement d'office », à l'exception des montants de peu d'importance qui sont portés en compte, le département rembourse d'office au contribuable les montants qui lui sont dus suite à une décision ou un jugement entrés en force, pour autant qu'aucune dette susceptible de compensation, au sens de l'art. 33 LPGIP, n'existe.

34. En l'espèce, le droit de l'AFC-GE de percevoir des intérêts moratoires sur rappel d'impôt n'est pas litigieux. Il a, d'ailleurs, été confirmé par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_290/2022 du 23 janvier 2023).

En 2016, les recourants ont été taxés d'office. Il résulte du décompte final d'ICC les éléments suivants : Le montant du bordereau du 25 octobre 2017, auquel s'ajoutent l'amende au sens de l'art. 68 LPFisc, ainsi que les divers frais, s'élève à CHF 1'599.85. Le 30 octobre 2017, les recourants ont effectué un paiement par BVR de CHF 1'623.55. Un solde de CHF 23.70 en leur faveur demeurait. Par

ailleurs, le 30 octobre 2018, l'AFC-GE a effectué un report de CHF 3'164.10, ce qui a porté le solde créditeur à CHF 3'187.80.

Dès lors qu'à cette date, la taxation 2016 était entrée en force, c'est à bon droit que l'AFC-GE a remboursé aux contribuables un montant d'impôt en application de l'art. 30 LPGIP. Pour le surplus, les recourants sont malvenus lorsqu'ils se plaignent de devoir s'acquitter des intérêts moratoires, étant donné qu'en 2016, ils ont été taxés d'office. Contrairement à ce que les recourants allèguent, ces intérêts moratoires découlent du fait qu'ils se sont laissés taxer sur des revenus et une fortune insuffisants.

Partant, le grief, mal fondé, est écarté.

35. Il résulte de ce qui précède que les reprises opérées par l'AFC-GE sont intégralement confirmées.

Soustraction d'impôt

36. Les contribuables contestent avoir commis une soustraction d'impôt.
37. Est notamment puni d'une amende 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 (art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc).
38. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 28b et les références citées).

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées).

En l'occurrence, au cours des années 2012, 2013, 2015 et 2016, les recourants n'ont pas déclaré un ensemble d'éléments de revenus, qui ont fait l'objet de reprises examinées et qui ont été confirmées. Il en a résulté une taxation insuffisante et donc, une perte fiscale pour la collectivité. Les conditions objectives d'une soustraction d'impôt sont ainsi réalisées.

39. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience

professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3).

40. La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1).

41. Dans leurs écritures, ainsi que lors de leur comparution personnelle devant le tribunal, les recourants contestent avoir eu l'intention de commettre une soustraction. Ils relèvent qu'ils ont chargé une fiduciaire de remplir leurs déclarations fiscales et qu'ils n'étaient pas conscients que les éléments communiqués à l'AFC-GE étaient trop bas.

Ils admettent que pour les périodes fiscales au cours desquelles ils ont été taxés d'office, à savoir 2013 et 2016, ils n'ont pas respecté leur obligation de remplir leurs déclarations fiscales, mais ils nient avoir menti ou dissimulé quoi que ce soit.

42. Selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013).

La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires. En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour 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 (ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 15c).

Toutefois, lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale (ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 15c).

43. Les précités ne peuvent être suivis.

En effet, ils ne sauraient de manière toute générale rejeter la faute sur leur fiduciaire, puisqu'elle est leur auxiliaire. Ainsi, ils répondent comme des leurs des manquements que celle-ci aurait par hypothèse commis dans la gestion de leurs affaires fiscales. Par ailleurs, les déclarations fiscales 2011, 2012 et 2015, qui figurent au dossier, n'ont pas été remplies par un mandataire, mais par le contribuable lui-même.

Pour les années 2013 et 2016, les contribuables n'ont pas retourné du tout leurs déclarations fiscales respectives, violant de ce fait les art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc (obligation de remplir la formule de déclaration de manière conforme à la vérité et complète). Le tribunal ne peut suivre l'argumentation des contribuables selon laquelle ils n'ont pas retourné certaines de leurs déclarations afin de se protéger contre la divulgation de leurs données fiscales. En effet, celles-ci sont soumises au secret fiscal au sens des art. 11 et 12 LPFisc, ainsi que 110 LIFD et sont par conséquent secrètes. Elles peuvent être communiquées à certaines autorités (art. 12 LPFisc). Partant, en ce qui concerne ces périodes fiscales, les contribuables sont punissables pour soustraction intentionnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_821/2010 du 4 avril 2011 consid. 4.9).

Il en va de même s'agissant des autres périodes fiscales.

Le contribuable n'a manifestement pas transmis à l'AFC-GE toutes les informations permettant de le taxer. En outre, il n'a apporté aucune explication crédible quant à la raison pour laquelle il n'avait pas déclaré ses revenus versés en 2011, 2012 et 2013 par H_____ SA, tout comme l'intégralité du bénéfice de l'activité indépendante en 2012. Il n'a pas non plus été en mesure de justifier le bien-fondé par H_____ SA de la prise en charge de ses frais privés, dont on doute qu'il n'ait pu l'ignorer au vu de ses activités au sein des sociétés précitées.

Sa prétendue complète méconnaissance de la fiscalité ne saurait totalement l'exonérer de toute responsabilité. Même un contribuable sans connaissance fiscale ne peut ignorer qu'il doit déclarer ses revenus.

La recourante n'apporte aucune explication quant au motif pour laquelle elle n'a pas déclaré en 2011, 2012 et 2013, le salaire versé par H_____ SA. Le fait que les déclarations fiscales du couple aient été remplies par son époux ne la dispense pas. En effet, en droit pénal fiscal, il n'y a pas de représentation conventionnelle d'un

époux par l'autre contrairement à ce qu'il est prévu à l'art. 113 LIFD. Au contraire, chacun des conjoints doit être traité comme des contribuables imposés individuellement (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, art. 180, ch. 5, p. 1198).

Il résulte de ce qui précède que chacun des recourants a, avec conscience et volonté, omis de déclarer des éléments imposables. Ils ont ainsi commis une soustraction intentionnelle.

44. Les conditions objective et subjective d'une soustraction d'impôt sont remplies en l'espèce. Partant, le prononcé d'une amende à l'encontre des contribuables se justifie. Il convient d'examiner sa quotité.
45. Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1).

En cas de faute grave, l'amende doit donc en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (art.175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier la circonstance aggravante lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans, par une personne morale sur plusieurs exercices (Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 175 § 54, p. 1998).

46. Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'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'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. La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent aussi en considération le repentir actif ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., art. 175, § 47, p. 1995).

Si l'auteur a été directement atteint par les conséquences de son acte au point qu'une peine serait inappropriée, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le

renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine (art. 54 CP). En cas d'infraction intentionnelle, une réduction de la peine en application de l'art. 54 CP est possible, mais ne doit être admise qu'avec retenue. Les désagréments dus à l'ouverture d'une instruction pénale, le paiement de frais de procédure, la réparation du préjudice, ainsi que la dégradation de la situation financière, le divorce ou le licenciement consécutifs à l'acte délictueux, ne constituent que des conséquences indirectes de l'infraction, sans pertinence au regard de l'art. 54 CP (arrêt du Tribunal fédéral 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 7).

47. Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres (art. 180 1^{ère} phr. LIFD ; art. 73 1^{ère} phr. LPFisc).
48. Dans le cas d'époux vivant en ménage commun au sens de l'art. 9 al. 1 LIFD, l'art. 180 1^{ère} phr. LIFD limite la responsabilité pénale d'un conjoint à la soustraction de ses propres éléments imposable, l'idée étant que l'obligation de déclaration de chacun des époux ne porte que sur ses revenus. L'époux qui ne déclare pas correctement les revenus de son conjoint ne viole ainsi pas ses propres obligations de procédure et ne peut donc pas être poursuivi en tant qu'auteur de la soustraction d'impôt (Christine JAKES in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit, art. 180, § 4, p. 2021).

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_689/2019 du 15 août 2019 consid. 2.2.2 et 2.2.3 = StR 10/2019 p. 746), il n'y a pas de solidarité entre époux pour le paiement de l'amende, l'art. 177 LIFD (instigation, complicité, participation) est réservé.

49. En l'espèce, les contribuables rejettent la faute sur leur fiduciaire à qui ils ont confié la tâche de remplir leurs déclarations fiscales des années 2011 et 2012. Or, ainsi que le tribunal l'a retenu ci-dessus, celles-ci ont été remplies par le contribuable lui-même et non par un mandataire. En tout état, le fait de mandater un tiers spécialiste en fiscalité ne déchargeait pas les recourant de leur obligation de vérifier.

Contrairement à ce qu'ils prétendent, ils ne peuvent pas se prévaloir d'une bonne collaboration, car ils n'ont jamais transmis à l'AFC-GE des relevés relatifs à l'année 2014, ni des pièces indiquant le montant des rémunérations perçues par la contribuable en 2011, 2012 et 2013. Ainsi, l'autorité intimée a été contrainte de fixer par appréciation la rémunération qui lui a été versée H_____ SA.

50. En outre, même si le recourant gèrait seul les finances du couple, il ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables, à l'exclusion de ceux de son épouse ; la solidarité pour le paiement de l'amende se révèle exclue. C'est dès lors à juste titre que l'AFC-GE a notifié à chacun des contribuables des bordereaux d'amendes. Au surplus, ils ne démontrent pas en quoi la répartition du montant des amendes entre les conjoints serait inexacte.

Le recourant ont commis des soustractions en 2012, 2013, 2015 et 2016, à savoir durant quatre années fiscales. Son épouse a soustrait des revenus en 2011, 2012 et

2013. La réitération des soustractions par chaque des précités constitue en outre une circonstance aggravante.

51. Les recourants soutiennent qu'ils ne disposent pas des moyens leur permettant de s'acquitter des amendes.

Le recourant se prévaut du fait qu'il est un spécialiste reconnu internationalement en matière de lutte contre les organisations criminelles, la corruption, la fraude et les trafics en tous genres. Penser qu'il souhaitait frauder le fisc constitue à son égard une insulte, ainsi qu'une méconnaissance de sa personne, ainsi que de la réalité.

Les recourants ne peuvent être suivis.

En effet, le tribunal peine à comprendre en quoi les connaissances et l'activité professionnelle du contribuable, de même que son réseau, qu'il met en avant dans son recours, auraient pour effet de réduire, d'une quelconque manière, l'intensité de sa faute. Bien au contraire. Par ailleurs, ils prétendent, mais sans le démontrer, qu'ils se trouvent dans l'incapacité de régler les pénalités que leur a infligées l'AFC-GE.

52. Le tribunal retient que les recourants ne sauraient invoquer leur impécuniosité pour demander que l'autorité intimée renonce à les amender en application de l'art. 54 CP, dès lors qu'au regard de cette disposition légale, les amendes ne constituent qu'une conséquence indirecte des soustractions commises et sont donc sans pertinence selon la jurisprudence.

Aucun des contribuables ne peut se prévaloir d'une circonstance atténuante. En revanche, une circonstance aggravante, à savoir la réitération, doit être retenue à l'encontre de chacun d'eux. Dès lors, la quotité des amendes, à savoir une fois les droits soustraits, ne représente pas une sanction excessive et sera confirmée.

Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.

53. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} mai 2023 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 mars 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'500.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Laetitia MEIER DROZ, présidente, Yuri KUDRYAVTSEV et Giedre LIDEIKYTE HUBER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Laetitia MEIER DROZ

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière