

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2725/2016-ICCIFD

ATA/192/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 27 février 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur et Madame A\_\_\_\_\_**

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
18 mai 2017 (JTAPI/544/2017)**

---

## EN FAIT

- 1) Le litige porte sur les amendes infligées à Monsieur et Madame A\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables ou les époux) pour soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2006 à 2010, ainsi que pour tentative de soustraction d'impôt pour la période fiscale 2011, concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).
- 2) À teneur du registre du commerce, du 12 juin 2003 au 18 février 2008, M. A\_\_\_\_\_ était directeur avec signature individuelle de la société B\_\_\_\_\_ (ci-après : B\_\_\_\_\_), qui avait pour but « maçonnerie, peinture, rénovation et nettoyage de fin de chantier ». Il était également, du 11 avril 2008 au 31 mai 2011, directeur avec signature individuelle de la société C\_\_\_\_\_ ayant pour but « travaux en bâtiment et construction ». Son épouse était, du 11 avril 2008 au 31 mai 2011, administratrice avec signature individuelle de C\_\_\_\_\_.
- 3) Pour les années 2006 à 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les contribuables de la manière suivante :

Année	Impôt	Montant de l'impôt
2006	ICC	CHF 1'588.80
2007	ICC	CHF 8'064.40
	IFD	CHF 778.-
2008	ICC	CHF 40.-
	IFD	CHF 0.-
2009	ICC	CHF 8'700.-
	IFD	CHF 409.-
2010	ICC	CHF 10'789.80
	IFD	CHF 1'126.-
TOTAL	ICC	CHF 29'153.-
	IFD	CHF 2'313.-

Lesdites taxations sont entrées en force.

- 4) Selon leurs déclarations fiscales 2006 à 2011, M. A\_\_\_\_\_ avait été employé de 2006 à 2007 par B\_\_\_\_\_ puis, de 2008 à 2011 par C\_\_\_\_\_. Son épouse avait été employée par B\_\_\_\_\_ en 2006 et par C\_\_\_\_\_ de 2009 à 2011.

5) En 2011, les contribuables ont déclaré un revenu imposable de CHF 110'757.- pour l'ICC et de CHF 0.- en IFD.

6) Le 20 août 2013, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture à leur rencontre d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure en soustraction de l'ICC et de l'IFD 2009 à 2011, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) – division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : division TVA) – l'ayant informée qu'ils avaient omis de déclarer des éléments de revenus et de fortune, soit : l'utilisation du véhicule de C\_\_\_\_\_ à des fins privées par M. A\_\_\_\_\_ en 2010 et 2011 ; l'encaissement, entre 2009 et 2011, par le biais de leurs comptes privés, des produits facturés par C\_\_\_\_\_ ; quatre comptes bancaires ouverts auprès du D\_\_\_\_\_ (ci-après : D\_\_\_\_\_) entre 2009 et 2011, une créance de CHF 186'508.- à l'encontre de la société E\_\_\_\_\_ (ci-après : E\_\_\_\_\_) pour 2011 ; 100 % de participations dans les sociétés E\_\_\_\_\_ en 2011, C\_\_\_\_\_ de 2009 à 2010 et F\_\_\_\_\_ (ci-après : F\_\_\_\_\_) en 2011.

Il était précisé que l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt était communiquée par écrit à la personne concernée et que celle-ci était invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer. Les contribuables étaient invités à remettre le détail des relevés de leurs comptes bancaires ouverts auprès du D\_\_\_\_\_ du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre des années concernées. Un délai leur était accordé pour formuler d'éventuelles observations.

7) Le 14 octobre 2013, les contribuables ont reconnu être actionnaires de l'intégralité du capital-actions des sociétés E\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, ainsi que de 50 % du capital-actions de la société F\_\_\_\_\_ en 2011. Ils contestaient les autres allégations de l'AFC-GE. Ils annexaient les extraits des comptes ouverts auprès du D\_\_\_\_\_ pour les périodes requises.

8) Le 25 octobre 2013, l'AFC-GE a informé les contribuables que les procédures en rappel et en soustraction d'impôt étaient étendues pour l'ICC et l'IFD de 2003 à 2008.

Il ressortait des relevés bancaires que les prestations salariales déclarées pour les périodes de 2009 à 2011 étaient inférieures à celles effectivement versées sur lesdits comptes par la société C\_\_\_\_\_ et que plusieurs éléments de revenus et de fortune n'avaient pas été déclarés.

Un entretien était fixé afin qu'ils fassent part de leurs observations et produisent les contrats d'achats – cessions – des actions et parts sociales des sociétés dont ils étaient actionnaires, ainsi que les relevés bancaires des comptes ouverts auprès du D\_\_\_\_\_ pour les années 2003 à 2008.

- 9) Le 12 décembre 2013, un entretien s'est tenu dans les locaux de l'AFC-GE en présence de M. A\_\_\_\_\_ et de son mandataire.
- 10) L'AFC-GE a requis des contribuables la transmission des documents suivants : un tableau récapitulatif des sociétés détenues de 2003 à 2011, une copie des contrats d'achat et de vente concernant leurs participations ou leurs parts-sociales pour les périodes 2003 à 2011, un mémo précisant les conditions ou les raisons les ayant conduits à encaisser, par le biais de leurs comptes privés, des produits facturés par C\_\_\_\_\_ sans les comptabiliser dans les comptes de cette dernière, ainsi qu'une confirmation que tous les virements effectués par C\_\_\_\_\_ sur les comptes privés, pour les périodes 2003 à 2011, étaient des prestations salariales versées à l'un des époux.
- 11) Les contribuables ont indiqué que les produits facturés par C\_\_\_\_\_ avaient été encaissés par M. A\_\_\_\_\_ en contrepartie du paiement d'une partie des charges de la société à hauteur d'environ CHF 720'000.- par an. Il avait été actionnaire à 100 % de B\_\_\_\_\_, acquise en mars 2004 et revendue en juillet 2006 pour CHF 1.- symbolique. Il avait également été actionnaire à 100 % de C\_\_\_\_\_ acquise en septembre 2008 et revendue en novembre 2009 pour CHF 1.- symbolique. Il détenait toujours à 100 % les sociétés G\_\_\_\_\_, acquise en 2008, et E\_\_\_\_\_, acquise en mars 2012. Il avait été actionnaire à 100 % de la société H\_\_\_\_\_, acquise en novembre 2001 et revendue en novembre 2013. Il ne possédait toutefois aucun contrat ou document en relation avec l'acquisition ou la vente de ces sociétés. Les époux ont remis les relevés d'un compte ouvert auprès du D\_\_\_\_\_ de 2007 à 2011.
- 12) Le 28 août 2015, l'AFC-GE a informé les contribuables que les procédures en rappel et en soustraction d'impôt 2003 à 2010, ainsi que la procédure pour tentative de soustraction 2011, étaient terminées et leur a notifié des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2006 à 2010, des bordereaux de taxation ICC et IFD pour 2011 et des bordereaux d'amende pour les périodes 2006 à 2011. Les procédures pour les années 2003 à 2005 étaient terminées sans suppléments d'impôt et sans amende. Pour l'IFD 2006, la procédure était close sans reprises.

Les montants fixés dans lesdits bordereaux étaient les suivants :

Année	Impôt	Rappel d'impôt	Amende
2006	ICC	CHF 77.85	CHF 77.-
2007	ICC	CHF 21'304.35	CHF 21'304.-
	IFD	CHF 5'353.-	CHF 5'353.-
2008	ICC	CHF 73'839.60	CHF 73'839.-
	IFD	CHF 24'019.-	CHF 24'019.-

Année	Impôt	Rappel d'impôt	Amende
2009	ICC	CHF 73'947.05	CHF 73'947.-
	IFD	CHF 24'845.-	CHF 24'845.-
2010	ICC	CHF 125'625.05	CHF 125'625.-
	IFD	CHF 53'034.-	CHF 53'034.-
2011	ICC	CHF 148'468.65	CHF 58'070.-
	IFD	CHF 55'697.-	CHF 23'669.-
TOTAL	ICC	CHF 443'262.55	
	IFD	CHF 162'948.-	

Pour les années 2006 à 2010, les amendes avaient été infligées au motif que les contribuables avaient omis de déclarer des éléments de revenus et de fortune ainsi que les prestations appréciables en argent perçues de la part de C\_\_\_\_\_ ou B\_\_\_\_\_, commettant ainsi une soustraction d'impôt. Ils avaient agi de manière intentionnelle, de sorte que la quotité des amendes était fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait. Le fait qu'ils avaient collaboré durant l'instruction du dossier avait été pris en compte en tant que circonstance atténuante, alors que le caractère répétitif et le concours d'infractions avaient été considérés comme des circonstances aggravantes. Pour l'année 2011, les amendes étaient réduites aux 2/3 de la peine qui aurait été infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée. Était annexé un procès-verbal récapitulant les différents éléments de revenus et de fortune non déclarés.

- 13) Le 23 septembre 2015, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux précités, demandant qu'un délai leur soit imparti pour la motiver.
- 14) Le 22 octobre 2015 et dans le délai imparti par l'AFC-GE, les contribuables ont complété leur réclamation, concluant à ce que les bordereaux de rappels d'impôt 2006 à 2010, la taxation 2011 et les bordereaux d'amende soient reconsidérés.

En contrepartie de l'encaissement de produits des sociétés C\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ sur les périodes considérées, ils avaient assumé directement une partie des charges des sociétés pour CHF 227'566.85 en 2007, CHF 505'028.95 en 2008, CHF 653'038.- en 2009, CHF 1'372'652.23 en 2010 et CHF 2'083'972.71 en 2011, lesquelles devaient être déduites des revenus retenus par l'AFC-GE. Ils annexaient un tableau récapitulant les charges assumées, les justificatifs y relatifs ainsi que des décomptes bancaires faisant état des paiements réalisés en faveur des sociétés en question.

- 15) L'AFC-GE a sollicité des contribuables la remise de pièces afin d'établir que les charges invoquées (salaires, prestations de tiers, fournisseurs, frais de chantier) étaient étroitement et exclusivement liées à l'acquisition des produits non comptabilisés dans les bilans des sociétés C\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ et encaissés sur leurs comptes personnels.
- 16) Les contribuables n'ont pas donné suite à cette requête.
- 17) Par décisions sur réclamation du 14 juillet 2016, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux de rappel d'impôt, taxation et amende pour les années 2006 à 2011.

Les contribuables n'avaient pas démontré que les charges invoquées étaient exclusivement liées aux produits encaissés par le biais de leurs comptes privés. Au contraire, les éléments du dossier démontraient que ces charges avaient déjà été comptabilisées dans les comptes des sociétés en question. Elle renonçait toutefois à rectifier les taxations 2007 à 2009 en défaveur des époux.

Les amendes étaient entièrement maintenues puisqu'en ne déclarant pas, entre 2006 et 2010, et en tentant de soustraire, en 2011, une partie de leurs éléments de revenus et de fortune, les contribuables avaient agi de manière intentionnelle.

- 18) Par acte posté le 18 août 2016, les contribuables ont interjeté recours contre les décisions précitées auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant, principalement, à ce que les bordereaux de rappels d'impôt et amende ICC 2006 à 2010 et IFD 2007 à 2010 soient annulés, à ce que les reprises de CHF 237'014.- effectuées pour l'ICC et l'IFD 2011 et les amendes soient annulées, et à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations et amendes dans le sens des conclusions.

Le total des impôts réclamés en capital et intérêt s'élevait à CHF 494'107.60 pour l'ICC et à CHF 181'196.60 pour l'IFD. Les amendes s'élevaient pour leur part à CHF 352'862.- pour l'ICC et à CHF 130'920.- pour l'IFD.

De nombreuses réunions avaient eu lieu entre les contribuables et l'AFC-GE dans les locaux de cette dernière, sans pour autant que les procès-verbaux y relatifs ne figurent au dossier. Une grande partie des rappels d'impôt était fondée exclusivement sur les relevés bancaires qu'ils avaient produits en raison de leur devoir de collaborer à la procédure. Or, le secret bancaire étant opposable au fisc, l'AFC-GE n'aurait pas pu avoir accès à ces relevés sans leur coopération. Dans cette mesure, elle devait recalculer les amendes en se fondant sur les rappels d'impôt découlant des documents en sa possession au moment de l'ouverture de la procédure de contrôle, soit lors de la communication de l'AFC-CH qui ne portait que sur les années 2009 à 2011. Les amendes portant sur les années précédentes devaient être annulées en totalité.

La quotité des amendes était totalement disproportionnée par rapport à leur situation économique et à l'excellente collaboration dont ils avaient fait preuve. Ils contestaient l'existence d'un concours d'infractions dans la mesure où ils n'avaient subi aucune condamnation même s'ils avaient omis de déclarer certains éléments pendant plusieurs années.

Étaient notamment annexés : un tableau récapitulant les amendes et les rappels d'impôt, un tableau comparant les reprises à l'ouverture et à la clôture de la procédure de contrôle ainsi qu'un courrier à l'attention de l'AFC-GE du 16 août 2016 sollicitant la copie des procès-verbaux des entretiens effectués.

19) Les contribuables ont encore complété leur recours en relevant que les pièces produites par l'AFC-GE ne répondaient que partiellement à leur demande et qu'aucun procès-verbal des entretiens n'avait été remis, de sorte que leur droit d'être entendus avait été violé et que les décisions devaient être annulées. Ils étaient en train de reconstituer la comptabilité de C\_\_\_\_\_ et de la comparer avec les charges qui avaient été couvertes par le débit de leurs comptes personnels afin de démontrer que lesdites charges n'avaient pas déjà été comptabilisées par C\_\_\_\_\_.

20) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le procès-verbal de l'entretien du 12 décembre 2013 n'avait pas la force probante d'un véritable procès-verbal signé par toutes les parties, de sorte que sa production n'était pas nécessaire. Lors de cet entretien, M. A\_\_\_\_\_ avait confirmé être actionnaire des sociétés citées dans le courrier qui lui avait été adressé le 25 octobre 2015. Il avait soutenu avoir agi comme un indépendant mêlant parfois les porte-monnaie privés et ceux de ses sociétés, raison pour laquelle le chiffre d'affaires de la société C\_\_\_\_\_ avait été encaissé par le biais de ses comptes bancaires. Il avait affirmé n'avoir eu aucune volonté de se soustraire à l'impôt. Les contribuables n'avaient pas démontré l'existence des charges en lien direct avec le chiffre d'affaires comptabilisé par la société précitée.

L'AFC-GE n'avait pas fait preuve d'arbitraire en fixant la quotité des amendes. Les contribuables n'ayant pas déclaré l'intégralité de leurs revenus et de leur fortune ainsi que les prestations reçues de C\_\_\_\_\_, ces montants devaient être réintégrés dans l'assiette fiscale. L'intention avait été retenue et la quotité des amendes avait été arrêtée à une fois les montants soustraits, ce qui tenait compte, d'une part, de la bonne collaboration des contribuables et, d'autre part, de la durée des faits reprochés. Les difficultés financières des contribuables avaient été prises en compte puisque la quotité des amendes avait été ramenée du 3/4 du montant de l'impôt soustrait à la moitié de celui-ci.

- 21) Dans leur réplique, les contribuables ont conclu au retrait de leur recours en lien avec les bordereaux de rappels d'impôt 2006 à 2010 et la taxation 2011. Ils persistaient, en revanche, dans leurs conclusions relatives aux amendes.

Malgré des efforts importants, ils n'étaient pas arrivés à trouver de justificatifs complémentaires permettant de démontrer que les montants qu'ils avaient encaissés avaient servi à couvrir des charges de leurs sociétés. Les amendes devaient être fixées en prenant exclusivement en considération les premiers éléments en possession de l'administration. Cette dernière n'avait pas démontré avoir obtenu, sans user de la menace, les pièces utilisées pour fixer les pénalités ainsi qu'elle n'avait pas produit les procès-verbaux des entretiens qui avaient eu lieu avec les contribuables, ce contrairement à son obligation légale. Elle n'avait, pour le surplus, pas tenu compte de leur situation financière puisque les décisions sur réclamation maintenaient la quotité des amendes qui avaient été fixées dans les taxations initiales. Elle admettait pourtant dans ses dernières écritures qu'une quotité correspondant à la moitié du montant soustrait serait adéquate, de sorte qu'elle devait réduire effectivement les amendes en se basant sur une quotité d'1/2 pour soustraction consommée et d'1/3 ( $2/3 \times 1/2$ ) pour tentative de soustraction.

Conscients de leurs responsabilités, les contribuables avaient engagé des discussions pour un arrangement de paiement avec l'AFC-GE, ce afin de rembourser les impôts dus et ainsi réparer le dommage subi par l'État. Cela devait être compris comme un repentir sincère valant circonstance atténuante. Ils annexaient la copie d'un courrier adressé à l'AFC-GE afin d'obtenir un entretien pour établir un plan de paiement.

- 22) L'AFC-GE a pris acte du retrait du recours s'agissant des rappels d'impôt et a persisté, pour le surplus, dans ses conclusions.

Le fait qu'elle avait indiqué avoir ramené la quotité des amendes au 3/4 du montant de l'impôt soustrait relevait d'une erreur de plume et d'inattention. Le montant des amendes fixées dans les bordereaux et les décisions sur réclamation était maintenu, correspondant à une fois l'impôt soustrait pour les années 2006 à 2010 et à 2/3 de l'impôt soustrait pour 2011.

- 23) Par jugement du 18 mai 2017, le TAPI a rejeté le recours.

Il ne ressortait pas du dossier qu'un autre entretien que celui du 12 décembre 2013 avait eu lieu entre l'autorité et les contribuables. Ces derniers avaient déjà été informés, le 20 août 2013, de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt par l'AFC-GE, laquelle avait requis de leur part la remise de plusieurs documents. Les contribuables avaient transmis notamment les relevés de plusieurs comptes bancaires sur la base desquels l'AFC-GE avait étendu la procédure aux années 2003 à 2008, ce qu'elle avait indiqué aux



intéressés le 25 octobre 2013. Ce n'était qu'en date du 12 décembre 2013 qu'un entretien avait eu lieu entre l'autorité et les contribuables, alors que les documents permettant à celle-ci d'élargir la procédure à des années antérieures avaient déjà été remis, et ce sans qu'il n'eût été fait usage de la menace. La production du procès-verbal en question n'était pas pertinente et, de toute manière, les contribuables ne soutenaient pas avoir été contraints à remettre des documents sous la menace d'une taxation d'office ou d'une amende. Par conséquent, tous les documents obtenus par l'AFC-GE dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt pouvaient être utilisés pour déterminer le montant des amendes, lesquelles devaient par conséquent être confirmées dans leur principe. De surcroît, les contribuables ne contestaient ni avoir commis une faute, ni les amendes dans leur principe, mais uniquement leur quotité.

Au titre de circonstances aggravantes, il fallait tenir compte de la réitération des soustractions, lesquelles avaient été commises de 2006 à 2010, soit durant cinq ans. Par ailleurs, le montant total d'impôt fixé par les bordereaux initiaux d'ICC et d'IFD se chiffrait à respectivement CHF 29'153.- et à CHF 2'313.-, alors que, à la suite de la clôture de la procédure de rappel d'impôt, ces sommes avaient été portées à CHF 294'793.90 et à CHF 107'251.-. Les suppléments représentaient respectivement 10,1 et 46,3 fois le montant de l'impôt initial, soit des hausses très importantes. S'agissant des amendes pour tentative de soustraction d'impôt en 2011, le revenu imposable mentionné par les contribuables dans leur déclaration fiscale 2011 pour l'ICC et l'IFD se chiffrait à CHF 110'757.-, alors que, à la suite des reprises opérées par l'AFC-GE, ce montant avait été porté à CHF 537'809.- en ICC et à CHF 541'900.- en IFD, ainsi que les revenus fixés par l'AFC-GE représentaient respectivement 4,8 et 4,9 fois les montants déclarés, soit des hausses significatives.

L'absence d'antécédents avait un effet neutre sur la fixation de la peine et n'avait pas à être pris en considération au titre de circonstance atténuante. Le repentir sincère ne pouvait également pas être pris en compte car les contribuables n'avaient pas réparé le dommage causé. Les époux reprochaient à l'AFC-GE de ne pas avoir tenu compte de leur situation financière, mais ils n'apportaient aucune démonstration d'un déséquilibre entre la quotité des amendes infligées et leur capacité économique. L'appréciation de l'AFC-GE s'inscrivait dans le cadre légal et ne consacrait pas un abus ou un excès.

- 24) Par acte posté le 21 juin 2017, les contribuables ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à l'annulation des amendes ICC 2006 à 2010 et IFD 2007 à 2010 infligées pour soustraction d'impôt ainsi que celles infligées pour tentative de soustraction pour l'année 2011.

L'AFC-GE avait violé le principe du fardeau de la preuve en utilisant des coefficients expérimentaux pour fixer les amendes. Il appartenait à l'autorité de

démontrer que les contribuables avaient conservé à leur profit 35 % des montants qu'ils avaient encaissés pour le compte de leurs sociétés. L'AFC-GE n'avait pas démontré comment elle avait calculé le coefficient expérimental de charges de 65 %, se contentant d'en revendiquer l'application, de manière indistincte, pour les rappels d'impôt et les amendes. S'agissant de ces dernières, l'autorité devait apporter la preuve stricte que les contribuables avaient conservé les montants litigieux. Dès lors, les amendes ne devaient être fixées que sur la part des rappels d'impôt qui découlait d'une soustraction démontrée en respectant les règles de la procédure pénale, en particulier la présomption d'innocence.

En application du principe *ne bis in idem*, les contribuables ne devaient pas être condamnés aux amendes fixées par l'AFC-GE, étant donné qu'ils avaient déjà été condamnés par la division TVA de l'AFC-CH au paiement solidaire des montants dus par C\_\_\_\_\_, ce pour le même complexe de faits. L'AFC-CH avait infligé à M. A\_\_\_\_\_ et à son épouse des amendes de respectivement CHF 26'640.- et CHF 11'630.-. Il avait également été enjoint aux époux, solidairement, de payer les prestations dues par C\_\_\_\_\_ s'élevant à CHF 545'731.60. Les pénalités déjà en force s'élevaient par conséquent à un montant total de CHF 584'000.-. Ces sanctions venaient punir les contribuables pour le même comportement qui leur était reproché par l'AFC-GE, à savoir l'encaissement sur leurs comptes personnels de montants dus à leurs sociétés.

Malgré leur situation financière, les contribuables faisaient tous leurs efforts pour faire face à leurs obligations. Des arrangements de paiement étaient en cours avec la division TVA de l'AFC-CH, la caisse cantonale genevoise de compensation (ci-après : CCGC) ainsi que l'AFC-GE. Cette prise de responsabilité devait être considérée comme un repentir sincère devant atténuer leur peine.

D'après leur déclaration fiscale 2016, ils ne disposaient d'aucune fortune nette et leurs revenus étaient limités en raison notamment de l'invalidité de Mme A\_\_\_\_\_. Ils devaient assumer la charge de leurs quatre enfants et même s'ils étaient propriétaires de deux appartements, ces derniers étaient très largement hypothéqués. Devant déjà s'acquitter d'un montant global de CHF 1'386'283.- (CHF 584'000.- [montant à verser à l'AFC-CH pour les impôts et amendes TVA] + CHF 57'304.- [montant à verser à la CCGC pour la réparation du dommage en lien avec C\_\_\_\_\_] + CHF 69'674.- [montant à verser à la CCGC pour la réparation du dommage en lien avec B\_\_\_\_\_] + CHF 494'108.- [rappel d'impôt ICC] + CHF 181'197.- [rappel d'impôt IFD]), la prise en considération de la situation économique, familiale et de santé des contribuables devait conduire à une forte diminution de la quotité des amendes infligées par l'AFC-GE.

- 25) Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 26) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il ne faisait aucun doute que les contribuables n'avaient pas fait tout ce qui était nécessaire pour que leurs taxations soient complètes et exactes et avaient ainsi violé une obligation légale leur incombant. Ils n'apportaient aucune explication quant à la raison pour laquelle ils n'avaient pas déclaré les sommes ayant fait l'objet des reprises. Ils s'étaient ainsi accommodés de la probabilité que la taxation y relative aurait pu être incomplète et de la perte fiscale qui aurait pu en résulter. Leur infraction était intentionnelle. Sans circonstances particulières, l'amende équivalait en principe au montant de l'impôt soustrait, ce dernier constituant 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. L'amende correspondant à une fois les droits soustraits se relevait par conséquent appropriée à la faute commise par les contribuables et l'AFC-GE avait fixé les pénalités en respectant les règles de procédure.

Le principe *ne bis in idem* supposait la réalisation des trois conditions cumulatives, à savoir l'identité de la personne visée, de l'objet de la procédure et des faits matériels. L'AFC-CH avait déclaré les contribuables solidairement responsables du paiement des prestations dues par la société C\_\_\_\_\_, soit de l'impôt sur la TVA, alors que l'AFC-GE avait infligé des amendes ICC et IFD. Il ne s'agissant pas du même impôt et l'AFC-GE n'avait par conséquent pas violé le principe *ne bis in idem*.

Une quotité fixée à une fois l'impôt soustrait pour les années fiscales 2006 à 2010 et à 2/3 pour l'année 2011 était proportionnée à l'intensité de la faute commise par les contribuables, lesquels avaient intentionnellement soustrait des montants conséquents d'impôt. Cette quotité tenait suffisamment compte de leur bonne collaboration, sans pouvoir reprocher un abus de pouvoir d'appréciation à l'AFC-GE. Leur situation financière s'étant péjorée postérieurement au prononcé des amendes, rien ne justifiait d'en abaisser la quotité.

- 27) Le 28 septembre 2017, les contribuables ont déposé des observations complémentaires.

Les rappels d'impôt avaient été exclusivement calculés sur la base de coefficients expérimentaux et l'AFC-GE n'avait versé à la procédure aucun document justifiant les montants forfaitaires des charges qu'elle avait utilisés, ni de preuve matérielle démontant l'exactitude de l'étendue des montants soustraits.

- 28) 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. 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2)
  - a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2a et les jurisprudences citées).
  - b. 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 cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1).
- 3) La présente affaire concerne l'IFD et l'ICC 2006 à 2011.  
  
Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995. S'agissant de l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). Pour l'ICC, trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq anciennes lois fiscales (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2006 à 2009 et le nouveau droit cantonal (LIPP) pour les périodes fiscales 2010 et 2011, sous réserve des amendes, pour lesquelles le principe de la lex mitior s'applique (ATA/1487/2017 précité consid. 2c).
- 4) Les questions litigieuses ont trait uniquement aux amendes. Le bien-fondé ainsi que la quotité des rappels d'impôt ne sont ainsi pas contestés devant la chambre de céans.
- 5) Dans un premier grief, les recourants reprochent à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des amendes en se basant sur les coefficients expérimentaux utilisés par l'AFC-CH dans le cadre d'un contrôle en matière de TVA. Ce faisant, la présomption d'innocence ainsi que le fardeau de la preuve auraient été violés. Ils ne contestent en revanche pas l'utilisation de tels coefficients en procédure de rappel d'impôt.

- 6) a. Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société, l'administration fiscale peut procéder à une taxation par estimation. Il existe deux méthodes de taxation par estimation auxquelles l'AFC-CH a recours : d'une part, la méthode reconstructive, qui vise à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente, et, d'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). La procédure par estimation vise à éviter que, les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistantes, ne se soldent par une perte d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités).

Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défectueuse du contribuable, même si elles peuvent ordonner des expertises aux frais du contribuable aux conditions de l'art. 123 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 ; 2C\_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1).

- b. Le recours à des coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de taxation d'office ; ce moyen est également ouvert à l'autorité dans le cadre d'une taxation ordinaire, par exemple lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 130, § 27, p. 1262-1263).

L'utilisation, en matière d'impôts directs, de données d'expérience collectées par l'AFC-CH dans le cadre d'une reprise de TVA est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_32/2012 et 2C\_33/2012 du 22 novembre 2012 consid. 3).

- 7) a. Tant en matière d'ICC que d'IFD, le contribuable doit être informé, lors de l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt, de son droit de refuser de déposer et de collaborer (art. 76 al. 1 LPFisc ; art. 183 al. 1 LIFD). Ces dispositions visent à assurer les garanties en matière procédurale de l'art. 6 § 1 et § 2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), soit le droit à un procès équitable dans lequel le contribuable ne peut s'accuser lui-même et le droit à la présomption d'innocence.

- b. La violation de cette obligation interdit à l'administration d'exploiter les moyens de preuve qui seraient obtenus par la contrainte dans le cadre de la

---

procédure pour soustraction d'impôt. Elle n'empêche toutefois pas l'autorité d'exploiter les éléments qui existaient indépendamment de la volonté de la personne contre qui l'enquête est diligentée (ATF 138 IV 47 = JdT 2012 IV 292 consid. 2.6.1 et les références citées).

- 8) Le principe de présomption d'innocence, ancré aux art. 32 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et de l'art. 6 § 2 CEDH, s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. n° 34619/97 § 96 ; Phillips c. Royaume-Uni du 5 juillet 2001, req. n° 41087/98 § 40). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés. Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988 § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (arrêt Janosevic précité § 98 ; ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 15a et les références citées).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met pas obstacle en principe pour autant que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101).

- 9) La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATA/218/2016 du 8 mars 2016 consid. 8 et les références citées).
- 10) Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier

remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). À la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD).

Des règles similaires figurent dans la LPFisc, pour la taxation de l'ICC (art. 25, 26, 31 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 consid. 8a).

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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2).

Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/402/2015 du 28 avril 2015 consid. 4d et les jurisprudences citées).

- 11) a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni de l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale 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. 1 et 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 et 2 LPFisc).
- b. Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera également puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD). L'amende est fixée aux 2/3 de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée

(art. 176 al. 2 LIFD). La LHID et la LPFisc prévoient une réglementation similaire (art. 56 al. 2 LHID ; art.70 LPFisc).

- 12) a. En l'occurrence, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre des recourants une procédure en rappel d'impôt, en soustraction ainsi qu'en tentative de soustraction d'impôt, pour les périodes fiscales 2009 à 2011, sur la base d'informations communiquées par l'AFC-CH, lesquelles étaient de nature à constituer des soupçons justifiant l'ouverture de ladite procédure le 20 août 2013. Dans la mesure où les pièces, en particulier les extraits des comptes bancaires remis par les contribuables dans ce contexte, avaient soulevé d'autres soupçons, l'intimée disposait de la faculté de l'étendre ultérieurement, soit le 25 octobre 2013, aux périodes fiscales 2003 à 2008. Ce n'est qu'une fois en possession des documents bancaires détaillés que l'AFC-GE a pu constater que les recourants avaient encaissé et non déclaré une partie du chiffre d'affaires perçu par leurs sociétés.

L'AFC-GE a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal suisse dans la mesure où le dossier de l'AFC-CH a permis d'identifier des éléments imposables qui n'avaient pas été déclarés par les recourants. La recherche d'information par l'AFC-GE visait à établir les faits pertinents susceptibles de taxation, et non à prouver la culpabilité des recourants. De plus, aucun élément du dossier ne démontre que l'application de ces règles a violé le droit à un procès équitable des contribuables, notamment le droit de se défendre. Le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt (respectivement tentative de soustraction) n'est que la conséquence de l'établissement par l'AFC-CH d'éléments de revenus non déclarés soumis à taxation. En se fondant sur ces éléments et en sollicitant la collaboration des contribuables pour les établir, ni l'autorité fiscale genevoise ni le TAPI n'ont violé le principe de la présomption d'innocence.

En conséquence, le grief des contribuables à ce sujet doit être écarté.

- b. De surcroît, l'AFC-GE a respecté les règles relatives au fardeau de la preuve. Elle a fixé le montant des reprises ainsi que des amendes d'après l'estimation faite par l'AFC-CH dans le cadre d'un contrôle effectué en matière de TVA. Cette autorité avait notamment relevé que divers éléments de revenus et fortune n'avaient pas été déclarés. Les décisions à ce sujet sont entrées en force.

Dans le cadre de la présente procédure, les contribuables se bornent à contester le fait que les amendes ont été fixées selon une taxation par estimation, sans toutefois apporter, pièces à l'appui, d'éléments précis permettant d'établir différemment l'étendue des montants soustraits. Comme ils doivent supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, il ne peut pas, dans ce contexte, être reproché à l'AFC-GE d'avoir effectué ses rappels d'impôts pour les années 2006 à 2011 en se fondant sur les renseignements communiqués par l'AFC-CH.



En effet, comme susmentionné, une taxation par estimation intervient lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 et 2C\_657/2012 précités). En l'occurrence, les pièces produites ne permettent pas d'établir le montant du chiffre d'affaires non comptabilisé dans les comptes des sociétés des recourants, la comptabilité desdites sociétés étant défailante et non probante. Les documents au dossier ne sont ainsi pas de nature à modifier le montant des reprises fixées par l'AFC-GE. Dans la mesure où les contribuables admettent la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais contestent les montants retenus par l'AFC-GE, il leur appartenait de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites. Les contribuables, qui supportent le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent leur obligation d'impôts, n'apportent pas d'éléments suffisants pour prouver leurs allégations.

Le montant des amendes devant être établi en prenant comme base celui de l'impôt soustrait (art. 175 LIFD et 69 LPFisc), l'AFC-GE pouvait (et devait) fixer les amendes de cette manière.

Le principe du fardeau de la preuve n'a ainsi pas été violé. Ce grief sera également écarté.

- 13) Les contribuables contestent aussi le principe des amendes IFD et ICC au motif qu'elles violeraient le principe *ne bis in idem*. Le prélèvement de l'impôt sur la TVA ainsi que des amendes y relatives, pour un montant total de CHF 584'000.-, constituerait déjà une sanction pour le même comportement qui leur est reproché, à savoir l'encaissement sur leurs comptes personnels de montants dus à leurs sociétés.
- 14) a. Le principe *ne bis in idem* appartient, selon la jurisprudence constante, au droit pénal fédéral. Il découle implicitement de la Cst. (art. 8 al. 1 Cst. ; Gérard PIQUEREZ/Alain MACALUSO, Procédure pénale suisse, 3<sup>ème</sup> éd., 2011, n. 581 ss ; Michel HOTTELIER, in André KUHN/Yvan JEANNERET (éd.), Code de procédure pénale suisse, 2011, ad art. 11 n. 1). Il est ancré à l'art. 4 al. 1 du Protocole n° 7 à la CEDH (RS 0.101.07) et à l'art. 14 al. 7 du Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2). Il figure également, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, à l'art. 11 al. 1 du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP - RS 312.0).

Ce principe, qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, interdit qu'une personne soit pénalement poursuivie deux fois pour les mêmes faits. Le premier jugement exclut ainsi que la personne soit poursuivie une seconde fois par une juridiction pénale, même sous une qualification juridique différente. Il s'agit en effet d'adopter une approche fondée strictement sur l'identité des faits matériels et de ne pas retenir la qualification juridique de ces faits comme critère pertinent (arrêt CEDH Zolotoukhine du 10 février 2009, requête no 14939/03 § 79 ss). Outre l'identité des faits, l'autorité de chose jugée et le principe *ne bis in idem*

supposent également qu'il y ait identité de l'objet de la procédure et de la personne visée (ATF 137 I 363 consid. 2.1 ; 119 Ib 311 consid. 3c et les références citées). Le principe *ne bis in idem* ne s'oppose, en particulier, pas à une punition pour soustraction de l'IFD, bien que le contribuable ait déjà été puni pour soustraction des impôts cantonaux. En effet, il s'agit de deux impôts distincts, prélevés par deux collectivités publiques différentes – soit la Confédération et le canton –, relevant de deux souverainetés fiscales différentes et protégeant des biens juridiques différents (ATF 119 Ib 311 consid. 3d, traduit in RDAF 1995 p. 118).

b. En l'espèce, les recourants considèrent que la coexistence de la perception par l'AFC-CH de l'impôt sur la TVA et des amendes y relatives, d'une part, et du prononcé des amendes ICC et IFD infligées par l'AFC-GE, d'autre part, conduit à une double peine pénale et viole ainsi le principe *ne bis in idem*.

Ce principe suppose la réalisation de trois conditions cumulatives, à savoir l'identité de la personne visée, de l'objet de la procédure et des faits matériels. Or, la deuxième condition susmentionnée n'est pas remplie. En effet, la procédure conduisant à la perception de l'impôt sur la TVA et des amendes y relatives, est fondée sur la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA - RS 641.20 – ainsi que sur l'aLTVA du 2 septembre 1999 pour les années antérieures à son entrée en vigueur) ainsi que sur la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0), relève de la compétence de l'AFC-CH et n'a pas le même objet que la procédure ayant abouti au prononcé des amendes ICC et IFD par l'AFC-GE. Ces deux procédures portent en effet sur des impôts différents (ATA/203/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2014 consid. 8). Par conséquent, l'AFC-GE n'a pas violé le principe *ne bis in idem* en prononçant les amendes ICC et IFD litigieuses, en sus du prélèvement de l'impôt sur la TVA et des amendes y relatives, réclamé par l'AFC-CH.

Le grief de la violation du principe *ne bis in idem* doit donc être écarté.

- 15) Enfin, les contribuables se plaignent de la quotité des amendes, fixée à une fois l'impôt soustrait pour les années fiscales 2006 à 2010 et 2/3 pour l'année 2011. Ils estiment que l'AFC-GE aurait dû tenir compte de leur situation financière ainsi que du repentir sincère dont ils avaient fait preuve.
- 16) a. Comme énoncé plus haut, la quotité de l'amende est, en règle générale, 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 et art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'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. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a

agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (ATA/1641/2017 du 19 décembre 2017 consid.16 et les références citées).

b. Les dispositions générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) sont applicables à la poursuite pénale selon la LIFD (art. 333 al. 1 let. a CP), ce qui vaut en particulier pour les dispositions relatives à la fixation de la peine (art. 47 CP) et à l'atténuation de celle-ci (art. 48 CP ; Andreas DONATSCH/Mirjam FREI, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, RF 2010 pp. 12-21, not. 13). Les art. 47 et 48 CP correspondent aux art. 63 et 64 aCP applicables pour l'année fiscale 2006. Leur contenu est fondamentalement similaire.

La bonne collaboration à l'enquête peut, même lorsqu'elle ne remplit pas les conditions d'un repentir sincère au sens de l'art. 48 let. d CP, constituer un élément favorable pour la fixation de la peine dans le cadre ordinaire de l'art. 47 CP. Le juge pourra atténuer la peine en raison de l'aveu ou de la bonne coopération de l'auteur de l'infraction avec les autorités policières ou judiciaires, notamment si cette coopération a permis d'élucider des faits qui, à ce défaut, seraient restés obscurs (arrêt du Tribunal fédéral 6B\_265/2010 du 13 août 2010 consid. 1.1 et 2.3 et les arrêts cités).

c. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable (art. 175 al. 1 LIFD) mais de l'intensité de la faute et doit être fixée en fonction de la culpabilité (art. 48 aCP ou art. 106 CP, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, mais dont la portée est inchangée ; ATF 135 II 86 consid. 4.4). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 23b).

Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (RDAF 2003 II 622, 631 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, § 26 n. 17-18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités).

Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C\_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3).

d. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation. Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/1641/2017 précité consid. 16 et les jurisprudences citées).

e. Au vu des circonstances du cas d'espèce, il ne fait pas de doute que les contribuables ont, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, omis de déclarer les revenus soumis à rappel d'impôt pour les périodes fiscales litigieuses. Ils ne contestent d'ailleurs pas le principe des amendes pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. Ils en sollicitent une diminution en raison de leur situation financière ainsi que de leur repentir sincère. Or, d'une part, la situation économique n'entre pas dans la liste des circonstances atténuantes de l'art. 64 aCP, ni dans celle de l'actuel art. 48 CP. D'autre part, même si la situation financière actuelle des recourants doit être prise en compte pour fixer la quotité de l'amende, elle doit toutefois être intégrée dans une appréciation globale de l'ensemble des circonstances concrètes, de manière que l'amende constitue à la fois une sanction proportionnée à la culpabilité et dissuasive afin d'assurer le respect de la loi (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 8b).

En matière de soustraction d'impôt, les effets économiques constituent des effets indirects de l'infraction commise et ne permettent pas de renoncer à une peine sur la base de l'art. 54 CP qui prévoit que, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_508/2014 et 2C\_509/2014 du 20 février 2015 consid. 7).

L'AFC-GE a, dans son appréciation, tenu compte de la bonne collaboration des contribuables, laquelle ne peut en revanche pas être considérée comme un repentir sincère, les contribuables n'ayant, à l'heure actuelle, pas (encore) réparé le dommage causé à l'État.

Par conséquent, aucune des circonstances atténuantes de l'art. 48 CP n'est réalisée dans la présente espèce. Par ailleurs, au vu des montants importants soustraits au fisc et de la durée des infractions sanctionnées s'étendant sur plusieurs années fiscales, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont abusé de leur pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à une fois le montant soustrait concernant la soustraction d'impôt et à 2/3 pour la tentative de soustraction. Les amendes fixées demeurent ainsi dans le cadre fixé par la loi. Les contribuables n'ont pas démontré qu'elles étaient disproportionnées par rapport à leur situation économique, au sujet de laquelle ils n'ont d'ailleurs produit aucun document, si ce n'est leur déclaration fiscale 2016, aucune pièce à l'appui. Les coefficients fixés par l'AFC-GE respectent ainsi le principe de la proportionnalité et doivent être confirmés.

En conséquence, la fixation d'une amende d'une fois l'impôt soustrait pour les soustractions consommées et de 2/3 pour la tentative de soustraction apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Le dernier grief des recourants sera donc également écarté.

- 17) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Le jugement du TAPI ainsi que les amendes litigieuses seront confirmés.
- 18) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 21 juin 2017 par Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2017 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 1'500.- ;

dit qu'aucune indemnité de procédure ne sera allouée ;

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

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

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :