

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2232/2015-ICC

ATA/119/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 février 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Fabienne Fischer, avocate

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
20 juin 2016 (JTAPI/643/2016)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'imposition, pour les années fiscales 2008 à 2011, de Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), domiciliés à Genève.
- 2) Durant les années 2008 à 2011 notamment, M. A_____ a exploité l'entreprise individuelle dénommée B_____ Conseil - titulaire A_____ (ci-après : B_____ Conseil) laquelle avait pour but le conseil et la réalisation de faux-plafond, de cloisons légères et de gypserie-peinture. Ladite entreprise a été inscrite au registre du commerce de Genève le 18 août 2005 et radiée le 27 octobre 2014, avant d'être à nouveau inscrite sous le même nom le 19 novembre 2014.
- 3) Les époux A_____ ont régulièrement transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leurs déclarations fiscales pour les années 2008 à 2011, et ont été taxés sur les revenus suivants :

| années fiscales | revenu imposable ICC | revenu imposable IFD |
|-----------------|----------------------|----------------------|
| 2008 | CHF 57'836.- | CHF 49'300.- |
| 2009 | CHF 79'293.- | CHF 72'500.- |
| 2010 | CHF 62'890.- | CHF 76'300.- |
| 2011 | CHF 52'566.- | CHF 57'800.- |

Les taxations relatives à ces années sont entrées en force.

- 4) Par courrier recommandé du 5 novembre 2014, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de l'ouverture à leur encontre de procédures en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour les années 2008 à 2011. Ces procédures étaient ouvertes suite à une communication de la division TVA de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), l'informant que M. A_____ n'avait pas déclaré la totalité des recettes réalisées dans le cadre de son entreprise.

Les reprises qu'elle entendait effectuer au niveau de leurs revenus imposables étaient les suivantes : CHF 97'605.- en 2008, CHF 34'488.- en 2009, CHF 116'005.- en 2010 et CHF 66'147.- en 2011.

Un délai de dix jours était imparti aux intéressés pour se déterminer.

- 5) Les époux A_____ ne se sont pas déterminés dans le délai imparti.
- 6) Le 16 janvier 2015, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ huit bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2008 à 2011. Pour les quatre années fiscales

concernées, les suppléments de l'ICC s'élevaient à CHF 81'667,40 et les suppléments d'IFD à CHF 22'200.-.

M. A_____ s'est également vu infliger huit amendes pour la soustraction de l'ICC et de l'IFD 2008 à 2011, fondées sur le fait qu'il n'avait pas déclaré la totalité de son chiffre d'affaires. Sa faute ayant été commise à tout le moins par dol éventuel, en l'absence de circonstances atténuantes, la quotité des amendes équivalait à une fois le montant des impôts soustraits.

7) Le 3 février 2015 a eu lieu un entretien entre les époux A_____ et l'AFC-GE. Aucun procès-verbal relatif à cet entretien ne figure au dossier de la procédure.

8) Le 4 février 2015, les époux A_____ ont formé réclamation contre « les bordereaux rappel d'impôt pour les années 2008 à 2011 ainsi que les bordereaux amende pour les mêmes années ».

En 2013, ils avaient contesté les reprises fiscales opérées par l'AFC-CH, faisant valoir que le chiffre d'affaires en question n'avait pas été réalisé. Confrontés au refus de cette dernière de revenir sur ces reprises, ils avaient accepté « les arrangements de paiement pour avoir gain de paix ». Ils priaient l'AFC-GE de revoir leur dossier et de leur permettre de produire des documents supplémentaires.

9) Par courrier du 23 avril 2015, l'AFC-GE a sollicité la remise des extraits des grands livres relatifs aux comptes « charges directes d'exploitation » des années 2008 à 2010 ainsi que ceux concernant le grand livre des comptes « marchandises » au 31 décembre 2011 s'agissant de l'entreprise B_____ Conseil.

10) Le 13 mai 2015, les époux A_____ ont déposé des pièces comptables auprès de l'AFC-GE pour les exercices 2008 à 2011 relatives à l'entreprise B_____, lesquelles ne figurent toutefois pas au dossier de la présente procédure.

11) Par décisions sur réclamation du 29 mai 2015, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux de rappel d'impôt relatif à l'ICC et à l'IFD 2008 à 2011, ainsi que les amendes dans leur principe, mais a réduit la quotité de ces dernières à la moitié des impôts soustraits.

L'AFC-CH lui avait communiqué que des fournisseurs avaient livré des marchandises sur des chantiers de M. A_____. Or, ce dernier n'avait comptabilisé aucun chiffre d'affaires résultant de ces chantiers. L'intéressé alléguait que lesdites marchandises ne lui étaient pas destinées, mais qu'il les avait achetées pour le compte de Monsieur C_____, lequel exploitait l'entreprise dénommée C_____ D_____. M. C_____ avait indiqué à l'AFC-CH avoir effectivement demandé à M. A_____ de réceptionner et de payer pour lui les

marchandises en question. Toutefois, l'AFC-CH n'avait donné aucune suite à cette affirmation et les époux A_____ avaient accepté les redressements fiscaux effectués par cette dernière.

Le 19 mars 2015, ils avaient déposé auprès de l'AFC-GE des extraits de comptes bancaires de M. C_____ auprès de l'UBS pour la période allant de 2008 à 2011 de même qu'un courrier de ce dernier, daté du 16 mars 2015, mentionnant qu'il avait en effet réceptionné les marchandises précitées, mais qu'en manque de liquidités, il n'avait jamais pu les payer à M. A_____. Pourtant, aucune comptabilité de l'entreprise C_____ D_____ n'avait été fournie, afin de prouver que les produits concernés avaient été comptabilisés et déclarés par cette dernière. De même, les pièces justificatives produites par M. A_____, relatives à ses exercices commerciaux 2008 à 2011, n'apportaient aucun élément nouveau. Les chiffres d'affaires fixés par l'AFC-CH, estimés sur la base d'une marge de 70 % sur les factures des marchandises, devaient ainsi être ajoutés aux revenus imposables des époux A_____.

Les amendes étaient confirmées quant à leur principe. Toutefois, au vu de la situation financière très difficile des intéressés, leur quotité était réduite, à titre exceptionnel, à la moitié des droits éludés.

- 12) Le 26 juin 2015, les époux A_____ ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre « la décision de [l'AFC-GE] du 29 mai 2015 », en concluant à son annulation. Il devait être reconnu que leur entreprise n'avait pas pu récupérer sa créance auprès de C_____ D_____ et constaté que l'amende contestée pouvait conduire à sa fermeture.

Comme l'attestait une reconnaissance de dette signée par M. C_____, ce dernier leur devait toujours CHF 72'348.- pour les marchandises qu'il avait commandées pour lui. Ils étaient surpris que l'AFC-GE puisse se fonder sur les renseignements communiqués par l'AFC-CH pour leur infliger une amende.

Ils n'avaient jamais eu l'intention ni la volonté de soustraire les impôts en cause. Leur entreprise n'avait pas de dettes et s'était toujours acquittée de ses impôts. Elle ne réalisait pas de chiffres d'affaires aussi importants que ceux retenus par l'AFC-GE. Ils avaient remis à l'AFC-GE toutes les pièces justificatives concernant les exercices 2008 à 2011. La condition objective d'une soustraction d'impôt n'était pas remplie dans la mesure où la taxation initiale était suffisante et que la collectivité publique n'avait subi aucune perte financière.

Leur entreprise traversait une situation financière très difficile, étant donné que leurs créances ne seraient « jamais remboursées ». L'AFC-GE ne pouvait pas leur reprocher le comportement de l'entreprise C_____ D_____, ni leur demander d'apporter les pièces comptables relatives à cette dernière.

Ils avaient contesté l'amende infligée par l'AFC-CH, mais l'avaient payée, sur le conseil de leur comptable, par « gain de paix ».

Étaient joints au recours les avis de taxation ICC rectificatifs pour les années 2008 à 2011, ainsi que la décision sur réclamation du 29 mai 2015 relative aux bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC 2008 à 2011 et aux bordereaux d'amende pour l'ICC 2008 à 2011. Figurait également une attestation du 19 juin 2015 signée par M. C_____, à teneur de laquelle il déclarait devoir la somme de CHF 72'348.- à M. A_____ reçue sous forme de matériel pour réaliser divers chantiers et s'engageait à le rembourser dès que possible.

- 13) Dans sa réponse du 3 novembre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les reprises opérées par l'AFC-CH étaient entrées en force et portaient sur des éléments imposables ne figurant pas dans les déclarations fiscales des époux A_____. C'était dès lors à juste titre que la procédure en rappel d'impôt avait été ouverte. Par ailleurs, les conditions objectives d'une soustraction fiscale étaient réalisées. Les intéressés n'avaient pas apporté, lors de l'instruction de la réclamation, des moyens de preuve susceptibles de justifier une réduction de leur charge fiscale. S'agissant de la faute, ils ne pouvaient ignorer que leurs déclarations fiscales n'étaient pas complètes alors que les revenus repris devaient y figurer. L'AFC-GE avait dès lors fixé à bon droit la quotité des amendes à la moitié des impôts soustraits.

- 14) Par réplique du 30 novembre 2015, les époux A_____ ont persisté dans leurs conclusions et demandé à ce que l'AFC-GE réévalue à la baisse le montant de l'amende.

Dans la mesure où leur créance envers M. C_____ n'avait pas été soldée, leurs déclarations fiscales reflétaient la réalité de leurs finances.

- 15) Dans sa duplique du 6 janvier 2016, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

- 16) Par jugement du 20 juin 2016, le TAPI a rejeté le recours des époux A_____, dans la mesure où il était recevable.

Les bordereaux concernant les rappels d'impôt avaient été notifiés aux deux époux, tandis que les bordereaux d'amende l'avaient été uniquement à M. A_____. Le recours de Mme A_____, s'agissant des amendes, était dès lors irrecevable.

Les renseignements communiqués par l'AFC-CH à l'autorité intimée constituaient des faits qui ne ressortaient pas des déclarations fiscales 2008 à 2011 des intéressés, de sorte que cette dernière était habilitée à ouvrir une procédure en

rappel d'impôts. Les intéressés ne contestaient d'ailleurs pas l'ouverture de cette procédure, mais reprochaient à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA. Or, le redressement fiscal que cette dernière avait opéré au terme de ce contrôle était entré en force. Les époux A_____ ne pouvaient reprocher à l'AFC-GE de s'être basée sur les reprises effectuées par l'AFC-CH alors qu'ils ne les avaient pas eux-mêmes formellement contestées. Dans la mesure où ils avaient admis le chiffre d'affaires repris par l'AFC-CH mais contestaient les montants retenus par l'AFC-GE, il leur appartenait de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites. Or, ils avaient contesté les reprises effectuées par l'AFC-GE, sans toutefois jamais apporter, pièces à l'appui, d'éléments concrets et chiffrés qui auraient permis d'établir différemment le montant du chiffre d'affaires non déclaré. Le 23 avril 2015, l'AFC-GE les avait invités à produire des pièces comptables, afin d'étayer leur opposition aux reprises litigieuses. À teneur du dossier, et contrairement à ce qu'ils semblaient prétendre, ils n'avaient toutefois jamais offert de produire leur comptabilité ou toutes autres pièces probantes, et devaient ainsi supporter les conséquences de leur inaction.

Le fait qu'ils n'aient pas encaissé leur créance envers M. C_____ était sans aucun lien avec le fait qu'ils n'avaient pas déclaré le chiffre d'affaires repris par l'AFC-GE. Dès lors, la production de la reconnaissance de dette de ce dernier n'était pas pertinente, ne permettant en particulier pas d'établir le montant du chiffre d'affaires non comptabilisé dans les comptes de l'intéressé.

En omettant de déclarer une partie de son chiffre d'affaires, il ne faisait aucun doute que l'intéressé avait violé son obligation légale de remplir sa déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité. Il s'était accommodé de la probabilité que ses taxations 2008 à 2011 se révèlent incomplètes et par conséquent, de la perte fiscale qui en résulterait. Il avait ainsi commis une soustraction, à tout le moins par dol éventuel.

L'AFC-GE avait retenu que l'intéressé avait agi intentionnellement, ou à tout le moins par dol éventuel, tout en réduisant le montant des amendes à la moitié des impôts soustraits. Elle avait ainsi tenu compte de sa situation financière. L'AFC-GE s'était montrée clémente en présence de circonstances aggravantes, soit le fait que les soustractions avaient porté sur quatre années fiscales ainsi que sur des montants importants. Aucun élément au dossier ne permettait de considérer que l'amende devrait encore être réduite.

- 17) Par acte mis à la poste le 19 juillet 2016, les époux A_____ ont interjeté recours contre le jugement précité par devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et au renvoi de l'affaire au TAPI « afin qu'il propose à l'AFC-GE d'annuler sa décision prise à [son] encontre, pour éviter légalement la fermeture définitive de [son] activité à raison individuelle ».

Ils ne contestaient pas l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, mais reprochaient à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA. Dans le cadre dudit contrôle, l'AFC-CH avait effectivement constaté qu'ils n'avaient pas comptabilisé les factures en souffrances d'C_____ D_____. Toutefois, ils avaient adressé le 12 avril 2013 à l'AFC-CH le courrier de M. C_____ attestant n'avoir jamais payé les créances dues. Leur comptable avait peut-être commis une erreur en ne comptabilisant par une créance due. Ils avaient contesté l'amende de l'AFC-CH, mais finalement payé celle-ci par gain de paix. Ils contestaient en revanche les montants retenus par l'AFC-GE car ils avaient apporté, pièces comptables à l'appui, des éléments concrets et chiffrés qui auraient permis à cette dernière d'établir différemment le montant du chiffre d'affaires retenu. L'AFC-GE alléguait de manière étonnante le contraire. Les créances non encaissées de M. C_____ avaient un lien avec le calcul du chiffre d'affaires. Ils n'avaient jamais eu l'intention ni la volonté de soustraire quoi que ce soit. Ils avaient déclaré leur chiffre d'affaires réel et non hypothétique. Ils n'avaient pas les moyens de payer les sommes réclamées par l'AFC-GE.

- 18) Le 25 juillet 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 19) Dans sa réponse du 22 août 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI du 20 juin 2016.

Les recourants n'avançaient aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige, pas plus qu'ils ne produisaient de nouvelles pièces déterminantes.

Contrairement à ce que retenait le jugement du TAPI, le recourant avait remis, le 13 mai 2015, des pièces comptables pour les exercices 2008 à 2011 relatives à son activité indépendante. Toutefois, les justificatifs produits n'apportaient aucun élément nouveau ni ne fournissaient des preuves susceptibles de justifier une réduction de sa charge fiscale.

- 20) Le 18 septembre 2016, les époux A_____ ont persisté dans leur recours.

L'AFC-GE reconnaissait avoir reçu toutes les pièces comptables relatives aux exercices 2008 à 2011. Durant les années 2008 à 2011, ils n'avaient pas encaissé les montants « qui avaient servi à fixer l'amende de l'AFC-GE ».

- 21) Le 12 janvier 2018, les époux A_____ ont demandé, par l'intermédiaire de leur conseil constitué la veille, à pouvoir déposer une écriture complémentaire.

Alors qu'ils n'étaient pas assisté d'un conseil, ils avaient déposé une seule réclamation contre les bordereaux ICC et IFD 2008 à 2011 et les amendes y relatives. L'AFC-GE avait rendu deux décisions, l'une relative à l'ICC et l'autre à

l'IFD, lesquelles portaient toutes deux le numéro de référence 1_____. En toute logique, ils avaient formulé un seul recours au TAPI mentionnant l'unique numéro de référence figurant sur les décisions reçues. Or, rien ne permettait de penser qu'ils ne visaient qu'une seule des deux décisions. Ils avaient exprimé tout au long de la procédure leur volonté de recourir contre les décisions portant respectivement sur l'ICC et l'IFD.

- 22) Dans leur écriture complémentaire du 9 mars 2018, les époux A_____ ont conclu, à titre préalable, à la comparution personnelle de M. A_____ et à l'annulation des poursuites n^{os} 2_____ A, 3_____ Y et 4_____ E, avec radiation du registre des poursuites. Sur le fond, ils ont conclu à l'annulation de tous les bordereaux de rappels d'impôts et d'amende ICC et IFD 2008 à 2011, à l'annulation des deux décisions sur réclamations rendues par l'AFC-GE le 29 mai 2015 ainsi qu'à l'annulation du jugement du TAPI du 20 juin 2016. Subsidiairement, le calcul des rappels d'impôt devait être repris en tenant compte de l'ensemble des faits pertinents qu'ils alléguaient, la quotité des amendes devait être réduite à néant et les intérêts moratoires devaient être recalculés à compter de l'entrée en force d'une décision définitive et exécutoire.

Leur fiduciaire ne les avait jamais avertis que le matériel commandé en faveur de tiers devait être dûment comptabilisé comme tel dans les livres de compte. M. A_____ avait voulu rendre service à M. C_____ en commandant le matériel en question car ce dernier lui avait permis de réaliser CHF 884'535.- de chiffre d'affaires durant les années 2008 à 2011. L'intéressé pensait de bonne foi que le matériel commandé lui serait remboursé. Or, la faillite personnelle de M. C_____ avait été prononcée le 12 novembre 2012.

Le TAPI avait constaté les faits de manière arbitraire. Il avait rendu son jugement sans avoir connaissance de faits pertinents, à savoir les livres comptables pour les années litigieuses que l'AFC-GE n'avait pas jugé bon de produire. Les intéressés n'avaient cessé de rappeler avoir subi une perte de CHF 72'348.- du fait du comportement de M. C_____, mais ni l'AFC-GE ni le TAPI n'avaient considéré ses allégations et les documents produits à l'appui, lesquels auraient dû conduire à annuler les reprises d'impôts et les amendes.

L'AFC-GE et le TAPI avaient commis un déni de justice formel et fait preuve de formalisme excessif en considérant qu'ils avaient recouru uniquement contre l'ICC. Il fallait faire preuve d'indulgence à l'égard de contribuables profanes et non assistés d'un conseil lors du dépôt de leur recours. Les deux décisions de l'AFC-GE du 29 mai 2015 indiquaient une référence identique, soit le numéro 1_____, ce qui était propre à induire les contribuables en erreur. L'omission du TAPI avait conduit au prononcé de trois jugements en mainlevée définitive contre leurs oppositions aux commandements de payer ayant pour objet les rappels d'impôt, les amendes et les intérêts relatifs à l'IFD.

L'autorité avait par ailleurs abusé de son pouvoir d'appréciation. Ils avaient collaboré autant qu'ils le pouvaient pour faire entendre leur voix. L'autorité avait exclu toute possibilité de reconsidérer le principe de la reprise et des montants retenus en ne transmettant pas au TAPI les pièces comptables qu'ils avaient produit auprès de l'AFC-GE. Ils avaient prouvé de bonne foi avoir subi une perte nette de CHF 72'348.-. Par ailleurs, en examinant les résultats de l'entreprise B_____ Conseil durant les années 2015 et 2016, on constatait qu'elle réalisait une marge moyenne de 60 % alors que l'AFC-CH avait estimé les reprises en se basant sur une marge de 70 % sur les factures des marchandises.

Il était enfin disproportionné, compte tenu notamment de leur manque de connaissance en matière fiscale, de leur infliger une amende à hauteur de 50 % des reprises fiscales et, plus largement, de les condamner à s'acquitter d'une somme totale de CHF 177'802.20, dont plus de CHF 22'000.- d'intérêts.

Était joint un chargé de pièces comprenant notamment les comptes de pertes et profits de l'entreprise B_____ pour les exercices 2015 et 2016, l'état de collocation de la faillite du 9 juillet 2013 de M. C_____ ainsi que diverses factures adressées par l'entreprise B_____ à l'entreprise C_____ D_____ entre 2008 et 2011.

- 23) Le 16 avril 2018, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Le recourant lui avait remis certaines pièces comptables en mai 2015 relatives à son activité indépendante durant la période litigieuse, à savoir dix classeurs contenant des bordereaux d'impôt, des extraits de comptes bancaires, des factures émises par l'entreprise B_____, des factures privées ainsi que des factures de fournisseurs. Lesdits classeurs ne contenaient toutefois aucun grand-livre permettant à l'AFC-GE de s'assurer que les achats litigieux avaient bien été comptabilisés dans l'activité du recourant. Le TAPI avait relevé que les documents précis demandés par l'AFC-GE et susceptibles de justifier une réduction de la charge fiscale n'avaient pas été produits et non qu'aucune pièce justificative n'avait été produite. Les documents remis par le recourant lui avaient été restitués après analyse, de sorte qu'il était libre de les produire devant les instances juridictionnelles, ce qu'il n'avait pas fait.

L'objet du recours portait par ailleurs uniquement sur l'ICC.

S'agissant du montant des reprises, le recourant n'avait pas démontré que sa comptabilité était probante, ni n'était arrivé à remettre en cause la reconstitution du chiffre d'affaires opérée par l'AFC-CH.

- 24) Le 10 janvier 2019, les recourants ont indiqué ne pas vouloir exercer leur droit à la réplique.

- 25) Le 17 janvier 2019, les parties ont été informées que la cause était 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) À titre préalable, les recourants sollicitent l'audition de M. A_____.
- a. Le droit d'être entendu, garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment le droit pour le justiciable de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision et de participer à l'administration des preuves (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 129 II 497 consid. 2.2). Ce droit n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 140 consid. 5.3).
- b. En l'espèce, le recourant souhaite être auditionné notamment pour s'expliquer sur les commandes de matériel réalisées pour le compte de M. C_____. Or, les recourants se sont déjà déterminés par écrit à de nombreuses reprises sur ces faits, tant devant l'AFC-GE, que le TAPI et la chambre de céans. Ils ont en particulier exercé leur droit d'être entendu dans le cadre de la présente procédure au moyen de plusieurs écritures et ont pu produire les pièces qu'ils estimaient utiles. Ainsi, son audition n'est pas de nature à apporter un éclairage utile ou nouveau aux questions à trancher.
- Il ne sera dès lors pas donné suite à la requête des recourants.
- 3) Il convient par ailleurs de définir l'objet du litige.
- 4) a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 13b). N'est donc pas nouvelle une conclusion du recourant n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité auparavant ou ne demandant pas autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

c. Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Toutefois, la reformatio in pejus, comme la reformatio in melius, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/71/2018 précité consid. 13c ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2^{ème} éd., 2015, p. 610-611).

- 5) En l'espèce, les recourants prennent des conclusions en annulation de leurs bordereaux de rappel d'impôt et d'amende IFD 2008 à 2011, et de la décision sur réclamation y relative, alors même que le jugement querellé ne traite que de l'ICC, Celles-ci sortent dès lors de l'objet du litige défini devant l'instance précédente.

Contrairement à ce que soutiennent les recourants dans leur écriture du 9 mars 2018, ils n'ont nullement exprimé la volonté, tout au long de la procédure, de contester à la fois l'ICC et l'IFD. S'il est vrai qu'ils ne sont représentés par un mandataire que depuis le 11 janvier 2018, divers éléments au dossier permettent d'aboutir à la conclusion que seul l'ICC était l'objet de leur recours au TAPI. À teneur dudit recours, les recourants n'ont mentionné qu'une seule décision sur réclamation et se sont exclusivement référés aux dispositions légales applicables en matière d'ICC. Ils n'ont produit à l'appui de leur recours au TAPI que la décision sur réclamation du 29 mai 2015 et les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende relatifs à l'ICC, et n'ont jamais communiqué ou mentionné ceux relatifs à l'IFD, pas même à l'appui du recours devant la chambre de céans. Dans ces conditions, il ne saurait être reproché au TAPI d'avoir fait preuve de formalisme excessif en considérant que le recours portait uniquement sur l'ICC. Il s'ensuit que leurs conclusions relatives à l'annulation des bordereaux d'impôt et d'amende IFD 2008 à 2011 seront déclarées irrecevables.

Par ailleurs, les recourants concluent à l'annulation des poursuites n^{os} 2_____ A, 3_____ Y et 4_____ E, avec radiation du registre des poursuites, et à ce qu'il soit procédé à un nouveau calcul des intérêts moratoires dus. La question de savoir si de telles conclusions peuvent valablement être formées devant la chambre de céans souffrira de rester ouverte dès lors que, formulées pour la première fois au stade de l'écriture complémentaire des recourants du 9 mars 2018, elles sortent de l'objet du litige. Elles seront donc déclarées irrecevables.

Enfin, à teneur de leur recours, les recourants ne contestent plus le principe de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, mais uniquement le montant des reprises et des amendes, lesquels seront seuls examinés dans le cadre du présent arrêt.

- 6) a. À titre préalable, il convient de déterminer le droit applicable.
- b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 2a ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2a et les jurisprudences citées).
- c. 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).
- d. La présente affaire concerne l'ICC 2008 à 2011. 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 sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2008 et 2009 et la LIPP pour les périodes fiscales 2010 et 2011.
- 7) La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 et les références citées).

Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait par quinze ans (art. 58 al. 3 LHID, dans sa teneur avant le 1^{er} janvier 2017). Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, 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. 58 al. 2 let. a LHID). La prescription ne court plus si une décision a été

rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 58 al. 3 LHID) avant l'échéance du délai de prescription. En vertu de l'art. 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5.2 ; 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8).

En l'occurrence, les délais de prescription ne sont pas échus, tant sous l'angle du nouveau que de l'ancien droit, pour les poursuites pénales concernant les soustractions en matière d'ICC pour les années 2008 à 2011.

- 8) En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 513 ss ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'IFD, 2^{ème} éd., 2017, p. 1637 ss n. 4 ss ad art. 123).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7^{ème} éd., 2016, p. 502 s. ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 consid. 11).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 ; 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/379/2018 précité consid. 11 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER,

op. cit., p. 518 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (arrêts du Tribunal fédéral 2C_63/2014 et 2C_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; 2C_986/2013 et 2C_987/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés.

Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_63/2014 et 2C_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.2.2 ; ATA/1033/2018 du 2 octobre 2018 consid. 8).

- 9) Les recourants considèrent que le jugement querellé serait arbitraire dès lors que le TAPI n'aurait pas constaté les faits de manière complète et exacte. L'instance précédente n'aurait pas tenu compte de leurs allégations relatives à leur perte de CHF 72'348.- et du fait qu'ils avaient produit la comptabilité de l'entreprise B_____ auprès de l'AFC-GE.
- 10) Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; 140 I 201 consid. 6.1 ; 138 I 305 consid. 4.4).
- 11) En l'espèce, le TAPI a retenu, à tort, que les recourants, malgré la demande formulée par l'AFC-GE, n'avaient jamais produit ou offert de produire leur comptabilité. Ce constat erroné s'explique par la présentation des faits imprécise présentée par l'AFC-GE dans sa réponse du 3 novembre 2015, dans laquelle elle a

indiqué que les recourants n'avaient pas apporté, lors de l'instruction de la réclamation, des moyens de preuve susceptibles de justifier une réduction de leur charge fiscale. Cette imprécision a été confortée par l'absence de mention et de production, de la part de l'autorité intimée, des pièces qui lui ont été remises par les recourants le 13 mai 2015.

Toutefois, l'attitude des recourants n'est pas exempte de reproches. Bien qu'ils fassent grief à l'AFC-GE de ne pas avoir produit les pièces qu'ils lui ont remises en date du 13 mai 2015 et au TAPI de ne pas avoir eu connaissance de leur comptabilité, ils n'ont pas jugé utile de produire eux-mêmes lesdites pièces lors de la procédure devant l'instance précédente. L'AFC-GE ayant pourtant, comme il le sera exposé ci-après, respecté les règles relatives au fardeau de la preuve lors de la fixation des reprises litigieuses, il leur appartenait de produire toutes les pièces utiles, susceptibles de permettre au TAPI de fixer le montant des reprises différemment.

Les recourants ne sauraient ainsi reprocher au TAPI de ne pas avoir constaté les faits de manière complète et exacte, alors qu'ils n'ont jamais produit ou offert de produire des pièces – soit notamment la comptabilité de l'entreprise B_____ – qui auraient pu permettre, selon eux, de constater les faits de manière différente.

Par ailleurs, contrairement à ce qu'ils invoquent, le TAPI a tenu compte de leur allégation relative à leur créance envers M. C_____, pour un montant de CHF 72'348.-, mais considéré qu'elle n'était pas de nature à modifier le montant des reprises effectuées.

Ce grief sera dès lors écarté.

- 12) Les recourants contestent le montant des reprises. Ils reprochent à l'autorité intimée et au TAPI de ne pas avoir pris en compte la perte subie de CHF 72'348.-. Ils font également grief à l'AFC-GE d'avoir établi le montant du chiffre d'affaires repris en se basant sur une marge de 70 % sur les factures des marchandises, alors que d'après la comptabilité de l'entreprise B_____ des années 2015 et 2016, la marge moyenne entre les charges et le chiffre d'affaires était de 60 %.
- 13) Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 3 al. 1 aLIPP-IV; art. 19 al. 1 LIPP).
- 14) 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 inexistant, 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 défailante 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 Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., p. 1712 n. 27 ad art. 130).

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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2012 du 22 novembre 2012 consid. 3 ; ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 6).

- 15) En l'espèce, l'AFC-GE a effectivement fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA effectué en 2013. À teneur du dossier, il apparaît que l'AFC-CH a considéré que des livraisons de matériel avaient été effectuées sur des chantiers et n'avaient été ni comptabilisées dans le chiffre d'affaires du recourant ni déclarées. Elle a alors estimé le chiffre d'affaires non déclaré sur la base d'une marge de 70 % sur les factures de marchandises. Les recourants ne contestent pas que la décision de l'AFC-CH est entrée en force et qu'ils se sont acquittés de l'amende y relative. 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.

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, l'AFC-CH, tout comme l'AFC-GE, étaient fondées à procéder à une estimation du chiffre

d'affaires non déclaré, la comptabilité de l'entreprise du recourant étant manifestement incomplète, ce qu'il ne conteste au demeurant pas.

Les recourants considèrent que le chiffre d'affaires aurait dû être estimé en tenant compte du fait que l'entreprise avait réalisé une marge moyenne de 60 %, durant les années 2015 et 2016, entre ses charges et son chiffre d'affaires. Ce faisant, ils perdent de vue que la procédure litigieuse concerne les années 2008 à 2011, de sorte que les données relatives à leur comptabilité pour les années 2015 et 2016 n'apparaissent pas probantes. Par ailleurs, comme susmentionné, il appartient aux contribuables 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 leur comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). Dans ce contexte, il ne peut être reproché à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des reprises pour les années 2008 à 2011 de la même manière que l'AFC-CH l'a fait avant elle.

S'agissant par ailleurs de la créance que le recourant allègue avoir contre M. C_____ – laquelle justifierait selon lui la comptabilisation d'une perte à hauteur du même montant dont il conviendrait de tenir compte dans la fixation du montant des reprises – les intéressés ont effectivement produit une reconnaissance de dette signée par celui-ci dans laquelle il reconnaît devoir la somme de CHF 72'348.- à M. A_____. Cette créance n'apparaît toutefois pas dans l'état de collocation de la faillite de M. C_____. Nonobstant, même à admettre l'existence de cette créance, cela ne suffirait pas pour modifier le montant des reprises fixées par l'AFC-GE. En effet, en l'absence des pièces comptables de l'entreprise B_____, dont la charge de la production revenait aux recourants comme exposé ci-avant, il ne peut par exemple être exclu que ladite créance ait déjà été comptabilisée dans les comptes de ladite entreprise.

Les recourants, qui supportent le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent leur obligation d'impôts, n'apportent ainsi pas d'éléments suffisants pour prouver leurs allégations et réduire le chiffre d'affaires repris et les reprises qui en découlent.

Ce grief sera dès lors également écarté.

- 16) Le recourant requiert enfin une diminution de la quotité de son amende. La fixation des amendes à hauteur de 50 % des reprises fiscales violerait le principe de la proportionnalité, compte tenu notamment de la situation personnelle et financière du recourant.
- 17) 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. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 et 2 LPFisc).

b. En règle générale, la quotité de l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 56 al. 1 LHID ; 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. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1487/2017 précité et les références citées).

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 mais de l'intensité de la faute et doit être fixée en fonction de la culpabilité (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, op. cit., § 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).

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 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) 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).

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/1033/2018 précité consid. 11 et les jurisprudences citées).

e. En l'espèce, l'AFC-GE a retenu que le recourant avait agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, tout en réduisant le montant des amendes à la moitié du montant de l'impôt soustrait. Il n'est pas exclu que l'attitude du recourant puisse en réalité être qualifiée de négligence, compte tenu notamment de son inexpérience en matière fiscale. Nonobstant, ce constat ne permettrait toutefois pas de diminuer encore le montant de l'amende, dès lors qu'il n'existe aucun principe voulant qu'une négligence inconsciente ait nécessairement pour conséquence une réduction de l'amende à son minimum ; bien plutôt, c'est l'ensemble des aspects du cas qui doit être pris en compte (ATA/291/2016 du 5 avril 2016 consid. 11). En l'occurrence, la répétition de la soustraction sur plusieurs années et l'importance des montants en jeu sont des éléments aggravants qui ne permettent pas de ramener la quotité de l'amende au minimum légal. Le montant de cette dernière ne saurait dès lors être qualifié de disproportionné. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC-GE seront, sur ce point également, confirmés.

18) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, dans la mesure où il est recevable.

19) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté 19 juillet 2016 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 juin 2016 ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 800.- ;

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

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire 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 Fabienne Fischer, avocate des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :