

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2434/2013-ICCIFD

ATA/370/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 avril 2015

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____et

Monsieur B_____

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 juin 2014 (JTAPI/704/2014)**

EN FAIT

- 1) Monsieur B_____, né le _____1958 et contribuable genevois, tailleur de mode de profession, a exploité une entreprise individuelle, jusqu'en février 2008, à l'enseigne C_____.
- 2) Cette entreprise a été transformée en société anonyme sous la raison sociale D_____, inscrite au registre du commerce de Genève le 21 février 2008, ayant pour but l'import-export, achat et vente de maroquinerie diverses, la confection de vêtements prêt-à-porter et sur mesure et d'accessoires de mode. M. B_____ en était l'administrateur et actionnaire unique jusqu'en 2010.
- 3) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2008, M. B_____ et son épouse, Madame A_____, employée en qualité d'ouvrière horlogère, ont déclaré un revenu brut de CHF 82'102.- et une fortune imposable nulle. Ils ont notamment déduit une dette chirographaire de CHF 99'433.- et des intérêts de CHF 2'622.- envers la société précitée.
- 4) Dans leur déclaration fiscale 2009, les époux ont déclaré un revenu brut de CHF 69'918.- et une fortune imposable nulle. Ils ont à nouveau déduit une dette chirographaire à l'égard de la société, pour un montant de CHF 101'919.- et des intérêts de CHF 2'486.-.
- 5)
 - a. Le 28 février 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à Mme A_____et M. B_____ les bordereaux de taxation pour l'année fiscale 2008, soit les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) pour un montant de CHF 1'389.70 et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour un montant de CHF 97.-.
 - b. Le 17 août 2011, l'AFC-GE a notifié aux époux les bordereaux de taxation pour l'année fiscale 2009, à savoir ICC pour un montant de CHF 1'897.65 et IFD pour un montant de CHF 160.-.

Ces bordereaux n'ayant pas été contestés, ils sont entrés en force.
- 6) Le 20 novembre 2012, le service du contrôle de l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de Mme A_____et M. B_____ une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2008 et 2009. Selon une information transmise par le service des personnes morales, les contribuables avaient bénéficié de prestations appréciables en argent sous forme d'un prêt simulé, octroyé par D_____. En conséquence, la prestation de CHF 99'433.- en 2008 allait être ajoutée à l'état des titres en tant que rendement de la fortune mobilière. Par ailleurs, la dette du même montant en 2008 et de CHF 101'919.- en 2009, de même que les intérêts de CHF 2'622.- en 2008 et CHF 2'486.- en 2009, n'allaient pas être admis en déduction des

revenus, respectivement de la fortune. Un délai de dix jours leur était accordé pour se déterminer, à l'issue duquel des bordereaux rectificatifs avec intérêts de retard, ainsi que des bordereaux d'amende allaient leur être notifiés.

7) Le 21 janvier 2013, après avoir obtenu une prolongation du délai imparti, M. B_____ a remis à l'AFC-GE des justificatifs datés des 29 décembre 2008 et 7 janvier 2009, attestant respectivement d'un prêt de EUR 10'000.- consenti par sa belle-mère afin de le sortir des difficultés financières liées à D_____ et d'un prêt de EUR 45'000.- accordé par son frère pour l'aider dans une situation financière difficile.

8) Le 15 février 2013, l'AFC-GE a notifié à Mme A_____ et M. B_____ des bordereaux de rappel d'impôt pour les années fiscales 2008 et 2009, rectifiant et complétant les précédents.

L'ICC 2008 a été fixé à CHF 27'506.50, sur la base d'un revenu imposable de CHF 145'022.- et d'une fortune imposable nulle. L'IFD 2008 a été fixé à CHF 5'819.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 142'100.-.

L'ICC 2009 a été fixé à CHF 2'428.80, sur la base d'un revenu imposable de CHF 48'893.- et d'une fortune imposable nulle. L'IFD 2009 a été fixé à CHF 186.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 45'300.-.

9) Le même jour, l'AFC-GE a joint aux bordereaux précités quatre bordereaux d'amende libellés au nom de M. B_____, au motif que le contribuable avait bénéficié de prestations appréciables en argent sous la forme d'un « prêt simulé » octroyé par la société D_____ dont il était l'actionnaire. Compte tenu du caractère de négligence retenu et de sa bonne collaboration, la quotité des amendes avait été fixée à la moitié des impôts soustraits, soit :

	Supplément d'impôt	Montant de l'amende
ICC 2008	CHF 26'116.80	CHF 13'058.00
IFD 2008	CHF 5'722.00	CHF 2'861.00
ICC 2009	CHF 531.15	CHF 265.00
IFD 2009	CHF 26.00	CHF 13.00

10) Les 13 et 28 mars 2013, M. B_____ a formé réclamation contre les bordereaux d'amende relatifs aux années fiscales 2008 et 2009, concluant à leur annulation.

11) Le 28 juin 2013, l'AFC-GE a rendu deux décisions, concernant respectivement l'ICC 2008 et 2009 et l'IFD 2008 et 2009, à teneur desquelles les amendes étaient maintenues. Les contribuables avaient commis, à tout le moins par négligence, une soustraction d'impôt. Dans ces conditions et compte tenu de leur bonne collaboration, la quotité de l'amende, fixée à une demi-fois l'impôt soustrait, n'apparaissait pas disproportionnée.

12) Le 23 juillet 2013, M. B_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions de l'AFC-GE du 28 juin 2013, concluant à leur annulation.

Il avait dû rembourser la totalité de la somme empruntée à un tiers pour la constitution du capital social de CHF 100'000.- de D_____ une semaine après l'inscription au registre du commerce. C'était dans ce contexte qu'il avait obtenu en prêt les montants de EUR 45'000.- (CHF 72'000.-) de son frère et de EUR 10'000.- de sa belle-mère.

La société lui devait un montant de CHF 69'326.95, correspondant au stock de marchandises d'une valeur de CHF 53'941.95 et à l'agencement de l'arcade avec de meubles d'une valeur de reprise de CHF 15'385.- de sa raison individuelle au 31 janvier 2008, qu'il avait cédés à la société. Toutefois, au vu du chiffre d'affaires médiocre réalisé par D_____ en 2008 (CHF 10'799.-) et en 2009 (CHF 5'326.95), celle-ci n'était actuellement pas en mesure de le rembourser.

Il n'avait commis aucun acte délictueux de soustraction envers l'AFC-GE et son comportement n'avait pas été constitutif d'une infraction fiscale. Sa comptabilité et ses déclarations fiscales avaient été établies par une fiduciaire. Une erreur ou une omission n'était ni rare, ni exclue.

13) Le 1^{er} novembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Seules les amendes étaient contestées, dans la mesure où, à défaut d'avoir fait l'objet d'une réclamation, les bordereaux de rappel d'impôts étaient entrés en force. Lesdites amendes, infligées pour négligence, de même que leur quotité, respectaient le cadre légal de la sanction, notamment la jurisprudence récente rendue en la matière, ainsi que le principe de proportionnalité.

14) Par jugement JTAPI/704/2014 du 23 juin 2014, le TAPI a admis le recours et annulé les décisions sur réclamation du 28 juin 2013, ainsi que les bordereaux d'amendes ICC et IFD 2008 et 2009 du 15 février 2013.

Le litige portait exclusivement sur les amendes pour soustraction d'impôts par négligence relatives à l'ICC et l'IFD 2008 et 2009, dès lors que les bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2008 et 2009 étaient entrés en force, M. B_____ n'ayant pas remis en cause le principe du rappel d'impôt, ni les reprises opérées par l'AFC-GE.

Dans la mesure où les contribuables n'avaient pas contesté la différence entre les montants d'impôts ICC et IFD 2008 et 2009 fixés initialement et ceux ayant fait l'objet du rappel d'impôt, il y avait lieu de considérer qu'ils admettaient une soustraction d'impôt et un dommage subi par la collectivité équivalant aux montants des reprises. Par ailleurs, l'existence d'un prêt simulé était avérée, raison pour laquelle il y avait lieu de retenir que le contribuable avait violé son obligation légale de remplir ses déclarations fiscales 2008 et 2009 de manière complète et conforme à la vérité. Il n'était pas démontré que lesdites déclarations avaient été établies par un mandataire, ces dernières ne contenant aucune mention en ce sens. De plus, durant les années en cause, M. B_____ avait détenu l'intégralité du capital social de D_____ dont il était l'administrateur président. Il lui avait ainsi été possible de s'octroyer un « prêt » d'environ CHF 100'000.-, dans des circonstances qui permettaient de conclure qu'il n'aurait pas été accordé à un tiers non actionnaire.

Il convenait cependant de considérer que les conséquences fiscales d'un tel prêt n'avaient pas été reconnaissables pour le contribuable, au vu de sa situation personnelle, et qu'il n'avait ainsi commis aucune faute. Unique actionnaire de la société, il n'avait pas pu rencontrer de désapprobation de la part d'autres personnes intéressées par le résultat de D_____. Étant par ailleurs le seul à subir d'éventuels inconvénients en cas de difficultés ou de retard dans le remboursement de la somme empruntée, il n'avait pas pu se douter qu'il s'agissait d'un acte « incorrect ». Le prêt litigieux n'avait pas consisté en une opération « technique » ou soumise à un régime d'autorisation, nécessitant qu'il s'interroge et se renseigne sur les conditions dans lesquelles il pouvait avoir lieu. M. B_____ exerçait le métier de tailleur de mode et rien n'indiquait qu'il disposât des connaissances fiscales suffisantes pour lui permettre de s'apercevoir que le prêt accordé était contraire à la loi. Ses explications et arguments laissaient présumer qu'il était persuadé que le prêt de sa société ne nécessitait pas d'explications complémentaires à l'attention de l'AFC-GE et qu'il n'avait pas vraiment compris ce qui lui était reproché. En l'absence de culpabilité du contribuable, les amendes pour soustraction d'impôts par négligence relatives à l'ICC et l'IFD 2008 et 2009 devaient être annulées.

- 15) Par acte du 25 juillet 2014, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation.

Les informations et attestations fournies par le contribuable dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt et de soustraction ne lui avaient pas permis de modifier son appréciation des faits, raison pour laquelle elle avait notifié les bordereaux rectificatifs et les bordereaux d'amendes relatifs à l'ICC et l'IFD 2008 et 2009 et confirmé sa décision le 28 juin 2013.

Le TAPI avait à juste titre retenu d'une part la soustraction d'impôt, puisque la collectivité avait subi un dommage résultant de la différence entre les montants

d'impôts 2008 et 2009 fixés initialement et ceux ayant fait l'objet du rappel d'impôt et, d'autre part, que les contribuables avaient violé leur obligation légale de remplir leur déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité. Les premiers juges avaient en revanche erré en niant l'existence d'une faute du contribuable dans les comportements ayant abouti au rappel d'impôt et en considérant notamment qu'il n'avait pas pu se rendre compte qu'il avait commis une soustraction fiscale en omettant de déclarer un prêt de sa société comme une prestation appréciable en argent.

M. B_____ avait, à tout le moins par négligence, commis une faute. Les éléments retenus par le TAPI pour l'exonérer de toute faute étaient manifestement insuffisants. Le contribuable n'était en effet pas étranger au monde des affaires puisqu'il tenait un commerce de vêtements et avait choisi de transformer son entreprise en raison individuelle en société anonyme. Une telle démarche ne pouvait être entreprise de manière inopinée, sans une évaluation sérieuse de la situation et un accompagnement par des personnes qualifiées et expérimentées en la matière. Il ne faisait aucun doute que le contribuable avait bénéficié des services d'une fiduciaire, ce qu'il avait mentionné tant dans sa réclamation que dans son recours.

Dans le cadre de la transformation de son entreprise individuelle en société anonyme le 21 février 2008, le contribuable avait obtenu un prêt, octroyé par le biais d'une fiduciaire, qu'il avait dû rembourser le 28 février 2008. Cela l'avait conduit à comptabiliser un prêt à l'actionnaire dans les comptes de la société, ainsi qu'à solliciter l'aide financière de sa famille. Ces circonstances particulières lors de la création de sa société anonyme, notamment la déduction dans sa déclaration fiscale d'une dette envers la société qu'il venait pourtant de fonder en se sachant dans l'incapacité de rembourser cette dette, auraient dû l'amener, à l'instar d'un « homme réfléchi et avisé », à s'interroger en vérifiant les conséquences fiscales que ses agissements étaient susceptibles d'entraîner.

Les circonstances susmentionnées auraient d'autant plus dû éveiller les soupçons de M. B_____ quant à la régularité de ses agissements que le 23 novembre 2009, soit avant qu'il ne dépose sa propre déclaration fiscale 2008, D_____, dont il était administrateur et seul actionnaire, s'était vue adresser par le service des personnes morales une demande de renseignements extrêmement détaillée concernant une avance de CHF 99'433.48 comptabilisée sous le poste actionnaire. Il aurait ainsi dû comprendre que le « prêt » que lui avait octroyé sa société paraissait suspect aux yeux de l'AFC-GE et douter sérieusement sur la manière de déclarer ledit prêt et sur la portée de sa qualification de « prestation appréciable en argent », qui auraient dû le conduire à se renseigner auprès de son mandataire, cas échéant de l'autorité.

Par ailleurs, M. B_____ n'avait pas remis en cause le bien-fondé de la reprise d'impôt et, à la question de l'AFC-GE figurant dans la demande de

renseignements adressée à sa société « sur la base de critères objectifs, la société aurait-elle accordé un tel prêt à un tiers aux mêmes conditions ? », il avait répondu par la négative. Le mandataire ayant communiqué ces éléments à l'administration n'avait pas pu ignorer les conséquences en découlant pour l'actionnaire, à savoir une imposition du prêt au titre de rendement de la fortune mobilière découlant d'une prestation appréciable en argent et la fixation d'une amende pour soustraction fiscale. Le contribuable ne pouvait pas se prévaloir de l'erreur d'une fiduciaire pour se disculper.

C'était ainsi à tort que le TAPI avait admis une erreur sur l'illicéité pour l'exonérer de toute faute.

- 16) Le 29 juillet 2014, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 17) Le 17 septembre 2014, Mme A_____ et M. B_____ ont répondu, concluant implicitement au rejet du recours.

Ils avaient remis à l'AFC-GE toutes informations et documentation utiles. Le contribuable avait été administrateur de D_____ de février 2008 à novembre 2009 et n'avait, durant cette période où il avait travaillé seul, ni perçu de salaire, ni cotisé aux assurances sociales de prévoyance. Les fiduciaires auxquelles ils avaient fait appel et avec lesquelles ils se trouvaient désormais en litige, n'avaient pas été dignes de leur confiance. La société ne leur avait pas prêté d'argent, ce qui ressortait de leurs comptes bancaires et de leur situation financière actuelle ; elle ne pouvait d'ailleurs avoir consenti un tel prêt, vu les chiffres comptables.

- 18) Le 1^{er} décembre 2014, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties.

L'AFC-GE a confirmé les termes de son recours. Il y avait eu négligence dès lors que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation était évidente.

M. B_____ a expliqué que la déclaration fiscale pour l'année 2008 avait été préparée par la fiduciaire E_____. Il l'avait signée en désespoir de cause, car il y avait beaucoup de retard. Il avait rencontré de nombreux problèmes avec cette fiduciaire, de même qu'avec la fiduciaire F_____ ; il estimait qu'elles avaient extrêmement mal fait leur travail. Il ne s'expliquait pas pour quelle raison la fiduciaire E_____ avait indiqué dans la déclaration 2008 que la société lui aurait octroyé un prêt de près de CHF 100'000.- ; cet élément était totalement inexact. La déclaration fiscale de 2009 avait été établie par la fiduciaire G_____, avec laquelle il travaillait encore. Cette dernière avait cependant repris les chiffres mentionnés par la fiduciaire E_____, sans les vérifier. Sur un plan personnel, le contribuable avait une formation de tailleur et avait exercé ce métier. Il se trouvait actuellement en arrêt de travail, suite à deux accidents vasculaires cérébraux

(AVC) pour lesquels il était encore en traitement. Jamais son activité professionnelle n'aurait pu permettre à la société de lui faire un prêt de cette importance. Il vivait à ce jour avec le salaire de son épouse, ouvrière dans une usine de pièces d'horlogerie, et le salaire d'apprenti de leur fils. Ils n'avaient ni fortune, ni maison au Portugal. Il avait toujours fait le nécessaire pour faire face à ses obligations et à ses responsabilités. Il estimait avoir été très mal conseillé par les fiduciaires et son état de santé l'avait en outre handicapé, ce qui expliquait la situation actuelle.

La cause a été gardée à juger à l'issue de cette audience, ce que les parties ont accepté après en avoir été informées.

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).

2) Dans la mesure où il est établi et non contesté que les contribuables n'ont pas remis en cause le rappel d'impôts et les reprises opérées selon les bordereaux rectificatifs portant sur l'ICC et l'IFD 2008 et 2009 qui leur ont été notifiés le 15 février 2013, le présent litige a pour seul objet les quatre bordereaux d'amende ICC et IFD 2008 et 2009, notifiés le même jour.

L'AFC-GE estime que les contribuables ont commis une faute, à tout le moins par négligence, qui justifierait les amendes qui leur ont été infligées pour soustraction et la quotité de celles-ci, respectant le principe de la proportionnalité.

3) a. Aux termes de l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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 d'une amende (al. 1). En règle générale, 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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2).

b. Selon la jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et en fixer le montant. L'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 et les références citées).

c. Les art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), applicable dès le 1^{er} janvier 2001 (ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/57/2014 du 4 février 2014) et 69 al. 1 de la loi genevoise de procédure fiscale (LPFisc - D 3 17) relatifs à la soustraction d'impôt, ont la même teneur que l'art. 175 LIFD. La chambre de céans peut ainsi ne rendre qu'un seul arrêt valant pour les quatre amendes prononcées, deux en matière d'ICC et deux concernant l'IFD, ce qui est admissible, dès lors que l'amende pour soustraction fiscale est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 1 et 2C_918/2012 du 11 février 2013 consid. 1).

- 4) Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1495 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 586 ss).

En l'occurrence, les premiers juges ont retenu à juste titre, dans la mesure où les contribuables n'ont pas contesté la différence entre les montants d'impôts ICC et IFD 2008 et 2009 fixés initialement et ceux ayant fait l'objet du rappel d'impôt, l'existence d'une soustraction d'impôt et d'un dommage subi par la collectivité équivalant aux montants des reprises. De même, le TAPI a admis avec raison l'existence d'un prêt simulé, dont il découle que les contribuables ont violé leur obligation légale de remplir leurs déclarations fiscales 2008 et 2009 de manière complète et conforme à la vérité.

Dès lors que les éléments objectifs précités de la soustraction fiscale ne sont pas remis en cause par les contribuables, seule demeure litigieuse la condition subjective de la faute.

- 5) a. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence (ATA/975/2014 du 9 décembre 2014).
- b. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2^{ème} phrase CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était

conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.4.1 et 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). La présomption susmentionnée ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et 2C_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

c. La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], Commentaire romand – Code pénal I, art. 1-110 CP, 2009, ad art. 12 n. 31 et 33). La preuve de l'intention est délicate, dans la mesure où l'intention relève du for intérieur. Il est extrêmement difficile pour le juge, en l'absence d'aveux sincères, de déterminer exactement ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand-même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente (Bernard CORBOZ, op. cit., ad art. 12 n. 76 ss). L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait (Bernard CORBOZ, op. cit., ad art. 12 n. 85).

d. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2^{ème} éd., 2009, ad art. 175 LIFD, p. 1414 s. n. 73 ; Andreas HOWALD, Steuerstrafrecht - Versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, in: L'Expert-comptable suisse n° 2007/3, p. 196 et 197). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus

difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées in RDAF 2012 II p. 330).

e. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 CP (dans sa version applicable depuis le 1^{er} janvier 2008) ainsi qu'à celle de l'art. 18 CP (dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2007, dont la portée est semblable à l'ancienne version : arrêt du Tribunal fédéral 6B_227/2007 du 5 octobre 2007 consid. 5). Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 ; Pietro SANSONETTI, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1500 ss).

f. La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (Bernard CORBOZ, op. cit., ad art. 12 n. 85).

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

b. La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/140/2015 du 3 février 2015 et les références citées). En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (RDAF 2003 II 632, 637 ; RDAF 1999 II 535 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 588).

c. Toutefois, lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de

déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale (ATA/798/2014 du 14 octobre 2014 ; Pietro SANSONETTI, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1500).

- 7) En l'espèce, il ne ressort ni du dossier, ni de l'argumentation des parties que les contribuables auraient commis une faute intentionnelle, agissant avec conscience et volonté afin d'éluider leur devoir fiscal et de commettre une soustraction d'impôts en ne fournissant pas une déclaration conforme à la vérité. Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante, laquelle a retenu le caractère de négligence pour fixer les amendes et leur quotité.

Par ailleurs, M. B_____, tailleur de mode de formation, exerçait cette profession au sein de la société dont il était l'actionnaire et administrateur unique au cours des années fiscales litigieuses. L'AFC-GE estime que, compte tenu des circonstances et des qualités personnelles du contribuable, ce dernier aurait dû comprendre que le prêt octroyé par sa société paraissait suspect aux yeux de l'autorité et douter de la manière de le déclarer, ainsi que des conséquences fiscales en découlant, ce qui aurait dû le conduire à se renseigner auprès de son mandataire ou de l'autorité.

La chambre de céans ne saurait toutefois suivre ce point de vue. Il ressort en effet tant du dossier que des déclarations de l'intimé que son métier consistait principalement en la création de vêtements et en la vente de ceux-ci, ainsi qu'en l'achat et la vente de maroquinerie et d'accessoires de mode. Aucun élément ne permet d'établir que M. B_____ était particulièrement familier avec le monde des affaires ou aurait eu des connaissances spécifiques en matière fiscale. Au contraire, il ressort des pièces et de ses explications non seulement qu'il a fait appel à des fiduciaires pour traiter les aspects financiers de son entreprise et pour l'établissement de ses déclarations fiscales, mais également qu'il n'a pas compris ne serait-ce que de quelle manière, ni par quelle opération un prêt d'environ CHF 100'000.- lui a été octroyé par sa société. Dès lors qu'il ne se doutait point de l'existence même d'un tel prêt, il ne peut lui être reproché de ne s'être pas suffisamment renseigné auprès de ses mandataires ou de l'autorité au sujet des conséquences fiscales qu'il impliquait.

Le comportement du contribuable pourrait ainsi s'apparenter à de la négligence inconsciente, étant précisé que cette question peut souffrir de rester ouverte, vu ce qui suit.

À teneur des écritures et des explications constantes de M. B_____, il appert en effet que deux mandataires auxquels il s'était adressé pour s'occuper de ses affaires se sont successivement chargés, à l'époque des faits litigieux, tant des aspects économiques de la société que de l'établissement des déclarations fiscales

des intimés. La fiduciaire ayant préparé la déclaration fiscale de l'année 2008 était alors parfaitement au courant de l'existence d'un prêt de la société de l'ordre de CHF 100'000.- en faveur de son actionnaire, dès lors qu'elle connaissait les conditions de la création de la société anonyme et du financement de son capital, ce d'autant plus qu'elle s'était elle-même chargée de traiter la demande de renseignements du service des personnes morales du 23 novembre 2009. Quant à la fiduciaire ayant établi la déclaration fiscale de l'année 2009, elle ne pouvait pas se contenter, en tant que mandataire professionnellement qualifiée, de reprendre sans les vérifier les chiffres figurant dans la déclaration précédente.

Au regard de ce qui précède et dans la mesure où la preuve du contraire n'a pas été apportée, il convient d'admettre que les contribuables ont fourni tous les éléments pertinents et ont correctement instruit les deux fiduciaires chargées d'établir leurs déclarations fiscales 2008 et 2009, en leur transmettant tous documents et informations utiles, leur permettant ainsi de les remplir conformément à la vérité et de manière complète. En outre, rien ne permet de douter du fait que ces deux mandataires disposaient des connaissances fiscales suffisantes pour être au courant des pratiques et conséquences fiscales dans le cadre d'un prêt accordé par une société à un actionnaire. Il appartenait ainsi à la première de déclarer le prêt litigieux comme une prestation appréciable en argent pour l'année 2008 et à la seconde à tout le moins de vérifier les données pour l'année 2009. Il ne peut ainsi pas être reproché aux intimés d'avoir mal informé leurs mandataires, ni d'avoir signé leurs déclarations fiscales 2008 et 2009 sans les avoir minutieusement contrôlées. Enfin, aucun élément ne permet ne serait-ce que de soupçonner que les contribuables se seraient entendus avec leurs mandataires pour commettre l'infraction fiscale.

Par conséquent et compte tenu des circonstances particulières du cas d'espèce, l'élément constitutif subjectif d'une soustraction d'impôt n'est pas réalisé, une faute ne pouvant être imputée aux intimés, de sorte que le jugement attaqué s'avère conforme au droit.

- 8) Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera rejeté, par substitution de motifs.

Malgré l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, le recours ayant été interjeté par une administration défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2^{ème} phrase LPA). Il ne sera pas non plus alloué d'indemnité de procédure, Mme A_____ et M. B_____ n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 juin 2014 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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 du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Madame A_____ et Monsieur B_____, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Thélin, Mme 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 :