

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3617/2013-ICCIFD

ATA/724/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 14 juillet 2015**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Mme et M. A\_\_\_\_\_**

représentés par Schaer & Miffon Associés, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
30 juin 2014 (JTAPI/752/2014)**

---

## EN FAIT

1) Mme A\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1966, et M. A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1962 (ci-après : les contribuables ou les recourants), sont mariés et domiciliés à Vernier, à Genève, où ils sont contribuables.

2) En 2010, M. A\_\_\_\_\_ était associé-gérant d'une entreprise générale du bâtiment (gypserie-peinture), à l'enseigne B\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : B\_\_\_\_\_), inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 5 avril 2000.

M. A\_\_\_\_\_ détenait la moitié du capital-social, à savoir une part de CHF 10'000.-, l'autre moitié étant détenue par M. C\_\_\_\_\_, également associé-gérant.

M. A\_\_\_\_\_ était également associé-gérant d'une société à responsabilité limitée active dans le domaine du bâtiment, en particulier dans la gestion, le pilotage, l'architecture, la création et la vente de mobilier, à l'enseigne D\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : D\_\_\_\_\_), inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 17 novembre 2005.

M. A\_\_\_\_\_ détenait la moitié du capital-social, à savoir une part de CHF 10'000.-, l'autre moitié étant détenue par M. C\_\_\_\_\_.

D\_\_\_\_\_ été dissoute par suite de faillite prononcée par jugement du Tribunal de première instance du 9 août 2012.

3) Dans son bilan au 31 décembre 2010, B\_\_\_\_\_ a comptabilisé des provisions pour un montant de CHF 225'000.- et un poste « Autres créances » d'un montant de CHF 244'347.40, tandis que le bilan au 31 décembre 2010 de D\_\_\_\_\_ faisait état d'un poste « C/c B\_\_\_\_\_ Sàrl » d'un même montant, au titre de fonds étrangers à long terme.

L'exercice commercial 2009 de B\_\_\_\_\_ s'était soldé par une perte de CHF 48'652.74 et celui de 2010 par une perte de CHF 479'884.45.

L'exercice commercial 2009 de D\_\_\_\_\_ s'était soldé par une perte de CHF 98'749.52 et celui de 2010 par une perte de CHF 227'656.97.

4) Dans leur déclaration fiscale 2010 signée le 10 octobre 2011, les contribuables ont déclaré un salaire brut versé par B\_\_\_\_\_ à M. A\_\_\_\_\_ de CHF 92'587.-, et un salaire brut versé par D\_\_\_\_\_ à l'intéressé de CHF 60'000.-. Parmi les éléments de la fortune imposable figurait un poste « C/c B\_\_\_\_\_ Sàrl » de CHF 57'900.-, ainsi que les parts dans les deux sociétés, pour des valeurs imposables de CHF 58'400.- (B\_\_\_\_\_ ) et de CHF 4'300.- (D\_\_\_\_\_).

Le revenu imposable des contribuables s'élevait à CHF 122'657.- pour l'ICC et à CHF 130'738.- pour l'IFD. Quant à la fortune imposable, celle-ci était nulle.

- 5) Le 6 février 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux contribuables un bordereau pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2010 d'un montant de CHF 21'310.50, fondé sur un revenu imposable de CHF 123'904.- (suite à une reprise au titre de cotisations excédentaires au 3<sup>ème</sup> pilier de la contribuable) et une fortune nulle, ainsi qu'un bordereau pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2010 d'un montant de CHF 4'517.- fondé sur un revenu imposable de CHF 131'300.-.

Ces deux bordereaux sont entrés en force.

- 6) Le 27 mars 2012, suite à une demande de l'AFC-GE, B\_\_\_\_\_, sous la plume de son mandataire, a précisé que la provision pour perte sur créance de CHF 225'000.- servait à couvrir le risque de perte lié au « C/c D\_\_\_\_\_ » de CHF 244'347.40. Le montant de la provision était défini eu égard aux pertes cumulées de D\_\_\_\_\_. Les associés de B\_\_\_\_\_ et de D\_\_\_\_\_ prenaient toutes les mesures utiles au redressement des résultats économiques des deux sociétés afin de régulariser dans les meilleurs délais cette créance. Le risque de perte était intervenu en 2010.

- 7) Le 4 mai 2012, l'AFC-GE a notifié à B\_\_\_\_\_ les bordereaux ICC et IFD 2010. Dans ses observations, l'AFC-GE a qualifié le prêt de CHF 244'347.- consenti par B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_, société-sœur, de simulé, constituant une prestation appréciable en argent et une distribution dissimulée de bénéfice.

Les bordereaux concernés sont entrés en force sans avoir été contestés.

- 8) Le 22 octobre 2012, le service du contrôle de l'AFC-GE a ouvert une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour l'année 2010 à l'encontre des contribuables.

Le service des personnes morales avait informé le service de contrôle de l'AFC-GE qu'ils avaient bénéficié de prestations appréciables en argent en 2010, sous forme d'un prêt simulé octroyé par B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_, sociétés dont le contribuable était actionnaire, de sorte que la prestation de CHF 244'347.- serait ajoutée à leur état des titres 2010 en tant que rendement de fortune mobilière. 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.

- 9) Le 7 mars 2013, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont précisé que B\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ étaient deux sociétés sœurs. D\_\_\_\_\_ avait été constituée dans le but de devenir une société de pilotage et de prospection pour B\_\_\_\_\_. Jusqu'à fin 2008, B\_\_\_\_\_, qui encaissait le gros des liquidités,

rémunérait D\_\_\_\_\_ pour les services de prospection qu'elle effectuait pour faire fonctionner l'entreprise générale B\_\_\_\_\_.

Depuis 2008, B\_\_\_\_\_ rencontrait des problèmes de trésorerie. Des actions judiciaires avaient été entreprises contre des propriétaires refusant de régler leur dû. En 2010, à la demande de l'organe de révision, B\_\_\_\_\_ avait constitué une provision de CHF 225'000.-, compte tenu des risques de perte sur la créance D\_\_\_\_\_ (provision qui avait été refusée par l'AFC-GE), et du fait que D\_\_\_\_\_ n'avait pas réclamé ses prestations de pilotage à B\_\_\_\_\_, dans le but de ne pas entraîner B\_\_\_\_\_ dans une faillite quasi certaine.

B\_\_\_\_\_ avait effectivement octroyé un prêt à D\_\_\_\_\_, sans qu'un contrat de prêt n'ait été conclu. Il s'agissait de facturations en suspens qui auraient été honorées par les comptes-courants communs des deux sociétés au terme des procédures contentieuses. À cet effet, une convention de postposition avait été conclue en date du 14 juin 2011. Toutefois ce prêt était uniquement provisoire, l'objectif était le remboursement de cette somme et non pas d'offrir une prestation appréciable en argent à la société sœur.

B\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ avaient agi comme des sociétés tierces et n'avaient bénéficié d'aucun avantage particulier entre elles. De plus, la reprise de CHF 225'000.- mettait à néant la prestation appréciable en argent. La procédure en rappel d'impôt n'avait dès lors pas lieu d'être, étant toutefois précisé que s'il devait y avoir prestation appréciable en argent, celle-ci devrait être divisée par deux pour tenir compte de l'autre associé, et n'être imposée qu'à hauteur de 60 %, conformément aux dispositions entrées en vigueur en matière d'imposition des dividendes.

La taxation 2010 à laquelle l'AFC-GE faisait référence n'était pas entrée en force à la date de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et soustraction pour l'année 2010. À ce jour, aucun bordereau 2010 n'avait été notifié aux contribuables pour l'année fiscale 2010.

M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas pu mentionner, dans sa déclaration fiscale 2010 signée le 10 octobre 2010, les éléments que l'AFC-GE considérait comme étant « prêt simulé », puisque la requalification de cet élément était intervenue au moment de la taxation de B\_\_\_\_\_, le 4 mai 2012, soit après la remise de la déclaration fiscale 2010 de M. A\_\_\_\_\_. De plus, cela avait été effectué dans le but de sauver les deux sociétés, à la demande de l'organe de révision et une convention de postposition avait été signée. Dès lors aucune faute ne pouvait lui être reprochée. La requalification pouvait faire l'objet d'un rappel d'impôt, mais pas d'une procédure en soustraction d'impôt faute d'élément illicite commis par les contribuables.

Au vu de ces éléments, la procédure en rappel d'impôt et soustraction devait être annulée.

- 10) Le 5 avril 2013, l'AFC-GE a informé les contribuables que la procédure en rappel et soustraction d'impôt portant sur l'année 2010 était terminée et leur a remis des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour cette année-là.

Les contribuables devaient payer les suppléments d'impôts et amendes suivants :

	<u>Supplément d'impôt</u>		<u>Amende</u>	
	ICC	IFD	ICC	IFD
2010	CHF 19'944.15	CHF 9'427.-	CHF 14'958.-	CHF 7'070.-

L'AFC-GE avait ajouté aux revenus imposables des contribuables la somme de CHF 122'175.- (recte : CHF 122'174.-) (soit la moitié de CHF 244'347.-), compte tenu du fait que le contribuable ne détenait que la moitié du capital-social de B\_\_\_\_\_.

Compte tenu leur bonne collaboration, la quotité de ces amendes équivalait à 0,75 fois le montant des impôts éludés.

- 11) Les 30 avril et 2 juillet 2013, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux, remettant en cause la reprise ainsi que les amendes infligées.

B\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ travaillaient ensemble de manière très étroite. Pour une question de survie, B\_\_\_\_\_ avait versé des avances à D\_\_\_\_\_ afin que cette dernière puisse s'acquitter des factures relatives à son activité. La procédure de mise en faillite de D\_\_\_\_\_ était intervenue le 9 août 2012 et ne laisserait vraisemblablement aucun bénéficiaire de liquidation à ses actionnaires. Concrètement, les actionnaires n'avaient bénéficié d'aucune prestation appréciable en argent de la part de B\_\_\_\_\_ et c'était eux qui avaient assumé les pertes engendrées. Les parts sociales des deux sociétés figuraient dans les états de titres des déclarations fiscales 2009 et 2010 et la très forte baisse de valeur démontrait, d'une part, que le contribuable avait consenti des avances à B\_\_\_\_\_ et que, d'autre part, l'AFC-GE disposait de toutes les informations lui permettant de constater que les deux sociétés rencontraient des difficultés. Les contribuables se sont référés notamment aux valeurs fiscales des titres non cotés 2009, 2010 et 2011, communiquées aux deux sociétés avant que n'intervienne la notification de leur taxation 2010. Les conséquences de la requalification en prêt simulé ne pouvaient pas leur être imputées.

S'agissant de l'amende pour soustraction, les contribuables contestaient le principe-même du rappel d'impôt, dans la mesure où les faits avaient été mis en évidence après l'entrée en force de leur taxation.

Il n'y avait pas eu de prestation pour les actionnaires, au vu de la procédure de faillite concernant D\_\_\_\_\_.

Au vu de ces éléments, les contribuables contestaient toute prestation appréciable en argent et toute faute de leur part. De plus, « la requalification d'un "revenu" par [l'AFC-GE] ne saurait faire l'objet d'une procédure en rappel d'impôt sous prétexte que cette dernière [intervenant] alors que nombre d'éléments étaient en possession de l'administration ». Enfin et économiquement, il s'agissait d'un appauvrissement et non d'une prestation appréciable en argent.

- 12) Par deux décisions séparées du 10 octobre 2013, l'AFC-GE a maintenu les reprises et les amendes ICC et IFD. La motivation des deux décisions était identique.

B\_\_\_\_\_ avait été taxée, s'agissant de l'ICC 2010, par bordereau du 4 mai 2012, entré en force. L'absence de contrat de prêt écrit, l'absence de plan de remboursement probant, les garanties insuffisantes sur le prêt, le défaut de solvabilité du débiteur, le rapport entre le prêt et la situation financière de l'emprunteur, ainsi que le but statutaire de B\_\_\_\_\_ démontraient que cette dernière avait accordé une prestation appréciable en argent à son actionnaire, sans obtenir de contre-prestation correspondante. Ce prêt n'aurait pas été accordé dans de telles conditions à un tiers et la disproportion entre la prestation et la contre-prestation était manifeste de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils avaient accordé. C'était ainsi à juste titre que le service des personnes morales avait qualifié le prêt de CHF 244'347.- de simulé et que l'AFC-GE avait repris une prestation appréciable en argent en tant que rendement de fortune mobilière auprès du contribuable, étant donné que D\_\_\_\_\_ était une société sœur (théorie du triangle).

La mise en faillite le 9 août 2012 de D\_\_\_\_\_ démontrait bien que cette société était insolvable et que, par conséquent, le prêt devait être qualifié de simulé.

Les taxations 2010 des contribuables étaient incomplètes. L'autorité fiscale n'avait pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, d'effectuer des recoupements avec les données des autres contribuables ou de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné. Le contribuable devait assumer la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de sa déclaration d'impôt. Suite à la notification de la taxation 2010 de B\_\_\_\_\_, le 4 mai 2012, le contribuable aurait pu prendre contact avec l'AFC-GE, étant donné que la notification de ses bordereaux personnels 2010 avait eu lieu en date du 6 février 2012. En conséquence, le contribuable avait commis une faute, justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt.

La quotité de l'amende avait été fixée à 0,75 fois le montant soustrait. La négligence avait été retenue, de même que la bonne collaboration. Toutefois, l'AFC-GE avait également pris en considération le fait que les contribuables avaient fait appel à un mandataire pour la gestion de leur dossier fiscal. L'amende était dès lors entièrement confirmée.

- 13) Par acte du 8 novembre 2013, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont interjeté recours contre les décisions précitées auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation, « sous suite de dépens ».

B\_\_\_\_\_ avait procédé à des versements en faveur de D\_\_\_\_\_ afin que cette dernière puisse assumer ses factures. Ces versements étaient devenus implicitement des prêts. À cette époque, on pouvait objectivement affirmer que les chances de survie de D\_\_\_\_\_ étaient encore réelles. Toutefois et malgré tous leurs efforts, il n'avait pas été possible de sauver D\_\_\_\_\_, mise en faillite le 9 août 2012.

Ils ne contestaient pas que le prêt ait appauvri B\_\_\_\_\_, qu'il ait été consenti en raison de la proximité entre le prêteur et l'emprunteur et qu'il n'aurait pas été consenti aux mêmes conditions à un tiers étranger. En revanche, il n'y avait pas eu d'enrichissement illégitime du bénéficiaire du prêt, dans la mesure où D\_\_\_\_\_ était tombée en faillite, ce qui n'avait entraîné aucun enrichissement illégitime que ce soit auprès de B\_\_\_\_\_ ou auprès de l'un de ses actionnaires, la substance ayant partiellement disparu dans la faillite de D\_\_\_\_\_.

Aucun comportement illicite ne pouvait être reproché au contribuable ; de même, son comportement n'avait entraîné aucune perte financière pour la collectivité. Aucune base légale n'interdisait à une société de procéder à un prêt en faveur d'une société sœur dans le but de lui permettre de surmonter une période difficile. En l'occurrence, B\_\_\_\_\_ ou le contribuable n'avait pas obtenu d'enrichissement, dans la mesure où les sommes prêtées avaient finalement disparu dans la masse en faillite de D\_\_\_\_\_, d'où une diminution de fortune du contribuable de l'ordre de CHF 400'000.-, ce qui ressortait de ses déclarations fiscales 2009 et 2010.

Au vu de l'absence d'enrichissement illégitime, force était de constater que d'une part, en qualifiant les prêts de dividendes cachés équivalant à une soustraction fiscale, l'AFC-GE avait erré, et d'autre part, que les conditions matérielles pour infliger une amende n'étaient pas réunies.

- 14) Le 14 février 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Compte tenu des liens unissant B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_ et en application de la théorie du triangle, le contribuable, qui détenait la moitié des parts sociales auprès

des deux sociétés précitées, avait bénéficié de prestations appréciables en argent non déclarées, justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt. Il importait peu, à ce stade, que le contribuable ait ou non commis une faute, seul le caractère incomplet de la taxation importait.

L'AFC-GE reprenait son argumentation, figurant dans les décisions contestées, relative à la qualification du prêt simulé, ce qui n'avait d'ailleurs pas été contesté par B\_\_\_\_\_. En outre, ce prêt avait augmenté de plus de 50 % par rapport à l'année 2009. Ainsi, les taxations 2010 des contribuables étaient incomplètes faute d'avoir mentionné la prestation appréciable dont le contribuable avait bénéficié du fait de son statut au sein des deux sociétés. En conséquence, les reprises litigieuses étaient fondées.

S'agissant des amendes, suite à la réception des bordereaux 2010 de B\_\_\_\_\_, le 4 mai 2012, lesquels étaient entrés en force faute d'avoir été contestés, le contribuable, assisté d'un mandataire, aurait pu informer l'AFC-GE des conséquences de ces bordereaux sur ses propres taxations, notifiées le 6 février 2012. Il ne l'avait pas fait, faisant preuve, à tout le moins, de négligence. La bonne collaboration du contribuable avait été prise en compte comme motif de réduction de l'amende qui, dès lors, n'apparaissait pas disproportionnée.

- 15) Le 28 février 2014, les contribuables ont dupliqué, persistant dans leur argumentation. D'un point de vue strictement fiscal, on pouvait effectivement soutenir que la collectivité avait subi une perte fiscale due à une imposition diminuée chez B\_\_\_\_\_ du fait du prêt accordé à D\_\_\_\_\_ Cela justifiait pleinement une reprise du montant de prêt dans la taxation de B\_\_\_\_\_, ce qui avait été effectué.

En revanche, il était choquant sous l'angle de la justice fiscale, et en particulier selon le principe de la capacité contributive, d'imposer le montant du prêt comme étant un enrichissement auprès du contribuable et de lui infliger une amende, alors que l'enrichissement était inexistant.

- 16) Le 31 mars 2014, l'AFC-GE a dupliqué, persistant à conclure au rejet du recours.
- 17) Par jugement du 30 juin 2014, le TAPI a partiellement admis le recours dans le sens des considérants.

Il était incontestable que les conditions du prêt octroyé par B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_ étaient telles qu'un tiers aurait difficilement octroyé un tel prêt. Le montant de CHF 244'347.40 avait été concédé sans intérêt, sans aucune prestation de sûretés et sans aucun contrat écrit. À cela s'ajoutait l'absence d'un plan de remboursement et le fait que le prêt n'était pas en rapport avec l'activité économique de B\_\_\_\_\_. En outre, en 2010, le prêt avait été augmenté de



CHF 105'433.28 (recte : CHF 138'914.12), alors que l'exercice commercial de l'emprunteuse s'était soldé par une perte de CHF 479'884.45 (recte : CHF 227'656.97). D'ailleurs, les contribuables ne contestaient pas de manière circonstanciée le fait qu'il s'agissait d'un prêt simulé. En effet, ils n'avaient allégué à aucun moment qu'un délai et/ou des modalités de remboursement de cette dette par D\_\_\_\_\_ auraient été prévus. Enfin, la qualification du prêt simulé n'avait pas été contestée dans le cadre de la taxation 2010 de B\_\_\_\_\_. Manifestement, il s'agissait d'une prestation appréciable en argent qui, conformément à la jurisprudence précitée, devait être intégrée dans les revenus imposables du contribuable. Les rappels d'impôt contestés ne pouvaient qu'être confirmés.

S'agissant de la problématique de l'amende, l'épouse ne répondait pas des soustractions, car celles-ci concernaient uniquement les revenus perçus par son époux. Toutefois ce dernier avait été négligent. Rompu aux affaires et dirigeant les deux sociétés concernées, l'intéressé pouvait et aurait dû se rendre compte que la prestation appréciable en argent accordée à D\_\_\_\_\_ constituait un revenu également pour lui. Par ailleurs, le contribuable, qui n'avait pas contesté la qualification du prêt simulé dans le cadre de la taxation de B\_\_\_\_\_, aurait pu entreprendre une démarche spontanée auprès de l'AFC-GE afin de savoir si cette qualification influencerait sa taxation personnelle, ceci avant l'ouverture de la procédure de soustraction d'impôt. Toutefois, au vu notamment du fait que ce sont des raisons économiques, et non pas fiscales, qui avaient motivé le contribuable dans l'opération reprochée et de la difficulté de compréhension de la théorie dite « du triangle », il se justifiait de réduire l'amende infligée à 0,5 fois l'impôt soustrait.

- 18) Par acte du 7 août 2014, sous la plume de leur mandataire, 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 son annulation « sous suite de dépens ».

En 2007, D\_\_\_\_\_ avait connu des difficultés financières suite au défaut d'un de ses clients. Cela avait conduit le contribuable à payer certaines factures de D\_\_\_\_\_ via B\_\_\_\_\_, ce qui constituait comptablement un prêt. De plus et afin d'honorer toutes les dettes contractées dans ce contexte, le contribuable avait vendu sa maison pour CHF 2'550'000.-. Le contribuable était victime d'un client indélicat qui par ses agissements lui avait fait perdre son entreprise et sa maison familiale. Il était victime de sa volonté d'honorer jusqu'au dernier centime les factures des sous-traitants et fournisseurs à qui il avait fait appel, alors-même que d'autres stratégies (un sursis concordataire) pour D\_\_\_\_\_ auraient pu être mises en œuvre.

Sur le fond, le TAPI avait totalement fait abstraction de l'ensemble du contexte dans lequel les faits s'étaient produits, des motivations du contribuable et

en particulier du fait que les prêts consentis n'avaient en définitive généré aucun enrichissement, ni revenu imposable chez le contribuable.

La théorie du triangle avait été développée afin d'éviter que certains prêts ne masquent une distribution de bénéfice, afin d'échapper à une imposition régulière, constituant ainsi un enrichissement illégitime pour l'actionnaire auteur du montage. Or, cela n'était pas le cas en l'espèce. Il aurait fallu examiner l'ensemble des circonstances comme le commandait la jurisprudence fédérale.

Au vu des faits de la cause, on voyait mal quel enrichissement ou quel revenu aurait pu bénéficier au contribuable, suite aux prêts consentis par B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_ pour faire face à une situation difficile, dans le seul espoir de sauver la société et d'honorer les créances des entreprises sous-traitantes.

En l'absence de revenu en faveur du contribuable, la qualification de prêt dissimulé en vertu de la théorie du triangle, devait être abandonnée, ceci nonobstant le fait qu'un certain nombre des critères jurisprudentiels portaient formellement à considérer - en apparence - que ladite théorie était réalisée en l'espèce.

De plus, le prêt de B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_ constituait l'unique choix à disposition. Il est vrai que B\_\_\_\_\_ aurait pu verser un dividende imposable à ses actionnaires leur permettant de renflouer D\_\_\_\_\_. Toutefois, cela n'aurait pas été possible au vu de la situation précaire de B\_\_\_\_\_ qui n'était pas en mesure de verser un quelconque dividende.

Enfin, les éléments constitutifs de conscience et volonté de frauder le fisc n'étaient pas réalisés en l'espèce.

Subsidiairement et en application du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, c'était la différence entre le montant de CHF 105'433.25 figurant au bilan au 31 décembre 2010 de B\_\_\_\_\_ sous la rubrique « Autres créances » pour l'année 2009 et le montant de CHF 244'347.40 qui aurait dû être prise en compte au titre de soustraction d'impôt. Le résultat devait également être divisé par deux, compte tenu de la part d'actionnariat du contribuable, soit un total de CHF 69'457.- ( $[(CHF\ 244'347.40 - CHF\ 105'433.28) : 2 = CHF\ 69'457.-]$ ).

À l'appui de leur recours, les contribuables ont produit notamment les comptes commerciaux de B\_\_\_\_\_ pour les années 2006 à 2011, des factures de B\_\_\_\_\_ non honorées par leur client, une écriture relative à la procédure judiciaire contre ce client et un relevé de compte attestant de la vente de leur villa.

- 19) Le 13 août 2014, le TAPI a produit son dossier sans formuler d'observations.

- 20) Le 10 septembre 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant en grande partie son argumentation formulée dans ses précédentes écritures.

Ce n'était pas la différence entre le montant de CHF 105'433.28 figurant au bilan 2009 de B\_\_\_\_\_ et le montant de CHF 244'347.- inscrit aux comptes 2010, soit un montant de CHF 138'914.- divisé par deux (CHF 69'457.-) qui aurait dû être prise en compte si l'existence d'un prêt simulé avait été admise. Le prêt n'avait pas été considéré comme simulé avant 2010, de sorte qu'il ne se justifiait pas d'imposer la seule augmentation du prêt entre 2009 et 2010. De plus, un ancien prêt non-simulé qui avait augmenté significativement depuis son octroi initial devait être considéré comme un nouveau prêt susceptible d'être considéré comme simulé lors de la période fiscale courante pour l'intégralité de son montant, pour autant que les divers indices de simulation soient réalisés.

Il importait peu que B\_\_\_\_\_ (recte : D\_\_\_\_\_) se soit retrouvée en difficulté financière en raison d'un client indélicat. Seul était relevant le fait que si le contribuable n'avait pas été actionnaire des deux sociétés en question, aucun prêt n'aurait été concédé par D\_\_\_\_\_ (recte : B\_\_\_\_\_).

- 21) Le 17 septembre 2014, le juge délégué a imparti aux contribuables un délai au 20 octobre 2014 pour répliquer, ensuite de quoi la cause serait gardée à juger.

- 22) Le 23 septembre 2014, les contribuables ont répliqué, persistant dans leurs précédentes explications.

L'AFC-GE ne faisait que rappeler les éléments de la théorie classique du prêt simulé, sans se prononcer sur l'argumentation relative à l'absence totale d'enrichissement illégitime ou d'un revenu susceptible de taxation fiscale.

- 23) Sur ce, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées par courrier du 24 septembre 2014.

### **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 et art. 63 al. 1 let. b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) L'objet du litige porte sur la reprise dans le revenu imposable ICC et IFD 2010 des recourants du montant de CHF 122'175.- (recte : CHF 122'174.-), au titre d'avantage appréciable en argent.
- 3) Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du

1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la lex mitior.

De même, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales en cause (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 consid. 2.1 ; ATA/342/2015 du 14 avril 2015 consid. 5a ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 2 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 consid. 3 ; ATA/93/2005 du 1<sup>er</sup> mars 2005 consid. 3d et les références citées).

En l'espèce, le recours porte sur l'année fiscale 2010. Sont applicables pour l'IFD, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa teneur au 31 décembre 2010, et, pour l'ICC, celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 72 al. 1 1<sup>ère</sup> phr. LIPP).

- 4) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 LIPP).
- b. Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de LIFD et de la LIPP est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme. L'impôt frappe le revenu global (ATA/342/2015 précité consid. 6b ; ATA/682/2014 du 26 août 2014 consid. 3b ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/110/2009 du 3 mars 2009).
- c. Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine suisses retiennent en principe comme déterminante la théorie de l'accroissement net du patrimoine (ATF 125 II 113 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.1 ; ATA/682/2014 du 26 août 2014 consid. 3c ; ATA/714/2012 du 30 octobre 2012 consid. 6b), c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 7). Selon celle-ci, le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/342/2015 précité consid. 6c ; ATA/682/2014 du 26 août 2014 consid. 3c).
- d. Selon les art. 20 al. 1 let. c LIFD et 22 al. 1 let. c LIPP, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.).

e. Selon le Tribunal fédéral, font partie des avantages appréciables en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; 2C\_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 6b). Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participations, dès lors que la société ne les aurait pas faites, dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 5 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 22 al. 1 let. c LIPP, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) en particulier en sa let. h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATA/594/2015 précité consid. 6b).

De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du « Dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1).

f. Lorsqu'une personne physique détient des participations de plusieurs sociétés, des transactions entre ces sociétés, et non seulement entre l'actionnaire et chacune d'entre elles, peuvent intervenir. Si les conditions contractuelles ne correspondent pas à celles du marché, une des sociétés bénéficie d'un avantage lié à l'existence d'un actionnaire unique. Dans ces cas, on parle de la théorie du triangle, l'actionnaire occupant le sommet et les deux sociétés la base de la figure

géométrique. Puisque l'avantage n'est possible qu'en raison de l'actionnaire commun, qui « contraint » ses deux sociétés à s'écarter des conditions du marché, on doit fiscalement considérer qu'il transite par lui, plutôt que de retenir qu'il n'a circulé qu'entre les deux parties au contrat. Sur le plan de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, ce n'est donc pas la société enrichie qui voit son bénéfice imposable augmenter, mais l'actionnaire gratifié d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En d'autres termes, l'avantage appréciable en argent doit être imputé à l'actionnaire également lorsqu'il s'agit de dépenses faites par la société en faveur d'un tiers qui lui est proche (ATF 119 Ib 116 ; 113 Ib 23 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.73/2005 ; Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 20 n. 96). Dans les cas de prestations appréciables en argent entre sociétés sœurs, l'avantage passe immédiatement d'une société à l'autre. Entre de telles sociétés, des attributions fondées sur un rapport de participation commun constituent en particulier des prestations appréciables en argent pour l'actionnaire. Le détenteur de parts doit ainsi être aussi imposé sur les attributions de la société versées en faveur d'une autre société dominée par lui lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; ATA/594/2015 précité consid. 6c).

g. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/594/2015 précité consid. 6d ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 6a).

- 5) a. En l'espèce, il ressort du dossier que le contribuable était associé-gérant de B\_\_\_\_\_ et de D\_\_\_\_\_, et qu'il détenait la moitié du capital-social des deux sociétés précitées pendant l'année fiscale 2010.

Au cours de cette année fiscale-là, B\_\_\_\_\_ a accordé un avantage à D\_\_\_\_\_, en ce sens qu'elle a mis à sa disposition des fonds (CHF 244'347.40) pour qu'elle puisse honorer un certain nombre de factures en souffrance, ce que les recourants ne contestent pas. Or, B\_\_\_\_\_ n'a pas pour but statutaire de mettre à disposition des fonds. Par ailleurs, aucun contrat ayant pour objet cette mise à disposition n'a été conclu entre ces deux sociétés, de même qu'aucun plan de remboursement n'a été prévu. De plus, le montant précité dépassait le résultat de l'exercice commercial de D\_\_\_\_\_ (perte de CHF 227'656.97) pour cette année-là, ce qui permettait d'émettre des doutes quant aux possibilités de remboursement de l'emprunteur, doutes confirmés par la signature d'une convention de postposition le 14 juin 2011 et par la mise en faillite de D\_\_\_\_\_ le 9 août 2012. En outre, les

recourants n'ont pas démontré que D\_\_\_\_\_ était une société d'apporteur d'affaires pour B\_\_\_\_\_. Au demeurant et si tel avait été le cas, on ne saisit pas quel était l'intérêt de procéder de la sorte, dans la mesure où le recourant, vu sa position, était au fait des affaires des deux sociétés. Enfin, B\_\_\_\_\_ n'a reçu pour cela, et à teneur du dossier, aucune contre-prestation

Ces éléments, pris dans leur ensemble, permettent de retenir que cet avantage ne repose sur aucune justification commerciale, et n'aurait pas été accordé à de telles conditions à un tiers placé dans les mêmes circonstances que D\_\_\_\_\_. La mise à disposition de ces fonds par B\_\_\_\_\_ en faveur de D\_\_\_\_\_ constitue dès lors, en application de la doctrine et de la jurisprudence précitées, un avantage appréciable en argent.

Conformément à la théorie du triangle, et au vu de la doctrine et de la jurisprudence précitées, cet avantage appréciable en argent doit être intégré dans le revenu de l'actionnaire de D\_\_\_\_\_, soit dans le revenu du recourant, comme l'ont retenu à juste titre l'AFC-GE et le TAPI.

Certes, cet avantage n'a pas permis à D\_\_\_\_\_ de se redresser, toutefois, force est de constater que ces fonds ont enrichi D\_\_\_\_\_, en 2010, puisque cette dernière a pu utiliser ces moyens pour régler ses factures en souffrance. On ne saurait dès lors suivre les recourants lorsqu'ils soutiennent que, dans le cas d'espèce, il n'y a pas eu d'enrichissement ; enrichissement qui par une application de la théorie du triangle a profité directement au recourant.

Enfin, bien qu'il soit regrettable que la situation financière et personnelle des recourants ait eu à pâtir des difficultés des sociétés, cela ne saurait modifier en rien la conclusion telle que présentée ci-dessus.

Le grief sera écarté.

b. Subsidièrement, les recourants soutiennent que c'est la différence entre le montant pour le poste figurant au bilan 2009 (CHF 105'433.28) et le montant de CHF 244'347.- inscrit aux comptes 2010, soit un montant de CHF 138'914.-, qui devrait être prise en considération au titre d'avantage appréciable en argent.

Selon la jurisprudence fédérale, en présence d'un prêt simulé ultérieurement, il n'est possible de s'en prendre fiscalement aux détenteurs des droits de participation que si la simulation ressort clairement d'indices. Si les indices ne sont pas suffisants, il y a lieu d'attendre jusqu'à ce qu'ils aient pris une densité telle qu'ils constituent une preuve manifeste (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_461/2008 du 23 décembre 2008 consid. 2.2 in RDAF II p. 485-486).

En l'occurrence, ce n'est qu'à la réception du courrier de B\_\_\_\_\_ du 27 mars 2012 relatif à sa taxation 2010 et précisant que la provision pour perte sur créance de CHF 225'000.- servait à couvrir le risque de perte lié « C/c D\_\_\_\_\_ »

de CHF 244'347.40 que l'AFC-GE a eu les indices suffisants pour conclure que l'avantage appréciable en argent accordé par B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_ constituait un prêt simulé.

En conséquence, c'est également à juste titre que l'AFC-GE a intégré un montant de CHF 122'175.- (recte : CHF 122'174.-), au vu de l'actionnariat du recourant dans D\_\_\_\_\_ (50 % de CHF 244'347.40), dans le revenu du recourant.

Le grief sera écarté.

- 6) a. Selon l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. L'art. 59 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) a la même teneur que l'art. 151 al. 1 LIFD.

L'art. 151 al. 2 LIFD précise aussi que, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéficiaire net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. L'art. 59 al. 2 LPFisc contient une règle similaire à cette dernière.

b. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision (message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, p. 144). Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; ATA/233/2015 du 3 mars 2015 consid. 6 ; ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 486 ss n. 7 ss ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 1 ss). L'entrée en vigueur de la LIFD et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) a désormais clairement consacré cette conception, en ouvrant le rappel d'impôt, sans que le contribuable concerné ait nécessairement commis de faute (art. 151 LIFD ; art. 53 LHID). Le rappel d'impôt est une procédure purement fiscale qui ne constitue pas une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) (ATF 121 II 257, Xavier OBERSON, op. cit., p. 560 n. 7).

Il n'est soumis qu'à des conditions objectives : il suppose qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète à tort, de sorte que la collectivité



publique a subi une perte fiscale (Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 5 ss).

Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II, p. 11). Le droit au rappel d'impôt, que ce soit en vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD, de l'art. 53 al. 1 LHID ou de l'art. 59 al. 1 LPFisc, existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, op. cit., p. 11 ; Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 8 ss ; ATA/233/2015 consid. 6 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012). Il n'existe pas non plus de règle générale prévoyant que la taxation de l'actionnaire principal doit se faire sur la base des deux dossiers - de la société et du détenteur des participations - même s'il peut dans certains cas apparaître opportun d'avoir recours au dossier de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2004 consid. 4.2 ; Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 11). La chambre de céans a déjà jugé que l'AFC-GE ne commettait pas de négligence grave en ne confrontant pas des déclarations remplies par des sociétés, traitées par le service des personnes morales et celle remplie par un contribuable, personne physique (ATA/369/2015 du 21 avril 2015 consid. 3b ; ATA/517/2014 du 1<sup>er</sup> juillet 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3 et les références citées in RF 62/2007 p. 369). Le contribuable doit, pour sa part, remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et y joindre les annexes, notamment l'état complet des dettes (art. 125 al. 1 let. c LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 7.2.3). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral

---

2C\_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités in RDAF 2009 II 386 ; ATA/233/2015 précité consid. 6).

Un rappel d'impôts peut se justifier parce que le contribuable a invoqué des éléments contradictoires dans deux procédures différentes (RF 2006, 312 cité par Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 12).

c. En l'espèce, dans la mesure où le recourant a bénéficié d'un avantage appréciable en argent en 2010 qui n'avait pas été imposé au moment de la notification de ses bordereaux ICC et IFD 2010 des 6 février 2012, c'est conformément au droit que l'AFC-GE a ouvert une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour l'année 2010 à l'encontre des recourants. À ce stade la problématique de la faute n'est pas pertinente, conformément à la jurisprudence précitée.

7) a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 3b ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 et les références citées).

c. Les art. 56 al. 1 LHID, applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/57/2014 du 4 février 2014) et 69 al. 1 LPFisc 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 deux amendes prononcées, 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).

8) a. 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 (Pietro SANSONETTI in Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., ad art. 175 p. 1495 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 586 ss).

En l'occurrence et comme il a été démontré, le recourant a bénéficié d'un avantage appréciable en argent en 2010 non déclaré au moment de la remise par les recourants de leur déclaration fiscale 2010. Ce faisant, les recourants ont violé leur obligation légale de remplir leur déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité.

Les deux premières conditions objectives d'une soustraction fiscale sont ainsi réalisées.

b. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence (ATA/370/2015 précité consid. 5a ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014).

c. 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<sup>ème</sup> phr. 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).

d. 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, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], 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, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], op. cit., ad art. 12 n. 85).

e. 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<sup>ème</sup> 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).

f. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 CP. Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé 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, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1500 ss).

g. 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, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], ad art. 12 n. 85).

h. Selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_280/2013 du 6 avril 2013).

La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/370/2015 précité consid. 6b ; 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, op. cit., p. 588).

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/370/2015 précité consid. 6c ; ATA/798/2014 du 14 octobre 2014 ; Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1500).

i. En l'espèce, l'AFC-GE a retenu que le recourant avait été négligent, soulignant sa bonne collaboration.

Elle a fixé la quotité des amendes ICC et IFD aux trois quart des impôts soustraits. Le TAPI a réduit cette quotité à la moitié du montant de l'impôt soustrait, compte tenu du fait que ce sont des raisons économiques, et non pas fiscales, qui avaient motivé le recourant à effectuer l'opération reprochée. La difficulté de compréhension de la théorie du triangle était également retenue pour fixer cette quotité.

La quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait, dont le montant s'élève à CHF 19'944.15 pour l'ICC et à CHF 9'427.- pour l'IFD, apparaît proportionnée à la négligence commise par le recourant et aux circonstances du cas d'espèce. Elle tient également et suffisamment compte de la bonne collaboration de l'intéressé et de la situation personnelle actuelle des recourants, certes peu documentée. Réduire la quotité de l'amende au minimum légal incompressible, soit au tiers de

l'impôt élué, serait peu dissuasif et ne tiendrait pas suffisamment compte du fait que le recourant avait tout de même une certaine expérience en matière de gestion de sociétés.

La quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait sera ainsi confirmée.

- 9) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 10) Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 7 août 2014 par Mme A\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 juin 2014 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de Mme A\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 1'000.- ;

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 du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt Schaer & Miffon Associés, mandataire de Mme A\_\_\_\_\_ et de M. A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :