

GE_GERICHTE ATA/1128/2020 vom 10. November 2020

GE Cour de justice, 2020-11-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1128_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/1128/2020 du 10 novembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/1128/2020 del 10 novembre 2020

Regeste

Résumé: Recours de l'AFC-GE contre un jugement du TAPI annulant des reprises effectuées dans le cadre d'un rappel d'impôt et adaptant les amendes pour soustraction fiscale en conséquence. Question de la réalisation du revenu par rapport à des loyers. Le contribuable loue à une société dont il est proche des locaux commerciaux dont il est propriétaire. Les loyers ont été inscrits dans les comptes de la société mais n'ont en majeure partie pas été versés et ont fait l'objet d'abandons de créance. Les loyers non versés n'ont pas été déclarés fiscalement. Revenu réalisé au moment de l'échéance des loyers : acquisition d'une prétention ferme à ce moment-là et pas d'incertitude d'exécution liée à la solvabilité de la société locataire, qui ne peut être considérée comme insolvable. Réalisation du revenu confirmée par les abandons de créances, qui s'apparentent à une opération de compensation entre les loyers et l'apport de fonds par le contribuable à la société dont il est proche et donc à une perception réelle par compensation de créance. Reprises sur le revenu rétablies. Les créances liées aux loyers non versés doivent être taxés au titre de la fortune, la société locataire ne pouvant être considérée définitivement insolvable. Reprises sur la fortune rétablies. Amendes fondées dans leur principe et leur quotité. Recours admis.

Erwägungen

E. 22

septembre 2000 (aLIPP-VI) – est applicable pour les années fiscales 2007 à 2009 et la LIPP s'applique pour les années fiscales 2010 à 2015, tandis que s'agissant de l'IFD, la LIFD dans sa teneur lors de chaque période fiscale en cause est applicable, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique.

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b). 4)

Préalablement, les années litigieuses remontant à 2007, il convient d'examiner si des questions de prescription et de péremption se posent.

a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office

- 11/21 - A/2839/2019 lorsqu'elles jouent en faveur de la ou du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 4b).

b. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 2

LHID ; art. 61 al. 1 LPFisc). Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc), ce délai étant un délai de péremption.

c. Les dispositions sur la prescription de la poursuite pénale en cas de soustraction consommée ont été modifiées le 26 septembre 2014, avec effet au 1er janvier 2017. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b LIFD dans sa teneur avant le 1er janvier 2017 cum art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l'ATF 134 IV 328 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3.1). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon le nouvel art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription.

L'ancien art. 58 al. 2 et al. 3 LHID, également modifié avec effet au 1er janvier 2017, correspondait à l'ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD. De même, l'art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID, actuellement en vigueur, a une teneur identique à l'art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD. Il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017 (art. 72 s. LHID ; art. 77 LPFisc, dont l'al. 2 diffère de l'art. 58 al. 3 LHID).

En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4.2 et 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2).

- 12/21 - A/2839/2019

d. En l'espèce, s'agissant des procédures en rappel d'impôt, le délai de quinze ans n'est pas écoulé, de sorte que le droit de procéder aux rappels d'impôt n'est pas éteint.

En ce qui concerne les amendes, l'autorité recourante a notifié aux contribuables les bordereaux d'amende pour soustraction d'impôt relatifs à l'IFD et à l'ICC 2009 à 2015 le 18 avril 2019. Selon le nouveau droit (art. 184 al. 2 LIFD et 58 al. 3 LHID), la prescription – qui n'était pas encore acquise (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD et 58 al. 2 let. a LHID) – a donc été suspendue à cette date. De même, sous l'empire de l'ancien droit (art. 184 LIFD dans sa teneur avant le 1er janvier 2017, 58 LHID dans sa teneur avant le 1er janvier 2017 et 77 LPFisc), la prescription absolue (quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète) n'est pas atteinte. La poursuite pénale pour soustraction fiscale concernant tant l'IFD que l'ICC 2009 à 2015 n'est donc prescrite ni sous l'angle de l'ancien droit, ni sous l'angle du nouveau droit.

Au vu de ce qui précède, la question de la péremption et de la prescription n'est problématique ni par rapport aux rappels d'impôt, ni par rapport aux amendes. 5)

L'autorité recourante soutient que les loyers de l'immeuble de Winterthur devraient être intégrés dans le revenu des contribuables et reproche au TAPI d'avoir annulé les reprises qu'elle avait effectuées à cet égard dans les bordereaux de rappel d'impôt litigieux.

a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages de la personne contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 17 LIPP ; art. 1 aLIPP-IV). Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.1).

Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (art. 21 al. 1 let. a LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 22 al. 1 let. d LIPP ; art. 7 al. 1 let. a aLIPP-IV).

b. La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt. L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où

- 13/21 - A/2839/2019 une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 4.1).

c. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale de la personne contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non – encore – imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3). Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite à la personne contribuable ou que cette dernière acquiert une prétention ferme sur laquelle elle a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2018 du 30 janvier 2019 consid. 4.1).

S'agissant du rendement de la fortune dans le cadre d'un contrat de bail, le moment de l'échéance des loyers, qui dépend du terme fixé dans le contrat, est en principe déterminant du point de vue de la réalisation du revenu, puisque le bailleur acquiert dès ce moment-là une prétention ferme à l'endroit du locataire (Fabien LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu : le moment de l'acquisition en droit fiscal, 2018, n. 1023). Le moment de la réalisation pourra être différé à la perception réelle de la prestation en cas d'incertitude sur la capacité de la personne débitrice à honorer sa dette (personne débitrice insolvable) ou sur sa volonté à s'exécuter (personne débitrice récalcitrante ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017

précité consid. 5.4 ; Fabien LIÉGEOIS, op. cit., n. 928 et 1024 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la LIFD, 2ème éd., 2017, n. 30 ad art. 16 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, partie I, 2019, n. 21 ad art. 16 LIFD). La perception réelle peut alors prendre plusieurs formes : espèces, crédit en compte ou compensation de créances (Fabien LIÉGEOIS, op. cit., n. 928 ; Nicolas MERLINO, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 43 ad art. 21). Le caractère incertain de l'exécution de la prestation et partant le moment de l'imposition de celle-ci ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté de la personne contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 précité consid. 5.4).

d. Conformément à la jurisprudence constante de la chambre administrative, la personne débitrice est insolvable lorsqu'elle ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour s'acquitter de ses dettes exigibles. Cet état ne doit toutefois pas être passager (ATA/617/2020 du 23 juin 2020 consid. 3d). L'insolvabilité suppose que la personne débitrice se trouve dans une incapacité durable de faire face à ses

- 14/21 - A/2839/2019 engagements (ATF 137 II 353 consid. 5.2.1). Il y aura insolvabilité notamment en cas de faillite, concordat ou saisie infructueuse. Seule la personne dont l'insolvabilité s'est étendue sur certaines périodes sans qu'elle ait pu redresser sa situation financière et amortir régulièrement ses dettes doit être considérée comme insolvable (ATA/617/2020 précité consid. 3d).

Selon la doctrine, dans le cadre de l'examen de la réalisation du revenu, la notion d'insolvabilité ne doit pas être interprétée trop restrictivement. L'ouverture d'une des procédures prévues par la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1) n'est pas nécessaire. L'autorité d'application de la loi doit pouvoir disposer d'une certaine marge de manœuvre qui lui permette d'éviter que la ou le contribuable soit imposé sur une non-valeur (Fabien LIÉGEOIS, op. cit., n. 928).

S'il ressort du dernier bilan annuel que la moitié du capital-actions et des réserves légales n'est plus couverte, le conseil d'administration convoque immédiatement une assemblée générale et lui propose des mesures d'assainissement (art. 725 al. 1 CO). S'il existe des raisons sérieuses d'admettre que la société est surendettée, un bilan intermédiaire est dressé et soumis à la vérification d'un réviseur agréé. S'il résulte de ce bilan que les dettes sociales ne sont couvertes ni lorsque les biens sont estimés à leur valeur d'exploitation, ni lorsqu'elles le sont à leur valeur de liquidation, le conseil d'administration en avise le juge, à moins que des créanciers de la société n'acceptent que leur créance soit placée à un rang inférieur à celui de toutes les autres créances de la société dans la mesure de cette insuffisance de l'actif (art. 725 al. 2 CO).

e. Dans un contexte d'application de la loi fédérale sur les droits de timbre du

E. 27

juin 1973 (LT - RS 641.10), le Tribunal fédéral a retenu qu'un abandon de créance consenti par l'actionnaire en faveur de sa société devait en principe être considéré comme un versement supplémentaire. La renonciation au prélèvement d'un dividende exigible, qui équivalait à un abandon de créance, constituait également un versement supplémentaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_115/2007 du 11 février 2008 consid. 7.2).

Dans le cadre d'un abandon de créance en faveur d'une personne physique, le Tribunal fédéral a constaté que l'abandon de créance par la personne créancière avait pour effet d'améliorer la situation économique de sa débitrice (ATF 142 II 197 consid. 5.5.3).

f. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par la personne contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de cette dernière (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4ème éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat

- 15/21 - A/2839/2019 JUNG/Gotthard STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2001, n. 2 ad art. 130 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 4 ss ad art. 123).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7ème éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que la personne contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/886/2018 du 4 septembre 2018 consid. 3j ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *op. cit.*, p. 518). S'agissant de ces derniers, il appartient à la personne contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; ATA/794/2019 du 16 avril 2019 consid. 7b). Par ailleurs, quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 précité consid. 4). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; ATA/1191/2015 du 3 novembre 2011 consid. 3a).

- 16/21 - A/2839/2019

g. En l'espèce, si le contrat de bail a été conclu avec la succursale d'C_____ D_____ à Winterthur, les actifs de cette dernière ont été repris par C_____ CH et le contribuable était en définitive, durant les années fiscales litigieuses, lié par un bail de locaux commerciaux avec C_____ CH, comme l'a retenu l'autorité recourante sans que cela ne soit contesté. Dans ce cadre, les loyers étaient exigibles par avance le premier jour de chaque mois. Il en découle que le contribuable a en principe acquis le premier jour de chaque mois une prétention ferme pour le loyer du mois courant.

Toutefois, le TAPI a retenu que ce dernier n'aurait pas eu de prétention ferme envers C_____ CH, du fait de l'incertitude de la capacité de cette dernière à honorer sa dette, en raison de son insolvabilité, suivant l'argumentation des intimés. L'autorité recourante conteste néanmoins l'existence d'une telle insolvabilité.

Il ressort des bilans produits qu'C_____ CH est surendettée depuis sa fondation, ayant enregistré une perte de CHF 4'032'440.29 dès 2008. Par la suite, elle a chaque année enregistré des pertes, sauf en 2009, 2010 et 2014, années pendant lequel les bénéficiaires (de respectivement CHF 1'180'647.64, CHF 1'007'260.- et CHF 892'001.57) ont exclusivement servi à éponger les pertes des années précédentes, de sorte qu'elle a toujours eu des fonds propres négatifs, sous réserve de 2007 où ils étaient nuls. Elle n'a par ailleurs eu que peu, voire pas de liquidités à l'actif pendant les années litigieuses (pas de liquidités en 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, CHF 15'275.74 en 2012, CHF 810'259.- en 2013, CHF 118'977.55 en 2014 et CHF 158'967.- en 2015), les dettes échéant à court terme n'ayant de loin presque jamais été couvertes par lesdites liquidités, sans parler des dettes échéant à long terme.

Néanmoins, comme l'a relevé l'autorité recourante dans sa décision sur réclamation, la société suisse a généré chaque année du chiffre d'affaires (CHF 2'483'280.80 en 2007, CHF 4'097'383.71 en 2008, CHF 3'573'163.94 en 2009, CHF 3'652'515.32 en 2010, CHF 2'479'523.47 en 2011, CHF 2'392'156.65 en 2012, CHF 2'615'821.84 en 2013, CHF 2'882'377.22 en 2014 et CHF 3'134'059.13 en 2015) et a, malgré son surendettement dès sa fondation, poursuivi son activité pendant les années litigieuses et même ultérieurement, et donc pendant de nombreuses années, ceci grâce au groupe auquel elle appartient, qui lui fournit des liquidités par le biais de prêts postposés.

Au vu des circonstances particulières du cas d'espèce, il ne peut par conséquent pas être retenu qu'C_____ CH serait insolvable. Il en découle que le contribuable a acquis une prétention ferme à chaque échéance du loyer et le revenu qui y est lié doit être considéré comme fiscalement réalisé à chacune de ces échéances.

- 17/21 - A/2839/2019

Le fait qu'il y ait eu des abandons de créances ne fait que confirmer l'absence d'incertitude d'exécution de celles-ci et la réalisation du revenu. En effet, vu ses statuts d'administrateur d'C_____ CH durant les années litigieuses – actuellement président du CA –, d'actionnaire d'C_____, société mère, depuis sa fondation en 2012 et de porteur « pour son frère » des actions d'C_____ D_____ jusqu'à sa radiation en 2013 ou 2014, le contribuable doit être considéré comme un proche de la société suisse, ce qu'a d'ailleurs retenu l'autorité recourante sans que les intimés ne le contestent. Or, une personne tierce n'aurait pas abandonné ses créances de loyers à l'encontre d'C_____ CH comme l'a fait le contribuable,

qui a procédé de la sorte précisément dans le but d'améliorer la situation financière de la société dont il est proche, comme le confirment les explications données le 30 juin 2018 en réponse à la demande d'informations de l'autorité recourante et la mention de la circulaire no 32 dans chaque abandon de créance, la société suisse ayant du reste comptabilisé les abandons de créances comme produits extraordinaires (« ausserordentlicher Ertrag »). C'est d'ailleurs du fait de son statut de proche que l'intimé n'a jamais initié de poursuites à l'encontre d'C_____ CH pour les loyers impayés, comme l'aurait fait une personne tierce, car il ne souhaitait pas voir cette société tomber en faillite. Ainsi, au vu de la jurisprudence et comme l'a à juste titre retenu l'autorité recourante, les abandons de créance, motivés selon le contribuable par l'interdiction de l'investisseur d'encaisser les loyers, ont amélioré la situation économique d'C_____ CH et doivent être considérés comme des apports de fonds de la part du contribuable à cette dernière, par l'intermédiaire de la société mère. Par conséquent, lesdits abandons s'apparentent effectivement, comme retenu par l'autorité recourante, à une opération de compensation entre les loyers dus au contribuable et l'apport de fonds par ce dernier à la société suisse par l'intermédiaire de la société chypriote, ce qui correspond à une perception réelle par compensation de créances.

Dans ces circonstances, le revenu lié aux loyers de l'immeuble de Winterthur entre 2007 et 2015 doit être considéré comme réalisé.

Au vu de ce qui précède, les reprises de revenu effectuées par l'autorité recourante sont conformes au droit et le grief de celle-ci sera admis. L'annulation prononcée par le TAPI des reprises sur le revenu effectuées par l'autorité recourante sera annulée et lesdites reprises seront rétablies tant quant à l'ICC que quant à l'IFD 2007 à 2015. 6) a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 13 al. 1 LHID ; art. 46 LIPP ; art. 1 al. 1 aLIPP-III). Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (let. c) ainsi que les créances hypothécaires et chirographaires (let. e ; art. 47 LIPP ; art. 2 aLIPP-III). La - 18/21 - A/2839/2019 fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID ; art. 49 al. 2 LIPP ; art. 4 al. 2 aLIPP-III).

b. Les critères posés par la jurisprudence pour juger de la difficulté de recouvrer une créance sont restrictifs : il faut que la personne débitrice apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable. La perte est certaine lorsque le contribuable démontre avoir mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'une personne créancière ou d'une personne porteuse de droit à l'égard de son bien. Une perte commerciale est définitive lorsque, à vues humaines, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens (ATA/1351/2017 du 3 octobre 2017 consid. 5a et les références citées).

c. En l'espèce, il découle des considérants qui précèdent que la société suisse ne peut pas être considérée comme définitivement insolvable au regard de la taxation des créances au titre de la fortune.

Par conséquent, l'autorité recourante était également fondée à intégrer le solde du compte créancier no 1_____ dans la fortune des intimés et donc à effectuer les reprises sur la fortune litigieuses. Le grief de l'autorité recourante est dès lors fondé et sera admis.

L'annulation prononcée par le TAPI des reprises sur la fortune effectuées par l'autorité recourante sera annulée et lesdites reprises, qui concernent l'ICC 2007 à 2015, seront confirmées. 7)

Les rappels d'impôt étant fondés, reste à examiner la conformité au droit des bordereaux d'amende 2009 à 2015.

a. La personne 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 punie d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant à la personne contribuable et la faute de cette dernière. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 4a).

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. Agit intentionnellement celle ou celui qui le fait avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement

- 19/21 - A/2839/2019 intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que la personne contribuable était consciente que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'elle a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'elle a agi par dol éventuel pour ce faire (ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5b).

b. La quotité de l'amende est, en général, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1727/2019 précité consid. 8a). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque la personne contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la législation applicable ne contienne des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP).

Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur ou autrice, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur ou autrice. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi

applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s. et les références citées).

c. En l'espèce, les éléments objectifs de la soustraction fiscale en lien avec les reprises litigieuses sont remplis. Les intimés ont soumis des déclarations fiscales incomplètes, en ne déclarant pas le revenu et la fortune liés au loyer de l'immeuble de Winterthur, contrevenant ainsi à leur obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 26 al. 2 LPFisc). Par ailleurs, une perte d'entrées fiscales en a découlé.

En ne signalant pas ces éléments de revenu et de fortune au fisc ou, à tout le moins, en ne se posant pas la question de savoir comment ceux-ci devaient être traités fiscalement, les intimés doivent se voir reprocher de s'être rendus coupable d'une soustraction fiscale commise, à tout le moins, par négligence.

- 20/21 - A/2839/2019

Les amendes sont donc fondées dans leur principe, y compris en tant qu'elles ont trait aux reprises litigieuses.

Par ailleurs, la quotité des amendes, fixée à la moitié de l'impôt éludé, n'a pas été en tant que telle contestée, les intimés ayant conclu dans leur recours devant le TAPI au nouveau calcul des amendes sur la base d'une même quotité et n'ayant pas formulé de conclusion subsidiaire à ce sujet devant la chambre de céans. Au demeurant, l'autorité recourante a tenu compte de la bonne collaboration des intimés, de la situation financière et familiale ainsi que de l'état de santé du contribuable, pour fixer la quotité à la moitié de l'impôt soustrait, ce qui est en toute hypothèse conforme au principe de la proportionnalité.

Au vu de ce qui précède, l'annulation par le TAPI des bordereaux d'amende pour ne plus concerner les reprises sur le revenu et sur la fortune en lien avec le bien immobilier de Winterthur sera annulée et les bordereaux d'amende ICC et IFD 2009 à 2015 seront rétablis. 8)

Dans ces circonstances, le recours de l'AFC-GE sera admis, le jugement du TAPI sera annulé et les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2007 à 2015, ainsi que les bordereaux d'amende ICC et IFD 2009 à 2015 seront rétablis. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge solidaire des contribuables (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.