

## **GE\_GERICHTE ATA/1416/2017 vom 17. Oktober 2017**

GE Cour de justice, 2017-10-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1416\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1416_2017)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017

IT: GE\_GERICHTE ATA/1416/2017 del 17 ottobre 2017

### **Regeste**

Résumé: Intégration dans le revenu imposable de divers montants non déclarés par les contribuables entraînant un rappel d'impôt et une amende s'élevant à la moitié de l'impôt soustrait par négligence.

### **Volltext**

RÉPUBLIQUE ET

CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/745/2015-ICCIFD ATA/1416/2017  
COUR DE JUSTICE Chambre administrative Arrêt du 17 octobre 2017 4ème section dans  
la cause

Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le  
jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 février 2016  
(JTAPI/181/2016)

- 2/19 - A/745/2015 EN FAIT 1)

Le litige concerne les procédures en rappel et en soustraction d'impôt ouvertes à l'encontre  
de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ pour l'année 2008. 2)

En 2008, les époux A\_\_\_\_\_ étaient tous deux membres de la coopérative sociale et  
culturelle B\_\_\_\_\_ (ci-après : la coopérative), ancienne succursale genevoise d'une société  
ayant son siège à Lausanne. Inscrite en 2007, elle a été radiée du registre du commerce de  
Genève en 2011 par suite de cessation de l'exploitation. 3)

La coopérative avait pour but la « direction de projets et instauration de dispositifs de travail  
dans le cadre des projets culturels conduits par ses associés ; en ce sens, elle favorise et  
garantit les intérêts économiques de ses membre qui disposent librement de cet outil pour la  
réalisation d'évènements culturels ». 4)

Monsieur C\_\_\_\_\_ et Mesdames D\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ étaient les administrateurs de cette  
coopérative, Mesdames E\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ en étaient les directrices. 5)

Les époux A\_\_\_\_\_ s'étaient associés dans la société en nom collectif A\_\_\_\_\_ & Cie,  
F\_\_\_\_\_ (ci-après : la SNC). Ils avaient également fondé l'association « G\_\_\_\_\_ »  
(ci-après : l'association), ainsi que l'association dénommée « Institut suisse F\_\_\_\_\_ »  
(ci-après : l'institut). Procédures concernant la coopérative 6)

Par lettre recommandée du 15 octobre 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après :  
l'AFC-GE) a informé la coopérative de l'ouverture à son encontre d'une procédure en

rappel d'impôts et soustraction pour les années 2007, 2008 et 2009, ainsi qu'une procédure pour tentative de soustraction pour les années 2010 et 2011. 7)

Ces procédures faisaient suite à des perquisitions menées par l'administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD), qui avaient mis à jour une facture du 22 octobre 2008 émise par la coopérative à l'attention de H\_\_\_\_\_ Srl, société sise à Milan (ci-après : la société italienne).

Cette facture avait été honorée par paiement avec valeur le 30 octobre 2008, sur le compte de la coopérative auprès de la Banque cantonale de Genève (ci-après : la BCGe) n° T 1\_\_\_\_\_. Ce revenu ne figurait pourtant pas dans les comptes de la coopérative.

- 3/19 - A/745/2015 8)

Figurant au dossier, ladite facture porte le libellé « services fournis pour l'organisation d'événements en Suisse ». 9)

Le 30 novembre 2012, la coopérative a répondu à l'AFC-GE.

Le montant litigieux de CHF 150'000.- ne concernait pas des prestations dispensées par la coopérative pour le travail de réinsertion professionnelle avec l'assurance-invalidité. Ce montant avait permis de rembourser des prêts accordés par des particuliers pour soutenir les activités culturelles et intellectuelles associatives de ces dix dernières années. La facture émise par la coopérative concernait des échanges de services intellectuels non commerciaux. De ce fait, ce montant n'apparaissait pas dans les comptes de la coopérative.

Joint à ces observations, un extrait du compte n° T 1\_\_\_\_\_ de la BCGe faisait apparaître un crédit de CHF 150'000.-, consécutif à un versement de la société italienne, le 29 octobre 2008, ainsi qu'un prélèvement du même montant, effectué par Mme E\_\_\_\_\_ le 30 octobre 2008. 10) Le 4 juillet 2013, l'AFC-GE a avisé la coopérative de la clôture des procédures de rappel, de soustraction d'impôts, ainsi que de tentative de soustraction d'impôts. Elle lui a notifié un bordereau de rappel d'impôts, ainsi qu'un bordereau d'amende pour l'ICC 2008.

Ces procédures s'étaient terminées sans suppléments d'impôts pour les années 2007 et 2009 et sans amendes pour les années 2007, ainsi que 2009 à 2011. Pour l'année 2008 en revanche, l'AFC-GE a ajouté CHF 150'000.- au bénéfice imposable de la coopérative. 11) Par décision du 23 septembre 2013, l'AFC-GE a rejeté la réclamation déposée le 2 août 2013 par la coopérative et maintenu les bordereaux de rappel d'impôts et d'amende pour l'année 2008. 12) Par acte du 22 octobre 2013, la coopérative a interjeté recours contre cette décision devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à son annulation et reprenant les arguments développés dans ses précédentes écritures.

La facture du 22 octobre 2008 était un prototype qui n'était jamais entré dans sa comptabilité, ni n'avait fait l'objet d'une transaction commerciale. Ce document n'avait jamais été validé en tant que pièce comptable, ni adressé à la société italienne. Il se trouvait dans les ordinateurs de la coopérative avec d'autres documents de travail. L'AFD n'avait retenu aucun de ces documents comme pertinent.

- 4/19 - A/745/2015 13) Par jugement du 13 octobre 2014, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle examine la question de la faute éventuelle des organes de la coopérative en prenant en considération leur situation personnelle.

L'existence d'un contrat de prêt n'était pas prouvée. La coopérative avait échoué à remettre en cause le point de vue de l'AFC-GE. Le montant de CHF 150'000.- ne devait pas être considéré comme le remboursement d'un prêt, mais comme un bénéfice imposable. 14) Les 13 et 14 novembre 2014, la coopérative et l'AFC-GE ont respectivement interjeté recours contre le jugement du 13 octobre 2014 devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). 15) Par arrêt du 28 juillet 2015 (ATA/765/2015), la chambre administrative a rejeté le recours de la coopérative et admis celui de l'AFC-GE.

L'AFC-GE avait apporté la preuve, au vu notamment du libellé de la facture produite de l'existence d'un bénéfice imposable de CHF 150'000.- non déclaré par la coopérative. Celle-ci n'était pas parvenue à prouver que ce montant représentait le remboursement d'un prêt et non la contre-valeur d'une prestation fournie à la société italienne. Le grief de la coopérative devait être rejeté. L'attestation rédigée le 15 avril 2014 par Madame I\_\_\_\_\_, présidente de la société italienne, déclarant que le montant litigieux figurait dans la comptabilité de celle-ci en tant que restitution de prêts et non de paiement d'une facture, n'emportait aucune force probante. 16) Par arrêt du 30 septembre 2015 (2C\_805/2015), le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté par la coopérative à l'encontre de l'ATA/765/2015 précité. Procédures concernant les époux A\_\_\_\_\_ 17) Par courrier du 15 octobre 2012, l'AFC-GE a informé les époux A\_\_\_\_\_ de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2002 à 2009, ainsi qu'une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour les périodes 2010 et 2011. 18) Par courrier du 19 février 2014 aux contribuables, l'AFC-GE a annoncé avoir constaté leur omission de déclarer les éléments de revenu et de fortune suivants : - des honoraires de CHF 5'675.90 concernant des prestations fournies par les contribuables à l'institut pour l'année 2008 ;

- 5/19 - A/745/2015 - des créances que la SNC détenait à l'encontre de l'institut et qui se chiffraient à CHF 5'675.90 pour les périodes 2008 et 2009 ; - de la créance détenue par Mme A\_\_\_\_\_ à l'encontre de l'association ascendant à CHF 25'000.- pour les périodes 2008 à 2011 et - des prestations découlant des distributions dissimulées de bénéfices effectuées en 2008 par la coopérative à Mme A\_\_\_\_\_ et à son époux, qui s'établissaient à respectivement CHF 46'250.- et à CHF 25'000.-.

L'AFC-GE notifierait des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende dont la quotité se monterait à une fois l'impôt soustrait, à défaut de nouvelles de la part des époux A\_\_\_\_\_ dans un délai de dix jours. 19) Par courrier du 8 avril 2014 à l'AFC-GE, les contribuables se sont déterminés.

L'institut avait comptabilisé les honoraires pour mémoire, qui n'avaient pas été versés. La SNC avait renoncé à l'intégralité de ce revenu en 2008.

Le retrait de CHF 150'000.- effectué sur le compte de la coopérative avait été réparti. S'agissant de la SNC, il s'agissait de CHF 71'250.-, qui se décomposaient en trois montants (CHF 18'250.-, CHF 28'000.- et CHF 25'000.-) ayant servi à des remboursements d'emprunts. Les deux premières sommes avaient été versées sur le compte de Mme A\_\_\_\_\_ et la troisième sur celui de son époux.

Ils ont joint à ce courrier les documents suivants :

- une déclaration de Mme I\_\_\_\_\_ du 26 août 2013, par laquelle elle certifiait avoir remboursé les membres de la coopérative le 29 octobre 2008 sur leur compte auprès de la BCGe en leur versant CHF 150'000.- ;

- des reconnaissances de dettes, aux termes desquelles Mme A\_\_\_\_\_ attestait avoir emprunté, en janvier 2008, les montants respectifs de CHF 25'000.- CHF 2'500.-, CHF 5'000.- et CHF 9'000.- à Mesdames J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_ et Messieurs L\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_. Elle s'engageait à rembourser ces sommes à la fin ou dans le courant de l'année 2008 ;

- un extrait du compte personnel de Mme A\_\_\_\_\_ auprès de l'UBS SA, faisant état d'un versement de CHF 18'250.- au 30 octobre 2008. Les 31 octobre et 12 décembre 2008, ce compte avait été débité respectivement de CHF 9'000.- et de CHF 5'000.- en faveur de MM. M\_\_\_\_\_ et L\_\_\_\_\_ ;

- 6/19 - A/745/2015

- des attestations de Mmes K\_\_\_\_\_ et J\_\_\_\_\_ respectivement des 3 novembre 2014 et 3 novembre 2008, confirmant que Mme A\_\_\_\_\_ leur avait remboursé les montants respectifs de CHF 2'500.- et de CHF 25'000.-. 20) Par courrier du 5 décembre 2014, l'AFC-GE a transmis aux contribuables les bordereaux de rappel d'impôt pour l'année 2008 et les bordereaux d'amende pour l'année 2008 et informé ces derniers de la clôture des procédures en rappel, soustraction et tentative de soustraction d'impôt. Les procédures relatives aux années 2002 à 2007 et 2009 à 2011 se sont terminées sans suppléments d'impôts ni amendes.

Les éléments faisant l'objet de reprises se présentaient comme suit : Impôt sur le revenu M. A\_\_\_\_\_ Honoraires facturés le 31.12.2008

CHF 2'838.- Prestation de la coopérative

CHF 25'000.- Mme A\_\_\_\_\_ Honoraires facturés le 31.12.2008

CHF 2'838.- Prestation de la coopérative

CHF 46'250.-

Impôt sur la fortune M. A\_\_\_\_\_ Fonds propres

CHF 2'838.- Excédent de cotisations au 3ème pilier

CHF 1'376.- Mme A\_\_\_\_\_ Fonds propres

CHF 2'838.-

Les bordereaux d'impôts initiaux du 22 février 2010 fixaient l'ICC à CHF 631.80 et l'IFD à CHF 62.- contre respectivement CHF 20'614.70 et CHF 2'909.-, selon les bordereaux du 5 décembre 2014.

- 7/19 - A/745/2015 21) Par ce courrier du 5 décembre 2014, l'AFC-GE a également transmis des bordereaux d'amende à chacun des époux séparément, selon lesquels des amendes de CHF 3'602.- pour l'ICC et de CHF 512.- pour l'IFD étaient infligées à M. A\_\_\_\_\_ et de CHF 6'444.- pour l'ICC et de CHF 911.- pour l'IFD à Mme A\_\_\_\_\_.

Les contribuables avaient bénéficié à tort d'une imposition favorable en ne déclarant pas une partie de leurs éléments imposables, faisant preuve de négligence. L'amende correspondait à la moitié de l'impôt éludé pour tenir compte de la collaboration des époux

A\_\_\_\_\_ durant l'instruction du dossier. 22) Par réclamation du 27 décembre 2014, les époux ont contesté les bordereaux du 5 décembre 2014, concluant implicitement à leurs annulations.

Ils ne remplissaient qu'une seule déclaration en raison de leur statut de couple marié, l'amende était dès lors doublée. La taxation 2008 tenait uniquement compte des entrées non déclarées, alors qu'elle aurait dû prendre en considération les charges afférentes à ces montants. 23) Par deux décisions séparées du 30 janvier 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation des contribuables et maintenu les bordereaux de rappel d'impôt et les amendes.

L'AFC-GE avait calculé les amendes pour chacun des époux séparément, si bien qu'elles n'étaient pas doublées.

Les contribuables avaient bénéficié d'une distribution dissimulée de bénéfice de la part de la coopérative. Il s'agissait de prestations de services facturées par elle à la société italienne. Le TAPI avait confirmé cet élément par jugement du 13 octobre 2014 (JTAPI/1124/2014). La coopérative leur avait octroyé une distribution dissimulée de bénéfice, en renonçant à comptabiliser un produit distribué à ses coopérateurs.

Dans le cadre de leur activité déployée au sein de la SNC, les époux avaient facturé des prestations se chiffrant à CHF 5'675.90, qu'ils n'avaient pas comptabilisées dans les comptes de la SNC. Ils n'avaient pas non plus déclaré une partie des créances détenues à l'encontre de l'institut. La prise en compte de dettes chirographaires qu'ils auraient omises de faire valoir durant la procédure ordinaire de taxation, sans lien avec la procédure de rappel d'impôt ne pouvait pas être admise.

S'agissant de l'amende, l'AFC-GE a repris la motivation exposée dans ses bordereaux du 5 décembre 2014.

- 8/19 - A/745/2015 24) Par acte du 2 mars 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions du 30 janvier 2015, en précisant que leur recours concernait également la cause de la coopérative, en concluant à l'invalidation des bordereaux de rappel d'impôt et des amendes.

Lors du contrôle effectué à l'encontre de la coopérative, celle-ci avait expliqué à l'AFC-GE que la somme de CHF 150'000.- était destinée au remboursement d'emprunts à des privés.

La coopérative n'avait jamais eu l'intention d'octroyer des distributions dissimulées de bénéfices, puisque l'argent reversé était destiné aux organisateurs d'activités culturelles libres, qui avaient à rembourser des dettes.

Ils admettaient avoir oublié de comptabiliser la somme de CHF 5'675.90 comme produit dans les comptes de la SNC, qui leur avaient échappé, mais qui n'était pas destiné au remboursement d'emprunts, au contraire du montant de CHF 71'250.-.

Ils reprenaient au surplus leur argumentation exposée précédemment. 25) Par réponse du 1er juillet 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La procédure de contrôle avait mis à jour des sommes non déclarées. Les contribuables ne contestaient pas les deux reprises de CHF 2'838.- effectuées au titre de produits non comptabilisés dans la SNC. Demeuraient litigieuses les prestations appréciables en argent se chiffrant à CHF 25'000.- et à CHF 46'250.-, ainsi que les amendes.

Les contribuables avaient bénéficié d'une distribution dissimulée de bénéfice de la part de la coopérative. Celle-ci avait versé à M. A\_\_\_\_\_ la somme de CHF 25'000.- et de CHF 46'250.- à son épouse en leur qualité de membres de la coopérative, sans que ces derniers n'aient fourni une quelconque prestation. Ils reconnaissaient que c'était en raison des liens avec Mme I\_\_\_\_\_ que le versement de CHF 150'000.- avait été effectué. Ces sommes provenaient de prestations de services facturées à la société italienne par la coopérative, que cette dernière n'avait pas comptabilisées dans ses produits, distribuant ainsi un produit à ses associés en argent, ce qui constituait une distribution dissimulée de bénéfice à chacun de ses coopérateurs.

Ils avaient omis de déclarer les sommes versées par la coopérative et les produits non comptabilisés par la SNC, à tout le moins par négligence, si bien que la décision entreprise était fondée. 26) Par réplique du 28 août 2015, les contribuables ont maintenu leurs conclusions et repris leur argumentation invoquée dans leur recours.

- 9/19 - A/745/2015 27) Par duplique du 24 septembre 2015, l'AFC-GE a maintenu ses conclusions et sollicité la suspension de la procédure.

Un recours était pendant devant le Tribunal fédéral (cause 2C\_805/2015) concernant la cause A/3419/2013 ayant fait l'objet du jugement du TAPI du 13 octobre 2014 (JTAPI/1124/2014).

La qualité de Mme A\_\_\_\_\_ au sein de la coopérative ressortait de l'extrait du registre du commerce mentionnant « admi. dir. succursale ». 28) Par déterminations du 9 octobre 2015, les recourants se sont accordés à suspendre la procédure sollicitée par l'AFC-GE. 29) Par décision du 12 octobre 2015 (DITAI/758/2015), le TAPI a suspendu l'instruction de la cause. 30) Par courrier du 3 novembre 2015, l'AFC-GE a sollicité la reprise de la procédure.

Le Tribunal fédéral avait rejeté le recours introduit par la coopérative par arrêt du 30 septembre 2015 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_805/2015). 31) Par courrier du 30 novembre 2015, les contribuables ont maintenu leur recours. 32) Par jugement du 22 février 2016, le TAPI a rejeté le recours interjeté le 2 mars 2015 par les contribuables contre les décisions sur réclamations prises à leur égard par l'AFC-GE le 30 janvier 2015, mettant à leur charge un émolument de CHF 1'200.-.

Les contribuables admettaient les reprises d'honoraires de CHF 5'675.90 (2 x CHF 2'838.-, valeur arrondie) puisqu'ils avaient reconnu implicitement dans leur recours que ces sommes constituaient des revenus et non pas un remboursement d'emprunt. Les contribuables n'avaient pas contesté la reprise relative à l'excédent de cotisations au troisième pilier par CHF 1'376.-.

S'agissant des redressements portant sur les prestations appréciables en argent octroyées aux contribuables par la coopérative par CHF 25'000.- et CHF 46'250.-, les contribuables avaient échoué à démontrer d'une part, l'existence d'un prêt conclu entre la coopérative et eux et d'autre part, que les montants de CHF 25'000.- et de CHF 46'250.- (CHF 18'250.- + CHF 28'000.-), versés par la coopérative, représentaient un remboursement dudit prêt, ces sommes devant en conséquence être considérées comme des revenus imposables.

- 10/19 - A/745/2015

S'agissant des amendes infligées pour soustraction d'impôt, les contribuables avaient omis fautivement de déclarer des revenus octroyés par la coopérative, alors qu'ils en avaient

l'obligation, engendrant une perte pour la collectivité. La quotité de l'amende correspondant à la moitié de l'impôt soustrait n'était pas contestable. Malgré la bonne collaboration des contribuables lors de l'instruction du dossier, il fallait relever l'accroissement important de l'impôt suite à l'issue de la procédure de rappel d'impôt (CHF 62 à CHF 2'909.- pour l'ICC soit une multiplication par 33 et CHF 631.80 à CHF 20'614.70 pour l'IFD soit une multiplication par 47 pour l'IFD). L'AFC-GE n'avait pas doublé les pénalités, celle-ci ayant notifié les bordereaux d'amendes séparément à chacun des époux qui ne répondaient que de leurs propres éléments soustraits. 33) Par acte du 24 mars 2016, les époux A\_\_\_\_\_ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant implicitement à son annulation.

Les reconnaissances de dettes et remboursements effectués constituaient des preuves de transaction. Ils contestaient un accroissement de leur patrimoine durant l'année 2008 et donc la perception d'un quelconque revenu. Ils contestaient la commission d'une faute, ne sachant pas que les sommes litigieuses devaient être déclarées.

Pour le surplus, l'argumentation des recourants sera reprise en tant que de besoin dans la partie en droit ci-dessous. 34) Le 31 mars 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations. 35) Dans sa réponse du 27 avril 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant les arguments invoqués dans ses précédentes écritures. 36) Par courrier du 29 avril 2016, la chambre de céans a octroyé un délai au 27 avril 2016 aux recourants pour indiquer s'ils persistaient dans leur recours et cas échéant pour répliquer notamment quant à la teneur de l'ATA/765/2015 précité confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_805/2015 précité et quant au prononcé d'une éventuelle amende pour emploi abusif des procédures. 37) Par déterminations du 25 mai 2016, les recourants ont persisté dans leurs conclusions, reprenant les arguments développés dans leurs précédentes écritures, sans se déterminer sur le prononcé d'une amende pour emploi abusif des procédures. 38) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

- 11/19 - A/745/2015 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. 53 s. de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne la période fiscale 2008 tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. L'IFD est soumis à la LIFD et à sa législation d'application, dans sa teneur lors de la période fiscale en cause (ATA/1060/2017 du 4 juillet 2017 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017 ; ATA/522/2017 du 9 mai 2017).

b. S'agissant de l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I à V) dont il rappelle l'intitulé. L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit et leur réglementation d'application, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi (ATA/1060/2017 précité ; ATA/686/2017

précité). La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001, état au 11 novembre 2008 (LPFisc - D 3 17) n'y déroge pas (art.2 al. 2 LPFisc ; ATA/686/2017 précité).

Le recours porte sur les décisions sur réclamation du 30 janvier 2015 de l'AFC-GE relatives à la période fiscale 2008. La cause est ainsi réglée par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de l'ancienne LIFD, état au 1er janvier 2008 et celles des anciennes lois abrogées par l'art. 69 LIPP précité parmi lesquelles la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000, état au 1er janvier 2001 (aLIPP-VI - D 3 14). 3)

Dans l'examen des recours qui leur sont soumis, tant le TAPI que la chambre administrative disposent d'un plein pouvoir d'examen. Ils peuvent à nouveau déterminer les éléments imposables, voire, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au détriment de celle-ci (art. 143 et 145 LIFD en matière d'IFD et art. 11 al. 1 et 54 LPFisc en matière d'ICC ; ATA/686/2017 précité). 4)

Que ce soit pour la détermination de l'IFD ou de l'ICC dû par le contribuable, après contrôle de la déclaration d'impôt et après avoir effectué les investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD ; 36 al. 1 LPFisc), l'autorité de

- 12/19 - A/745/2015 taxation fixe les éléments imposables dans une décision de taxation qu'elle notifie au contribuable (art. 131 al. 1 LIFD ; art. 46 al. 1 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, état au 1er mars 2008 - LHID - RS 642.14 et 36 al. 2 LPFisc ; ATA/686/2017 précité). 5) a. Dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire pour l'IFD et pour l'ICC, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 123 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LIFD ; ATA/686/2017 précité).

b. S'agissant de son devoir de collaboration, le contribuable doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). Au cours de la procédure de taxation, il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc). Il est responsable du contenu de sa déclaration d'impôt. Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans celle-ci. (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Commentaire romand LIFD, Yves NOËL/Florence AUBRY/GIRARDIN [éd.], 2017, ad art. 151, p. 1813, n. 10, et la jurisprudence citée ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden ; Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], ad art. 42 LHID p. 1294, n. 22). Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 et jurisprudence citée ; 2C\_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 ; ATA/686/2017 précité).

c. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent

mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (ATA/686/2017 précité ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

Est également applicable le principe de la libre appréciation des preuves. 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

- 13/19 - A/745/2015 Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A\_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/686/2017 précité ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 consid. 5 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109 ch. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/686/2017 précité ; ATA/1307/2015 précité ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 416 et les nombreuses références citées). 6) a. Les décisions de taxation entrées en force mais inexactes peuvent faire l'objet, à certaines conditions, d'un rappel d'impôt. Lesdites conditions sont réglementées de manière similaire au plan fédéral ou cantonal. 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 de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD art. 53 al. 1 1ère phr. LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc ; ATA/686/2017 précité).

b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

c. Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C\_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 ; ATA/686/2017 précité). 7)

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. 1 aLIPP-IV).

- 14/19 - A/745/2015

Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de la 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 du 14 avril 2015 ; ATA/682/2014 du 26 août 2014).

Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine 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), 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 ; ATA/682/2014 précité) 8)

Selon l'art. 312 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), état au 1er août 2008, le prêt de consommation est un contrat par lequel le prêteur s'oblige à transférer la propriété d'une somme d'argent ou d'autres choses fongibles à l'emprunteur, à charge pour ce dernier de lui en rendre autant de même espèce et qualité. En matière civile, le prêteur ne peut réclamer des intérêts que s'ils ont été stipulés (art. 313 al. 1 CO). L'obligation de restitution à l'emprunteur est un élément essentiel du contrat. Il appartient à celui qui prétend qu'une somme remise doit lui être restituée d'établir que telle avait bien été la volonté des parties (ATF 86 II 209 consid. 2 ; ATA/765/2015 précité). Aucune forme écrite pour un tel contrat n'est requise (art. 1 CO).

Le remboursement d'une créance ne constitue pas un revenu pour son titulaire (ATA/765/2015 précité ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], Loi sur l'impôt fédéral direct – commentaire romand, 2017, n. 11 ad art. 34). 9)

En l'espèce, l'AFC-GE a d'abord réintégré le produit de la SNC non déclaré de CHF 5'675.90 de la SNC facturé en échange de prestations de service. Cet élément n'est pas contestable, les recourants ayant admis avoir omis de comptabiliser ce montant correspondant à un revenu et non à un remboursement d'emprunt. L'AFC-GE a également réintégré l'excédent de cotisation au troisième pilier de CHF 1'376.-, également incontesté dans le cadre de la procédure.

Enfin, l'AFC-GE a réintégré les montants de CHF 25'000.- et CHF 46'250.- versés aux recourants par la coopérative, provenant du produit de CHF 150'000.- non comptabilisé par cette dernière et correspondant à un bénéfice imposable selon les tribunaux genevois (JTAPI/1124/2014 précité et ATA/765/2015 précité) et le Tribunal fédéral (arrêt 2C\_805/2015). Sur ce dernier point, les recourants

- 15/19 - A/745/2015 invoquent que ces montants représentent le remboursement d'un prêt conclu entre les recourants et la coopérative. À l'appui de leurs déclarations, les recourants ont versé au dossier des reconnaissances de dettes de 2008 signées par la recourante et Mmes J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_ respectivement pour CHF 25'000.- et CHF 2'500.- et à MM. L\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_ respectivement de CHF 5'000.- et CHF 9'000.-, des attestations indiquant le remboursement par la recourante des montants de CHF 2'500.- et CHF 25'000.-

à Mmes K\_\_\_\_\_ et J\_\_\_\_\_, un extrait de compte personnel de la recourante indiquant notamment le débit de son compte en faveur de MM. M\_\_\_\_\_ et L\_\_\_\_\_ et une déclaration de Mme I\_\_\_\_\_ certifiant avoir remboursé les membres de la coopérative par le versement de la somme de CHF 150'000.- auprès de la BCGe. Ces pièces ne sont pas de nature à démontrer l'existence d'un contrat de prêt conclu entre les recourants et la coopérative, ni que les montants versés aux recourants de CHF 25'000.- et CHF 46'250.- correspondraient au remboursement d'un prétendu prêt.

Vu ce qui précède, l'AFC-GE a apporté la preuve de l'existence de revenus imposables à intégrer dans le calcul du montant de l'impôt dû par les recourants, ces derniers ayant échoué à démontrer l'existence d'un prêt et le remboursement de celui-ci par le versement des sommes précitées. La décision entreprise n'est ainsi pas critiquable s'agissant du rappel de l'impôt. 10) Les recourants contestent les amendes infligées pour soustraction fiscale.

a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire selon laquelle l'autorité établit les faits d'office (art. 19 LPA), sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties. Dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, elle réunit ainsi les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties et recourt s'il y a lieu à d'autres moyens de preuve (art. 20 LPA).

b. 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 (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

c. 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 au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 du 22 mai 2012 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 (ATA/686/2017 précité et les références citées).

- 16/19 - A/745/2015

d. La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale. Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre, que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_336/2010 du 7 octobre 2010 consid. 4.1, in: RDAF 2010 II p. 593). En revanche, l'inculpé agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 al. 3 CP - arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 du 25 avril 2003 consid. 4.3, in: RDAF 2003 II 622 p. 631 ;

ATA/765/2015 précité). 11) a. En l'espèce, les recourants n'ont pas déclaré en 2008 les revenus litigieux, en violation de leur obligation légale (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc), entraînant une perte fiscale.

b. S'agissant de la faute, les recourants admettent avoir omis de déclarer les montants litigieux, constituant pourtant des revenus. Ils indiquent avoir oublié de comptabiliser la somme de CHF 5'675.90 comme produit dans les comptes de la SNC, ce qui constitue à tout le moins une négligence. Par ailleurs, ils n'ont pas démontré le prêt invoqué qui justifierait l'omission de déclarer les sommes de CHF 25'000.- et CHF 46'250.-.

Vu ce qui précède, l'analyse de l'AFC-GE n'est pas contestable en ce qu'elle retient une faute des recourants et leur inflige une amende. 12) En règle générale, la quotité de l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID et art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/955/2014 du 2 décembre 2014 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant

- 17/19 - A/745/2015 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). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 précité consid. 6.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a). Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/765/2015 précité ; ATA/955/2014 précité ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013). 13) En l'espèce, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à la moitié de l'impôt soustrait, les recourants ayant fait preuve de négligence. Le rappel d'impôt correspond toutefois à une augmentation de l'ICC de CHF 19'982.90 (soit 33 fois le montant initial) et de CHF 2'847.- pour l'IFD (soit 47 fois le montant initial). Les décisions de l'AFC sont ainsi conformes au principe de la proportionnalité et au devoir de sévérité dont elle doit faire preuve. 14) Au vu de ce qui précède, l'appréciation initiale de l'AFC-GE quant à la quotité de l'amende n'est pas contestable. 15) Le recours des époux sera par conséquent rejeté. 16) Conformément à l'avertissement de la chambre de céans adressé aux recourants, ces derniers seront condamnés conjointement et solidairement au paiement d'une amende de CHF 500.- pour emploi abusif des procédures (art. 88 LPA), la cause ayant été jugée s'agissant de la coopérative - dont les recourants sont les coopérateurs - concernant les mêmes montants et problématiques fiscales, les époux n'ayant au surplus apporté aucun nouvel élément dans le cadre de la présente procédure. 17) En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFA - E 5 10.03), les recourants, qui succombent, seront condamnés conjointement et solidairement au paiement d'un émolument s'élevant à CHF

500.-. Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 18/19 - A/745/2015

PAR CES MOTIFS LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE à la forme : déclare recevable le recours interjeté le 24 mars 2016 par Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 février 2016 ; au fond : le rejette ; met à la charge, conjointe et solidaire, de Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur A\_\_\_\_\_, un émolument de CHF 500.-; condamne, conjointement et solidairement, Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur A\_\_\_\_\_ au paiement d'une amende de CHF 500.- ; dit qu'il ne leur 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 à Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance. Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf, M. Verniory, juges.

- 19/19 - A/745/2015 Au nom de la chambre administrative : la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties. Genève, le

la greffière :

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