

# **GE\_GERICHTE ATA/441/2022 vom 26. April 2022**

GE Cour de justice, 2022-04-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_441\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_441_2022)

FR: GE\_GERICHTE ATA/441/2022 du 26 avril 2022

IT: GE\_GERICHTE ATA/441/2022 del 26 aprile 2022

## **Regeste**

Résumé: Recours successifs du fisc genevois et des contribuables (époux) contre le jugement du TAPI, lequel a partiellement admis le recours interjeté devant lui par les contribuables sur la question de la déduction des intérêts des rappels d'impôts. La façon dont l'administration fiscale a déduit du revenu et de la fortune des contribuables, les intérêts résultants des rappels d'impôts, soit en les déduisant les intérêts relatifs au rappel d'impôt de l'année N sur l'année de taxation N + 1, est conforme à la jurisprudence, au principe d'étanchéité des exercices fiscaux et est donc conforme au droit. Recours des contribuables rejeté et recours du fisc genevois admis.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2) a. Le litige porte sur une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2009 à 2013, en matière d'ICC et d'IFD.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b et les références citées).

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 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

c. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2009 à 2013. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour l'année 2009, ainsi que la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dans leur teneur de 2009. Pour les années 2010 à 2013, c'est la nouvelle LIPP qui trouve application.

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 (ATF 135 II 260 ; ATA/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b). 3)

L'AFC-GE conteste les modalités de la déduction des IRI faite par le TAPI, lequel a appliqué les déductions selon le principe de la périodicité, soit pour l'année fiscale concernée.

a. En matière d'IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD). Selon l'art. 33 al. 1 let. a LIFD, sont déduits du revenu les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-. La déduction d'intérêts passifs suppose l'existence d'une dette pécuniaire ; ce n'est que si une relation existe entre les intérêts et la dette qu'il peut être question d'intérêts passifs (ATF 143 II 396 consid. 2.1 et les références citées).

En droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en

- 11/22 - A/2395/2020 espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 1 aLIPP- IV et 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8 aLIPP-V et 29 à 37 LIPP (art. 1 aLIPP-V et 28 LIPP). Sont déductibles les intérêts des dettes échus pendant la période déterminante à concurrence du rendement de la fortune augmenté de CHF 50'000.-, à l'exclusion des intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique la touchant de près ou ayant une participation déterminante à son capital et dont les conditions diffèrent de façon importante des clauses habituellement convenues dans les relations d'affaires entre tiers (art. 6 al. 1 aLIPP-V et 34 let. a LIPP).

b. Selon l'art. 13 al. 1 LHID, 1 aLIPP-III et 46 LIPP, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette.

Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier (art. 13 al. 1 let. a aLIPP-III et 56 al. 1 LIPP). Il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 13 al. 2 aLIPP-III et 56 al. 2 1ère phr. LIPP). Les dettes de rappel d'impôt peuvent être déduites de la fortune brute même si elles ne sont pas encore chiffrées à la date déterminante ; elles sont dues en vertu de la loi (ATF 138 II 311 consid. 3.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1172/2014 du 22 juin 2015 consid. 3.1 et les références citées).

Les art. 4 al. 1 a aLIPP-III et 49 LIPP prévoient que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû.

c. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019 consid. 8a ; ATA/1470/2017 du

#### **E. 14**

novembre 2017 consid. 5d ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177).

d. La jurisprudence a traité ces questions de la manière suivante :

- 12/22 - A/2395/2020

- Dans l'arrêt 2C\_1172/2014 du 22 juin 2015, le Tribunal fédéral a considéré qu'étant née et effective pour les périodes fiscales 2001 à 2009, la dette relative aux rappels d'impôt pour les années 2001 à 2009 et aux intérêts y relatifs grevait la fortune imposable des contribuables pour la période fiscale 2010, laquelle n'avait pas encore été taxée de manière définitive, et pouvait être déduite de leur fortune imposable au 31 décembre 2010, ce quand bien même les bordereaux relatifs à la procédure de rappel d'impôt leur avaient été notifiés le 19 janvier 2012.

- Dans l'arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018, le Tribunal fédéral s'est penché sur la problématique de la déduction des IRI.

Il a d'abord établi que les intérêts moratoires étaient déductibles du revenu en relevant que, même s'ils constituaient une catégorie d'intérêts passifs particulière, les IRI avaient pour but de compenser le fait que la somme due au titre de rappel d'impôt n'avait pas été payée au moment où elle aurait dû l'être, faute de taxation complète à l'époque, mais seulement plus tard, dans le cadre de la procédure de rappel en question. En ce sens, ils étaient en lien avec la dette pécuniaire découlant du rappel d'impôt et devaient pouvoir être déduits du revenu du contribuable (consid. 6.6).

Ni la LIFD ni la LHID ne donnaient d'indication précise sur la période fiscale dans laquelle pouvaient être déduits les IRI. Il fallait donc laisser en ce domaine une marge de manœuvre aux cantons, le Tribunal fédéral n'examinant la solution adoptée par les instances cantonales que sous l'angle de l'arbitraire.

Le droit cantonal, notamment les art. 23 et 27 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), prévoyait un système inspiré du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux. D'après ce principe, tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause étaient déterminants pour la taxation de cette période. Pour chacune des périodes fiscales en cause, le contribuable devait s'acquitter d'une somme au titre de rappel d'impôt et d'IRI y relatifs. Ces derniers, qui commençaient à courir trente jours après le terme initial d'échéance de l'impôt pour l'IFD, respectivement dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée pour l'ICC, étaient donc directement liés au montant du rappel d'impôt dû par l'intéressé pour chaque période fiscale en cause. Partant, sous l'angle de l'étanchéité des exercices fiscaux, il n'était pas insoutenable d'admettre que le contribuable pouvait les déduire de son revenu dans chacune des années fiscales sur lesquelles portaient les rappels d'impôt. Cette particularité, propre aux IRI, était à la base de ce raisonnement, qui n'est pas arbitraire (consid. 6.8).

La question du point de départ de la déductibilité des intérêts relatifs aux rappels d'impôt s'agissant de la fortune n'était pas non plus résolue par le droit

- 13/22 - A/2395/2020 fédéral. Il n'était pas insoutenable, sous l'angle de l'étanchéité des exercices fiscaux, d'admettre que le contribuable pouvait les déduire de sa fortune dans chacune des années fiscales sur lesquelles portaient les rappels d'impôt (consid. 7.4).

- Dans un arrêt subséquent, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion qu'il n'était pas non plus insoutenable de retenir, comme l'avaient fait les autorités soleuroises, que les intérêts relatifs aux rappels d'impôt pouvaient être déduits seulement au cours de la période fiscale

durant laquelle l'impôt ultérieur avait été établi, soit lors de la notification de la décision de rappel d'impôt, dès lors que les cantons disposaient d'une marge de manœuvre à ce sujet (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_435/2017 du 18 février 2019 consid. 2.4 et suivant).

- Plus récemment encore, le Tribunal fédéral a relevé que les deux approches genevoise et soleuroise étaient autorisées par le droit fiscal harmonisé et constitutionnellement défendables, sauf si le droit cantonal en ordonnait expressément autrement. Il a ainsi relevé que si le canton de Schwyz donnait la préférence au « modèle soleurois », le droit fédéral ne s'y opposait pas (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1067/2017 du 11 novembre 2019 consid. 3.5).

- Dans un arrêt du 11 juin 2019 (2C\_925/2017), le Tribunal fédéral a relevé que le système choisi par le législateur genevois consistant à retenir que les intérêts moratoires étaient dus à l'échéance du 30ème jour suivant le terme initial d'échéance de l'impôt pour l'IFD était également celui préconisé par la doctrine récente (Silvia HUNZIKER/Isabelle MAYER-KNOBEL, dans : Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Komm. DBG, 3ème éd. 2017, n. 9 ad art. 33 LIFD p. 784).

Il ressort de ce qui précède que le Tribunal fédéral considère que les IRI peuvent – et non doivent – être déduits dans chaque période fiscale sur lesquelles portent les rappels d'impôt. Il n'impose pas cette manière de procéder aux cantons, lesquels bénéficient d'une marge de manœuvre sur la question de savoir dans quelle période fiscale doivent être déduits les intérêts moratoires sur rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_258/2017 précité consid. 6.8.1). 4)

En l'espèce, l'AFC-GE a, dans ses décisions sur réclamations, déduit les IRI selon ces principes pour le calcul du revenu à prendre en compte pour l'ICC et l'IFD : CHF 1'159.- pour 2010 ; CHF 1'886.- pour 2011 ; CHF 3'062.- pour 2012 et CHF 4'689.- 2013. Pour l'impôt sur la fortune, CHF 6'107.- pour 2012 et CHF 10'796.-.

Le TAPI n'a pas suivi ce raisonnement, estimant que les IRI d'une année N devaient être déductibles uniquement l'année N.

- 14/22 - A/2395/2020

Or, le raisonnement du TAPI apparaît contraire au principe d'étanchéité des exercices fiscaux, comme la chambre de céans l'a déjà retenu (ATA/248/2022 du 9 mars 2022 consid. 2f), dans la mesure où les déductions ne peuvent être admises que dans l'année au cours de laquelle les faits justifiant leur octroi se sont produits, en l'occurrence, pour les intérêts liés au rappel d'impôt, dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée (art. 27 al. 1 LPGIP), soit le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale pour l'ICC (art. 12 al. 1 LPGIP) et le 1er mars de l'année suivant la période fiscale concernée pour l'IFD (art. 1 de l'ordonnance du département fédéral des finances sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct du 10 décembre 1992 - RS 642.124).

Bénéficiant d'une marge de manœuvre dans ce domaine, l'administration a déduit les intérêts relatifs au rappel d'impôt de l'année N sur l'année de taxation N + 1. Les intérêts de l'année N qui couraient du 1er mars pour l'IFD, et du 31 mars pour l'ICC, jusqu'au 31 décembre N, ont été déduits du revenu sur la période fiscale N + 1. Cette façon de procéder est conforme au droit ainsi qu'au principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, dans la mesure où les déductions ont été admises dans l'année fiscale qui a suivi l'année à partir de laquelle les intérêts ont commencé à courir. Dès lors, aucun intérêt sur le rappel d'impôt

afférent à l'année 2009 n'était échu avant 2010, de sorte qu'aucune déduction ne peut être admise à ce titre en 2009. Par ailleurs, le fait que les intérêts ne soient pas échus au 31 décembre de chaque année visée par le rappel d'impôt, mais le jour de la notification des bordereaux, n'y change rien car la date d'échéance des intérêts permet uniquement, dans ce cadre, de déterminer jusqu'à quand les intérêts sont calculés. Ainsi, il ne saurait être question de calquer le montant des intérêts déductibles sur la période de calcul de ceux-ci, ce qui irait précisément à l'encontre du principe d'étanchéité (ATA/248/2022 du 9 mars 2022 consid. 2f ; ATA/1369/2021 du 14 décembre 2021 consid. 7).

Le recours de l'AFC-GE sera donc admis et le jugement du TAPI annulé sur ce point. 5)

Les contribuables ont recouru contre le jugement du TAPI en invoquant plusieurs griefs. En premier lieu, ils contestent les reprises faites au titre de rendement de participation.

a. Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 22 al. 1 let. c LIPP). Le droit fiscal suisse demeure en principe attaché au système classique de la double imposition économique des bénéficiaires d'une société de capitaux. Les profits générés par la société sont en effet frappés de l'impôt la première fois auprès de cette dernière, puis une seconde fois lors de la distribution aux actionnaires (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand. Impôt fédéral direct.

- 15/22 - A/2395/2020 Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, p. 1102 n. 170 ad art. 57 et 58 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 233 n. 31).

Les prestations appréciables en argent qui ne constituent pas un remboursement du capital social sont des distributions de bénéfices imposables dans le chef de l'actionnaire. En présence de celles-ci, l'autorité fiscale les réintègre dans les bénéfices imposables de la société. L'impôt anticipé sera également dû par cette dernière. L'actionnaire est quant à lui imposé sur le revenu comme si un dividende avait été distribué (Xavier OBERSON, op. cit., p. 233 n. 31, p. 236-237 n. 43).

b. 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. ; 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\_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées ; ATA/979/2021 du 21 septembre 2021 consid. 6a et les références citées ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent

pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 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/685/2021 du 29 juin 2021 consid. 8b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 518 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_960/2016 du 15 juin 2017 consid. 5.1 et les références citées ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138).

- 16/22 - A/2395/2020 Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (ATF 121 II 257 précité ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 précité ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1er avril 2004 consid. 3.2.2 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8 et les références citées).

c. Il n'existe pas de véritable automatisme de taxation entre celle de la société et celle du détenteur de parts qui constituent deux sujets de droit et deux sujets fiscaux indépendants l'un de l'autre. Toutefois, la jurisprudence a retenu qu'en dérogation aux règles habituelles concernant le fardeau de la preuve, c'est au détenteur de parts, lorsqu'il est en même temps organe de la société, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent prétendue par l'administration fiscale. S'il omet de contester l'un des aspects ou s'il se limite à un exposé sommaire, l'autorité de taxation peut partir du principe que la taxation entrée en force pour la société se justifie également vis-à-vis de l'actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_16/2015 du 6 août 2015 = RDAF 2016 II 110).

d. En l'espèce, il ressort du dossier fiscal l'existence de montants non déclarés par la société qui ont été encaissés sur des comptes bancaires privés du contribuable. Ce dernier effectuait des retraits réguliers en espèces sur ces comptes sans fournir de justificatifs qui permettraient d'exclure leur caractère privé. Il a d'ailleurs indiqué payer l'ensemble de ses factures privées et commerciales avec ces retraits. Les explications du contribuable concernant son train de vie ou l'évolution de sa fortune en lien avec ces comptes bancaires ne sont pas pertinentes en l'absence de justificatifs probants, comme ne le sont pas les explications basées sur le salaire moyen dans sa profession, puisqu'il a déjà admis que la société employait des sous-traitants et qu'il n'était donc pas seul à travailler.

Il appert ainsi que si l'AFC-GE a apporté la preuve de l'existence d'éléments augmentant la charge fiscale par les montants encaissés sur les comptes bancaires, les contribuables n'ont

pas pu démontrer leurs allégations. Leur grief sera donc écarté.

- 17/22 - A/2395/2020 6)

Les contribuables estiment que les montants des rendements de participation devaient être réduits des dettes de rappel TVA, celles-ci ayant été entièrement réglées.

Le raisonnement des contribuables ne peut être suivi, la société et le contribuable étant deux sujets fiscaux distincts, imposés séparément. En outre, les dettes de la société qu'elles aient été déduites de façon correcte ou non du bénéfice de la société, ne modifient pas les montants bruts des prestations appréciables en argent reçues par le contribuable sur ses comptes privés qui correspondent au chiffre d'affaires encaissé sur ces comptes.

Les griefs concernant la déduction du bénéfice net de l'exploitation indépendante ou celle des amendes de la société du rendement de participation, doivent être écartés pour les mêmes motifs. 7)

Les recourants estiment encore que les amendes doivent être déduites de la fortune des contribuables.

À cet égard, le Tribunal fédéral a retenu qu'en raison de la présomption d'innocence, ces dettes ne sont pas effectives, s'agissant de dettes futures qui ne deviendront exigibles, le cas échéant, qu'à l'entrée en force de la condamnation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid.12.2).

L'argumentation des recourants qui demandent d'une part la déduction des amendes parce que le contribuable a reconnu sa faute et qu'ainsi sa culpabilité est établie rendant la dette effective mais qui, d'autre part, en contestent le montant, tombe donc à faux.

Le grief doit par conséquent être écarté. 8)

Les recourants font grief au TAPI d'avoir retenu une valeur fiscale des parts sociales alors que la société était en faillite. Subsidiairement ou alternativement, ils estiment que doivent être pris en compte, dans un bilan corrigé de la société, une provision pour dettes et amendes fiscales relatives aux rappels d'impôts ainsi que la déduction des intérêts sur rappel d'impôt et de la TVA, déductions qui impliqueraient un surendettement.

a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP), qui comprend notamment les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature (art. 47 let. b LIPP). Aux termes de l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1) et la fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2). La formulation de ce dernier alinéa ne s'oppose pas à la prise en compte de la valeur de rendement pour déterminer la valeur vénale des titres non cotés en bourse, comme le prévoyait d'ailleurs

- 18/22 - A/2395/2020 expressément l'ancien droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (art. 5 aLIPP ; arrêt 2C\_328/2019 du 16 septembre 2019 consid. 4.4).

b. S'agissant de l'évaluation de participations dans des sociétés non cotées, le Tribunal fédéral se réfère et applique la circulaire n° 28 de la Conférence suisse des impôts contenant des instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (ci-après: la circulaire CSI n° 28 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_954/2020 du 26 juillet 2021 consid. 5.3).

Cette circulaire est reconnue, de jurisprudence constante, comme présentant une méthode adéquate et fiable pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés, même s'il n'est pas exclu que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 8.1.2 ; 2C\_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.4).

c. Une société ne doit être estimée selon les principes applicables à un bilan en liquidation que si une liquidation sera exécutée dans un proche avenir, soit si le jour déterminant pour l'estimation, elle ne poursuit plus son but social statutaire, mais procède à la réalisation de ses actifs et exécute ses engagements, indépendamment de l'inscription de la liquidation au registre du commerce (circulaire CSI n° 28 p. 62). Selon la jurisprudence zurichoise citée dans la circulaire, une société ne doit être estimée selon les principes applicables à un bilan de liquidation que si une liquidation sera exécutée dans un proche avenir (VGer ZH – SB.2007.00097 – du 14 mai 2008).

d. Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais aussi le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.1 ; ATA/969/2020 du 29 septembre 2020 consid. 8c).

e. En l'espèce, à la fin des périodes 2012 et 2013, la société n'était pas en liquidation ou proche de l'être et le grief des recourants sera écarté car il n'y avait pas lieu d'appliquer les principes prévus pour la valorisation de sociétés en liquidation. 9)

Le recourant estime que la quotité des amendes devait être revue à la baisse en raison de sa pleine collaboration et de la punition que représentait la perte de la Sàrl, en faillite. De plus, les amendes portent sur des chiffres d'affaires purement théoriques et ne répondaient à aucun objectif de prévention.

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

- 19/22 - A/2395/2020 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).

L'art. 56 al. 1 LHID et les art. 69 et 70 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

b. Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1487/2017 précité et les références citées).

c. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de la faute et doit

être fixée en fonction de la culpabilité (ATF 135 II 86 consid. 4.4). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 23b).

Le comportement est considéré comme intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (RDAF 2003 II 622, 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., § 26 m. 17-18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités).

d. En l'espèce, le caractère intentionnel des soustractions n'est pas remis en cause et celles-ci concernent cinq années fiscales. Contrairement à ce qu'allègue le recourant, les montants retenus sont fondés sur les recettes de la société, effectivement encaissées et les charges justifiées par pièces.

L'AFC-GE, suivie par le TAPI, a considéré que la faute devait être qualifiée de grave. Cette conclusion ne peut pas être remise en question par les

- 20/22 - A/2395/2020 conséquences subies par le contribuable de faits qui lui sont reprochés et qu'il a intentionnellement réalisés.

Quant à la situation personnelle du contribuable ainsi que sa bonne collaboration, elles ont été prises en compte par l'AFC-GE, les amendes ayant été réduites à la moitié des impôts soustraits, étant rappelé que seule une infraction commise par négligence permettrait encore de réduire l'amende à un tiers, condition qui n'est pas réalisée en l'espèce, et que le fait que la société ait également été amendée ne justifie pas une réduction de la quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2019 précité consid. 8.2.2). Il appert ainsi qu'en fixant la peine à la moitié de l'impôt soustrait, l'AFC-GE n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation.

Au vu de ce qui précède, le recours interjeté par les contribuables sera rejeté, tandis que celui de l'AFC-GE sera admis. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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