

## **GE\_GERICHTE ATA/724/2015 vom 14. Juli 2015**

GE Cour de justice, 2015-07-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_724\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_724_2015)

FR: GE\_GERICHTE ATA/724/2015 du 14 juillet 2015

IT: GE\_GERICHTE ATA/724/2015 del 14 luglio 2015

### **Regeste**

Résumé: Le recourant est associé-gérant de deux sociétés soeurs et détenteur de la moitié du capital-actions desdites sociétés. Pour faire face à difficultés financières rencontrées par l'une des sociétés, l'autre lui a mis à disposition des fonds. Aucun contrat de prêt n'a été conclu entre les deux sociétés et aucun plan de remboursement n'a été prévu, il s'agit dès lors d'un prêt simulé. En application de la théorie du triangle, c'est à l'actionnaire, soit au recourant, que doit être imputé cet avantage appréciable en argent, de sorte que la procédure en rappel d'impôt et soustraction à l'encontre des recourants est fondée. La quotité de l'amende réduite par le TAPI est confirmée. Recours rejeté.

### **Erwägungen**

#### **E. 26**

août 2014 consid. 3c).

d. Selon les art. 20 al. 1 let. c LIFD et 22 al. 1 let. c LIPP, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.).

- 13/23 - A/3617/2013

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

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

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

- 14/23 - A/3617/2013 géométrique. Puisque l'avantage n'est possible qu'en raison de l'actionnaire commun, qui « contraint » ses deux sociétés à s'écarter des conditions du marché, on doit fiscalement considérer qu'il transite par lui, plutôt que de retenir qu'il n'a circulé qu'entre les deux parties au contrat. Sur le plan de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, ce n'est donc pas la société enrichie qui voit son bénéfice imposable augmenter, mais l'actionnaire gratifié d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En d'autres termes, l'avantage appréciable en argent doit être imputé à l'actionnaire également lorsqu'il s'agit de dépenses faites par la société en faveur d'un tiers qui lui est proche (ATF 119 Ib 116 ; 113 Ib 23 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.73/2005 ; Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 20 n. 96). Dans les cas de prestations appréciables en argent entre sociétés sœurs, l'avantage passe immédiatement d'une société à l'autre. Entre de telles sociétés, des attributions fondées sur un rapport de participation commun constituent en particulier des prestations appréciables en argent pour l'actionnaire. Le détenteur de parts doit ainsi être aussi imposé sur les attributions de la société versées en faveur d'une autre société dominée par lui lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; ATA/594/2015 précité consid. 6c).

g. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/594/2015 précité consid. 6d ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 6a). 5) a. En l'espèce, il ressort du dossier que le contribuable était associé-gérant de B\_\_\_\_\_ et de D\_\_\_\_\_, et qu'il détenait la moitié du capital-social des deux sociétés précitées pendant l'année fiscale

2010.

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

- 15/23 - A/3617/2013 recourants n'ont pas démontré que D\_\_\_\_\_ était une société d'apporteur d'affaires pour B\_\_\_\_\_. Au demeurant et si tel avait été le cas, on ne saisit pas quel était l'intérêt de procéder de la sorte, dans la mesure où le recourant, vu sa position, était au fait des affaires des deux sociétés. Enfin, B\_\_\_\_\_ n'a reçu pour cela, et à teneur du dossier, aucune contre-prestation

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

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

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

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

Le grief sera écarté.

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

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

RDAF II p. 485-486).

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

- 16/23 - A/3617/2013 de CHF 244'347.40 que l'AFC-GE a eu les indices suffisants pour conclure que l'avantage appréciable en argent accordé par B\_\_\_\_\_ à D\_\_\_\_\_ constituait un prêt simulé.

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

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

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

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

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

- 17/23 - A/3617/2013 publique a subi une perte fiscale (Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 5 ss).

Comme autre condition, doit exister un motif de rappel qui réside dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral

2C\_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, *Le rappel d'impôt*, RDAF 1999 II, p. 11). Le droit au rappel d'impôt, que ce soit en vertu de l'art. 151 al. 1 LIFD, de l'art. 53 al. 1 LHD ou de l'art. 59 al. 1 LPFisc, existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_104/2008 précité ; Hugo CASANOVA, *Le rappel d'impôt*, op. cit., p. 11 ; Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 8 ss ; ATA/233/2015 consid. 6 ; ATA/724/2012 du

### **E. 30**

octobre 2012). Il n'existe pas non plus de règle générale prévoyant que la taxation de l'actionnaire principal doit se faire sur la base des deux dossiers - de la société et du détenteur des participations - même s'il peut dans certains cas apparaître opportun d'avoir recours au dossier de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2004 consid. 4.2 ; Hugo CASANOVA, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., ad art. 151 n. 11). La chambre de céans a déjà jugé que l'AFC-GE ne commettait pas de négligence grave en ne confrontant pas des déclarations remplies par des sociétés, traitées par le service des personnes morales et celle remplie par un contribuable, personne physique (ATA/369/2015 du 21 avril 2015 consid. 3b ; ATA/517/2014 du 1er juillet 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

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

- 18/23 - A/3617/2013 2C\_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités in RDAF 2009 II 386 ; ATA/233/2015 précité consid. 6).

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

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

jurisprudence précitée. 7) a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2).

b. Selon la jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et en fixer le montant. L'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 3b ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 et les références citées).

c. Les art. 56 al. 1 LHID, applicable dès le 1er janvier 2001 (ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/57/2014 du 4 février 2014) et 69 al. 1 LPFisc relatifs à la soustraction d'impôt, ont la même teneur que l'art. 175 LIFD. La chambre de céans peut ainsi ne rendre qu'un seul arrêt valant pour les deux amendes prononcées, ce qui est admissible, dès lors que l'amende pour soustraction fiscale est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 1 et 2C\_918/2012 du 11 février 2013 consid. 1). 8) a. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un

- 19/23 - A/3617/2013 élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETTI in Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., ad art. 175 p. 1495 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 586 ss).

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

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

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

c. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2ème phr. CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 précité

consid. 5.4.1 et 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). La présomption susmentionnée ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et 2C\_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

d. La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], Commentaire romand - Code pénal I, art. 1-110 CP, 2009, ad art. 12 n. 31 et 33). La preuve de l'intention est délicate, dans la mesure où l'intention relève du for intérieur. Il est extrêmement difficile pour le juge, en l'absence d'aveux sincères, de déterminer exactement ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que

- 20/23 - A/3617/2013 l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand-même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], op. cit., ad art. 12 n. 76 ss). L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], op. cit., ad art. 12 n. 85).

e. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2ème éd., 2009, ad art. 175 LIFD, p. 1414 s. n. 73 ; Andreas HOWALD, Steuerstrafrecht - Versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, in: L'Expert-comptable suisse n° 2007/3, p. 196 et 197). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées in RDAF 2012 II p. 330).

f. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 CP. Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/693/2009 du 22

décembre 2009 ; Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1500 ss).

g. La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de

- 21/23 - A/3617/2013 rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], ad art. 12 n. 85).

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

La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/370/2015 précité consid. 6b ; ATA/140/2015 du 3 février 2015 et les références citées). En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (RDAF 2003 II 632, 637 ; RDAF 1999 II 535 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 588).

Toutefois, lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale (ATA/370/2015 précité consid. 6c ; ATA/798/2014 du 14 octobre 2014 ; Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1500).

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

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

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

- 22/23 - A/3617/2013 l'impôt éludé, serait peu dissuasif et ne tiendrait pas suffisamment compte du fait que le recourant avait tout de même une certaine expérience en matière de gestion de sociétés.

La quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait sera ainsi confirmée. 9)

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

\* \* \* \* \*

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