

# **GE\_GERICHTE ATA/907/2016 vom 25. Oktober 2016**

GE Cour de justice, 2016-10-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_907\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_907_2016)

FR: GE\_GERICHTE ATA/907/2016 du 25 octobre 2016

IT: GE\_GERICHTE ATA/907/2016 del 25 ottobre 2016

## **Regeste**

Résumé: Recours contre un jugement du TAPI confirmant d'une part les rappels d'impôt ainsi que les amendes pour soustraction fiscale concernant l'ICC et l'IFD 2010 en relation avec une prestation appréciable en argent sous forme de prêt simulé et prononçant d'autre part la reformatio in pejus par rapport à un compte bancaire ne figurant pas dans la déclaration fiscale des contribuables. Rappel du principe de la détermination. Confirmation des rappels d'impôt, des amendes et de la reformatio in pejus. Recours rejeté.

## **Erwägungen**

### **E. 26**

septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 145 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) a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA). La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/459/2016 du 31 mai 2016 consid. 2b). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/376/2016 du 3 mai 2016 consid. 2b et les références citées).

c. En l'espèce, par le jugement attaqué, le TAPI a confirmé les bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes litigieux et prononcé la reformatio in pejus en relation avec le compte G\_\_\_\_\_no 1\_\_\_\_\_, renvoyant le dossier à l'autorité intimée pour nouvelles décisions en

rappels d'impôt et amendes. Les recourants, représentés par un avocat, concluent à l'annulation de ce jugement et au renvoi du dossier à l'autorité intimée pour nouvelle taxation. La question de savoir s'ils entendent dans ce cadre également contester la reformatio in pejus n'est pas limpide.

Toutefois, dans la mesure où ils concluent à l'annulation du jugement du TAPI dans son ensemble, la chambre administrative retiendra que le litige porte

- 8/19 - A/3657/2014 tant sur la conformité au droit de la confirmation des bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes pour l'ICC et l'IFD 2010 que sur le prononcé de la reformatio in pejus. 3)

Il convient préalablement d'examiner le droit applicable au litige.

a. Les règles sur le rappel d'impôt en vigueur au moment de l'ouverture de la procédure par l'AFC-GE, soit en février 2014, sont applicables à la procédure de rappel d'impôt (ATA/809/2015 du 11 août 2015 consid. 4a ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 consid. 3a).

b. En ce qui concerne le droit matériel, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 ; ATA/433/2016 du 24 mai 2016 consid. 4a ; ATA/809/2015 précité consid. 4b). La loi sur l'imposition des personnes physiques du

#### **E. 27**

février 2007 consid. 3.3).

d. Pour sa part, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_104/2008 précité consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 précité consid. 8.1 ; 2C\_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C\_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C\_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut

en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu

- 10/19 - A/3657/2014 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2014 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 4e ; ATA/1017/2015 du

## **E. 29**

septembre 2015 consid. 3d ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (administration fédérale des contributions, Circulaire no 21, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la LIFD, 7 avril 1995, ch. 2.2). De plus, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

e. En l'espèce, le service des personnes physique de l'AFC-GE a identifié un fait jusqu'alors inconnu découlant des comptes 2010 de la SA – transmis à un autre de ses services –, soit l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable mais non mentionnée dans la déclaration fiscale 2010 des recourants.

Les conditions d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt sont par conséquent réalisées, ce que le recourant ne conteste au demeurant pas, puisqu'il affirme simplement que les rappels d'impôt ICC et IFD ne pourraient porter sur l'entier du produit de la vente du restaurant, mais uniquement sur le montant se trouvant sur son compte G\_\_\_\_\_, soit CHF 242'837.92. 5) a. En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 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 autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre.

b. 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). 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

- 11/19 - A/3657/2014 contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participation, 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/513/2016 précité consid. 6b ; 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), dans sa teneur avant le 30 mars 2016, en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 6b).

c. 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). 6) a. Selon la jurisprudence, une société anonyme est libre d'accorder même à son actionnaire un prêt, dans la mesure et aux conditions à la jouissance duquel un tiers non participant pourrait accéder dans les mêmes circonstances. Une prestation appréciable en argent est néanmoins réalisée dans la mesure où l'opération s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché (ATF 138 II 57 consid. 3.1 in RDAF 2012 II 299 p. 303).

b. Le Tribunal fédéral a développé un certain nombre de critères dont la réalisation permet de conclure qu'un prêt à l'actionnaire constitue une prestation appréciable en argent. Tel est notamment le cas lorsque le prêt octroyé par la société n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel dans la structure globale du bilan (autrement dit, lorsque le prêt ne peut pas être couvert par les moyens existants de la société, ou qu'il apparaît excessivement élevé en comparaison avec les autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), ensuite, en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, que les intérêts ne

- 12/19 - A/3657/2014 sont pas payés mais qu'ils sont portés constamment en augmentation du compte d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite (ATF 138 II 57 consid. 3.2).

c. Par conséquent, à teneur de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 138 II 57 consid. 5.1 à 5.3), les critères susmentionnés revêtent une importance différente : – à elle seule, l'absence d'une convention écrite ne s'avère que peu concluante (Archives 64 641 consid. 4a) puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation (RF 64/2009 308 consid. 3.1). Il est plus parlant que le prêt ne figure au bilan ni de la créancière ni du débiteur et que l'emprunteur ne revendique aucune déduction d'intérêts passifs auprès des autorités fiscales. Une telle manière d'agir peut signifier que les intéressés eux-mêmes partent de la non-existence (comptable) de l'emprunt. – Le fait que le but statutaire de la prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas non plus de conclure

nécessairement à une simulation. L'existence d'une telle simulation doit cependant être admise lorsque les moyens qui ont afflué chez le bénéficiaire ont servi à financer des dépenses de son train de vie privé ou qu'ils ont permis à ce dernier de rembourser des dettes privées à l'aide d'un crédit commercial, soit en définitive, lorsqu'un prêt au sens étroit n'est certainement pas voulu. – Pareillement, il y a lieu de faire des distinctions en rapport avec les situations de fortune respectives de la prêteuse et de l'emprunteur ; ainsi il peut bien paraître très insolite en comparaison avec des tiers que l'attribution effectuée atteigne une hauteur inhabituelle ; cela peut se produire dans la mesure où le prêt constitue le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse le capital propre existant. Tout cela ne permet cependant pas encore de tirer la conclusion qu'il ne faut pas compter avec un remboursement du prêt. Le fait doit en tout cas être apprécié différemment si la prêteuse n'est certainement pas en mesure d'octroyer des prêts au moyen de ses propres ressources mais qu'elle doit elle-même se procurer ces moyens auprès d'un tiers. Les conditions pour reconnaître une simulation sont seulement clairement remplies lorsque le débiteur de l'emprunt se trouve dans des circonstances financières extrêmement serrées et qu'il ne lui est pas possible de satisfaire dans la durée, par ses propres moyens, aux obligations résultant de l'emprunt (paiement de l'intérêt et de l'amortissement, p. ex. dans un excédent de passifs de plusieurs millions de francs). 7)

En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les

- 13/19 - A/3657/2014 conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6 ; 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 précités consid. 7.2 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 5c). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (Xavier OBERSON, op. cit., p. 238). 8)

En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultat, les art. 58 al. 1 let. a LIFD et 12 al. 1 let. a LIPM énoncent le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance, selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1 ; Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2008, n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence. Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), qui prévaut dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96 s.). 9)

En l'espèce, le bilan de la SA au 31 décembre 2010 comporte à l'actif un poste « actionnaires » d'un montant de CHF 1'392'846.27. Il en découle que la SA

- 14/19 - A/3657/2014 détenait une créance de ce montant à la fin de l'année 2010 envers ses deux actionnaires, soit CHF 696'423.- chacun.

Les recourants remettent cependant en cause ce bilan, affirmant qu'il comporterait des « carences » et que M. A\_\_\_\_\_ aurait fait preuve d'une grande négligence en le signant. Ainsi, la créance de la SA envers M. A\_\_\_\_\_ ne serait en réalité pas aussi élevée qu'à teneur du bilan, puisqu'il aurait personnellement remboursé des dettes de la SA ainsi qu'une partie du prêt de M. E\_\_\_\_\_.

Il n'en demeure pas moins que M. A\_\_\_\_\_ a signé ce bilan et l'a versé à la procédure de taxation de la SA, en l'annexant à la déclaration fiscale relative à cette dernière et en signant ladite déclaration. S'il le remet à présent en cause, il n'allègue pas, ni à plus forte raison ne démontre que des dispositions impératives du droit commercial auraient été violées. En vertu du principe de détermination, le bilan de la SA et le montant de la créance de cette dernière envers ses actionnaires y figurant lient ainsi les autorités fiscales et ne peuvent donc être remis en cause dans le cadre de la taxation des contribuables. Au demeurant, le recourant confirme lui-même ce poste du bilan en reconnaissant avoir procédé à des manœuvres « en dehors de toute orthodoxie comptable » en confondant sa situation privée avec celle de la SA, ce que confirme également le courrier du 10 juillet 2014 de l'ancienne fiduciaire de la SA, à teneur duquel les actionnaires avaient prélevé des sommes conséquentes dans la SA suite à l'encaissement du produit de la vente du restaurant. Au surplus, rien n'indique que le montant de la créance figurant au bilan ne tienne pas compte d'éventuels remboursements effectués personnellement par le recourant pour le compte de la SA avant la fin de l'année 2010.

Il est dès lors établi que la SA avait, au 31 décembre 2010, une créance de CHF 696'423.- envers M. A\_\_\_\_\_ en raison de prélèvements effectués par ce dernier dans la SA. Il convient ainsi d'examiner si le prélèvement de ce montant était accompagné d'une contre-prestation équivalente ou s'il doit être qualifié de prestation appréciable en argent, imposable en qualité de rendement de la fortune mobilière des contribuables.

Or, comme l'a relevé l'autorité intimée, le prêt de la SA à ses actionnaires, s'élevant à CHF 1'392'846.27, apparaît excessivement élevé par rapport au total de ses actifs, de CHF 1'411'082.-, et a donc généré un risque élevé pour la société. Il doit dès lors être qualifié d'inhabituel au regard de la structure globale du bilan de la SA. Par ailleurs, le risque généré était d'autant plus élevé au regard du revenu brut déclaré par les contribuables en 2010, de

CHF 126'161.-. À cela s'ajoute que ce prêt, d'un montant important, n'a fait l'objet d'aucune garantie, n'a aucun lien avec le but social de la SA et n'a pas fait l'objet d'une convention écrite. Les recourants n'ont de plus pas déclaré de dette envers la SA, ni demandé la déduction d'intérêts passifs dans leur déclaration fiscale 2010.

- 15/19 - A/3657/2014

Au vu de ce qui précède, le TAPI était fondé à retenir que l'autorité intimée avait prouvé que le montant prélevé par le contribuable dans la SA constituait une prestation appréciable en argent.

Or, les recourants n'ont pas été en mesure de renverser cette conclusion et démontrer que la créance inscrite au bilan ne devait pas être qualifiée de prestation appréciable en argent. En effet, si M. A\_\_\_\_\_ a allégué avoir remboursé une grande partie de ce prêt en payant des dettes de la SA après 2010, les justificatifs versés à la procédure, soit des récépissés au nom de la SA ou d'une autre société, un ticket de caisse non nominatif et des commandements de payer adressés à la SA, n'établissent aucunement que l'intéressé aurait payé personnellement des dettes de la SA et ainsi remboursé en partie la créance de cette dernière envers lui. Par ailleurs, cet argumentaire confirme l'absence de tout plan de remboursement, voire l'absence d'une volonté initiale de remboursement du montant prélevé dans la SA, puisque, dans cette configuration, la quotité et le moment des remboursements partiels dépendraient des dettes de cette dernière susceptibles d'être réglées personnellement par M. A\_\_\_\_\_. Au surplus, le recourant demande devant la chambre administrative à être imposé uniquement sur ce qui lui restait réellement de la vente du restaurant, et reconnaît ainsi, au moins partiellement, l'existence d'une prestation de la SA à son égard dépourvue de contre-prestation équivalente.

Dans ces circonstances, c'est à juste titre que le montant de CHF 696'423.- reçu par le recourant a été qualifié de prestation appréciable en argent et ajouté aux revenus des contribuables en tant que rendement de la fortune mobilière imposable. Le grief sera écarté. 10) a. Selon les art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 LPFisc, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait (ou aurait dû) l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; 2C\_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4.1 et les références citées).

b. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence. 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). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité

- 16/19 - A/3657/2014 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). Le dol éventuel suffit ; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2). Cette présomption 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/828/2013 du 17 décembre 2013 et les références citées).

Agit par négligence, au sens de l'art. 12 CP, 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 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/513/2016 précité consid. 9b). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/513/2016 précité consid. 9b).

c. En l'espèce, il est établi que la déclaration fiscale des contribuables n'était pas complète, vu l'absence de mention du montant prélevé dans la SA, devant être qualifié de prestation appréciable en argent imposable. Par ailleurs, le recourant reconnaît avoir agi « en dehors de toute orthodoxie comptable » en confondant sa situation privée avec celle de la SA, ceci alors même que, selon son courrier du 10 juillet 2014, l'ancienne fiduciaire de la SA l'avait prévenu des possibles conséquences fiscales des prélèvements opérés dans la SA.

Au vu de ce qui précède, il a ce faisant contrevenu à ses obligations, ceci tout au moins par négligence, de sorte que les amendes sont fondées dans leur principe. 11) a. 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 ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc).

- 17/19 - A/3657/2014

La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 CP). 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/513/2016 précité consid. 10). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2).

b. En l'espèce, l'autorité intimée a retenu la négligence du recourant et le caractère unique de l'opération comme circonstances atténuantes et fixé les amendes à la moitié de l'impôt soustrait. Elle a ainsi prononcé des amendes proches du minimum prévu par la loi et pris en compte les circonstances du cas d'espèce, de sorte qu'elle n'a pas mésusé de son pouvoir

d'appréciation. Le recourant n'invoque au surplus aucun autre élément qui devrait être pris en compte dans la fixation des amendes.

Les amendes prononcées par l'autorité intimée sont par conséquent conformes au droit, tant dans leur principe que leur quotité. 12) Le recourant remet par ailleurs en cause la reformatio in pejus prononcée par le TAPI quant à son compte G\_\_\_\_\_no 1\_\_\_\_\_, qui ne devait pas être imposé comme fortune, puisqu'il avait encore servi à payer les débiteurs restant de la SA.

a. Le TAPI prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc).

b. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable (art. 16 al. 1 LIFD et 17 LIPP). L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP). La fortune comprend notamment l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (art. 47 let. c LIPP).

c. En l'espèce, le compte G\_\_\_\_\_no 1\_\_\_\_\_, au nom de M. A\_\_\_\_\_, ne figure pas dans la déclaration fiscale des contribuables, quand bien même il comportait un solde positif au 31 décembre 2010 et avait engendré des intérêts. Il n'a dès lors pas pu être pris en compte pour fixer l'ICC et l'IFD 2010 dus par les recourants.

- 18/19 - A/3657/2014

Le TAPI, qui a préalablement interpellé les intéressés à cet égard, était dès lors fondé à prononcer la reformatio in pejus pour l'ICC et l'IFD 2010 en relation avec ce compte. 13) Dans ces circonstances, la décision de l'AFC-GE est conforme au droit et le recours contre le jugement du TAPI sera rejeté. 14) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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