

GE_GERICHTE A/3197/2022 vom 19. März 2024

GE Cour de justice, 2024-03-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3197_2022

FR: GE_GERICHTE A/3197/2022 du 19 mars 2024

IT: GE_GERICHTE A/3197/2022 del 19 marzo 2024

Erwägungen

E. 4

Le litige porte sur la conformité au droit des bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes ICC et IFD 2008 à 2014 et de taxation et d'amendes ICC et IFD 2015.

E. 4.1

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATF 140 I 68). S'agissant de l'ICC, le 1^{er} 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. La LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP (art. 72 al. 1 LIPP).

E. 4.2

En l'espèce, en tant qu'elle porte sur l'ICC, la présente cause est régie par l'ancien droit pour les périodes fiscales 2008 et 2009 et la LIPP pour les périodes fiscales 2010 à 2015. S'agissant de l'IFD, elle est soumise aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application, dans leur teneur au moment des périodes fiscales litigieuses.

E. 5

Se pose la question de la prescription et de la péremption.

E. 5.1

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/976/2021 du 21 septembre 2021 consid. 2a) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

E. 5.2

L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique

peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et l'ICC (ATA/761/2023 du 11 juillet 2023 consid. 4.1, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_578/2023 du 27 novembre 2023). Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de même que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription. La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 et 4.2).

E. 5.3

Les art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc prévoient que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Selon les art. 120 al. 3 let. a et d LIFD et 22 al. 3 let. a et d LPFisc, un nouveau délai de prescription commence à courir (a) lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt, ainsi que (d) lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal. La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD et 22 al. 4 LPFisc). Ces dispositions s'appliquent également à la tentative de soustraction, l'information de l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt constituant une mesure par laquelle l'autorité fiscale signale au contribuable sa volonté de procéder par la suite à sa taxation (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4.2).

E. 5.4

En l'occurrence, un avis d'ouverture de la procédure de rappel et soustraction d'impôt a été notifié aux recourants pour l'IFD et les ICC 2006 à 2014 en décembre 2016. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté. Le délai de péremption du droit de procéder au rappel d'impôt pour les années 2006 et 2007 est échu, ce que l'AFC-GE, puis le TAPI ont constaté à juste titre (art. 152 al. 3 LIFD, 61 al. 3 LPFisc et 53 al. 3 LHID). Pour le rappel d'impôt 2008, la péremption est survenue à la fin de la période fiscale 2023, de sorte que le droit de procéder au rappel d'impôt pour cette période est périmé au jour de la notification du présent arrêt. Le rappel d'impôt ne peut plus porter que sur les années fiscales 2009 à 2014. Quant au droit de procéder à la taxation 2015, l'avis de taxation du 20 décembre 2018 a eu pour effet de faire partir un nouveau délai de prescription de cinq ans, qui a depuis lors été suspendu tant par la procédure de réclamation que par la procédure de recours. Le délai de prescription relatif de cinq ans n'est dès lors pas atteint, pas plus que le délai absolu de quinze ans.

E. 5.5

Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b aLIFD en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription, qui était, en cas de soustraction d'impôt consommée, de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la

poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). La poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (ancien art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD). Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). En cas de tentative de soustraction d'impôt, la poursuite pénale se prescrit par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription (art. 184 al. 2 LIFD). Le prononcé d'une amende par l'administration fiscale cantonale constitue notamment une telle « décision » (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd., 2021, § 47 p. 718 et la référence citée). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales. Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3 et les références citées). L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1^{er} janvier 2017. Tel est le cas du canton de Genève (art. 77 LPFisc, dont l'al. 1 let. a et 2 diffèrent de l'art. 58 LHID).

E. 5.6

En l'occurrence, les amendes pour soustraction consommée concernent les périodes fiscales 2008 à 2014. L'autorité intimée a notifié le bordereau d'amende 2008 le 20 décembre 2018, soit avant la fin du délai de dix ans après l'année fiscale en cause. Cela étant, selon l'ancien droit, l'action pénale était frappée d'une prescription absolue après quinze ans. Dès lors que le nouveau droit prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription, il est moins favorable aux recourants. Partant, il convient de retenir qu'au regard du principe de la *lex mitior*, l'action pénale relative à l'année fiscale 2008 est prescrite. Il y aura donc lieu d'annuler les bordereaux d'amendes relatifs à l'année fiscale 2008. En revanche, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée aux recourants pour les périodes fiscales 2009 à 2014 n'est pas prescrite, dès lors que l'AFC-GE a rendu une décision y relative le 20 décembre 2018, soit moins de dix ans avant la fin de la période fiscale en cause. Il en va de même en application de l'ancien droit, le délai de quinze ans ne s'étant pas écoulé depuis la fin de la période fiscale 2009. Enfin, le délai de prescription de la poursuite pénale pour tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 n'a pas encore commencé à courir, puisque la procédure de taxation au cours de laquelle la tentative de soustraction aurait été commise n'est pas encore close, dès lors qu'elle fait l'objet du présent litige.

E. 6

Les recourants invoquent une violation du droit à la preuve et des règles sur le fardeau de la preuve. Ils reprochent à la juridiction précédente d'avoir retenu l'existence de prestations

appréciables en argent, alors que celles-ci n'avaient pas été démontrées.

E. 6.1

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 LIPP ; art 1 aLIPP-IV). Ces dispositions expriment pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1). En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD, 6 let. c aLIPP-IV et 22 al. 1 let. c LIPP, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice, 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 ; 119 Ib 116 consid. 2). 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) 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).

E. 6.2

Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4 ; 136 I 49 consid. 5.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2 ; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.4). Si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, l'autorité fiscale est en droit d'admettre que la reprise dont l'imposition est entrée en force dans le chapitre de la société est également justifiée dans le chapitre de l'actionnaire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3 ; 2C_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1 ; 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2 ; 2C_750/2019 du 7 juillet 2020 consid. 3.2 ; 2C_736/2018 du 15 février 2019 consid. 2.2.2 ; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8).

E. 6.3

En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à

déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références ; 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; 133 II 153 consid. 4.3 précité; arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2013 21 mai 2014 consid. 5.4). 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. 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. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2).

E. 6.4

En l'espèce, les bordereaux de rappels d'impôts et de taxations ICC et IFD des années 2009 à 2015 de C_____ SA sont entrés en force, après avoir été contestés, par l'intermédiaire des recourants agissant pour la société, auprès de l'AFC-GE, du TAPI, de la chambre administrative et du Tribunal fédéral. Devant la chambre de céans, les recourants font valoir que l'intimée n'a versé aucun justificatif des prestations appréciables en argent, alors que le fardeau de la preuve lui incombait. Les recourants perdent toutefois de vue que dès lors que la recourante était l'administratrice unique de la société, bénéficiant de la signature individuelle, on se trouve dans une situation dans laquelle l'autorité fiscale, respectivement le juge, peut présumer l'existence de prestations appréciables en argent correspondantes dans le chef des recourants, à charge pour eux d'apporter la preuve circonstanciée que de telles reprises dans son chef ne sont pas justifiées. Or, les recourants se sont limités à alléguer que les charges comptabilisées par la société étaient justifiées par les extraits de la comptabilité de C_____ SA et les factures produites. Contrairement à ce qu'ils soutiennent, le fait que les grands livres de la société ne contiendraient aucune écriture comptable « charge à banque », ne suffit pas à renverser le fardeau de la preuve. La représentante de l'AFC-GE a certes affirmé en audience devant le TAPI que la mention « charge à banque » dans les grands livres de la société avait interpellé l'administration fiscale en raison de l'absence de virement bancaire, ce qui avait « conduit ensuite à toute la procédure concernant C_____ ». Il n'en reste pas moins qu'une procédure en rappel d'impôts a été ouverte et que de multiples lacunes et incohérences dans la comptabilité de la société ont été retenues par l'AFC-GE et confirmées par le TAPI, la chambre administrative et le Tribunal fédéral. Ainsi, dans un tel contexte, il incombait aux intéressés – dont la recourante était en même temps actionnaire et administratrice unique de la société durant les périodes fiscales litigieuses – de fournir des explications circonstanciées et étayées permettant d'envisager, de manière cohérente et plausible, une hypothèse autre que celle

avancée par l'AFC-GE, ce qu'ils ont échoué à faire. Dans leurs écritures devant la chambre de céans, les recourants font valoir que les primes payées par la société en lien avec l'assurance-vie conclue par le recourant auprès de J_____ étaient justifiées par l'usage commercial puisque la bénéficiaire des prestations d'assurance était C_____ SA. Or, dans sa réponse, l'AFC-GE a expliqué de manière détaillée les raisons pour lesquelles les montants comptabilisés dans la société constituaient bien des prestations appréciables en argent en faveur de la recourante. Compte tenu du fait que le preneur d'assurance était le recourant, et non la société, les primes payées par la société ne pouvaient être considérées comme des charges justifiées par l'usage commercial. Cette position est conforme à la jurisprudence constante, selon laquelle lorsque l'actionnaire est à la fois le preneur et le bénéficiaire d'une police d'assurance-vie, les primes constituent des charges privées. Les primes d'assurance ne constituent des charges justifiées par l'usage commercial que lorsqu'elles se rapportent à une assurance conclue par la société pour se prémunir contre les risques liés au décès de ses dirigeants. Tel est le cas lorsque la société est à la fois le preneur et le bénéficiaire de la police (Arch. 38, p. 450; Arch. 25, p.179; Arch. 17, 272 ; Robert DANON, Commentaire LIFD, n. 222 ad art. 57-58 LIFD). Or, dans le cas présent, le preneur d'assurance est le recourant, et non la société et la société n'en est pas l'unique bénéficiaire. L'intimée a en effet dûment expliqué, sans être contredite sur ce point, qu'en cas de décès du recourant pendant la période d'assurance, la prestation en capital serait versée à la recourante ; en cas de décès de la recourante pendant la période d'assurance et pendant qu'elle était employée de C_____ SA, la prestation en capital serait versée à C_____ SA et en cas de décès de la recourante pendant la période d'assurance et alors qu'elle n'était plus employée de C_____S SA, la prestation en capital serait versée au recourant. Le fait que la prestation d'assurance avait été nantie par la recourante ne change rien au fait que le preneur d'assurance est le recourant et que la société n'est pas l'unique bénéficiaire des prestations d'assurance. C'est partant à juste titre que l'AFC-GE a repris ces montants. Pour le reste, les recourants se contentent de se référer à la comptabilité de la société et aux factures produites pour contester la reprise des montants litigieux. Or, dans sa réponse, l'AFC-GE a dûment expliqué les raisons pour lesquelles les reprises en lien avec les frais de représentation, de repas et de téléphone devaient être confirmées. Pour seule justification, les recourants arguent que l'arrêt du Tribunal fédéral ne se prononce pas sur ces frais. Ils perdent toutefois de vue que, dans l' ATA/761/2022 relatif à la société, la chambre administrative avait confirmé les reprises opérées par l'administration fiscale, telles que reproduites dans le tableau reproduit par l'AFC-GE dans sa réponse du 5 décembre 2022 devant le TAPI, qui contient des colonnes spécifiques pour les frais de téléphone, de représentation et de véhicules. Ces décisions sont devenues définitives avec l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2022. S'agissant enfin des frais relatifs au développement de software , l'AFC-GE a expliqué que la comptabilité de la société laissait apparaître des charges prétendument payées par la banque alors qu'en réalité, sur le compte bancaire, il s'agissait de retraits en espèces, ce qui avait pu être identifié grâce aux quelques avis de retrait obtenus dans le cadre de la procédure à l'encontre de C_____ SA. Ces éléments démontraient que la comptabilité de la société n'était pas probante. Dans leur réplique, les contribuables ne contestent pas spécifiquement ces faits. Ils se limitent à faire valoir que I_____ aurait dû déduire des honoraires facturés par les développeurs puisqu'il avait lui-même assisté à une démonstration de logiciels. Or, une telle explication, qui ne repose sur aucun document comptable, ne suffit pas à écarter les explications cohérentes et plausibles avancées par l'AFC-GE sur la base des pièces au dossier. C'est donc à raison que

le fardeau de la preuve a été mis à la charge des recourants et qu'en l'absence de critiques détaillées et étayées des reprises litigieuses, l'AFC-GE a admis que, dans la mesure où ces reprises étaient entrées en force dans le chapitre de la société, elles se justifiaient également dans le chapitre des contribuables.

E. 7

S'agissant des amendes ICC et IFD 2009 à 2015, le TAPI a fait droit à la conclusion de l'AFC-GE visant à infliger l'intégralité de ces amendes à la recourante. Devant la chambre de céans, l'intéressée reproche à la juridiction précédente de ne pas lui avoir laissé la possibilité d'examiner l'opportunité de retirer son recours.

E. 7.1

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond. Lorsque la violation du droit d'être entendu porte sur une question juridique, le Tribunal fédéral peut le réparer s'il dispose du même pouvoir d'examen que l'instance précédente (arrêt du Tribunal fédéral 6B_257/2012 du 22 avril 2013 consid. 3 et les arrêts cités). Une réparation de la violation du droit d'être entendu par le Tribunal fédéral peut aussi se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 135 I 279 consid. 2.6.1). Le droit d'être entendu garantit à toute personne qui est partie à une procédure le droit d'être informée et entendue avant qu'une décision ne soit prise à son détriment (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; III 48 consid. 4.1.1). Le droit d'être entendu ne porte en principe pas sur la décision projetée (ATF 132 II 257 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_21/2013 du 5 juillet 2013 consid. 3.1 ; 2P.33/2006 du 18 avril 2007 consid. 2.1). L'autorité n'a donc pas à soumettre par avance aux parties le raisonnement qu'elle entend tenir pour prise de position. Cependant, lorsqu'elle envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune des parties en présence ne s'est prévaluée et ne pouvait supputer la pertinence, le droit d'être entendu implique de donner au justiciable la possibilité de se déterminer à ce sujet (ATF 131 V 9 consid. 5.4.1 ; 128 V 272 consid. 5b/bb ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.2.1 ; 2C_356/2017 du 10 novembre 2017 consid. 4.3 et les références).

E. 7.2

Selon l'art. 143 al. 1 LIFD, la commission cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours. Après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Elle communique sa décision motivée par écrit au contribuable et aux autorités qui sont intervenues dans la procédure (al. 2). 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. 51 al. 1 LPFisc). La décision est motivée et notifiée par écrit au contribuable ainsi qu'au département, partie à la procédure (al. 2). Il s'agit d'une norme spéciale dérogeant à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, les art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc permettent au TAPI d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige, tel qu'il résulte des moyens soulevés par

les parties (ATA/360/2021 du 23 mars 2021 consid. 2c et les références citées).

E. 7.3

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Selon la jurisprudence, pour qu'il y ait soustraction au sens de ces dispositions, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôts en violation d'une obligation légale incombant au contribuable (éléments objectifs) et une faute de ce dernier (élément subjectif ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1). La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées). Conformément aux art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID et 69 al. 2 LPFisc, 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. Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.2).

E. 7.4

En l'espèce, dans son écriture devant le TAPI du 4 septembre 2023, l'AFC-GE a conclu à ce que l'intégralité des amendes ICC et IFD 2008 à 2015 soit attribuée à la recourante, « en application du pouvoir de reformatio in pejus attribué au TAPI », et, en conséquence, à l'annulation des amendes ICC et IFD 2008 à 2015 prononcées à l'égard du recourant. L'AFC-GE a expliqué que cette nouvelle conclusion était fondée sur le fait que seule la recourante était actionnaire de la société. Le TAPI a transmis cette écriture aux recourants en leur impartissant un délai pour déterminations éventuelles. La recourante a ainsi été informée du fait qu'une reformatio in pejus des amendes prononcées par l'administration fiscale était possible et un délai de 30 jours lui a été accordé pour qu'elle se détermine à ce sujet. Elle a donc eu la possibilité de s'exprimer sur l'éventualité d'un prononcé en sa défaveur. Il s'ensuit que le TAPI, qui a préalablement interpellé l'intéressée sur la question de l'éventuelle reformatio in pejus, a respecté les art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc. Pour le reste, la recourante ne conteste ni le principe, ni la quotité des amendes. Compte tenu des éléments figurant au dossier, la quotité des amendes infligées, correspondant aux 4/5 e des impôts soustraits, respectivement aux 8/15 e des impôts s'agissant de la tentative de soustraction, ne consacre ni excès ni abus du pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE. Celle-ci a en effet tenu compte, à la décharge de la recourante, de sa bonne collaboration, du repentir sincère et de l'effet économique important des reprises et, à sa charge, de l'importance des montants soustraits durant plusieurs années fiscales et de ses bonnes connaissances juridiques. Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis en tant que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD pour la période fiscale 2008 sont annulés car prescrits. Le jugement attaqué sera confirmé pour le surplus. Les recourants obtenant gain de cause uniquement en raison de la prescription, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à leur charge (art. 87 al. 1 LPA). N'obtenant que très

partiellement gain de cause, une indemnité de procédure réduite de CHF 1'000.- 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.