RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1200/2005-IFD **ATA/693/2009**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 22 décembre 2009

1ère section

dans la cause

Madame et Monsieur B_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur B_____ sont domiciliés à Thônex. M. B_____ est expert-comptable et travaille au sein de la société fiduciaire B_____ et Associés S.A. et de la société B_____ Conseil S.A. dont il est président des conseils d'administration et seul administrateur à disposer de la signature individuelle. Il exerce par ailleurs également une activité lucrative indépendante dans le domaine de l'immobilier.

   Durant l'année 1999, M. B_____ a vendu les biens suivants :

   - La moitié du capital-actions de la S.I. T_____ S.A. le 27 avril 1999 ;
   - La moitié du capital-actions de la S.I. L_____ S.A., le 10 juin 1999 ;
   - La moitié de la parcelle n° _____ de Lausanne, le 27 avril 1999 ;
   - Les parcelles n° _____ et _____ de Pully, le 30 novembre 1999.

2. Le 7 février 2001, les contribuables ont transmis à l'administration fiscale cantonale de Genève (ci-après : AFC-GE) leur déclaration pour l'impôt cantonal et communal (ICC) 2000 et pour l'impôt fédéral direct (IFD) "période transitoire" 1999-2000 et 2001A, faisant état d'un revenu net imposable de CHF 75'378.-. Dans la rubrique «revenus de l'activité indépendante», il figurait une perte de CHF 387'314.-, correspondant aux résultats du compte de pertes et profits 1999 de l'activité immobilière exercée par M. B_____. Il ressortait des comptes remis en annexe que cette perte était notamment due à un résultat négatif de CHF 199'153.- sur des ventes dont le détail n'était pas précisé. Il apparaissait que M. B_____ détenait des immeubles dans les cantons de Genève et Vaud, en nom ou en société immobilière.

3. Au niveau de l'ICC, cette déclaration à donné lieu à une procédure en reprise d'impôt ainsi qu'à une amende qui a été confirmée par le tribunal de céans le 9 décembre 2008 (ATA/614/2008). Cet arrêt est définitif.

4. Les déclarations fiscales susmentionnées étant incomplètes sur plusieurs objets, l'AFC-GE a adressé aux contribuables des demandes de renseignement. Le 20 septembre 2001, notamment, elle a requis des précisions relatives à des promotions immobilières effectuées durant l'année 1999 sur la commune de Genève et la commune vaudoise de Pully, à savoir le détail du prix de revient global de la promotion, son plan de financement, le détail des frais de vente et des commissions versées, ainsi que le montant du bénéfice intermédiaire ou définitif dégagé pour l'opération. Un délai au 4 octobre 2001, repoussé au 2 novembre 2001 a été fixé aux intéressés pour donner suite à cette demande.

5. Par courrier daté du 4 septembre 2001, mais mis à la poste le 29 octobre 2001, les contribuables ont répondu que l'appartement situé sur la commune de Pully avait été acheté CHF 475'000.- et revendu pour CHF 387'000.-, impliquant une perte de CHF 88'000.-. Ils ont également mentionné que M. B_____ n'avait pas effectué de promotion immobilière sur la commune de Genève, durant l'année 1999.

6. Sur la base de l'indication figurant dans le courrier susmentionné, l'AFC-GE a modifié au détriment des époux B_____ leur taxation provisoire ICC. Le bordereau rectificatif du 13 décembre 2001 retenait une perte comptable de CHF 88'000.- en lieu et place du montant de CHF 199'153.- initialement déclaré.

7. Le 14 janvier 2002, les époux B_____ ont élevé une réclamation contre le bordereau précité, arguant notamment qu'il n'avait pas été tenu compte des pertes résultant de la vente des sociétés immobilières vaudoises, représentant un montant de CHF 111’153.-, qui devaient s'ajouter aux CHF 88’000.- admis, soit un montant total de CHF 199’153.- conformément à ce qu'ils avaient déclaré.

8. Le 18 septembre 2002, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de lui fournir le décompte détaillé de la vente aboutissant à une perte de CHF 111'153.-. Après plusieurs demandes de prolongation de délai, une ultime échéance au 28 février 2003 leur a été fixée pour donner suite à cette requête.

9. Le 6 mars 2003, en réponse à cette demande, les contribuables ont rappelé que la vente de l’appartement situé à Pully aboutissant à une perte de CHF 88'000.-. Ils ont joint l'acte d'achat du 27 avril 1989 et un projet d'acte de vente daté du 25 novembre 1999.

10. Par courrier recommandé du 21 mars 2003, l'AFC-GE a informé les contribuables que les pièces remises ne répondaient pas à sa demande et les priait de bien vouloir, d'ici au 4 avril 2003, remettre le décompte détaillé de la perte vaudoise aboutissant à un montant de CHF 111'153.-.

11. Par décision du 17 juin 2003, l'AFC-GE a rejeté la réclamation des contribuables et maintenu la taxation ICC, aucune suite n'ayant été donnée à sa demande du 18 septembre 2002 et à sa lettre du 21 mars 2003. Les contribuables n'ont pas recouru contre cette décision.

12. C'est sur la base des mêmes chiffres qu'a été établie la taxation de l'IFD relative à cette période fiscale. Non contestée, elle est également entrée en force.

13. Suite à la transmission par l'administration fiscale vaudoise (AFC-VD) de la liste des ventes immobilières effectuées par M. B_____ sur son territoire entre 1997 et 1999, l'AFC-GE a informé les contribuables le 14 juillet 2004 de l'ouverture de deux procédures de rappel d'impôt à leur encontre, une au niveau cantonal et l’autre au niveau fédéral.

14. Par courrier du 3 août 2004, les époux B_____ ont demandé un délai au 31 août 2004 pour se prononcer sur les procédures susmentionnées.

15. Le 12 septembre 2004, les contribuables ont indiqué que tous les résultats de ces opérations avaient été dûment déclarés dans les comptes professionnels des années concernées. L'AFC-VD était arrivée à des chiffres autres que ceux comptabilisés en raison d'une estimation différente, qui avait d'ailleurs été contestée. Il n'y avait ainsi pas lieu de modifier les taxations genevoises.

16. Par décision du 23 novembre 2004, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de rappel IFD "Rev. Extr. 2000" d'un montant de CHF 52'825.90, correspondant à un supplément d'impôts de CHF 50'341.- et des intérêts de retard de CHF 2'484.20. En outre, une amende de CHF 75'511.- leur était infligée, pour avoir volontairement dissimulé au fisc les gains réalisés sur la vente de S.I. L_____, pour n'avoir déclaré que les pertes dégagées sur la S.I. T_____ et les parcelles de Pully, ceci en dépit des nombreux courriers envoyés leur demandant de mentionner l'ensemble des promotions immobilières réalisées au cours de l'exercice 1999 et le détail de leur comptabilisation. En ses qualités de promoteur immobilier et d'expert-comptable diplômé et compte tenu de ses connaissances fiscales particulières, M. B_____ ne pouvait ignorer que ses agissements étaient constitutifs d'une soustraction d'impôts. L'amende s'élevait à une fois et demie le montant soustrait, compte tenu des circonstances aggravantes invoquées.

17. Le 23 décembre 2004, les contribuables ont formé une réclamation à l'encontre de l'amende qui leur a été infligée. Le supplément d'impôt fédéral pour "bénéfice extraordinaire 1999" et les intérêts moratoires n'ont pas été contestés. Les époux B_____ ont détaillé la composition de la perte de CHF 199'153.- déclarée à l'AFC-GE et précisé qu'ils estimaient avoir déjà répondu le 6 mars 2003 à la demande de détails sur la perte de CHF 111'153.-. Ils déclaraient encore que le 17 juin 2003, l'AFC-GE avait rejeté leur réclamation, "n' [ayant] pas souhaité connaître le détail du résultat sur ventes immobilières vaudoises, [elle] s'est contentée d'en modifier arbitrairement le chiffre". Ils avaient toutefois renoncé à recourir. L'AFC-VD, à laquelle ces opérations avaient été déclarées, avait effectué d'autres calculs extracomptables et déterminé des chiffres erronés qu'ils avaient contestés. Les contribuables déploraient que le Tribunal fédéral dans un arrêt qui relevait "de l'incroyable bourde" ne leur avait pas donné satisfaction et expliquaient ne pas l'avoir contesté au motif que la Cour européenne n'était pas encore saisissable pour y dénoncer ce genre de vice. Par gain de paix et suite à une compensation partielle avec des pertes reportées, ils avaient admis au printemps 2004 la taxation vaudoise du 18 mars 2004, bien qu'étant non satisfaisante.

Les contribuables estimaient qu'il n'y avait "aucunement un élément non déclaré" à l'AFC-GE, toutes les opérations ayant été notées dans les comptes, il n'y avait pas eu de tentative de soustraction d'impôt, de sorte qu'une amende ne saurait leur être infligée.

18. Par décision du 25 février 2005, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. La soustraction d'impôt était clairement établie, puisque l'administration avait dû procéder à un redressement fiscal suite à une information provenant des autorités vaudoises. Les contribuables ne contestaient d'ailleurs pas le supplément d'impôt. L'amende était justifiée, car ils avaient intentionnellement voulu tromper les autorités fiscales. Cela résultait du fait qu'ils n'avaient jamais répondu de manière complète aux demandes de renseignement complémentaires qui leur avaient été adressées au sujet des promotions immobilières réalisées au cours de l'exercice 1999, en particulier dans le canton de Vaud. A cela s'ajoutait que dans le questionnaire spécial relatif à la taxation 2001-A, ils avaient indiqué n'avoir pas réalisé et/ou participé à une promotion immobilière en 1999 ou en 2000. Par ailleurs, l'écart entre la perte de CHF 199'153.- annoncée et le gain de CHF 693'400.- qui avait été finalement retenu par l'AFC-VD, ne pouvait être considéré comme une simple divergence de mode de calcul, vu son ampleur. Enfin, les circonstances aggravantes étaient justifiées compte tenu des connaissances fiscales particulières de M. B_____.

19. Le 24 mars 2005, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral, remplacée le 1er janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), contre la décision susmentionnée, concluant à l'annulation de l'amende infligée. Les opérations immobilières litigieuses avaient été dûment enregistrées dans leur comptabilité. L'AFC-VD s'en était écartée et avait finalement obtenu gain de cause devant le Tribunal fédéral. L'AFC-GE s'était alignée sur l'AFC-VD. Cette dernière n'avait pas infligé d'amende. Ils n'avaient pas commis la moindre faute, que ce soit intentionnellement ou par négligence.

20. Le 14 février 2007, l'AFC-GE s'est opposée au recours, en reprenant l'argumentation développée dans la décision querellée.

21. Le 28 février 2007, M. B_____, a conclu au maintien de son recours, estimant que l'exactitude des montants qu'il avait déclarés n'avait jamais été remise en cause par l'AFC-VD qui avait toutefois préféré y substituer son propre calcul erroné. S'agissant uniquement d'un problème d'interprétation, il était de la plus haute importance de préciser que l'Etat de Vaud n'avait pas le devoir de procéder à un rappel d'impôt et que bien qu'il ait cependant décidé de le faire, il aurait aussi bien pu s'en abstenir.

22. Dans sa duplique du 15 mars 2007, l'AFC-GE a constaté que M. B_____ n'apportait aucun élément nouveau et a précisé que, quand bien même le rappel d'impôt vaudois avait été contesté, sans succès, par le recourant, il n'en demeurait pas moins que ce dernier n'avait pas formulé de conclusions tendant à l'annulation du rappel d'impôt infligé par les autorités genevoises. De plus, il n'avait pas fourni les informations complètes à l'AFC-GE qui auraient permis à cette dernière de taxer correctement les revenus acquis en 1999.

23. Le 10 février 2009, la commission a invité les contribuables à lui faire savoir s'ils maintenaient leur recours concernant l'IFD, nonobstant la décision de rejet de leur recours concernant l'ICC que venait de rendre le Tribunal administratif (cf. ch. 3 supra). Sans réponse des recourants, la cause a été gardée à juger.

24. Par décision du 29 juin 2009, la commission a rejeté le recours. La procédure de rappel d'impôt ayant donné lieu à une reprise non contestée, la condition objective d'une soustraction d'impôts était remplie. S'agissant de la condition subjective, les recourants n'étaient jamais parvenus à justifier la perte de CHF 199'153.- et s'étaient contentés de prétendre que les calculs effectués par l'administration vaudoise étaient erronés sans en apporter la moindre démonstration. Vu l'importance des montants non déclarés et compte tenu de l'expérience et des connaissances comptables et fiscales de M. B_____, ce dernier devait nécessairement avoir conscience de ce que les éléments déclarés étaient insuffisants ou incomplets. Dès lors, la condition subjective d'une soustraction intentionnelle était réalisée. En fixant la quotité de l'amende à une fois et demie l'impôt soustrait, l'AFC-GE n'avait pas outrepassé son pouvoir d'appréciation au vu de l'ensemble des circonstances.

25. Les époux B_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée, notifiée le 9 juillet 2009, par acte du 7 août 2009. Ils ont conclu à l'annulation de cette dernière ainsi qu'à celle de l'amende. Ils n'avaient commis aucune erreur, ni dans le calcul, ni dans la comptabilisation, ce que l'AFC-VD n'avait pas contesté. Cette dernière avait "additionnée les errements" et fait d'autres calculs, selon un "procédé contraire aux dispositions légales", dont le résultat s'écartait complètement de la réalité établie. La différence entre les chiffres qu'ils avaient déclarés et ceux qui avaient finalement été retenus dans la taxation s'expliquait par le fait que l'AFC-GE avait choisi de reprendre les chiffres modifiés par l'AFC-VD. Cette dernière "qui avait en main les mêmes déclarations et états financiers que [l'AFC-GE]" ne leur avait d'ailleurs pas infligé d'amende.

La commission avait d'une part, énuméré les faits de "manière tendancieuse" mentionnant des citations insidieuses qu'elle savait être fausses et qui "la desservaient" ainsi que des affirmations prononcées sans pertinence, déplacées, erronées, voire malhonnêtes, "qui ne devraient pas trouver place dans un jugement officiel". Elle n'avait d'autre part pas retenu certains faits avérés qui plaidaient pour leur innocence et avait "procédé à un montage pour servir de support à sa décision préconçue". De plus, elle s'était appuyée sur des dispositions légales inapplicables à leur cause et "n'étant pas parvenue à démontrer la moindre faute, elle [aurait] succombé dans la tentation de le faire".

26. Le 24 septembre 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission.

La reprise considérée concernait des revenus non déclarés qui ne pouvaient raisonnablement être ignorés des recourants. Ceux-ci avaient répondu de manière lacunaire et incomplète aux demandes de renseignements relatives aux ventes des SI vaudoises et avaient déclaré ne pas avoir réalisé et/ou participé à une promotion immobilière en 1999 et/ou en 2000. Une faute, au sens de l'art. 175 LIFD, était imputable aux époux B_____.

27. Le 28 septembre 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après: AFC-CH) a renoncé à formuler des observations et conclu à la confirmation de la décision querellée.

28. Par courrier du 25 septembre 2009, le Tribunal de céans a adressé aux recourants copie des observations susmentionnées, leur a accordé un délai au 16 octobre 2009 pour produire toute requête complémentaire et les a informés que passé cette date la cause serait gardée à juger.

29. Le 16 octobre 2009, les époux B_____, se déclarant choqués par l'atteinte portée à leur réputation, ont fait part de considérations supplémentaires. Ils ont contesté toute sanction, estimant n'avoir pas fait preuve "d'intention, de négligence coupable ou de volonté de tromperie ou de déception à l'égard de l' [AFC-GE]".

L'AFC-GE avait considéré à tort qu'ils n'avaient jamais démontré la composition de la perte déclarée de CHF 199'153.-. Ils avaient au contraire "largement répondu" à la demande de renseignements de l'AFC-GE du 18 septembre 2002, cette dernière disposant, compte tenu "des informations données, pièces à l'appui, en 2001 déjà ainsi que le 14 janvier 2002 et le 6 mars 2003", de l'ensemble des informations lui permettant de constater tant la perte de CHF 111'153.- que celle de CHF 88'000.- aboutissant à une perte globale de CHF 199'153.-.

L'ensemble des informations liées aux opérations financières figuraient dans les états financiers professionnels qu'ils avaient communiqués à l'AFC-GE. La preuve absolue de l'absence d'agissements délictuels de leur part résidant dans le fait que l'AFC-VD, bien qu'ayant également procédé à un rappel d'impôt, avait renoncé à leur infliger une amende.

Ils ont enfin réfuté le reproche qui leur avait été fait de mauvaise collaboration, estimant qu'il relevait d'un procès d'intention malvenu. Ils admettraient tout au plus une incompréhension.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56B de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le litige porte exclusivement sur l'amende de CHF 75'511.- infligée le 23 novembre 2004 par l'AFC-GE aux recourants à la suite de la procédure de rappel d'impôt ayant conduit à un supplément d'impôts de CHF 50'341, auxquels se sont ajoutés des intérêts de retard de CHF 2'484.-.

3. Selon l'art. 69 al. 1 LPA, la juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle ne l'est en revanche pas par les motifs qu'elles invoquent.

4. L'art. 175 al. 1er, 1ère phrase de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), prévoit que 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 de l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur.

   Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale 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).

5. Les notions d'intention et de négligence de l'art. 175 LIFD sont identiques à celles de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0).

   a. Agit ainsi intentionnellement quiconque commet un crime avec conscience et volonté. 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. La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009 ; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

   b. 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 ses actes ou omissions (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable lorsque, objectivement, l'auteur n'a pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut enfin que, subjectivement, il ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.554/2006 du 7 mars 2007 consid. 8.1). Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (art. 47 CP ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003 consid. 5 b ; D. YERSIN/ Y. NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 1501, n. 41 et ss).

6. En l'espèce, il résulte de la procédure de rappel d'impôts qu'un montant de CHF 50'341.- a été soustrait à l'imposition fédérale. Il provient d'éléments de l'activité lucrative des contribuables dans le domaine immobilier au sujet desquels l'AFC-GE a demandé à réitérées reprises des informations dans le cadre de la procédure de taxation.

Les chiffres et les explications fournies par les contribuables à l'AFC-GE ont été lacunaires et incohérents. Le 7 février 2001, les époux B_____ ont déclaré pour l'année 1999 une perte de CHF 199'153.- au motif de "Résultat comptable sur ventes". Suite aux nombreuses tentatives de l'AFC-GE visant à obtenir la justification de ce montant, les contribuables, par courrier daté du 4 septembre 2001 mais posté le 29 octobre 2001, ont finalement indiqué avoir réalisé une perte sur une vente de parcelles sur la commune vaudoise de Pully s'élevant de CHF 88'000.- et n'avoir effectué aucune promotion immobilière "sur la commune de Genève" en 1999. Les contribuables ne pouvaient ignorer ce faisant que qu'il s'agissait d'une information incomplète, le décompte couvrant moins de la moitié du montant déclaré faisant l'objet de la demande de renseignement.

A plusieurs reprises, l'AFC-GE a dû demander aux recourants de justifier le solde non expliqué de la perte, soit CHF 111'153.-. Le 6 mars 2003, les contribuables ont indiqué que celle-ci résultait de la vente des parcelles n° _____ et n° _____ sur la commune de Pully, qui se serait soldée par une perte de CHF 88'000.-. En réalité, ce dernier montant ne pouvait être inclus dans la perte de CHF 111'153.- étant donné que celle-ci représentait le solde de la perte totale déclarée de CHF 199'153.- duquel le montant de CHF 88'000.- avait déjà été déduit. Ainsi, l'origine de la perte de CHF 111'153.- est demeurée entièrement inexpliquée et c'est à tort que les contribuables ont cherché à justifier ce montant avec la perte réalisée à Pully alors qu'ils ne pouvaient ignorer qu'il en avait déjà été tenu compte suite à leur courrier daté du 4 septembre 2001. Ce procédé

équivalant, sous couvert de confusion, à faire enregistrer par deux fois l'unique perte réalisée à Pully est pour le moins douteux.

Dans une ultime tentative, le 21 mars 2003, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de lui remettre "le décompte détaillé de la perte vaudoise aboutissant à un montant de CHF 111'153.-". Les contribuables ont choisi de ne plus répondre à cette requête précise de l'autorité.

7. Suite à l'information par l'AFC-VD de la liste des opérations immobilières effectuées par M. B_____ en 1997 et 1999, et l'ouverture de la procédure en reprise d'impôt qui a suivi, ce n'est que le 23 décembre 2004 que les contribuables ont fourni à l'AFC-GE le détail de trois autres opérations immobilières réalisées en 1999, aboutissant théoriquement à la perte non expliquée de CHF 111'153.-, soit :

- CHF 91'873.- (gain sur vente S.I. L_____) ;
- CHF -109'985.- (perte sur vente S.I. T_____) ;
- CHF -68'041.- (perte sur vente L_____).

Le résultat de ces opérations immobilières fait état d'une perte de CHF 86'153.-. Ainsi la perte de CHF 111'153.-, n'est encore que partiellement justifié, un solde de CHF 25'000.- subsistant.

Pour combler cette différence de CHF 25'000.- et ainsi parvenir à la perte totale annoncée en 2001, soit CHF 199'153.-, les contribuables ont majoré de CHF 25'000.- la perte relative à le vente des parcelles de Pully qu'ils avaient pourtant, à plusieurs reprises notamment le 4 septembre 2001 et le 6 mars 2003, déclaré s'élever à CHF 88'000.-. Les époux B_____ avaient annoncé en effet le 23 décembre 2004, sans autre explication, en parfaite contradiction avec leurs propres déclarations réitérées et les documents fournis à ce sujet ainsi qu'avec la taxation précédemment admise, que la perte réalisée à Pully en 1999 s'élevait désormais à CHF 113'000.-. Il est encore à relever que ce montant ne correspond pas non plus à celui qui a été déclaré auprès de l'AFC-VD qui s'élève à CHF 128'850.-, toujours pour les deux mêmes parcelles de Pully.

Il n'est cependant pas nécessaire d'examiner plus en avant le bien fondé des calculs effectués par les contribuables pour aboutir à la perte de CHF 199'153.-, ceux-ci s'étant révélés fiscalement faux. Il suffit de retenir que ce n'est que le 23 décembre 2004, après l'information de l'AFC-VD, que les époux B_____ ont révélé les trois autres affaires immobilières concernées par la perte qu'ils avaient déclarée le 7 février 2001. Ils ont donc ainsi paradoxalement communiqué le détail de la perte qu'ils estimaient véridique bien après avoir admis une taxation qui était, selon leurs propres calculs, en leur défaveur, n'ayant pas tenu compte de la perte de CHF 113'000.-. Les époux B_____ sont dès lors mal fondés à

prétendre ne jamais rien avoir dissimulé au fisc, alors qu'ils ont péniblement fourni à l'AFC-GE les éléments ne permettant de calculer qu'une seule des quatre opérations immobilières réalisées en 1999, soit la perte de CHF 88'000.- à Pully, montant que les contribuables prétendent aujourd'hui être erroné.

8. Les informations fournies à l'AFC-GE pas les recourants se sont révélées être fallacieuses et contradictoires, sans même tenir compte des très importantes variations entre les montants déclarés et ceux finalement retenus par l'AFC-VD et admis par les contribuables. Il est indéniable qu'en ayant refusé de fournir le détail du calcul de la perte annoncée de CHF 199'153.- à l'AFC-GE lorsqu'elle le réclamait, se bornant à ne faire état que de la perte réalisée à Pully et à se taire lorsque les interpellations devenaient trop précises, les contribuables ont volontairement caché à l'autorité genevoise en charge d'établir la taxation fédérale l'existence des autres opérations vaudoises. Ce faisant, ils ont empêché l'autorité de procéder à toute vérification qui aurait pu, comme cela s'est finalement révélé, aboutir à un important bénéfice fiscal en lieu et place de la perte annoncée. Un tel comportement relève de la plus évidente mauvaise foi.

Les recourants, dont l'un d'eux exerce depuis de nombreuses années le métier d'expert-comptable et dirige une société fiduciaire, ne pouvaient ignorer que leur déclaration était incomplète et qu'une réponse exhaustive aux requêtes de l'autorité fiscale était de nature à entraîner une taxation plus élevée. Ils ne sauraient tirer argument du litige alors en cours avec le fisc vaudois pour justifier leur mutisme envers le fisc genevois, dès lors qu'ils étaient assujettis de manière illimitée dans le canton de Genève et qu'il leur incombait de communiquer à l'AFC-GE toute information utile à leur taxation, y compris des éléments pouvant revêtir un caractère provisoire. Leur comportement relève ainsi au moins du dol éventuel, ce qui suffit à admettre une faute intentionnelle.

9. Le fait que l'AFC-VD ait procédé à une reprise en matière d'impôt cantonal et n'ait cependant pas ouvert de procédure en soustraction d'impôt n'est pas relevant. Cette pratique prise sous l'égide du droit cantonal vaudois ne lie pas l'autorité fédérale, laquelle a conclu dans la présente procédure à la confirmation de la décision, pas plus qu'elle ne lie l'AFC-GE en charge d'établir la taxation IFD en application du droit fédéral. L'amende prononcée par l'AFC-GE est ainsi justifiée dans son principe.

10. a. L'administration 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 pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). Le tribunal de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

b. Conformément à l'art. 175 al. 2 LIFD, l'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait.

11. Au vu des circonstances, l'AFC-GE a été des plus mesurée dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation en prononçant une amende dont la quotité équivaut à une fois et demi l'impôt soustrait. En effet, les contribuables ne lui ont jamais produit les éléments permettant d'établir leur taxation, feignant grossièrement ne pas comprendre ce que l'autorité leur réclamait, tentant même de faire valoir par deux fois une même déduction et ne répondant plus lorsque les questions devenaient trop précises. De plus, c'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu la circonstance aggravante des qualifications professionnelles de M. B_____.

Au surplus il y a lieu de rappeler que la pratique de l'AFC-GE se révèle être cohérente, un amende de même quotité ayant été fixée pour le même objet concernant la soustraction à l'ICC et étant aujourd'hui entrée en force.

Compte tenu de ce qui précède, le tribunal de céans estime que l'amende de CHF 75'511.- fixée à l'encontre des époux B_____, tient compte de toutes les circonstances et respecte le principe de la proportionnalité.

Enfin, la sanction n'apparaît pas disproportionnée par rapport à la situation des contribuables, qui n'allèguent pas se trouver en péril de ce fait (art. 47 CP ; ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 consid. 24).

12. Il convient encore d'examiner la prescription relative et absolue de l'action pénale visant à sanctionner l'infraction commise. L'art. 184 LIFD stipule que l'action pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, 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 effectuée de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD). Cette prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). La prescription absolue est donc de quinze ans s'agissant d'une soustraction d'impôt.

En l'espèce, le délai de prescription relative concernant les infractions réalisées a été valablement interrompu par l'avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt le 14 juillet 2004, soit largement avant l'échéance du délai de dix ans. Quant à la prescription absolue, elle n'est pas non plus atteinte.

13. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 août 2009 par Madame et Monsieur B_____ contre la décision du 29 juin 2009 de la commission de cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris solidairement et conjointement, un émolument de CHF 2'500.- ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Madame et Monsieur B_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le vice-président :
C. Del Gaudio-Siegrist	Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :