

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1854/2013-ICCIFD

ATA/168/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 23 février 2016**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_**

représentés par Mes Fouad Sayegh et Dominique Gay, avocats

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
4 novembre 2014 (JTAPI/1264/2014)**

---

## EN FAIT

1. B\_\_\_\_\_ SA, devenue en 2013 C\_\_\_\_\_ SA (ci-après : C\_\_\_\_\_), est une société inscrite au registre du commerce genevois, dont le siège se situe au \_\_\_\_\_, rue D\_\_\_\_\_, et ayant pour but « comptabilité, fiscalité, révision ainsi que prestations de services dans le domaine de la fiduciaire ».
2. Monsieur A\_\_\_\_\_ – contrôleur de gestion diplômé – est administrateur président de cette société et dispose de la signature individuelle. Son épouse Madame A\_\_\_\_\_ y travaille comme secrétaire.
3. a. La présente cause porte sur l'imposition des époux A\_\_\_\_\_ pour les années fiscales 2005 et 2006.  
b. Un litige connexe divise également le fisc genevois et C\_\_\_\_\_ pour les années fiscales 2006 à 2009 (procédure A/1827/2013).
4. L'actionnaire unique de C\_\_\_\_\_ est E\_\_\_\_\_ SA (ci-après : E\_\_\_\_\_), elle-même détenue jusqu'en 2009 par F\_\_\_\_\_ (ci-après : F\_\_\_\_\_), dissoute la même année, dont les bénéficiaires sont les membres de la famille A\_\_\_\_\_.  
  
M. A\_\_\_\_\_ est également administrateur de G\_\_\_\_\_ SA (ci-après : G\_\_\_\_\_), dont il est actionnaire avec Monsieur H\_\_\_\_\_, ainsi que d'J\_\_\_\_\_ (Suisse) SA, qui, au moment des faits, portait la raison sociale « Régie K\_\_\_\_\_ SA » (ci-après : K\_\_\_\_\_). Cette société, détenue à 100 % par F\_\_\_\_\_, est active dans le domaine immobilier. Monsieur I\_\_\_\_\_ avait pour cette dernière la signature individuelle et le titre de directeur, de 2005 à 2007.
5. En 2006, G\_\_\_\_\_ a adressé à la fiduciaire douze notes d'honoraires de CHF 6'000.-, l'invitant à s'acquitter des montants dus sur le compte de Mme A\_\_\_\_\_ auprès de la Raiffeisen, en remboursement de l'avance faite à G\_\_\_\_\_ par E\_\_\_\_\_.  
  
L'exercice 2006 de G\_\_\_\_\_ s'était soldé par un bénéfice de CHF 80'803.60. Celui-ci était entièrement absorbé par une perte reportée de CHF 387'814.20. Ses seuls actifs se composaient d'un compte bancaire et d'un compte courant.  
  
Par ailleurs, le 31 décembre 2006, sa dette envers E\_\_\_\_\_ avait diminué de CHF 72'000.- et le solde se chiffrait à CHF 53'444.25.
6. Le 31 décembre 2006, C\_\_\_\_\_ a adressé un décompte de frais à l'attention de M. A\_\_\_\_\_ d'un montant de CHF 49'062.-, comprenant CHF 12'000.- de frais de sous-location d'un bureau et CHF 12'000.- de frais administratifs. À teneur du

relevé, les montants en question seraient débités sur le compte du précité auprès de la société.

7. Dans leur déclaration fiscale 2005 et 2006, signées seulement par M. A\_\_\_\_\_, les époux A\_\_\_\_\_ ont mentionné un revenu net de l'activité indépendante de M. A\_\_\_\_\_ s'élevant respectivement à CHF 74'414.- et à CHF 84'427.-. Ils n'ont pas déclaré d'actifs commerciaux.

L'entreprise individuelle portait le nom « A\_\_\_\_\_, Contrôleur de gestion diplômé » et son activité était exercée à l'adresse de la fiduciaire. L'entreprise individuelle n'avait pas été inscrite au registre du commerce.

Le compte d'exploitation 2005 de M. A\_\_\_\_\_ faisait état de produits totalisant CHF 107'926.70, qui englobaient des honoraires (CHF 72'000.-) et des honoraires d'administrateur (CHF 35'926.70). Les charges s'élevaient à CHF 33'511.80 et se composaient du loyer (CHF 12'000.-), des frais administratifs (CHF 12'000.-), ainsi que des frais de téléphone (CHF 603.85), d'électricité (CHF 2'407.95) et de véhicule (CHF 6'500.-).

À teneur du compte d'exploitation 2006 de M. A\_\_\_\_\_, les produits se chiffraient à CHF 115'975.- et les charges à CHF 31'548.-. Ces dernières comprenaient le loyer et les frais administratifs facturés par C\_\_\_\_\_ (CHF 12'000.- pour chaque poste), les frais de téléphone (CHF 565.55), d'électricité (CHF 1'920.45) et de véhicule (CHF 5'062.-).

Les époux A\_\_\_\_\_ ont déclaré un revenu brut de l'activité salariée réalisée par Mme A\_\_\_\_\_ en 2005 et 2006 se chiffrant respectivement à CHF 26'400.- et CHF 28'800.-. Quant à ses salaires nets, ils s'établissaient respectivement à CHF 24'802.80 et CHF 27'057.60.

En 2005, ils ont mentionné une dette de CHF 44'404.- envers E\_\_\_\_\_ ; ce montant a été porté à CHF 255'760.- en 2006.

Mme A\_\_\_\_\_ était titulaire de deux comptes détenus auprès de la Raiffeisen, portant les numéros 302'605.01 et 302'605.16.

8. En 2005, K\_\_\_\_\_ a généré des honoraires à hauteur de CHF 11'666.80. Ceux-ci se sont chiffrés à CHF 25'102.75 l'année suivante. L'exercice 2005 s'est soldé par un bénéfice de CHF 4'666.24 et l'exercice subséquent par une perte de CHF 3'706.84.
9. De janvier à mars 2006, Monsieur L\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_, fils des contribuables, a travaillé pour C\_\_\_\_\_ ; de son salaire brut mensuel de CHF 1'600.- étaient déduits CHF 461.10. La déduction totale opérée durant ce trimestre se montait ainsi à CHF 1'383.30. Pendant cette même période, sa mère a reçu mensuellement un versement supplémentaire à son salaire de CHF 461.10.

10. Par bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) daté du 19 novembre 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les époux A\_\_\_\_\_ pour l'année fiscale 2005. Ceux-ci n'étaient pas imposables en impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

Par bordereaux datés du 28 mars 2008, l'AFC-GE a taxé les précités pour l'année fiscale 2006.

L'AFC-GE a imposé les revenus de l'activité indépendante et salariée conformément aux montants déclarés. Elle a ajouté à leur revenu 2006 le montant des primes de l'assurance-vie de M. A\_\_\_\_\_ prises en charge par C\_\_\_\_\_.

11. Le 22 avril 2008, les époux A\_\_\_\_\_ ont formé réclamation contre leurs bordereaux de taxation 2006, produisant notamment la police établie le 1<sup>er</sup> février 2001 par la M\_\_\_\_\_ Vie (ci-après : M\_\_\_\_\_ ; n° 3.290.330), dont il découlait que M. A\_\_\_\_\_ était le preneur d'assurance et la personne assurée. F\_\_\_\_\_ Patrimoine SA (ci-après : F\_\_\_\_\_ Patrimoine) était désignée comme bénéficiaire de l'assurance.

12. Entre les 30 juin 2008 et 4 juin 2009, les époux A\_\_\_\_\_ ont donné suite à plusieurs demandes de renseignements de l'AFC-GE concernant les années fiscales 2005 et 2006, fournissant diverses pièces et explications, dont il ressortait notamment que :

- M. A\_\_\_\_\_, qui avait exercé une activité indépendante en 2006, ne disposait pas de compte bancaire personnel, car les différentes poursuites diligentées contre lui et les actes de défaut de biens ne le lui permettaient pas ; il utilisait essentiellement son compte courant auprès de F\_\_\_\_\_ Patrimoine pour procéder à des encaissements ou à des paiements, privés ou professionnels ;

- selon les relevés des comptes 302'605.01 et 302'605.16 de Mme A\_\_\_\_\_ auprès de la Raiffeisen pour l'année 2006, ainsi que ses fiches de salaire pour la même période, elle avait perçu une rémunération mensuelle brute de CHF 2'700.- et, en décembre 2006, un montant supplémentaire de CHF 6'000.- libellé « sous-traitant tiers ».

13. Le 7 juillet 2010, l'AFC-GE a informé les époux A\_\_\_\_\_ de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour la période fiscale 2005, au motif que des éléments de leur revenu et de leur fortune semblaient ne pas avoir été déclarés. Elle leur a demandé de lui faire parvenir les relevés bancaires mensuels des comptes 302'605.01, 302'605.16 et 302'605.34 détenus auprès de la Raiffeisen pour l'année 2005.

Le même jour, elle les a avisés de l'ouverture à leur encontre d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour la période fiscale 2006, en raison du fait que des éléments de leur revenu et de leur fortune paraissaient ne

pas avoir été déclarés. Une amende pour tentative de soustraction d'impôt serait infligée une fois la procédure terminée et entrée en force.

14. Entre les 17 et 22 août 2010, les époux A\_\_\_\_\_ ont, sur demande de renseignements de l'AFC-GE, produit diverses pièces justificatives.
15. Le 3 septembre 2010, l'AFC-GE a informé les contribuables de la clôture de la procédure de rappel et de soustraction d'impôt pour l'année 2005. Elle leur a notifié deux bordereaux de rappel d'impôt, ainsi que deux bordereaux d'amende d'un montant de CHF 38'760.- en ICC et de CHF 6'324.- en IFD. Le supplément d'impôt s'élevait à CHF 3'162.25 en IFD et à CHF 19'380.20 en ICC. Leur revenu imposable se chiffrait à CHF 109'100.- en IFD (au taux de CHF 111'300.-) et à CHF 117'919.- en ICC.
16. Le 1<sup>er</sup> octobre 2010, les époux A\_\_\_\_\_ ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de rappel d'impôt et d'amende.
17. Le 24 avril 2011, sur demande de renseignements de l'AFC-GE dans le cadre de leurs taxations 2007 et 2008, les contribuables ont notamment produit un contrat de prêt du 17 juillet 2003, par lequel E\_\_\_\_\_ avait octroyé à M. A\_\_\_\_\_ un crédit de CHF 150'000.- au taux de 4 %, l'amortissement annuel minimal s'élevant à CHF 24'000.-, ainsi que le contrat de travail du 11 mai 2009 conclu entre C\_\_\_\_\_ et le précité, à teneur duquel ce dernier avait été administrateur et animateur de la société durant de nombreuses années, sans qu'aucun contrat de travail n'ait été établi pour confirmer les relations entre les parties. La rémunération de M. A\_\_\_\_\_ – embauché en qualité de contrôleur de gestion à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008 – se déterminait sur la base des résultats de l'employeur.
18. Le 12 mai 2011, l'AFC-GE a convoqué les époux A\_\_\_\_\_ et les a informés qu'elle entendait modifier en leur défaveur leur taxation 2006.
19. Le 30 juin 2011, l'AFC-GE a demandé aux contribuables divers renseignements et leur a communiqué la liste des reprises envisagées en leur octroyant un délai pour se prononcer à ce sujet.
20. Le 1<sup>er</sup> septembre 2011, les époux A\_\_\_\_\_ ont produit douze notes mensuelles d'honoraires datées de 2006 de CHF 6'000.-, par lesquelles G\_\_\_\_\_ invitait C\_\_\_\_\_ à verser les montants dus sur le compte de Mme A\_\_\_\_\_, auprès de la Raiffeisen, en remboursement de l'avance faite par E\_\_\_\_\_.

L'exercice 2006 de G\_\_\_\_\_ s'était soldé par un bénéfice de CHF 80'803.60. Celui-ci était entièrement absorbé par une perte reportée de CHF 387'814.20. Ses seuls actifs se composaient d'un compte bancaire et d'un compte courant.

Par ailleurs, le 31 décembre 2006, sa dette envers E\_\_\_\_\_ avait diminué de CHF 72'000.- et le solde se chiffrait à CHF 53'444.25.

21. Le 29 août 2011, l'AFC-GE a convoqué Mme A\_\_\_\_\_, celle-ci ne s'étant pas présentée lors d'un entretien fixé le 12 mai 2011, la priant de fournir divers documents.
22. Les 14 et 30 septembre 2011, les contribuables ont répondu à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 7 septembre 2011 quant à leur taxation 2007.
23. Le 8 août 2012, l'AFC-GE a informé les époux A\_\_\_\_\_ qu'elle entendait rectifier en leur défaveur leurs taxations 2005 et 2006, retenant en résumé les reprises suivantes (en CHF) :

	<b>Rev. 2006</b>	<b>Fort. 2006</b>	<b>Rev. 2005</b>
Prestations de la fiduciaire à K_____	86'398		
Salaires nets perçus sur le compte bancaire de Mme A_____	76'977		81'099
Frais de bureau	31'548		
Frais de tél. portable	1'200		
Assurance-vie M_____	92'969		
Retrait en cash dans la fiduciaire non comptabilisé en produits	152'000		
Dette déclarée à double : reprise d'un ADB SCS N_____		364'025	
Versements auprès de E_____	171'000		
O_____ SA : intérêts et dette non déductibles	32'269	1'470'389	

F_____ (non contesté)		1'599'698	
<b>Total</b>	<b>644'361</b>	<b>3'434'112</b>	<b>81'099</b>

En 2006, C\_\_\_\_\_ avait pris en charge les suivant frais d'K\_\_\_\_\_ :

Salaire de M. I_____	65'000
LPP de M. I_____	3'830
Frais de locaux	10'800
Leasing Smart	6'768
<b>Total</b>	<b>86'398</b>

24. Le 6 décembre 2012, les époux A\_\_\_\_\_ ont contesté certaines de ces reprises, sur lesquelles ils ont fourni des explications.
25. Par décisions du 6 mai 2013, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation des contribuables concernant leur taxation 2005. Elle a modifié en leur défaveur leur imposition 2006, ajustant le montant de l'amende aux éléments imposables de Mme A\_\_\_\_\_ uniquement, à laquelle l'AFC-GE a infligé une amende pour soustraction d'impôt intentionnelle. Elle leur a ainsi notifié quatre bordereaux rectificatifs, ainsi que deux bordereaux d'amende, pour l'année 2005 d'un montant de CHF 36'658.- en ICC et de CHF 5'758.- en IFD.
26. Le 6 juin 2013, les époux A\_\_\_\_\_ ont recouru contre les décisions précitées auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant préalablement à ce que des enquêtes soient ordonnées et, principalement, à l'annulation desdites décisions et au renvoi du dossier à l'AFC-GE. Ils ont complété leur recours le 8 juillet 2013.

Ce recours a été enregistré sous le numéro de procédure A/1854/2013.

Ils ont expliqué de manière détaillée les raisons pour lesquelles certaines reprises n'étaient, selon eux, pas justifiées.

27. À la même date, Mme A\_\_\_\_\_ a interjeté recours devant le TAPI, sollicitant préalablement sa comparution personnelle et concluant à l'annulation

des décisions du 6 mai 2013, en tant qu'elles maintenaient les bordereaux d'amende.

Ce recours a été enregistré sous le numéro de procédure A/1861/2013.

Elle contestait l'amende, tant sur le plan de son principe, que du point de vue de sa quotité.

28. Par jugement du 11 octobre 2013 (JTAPI/1129/2013 dans la cause A/2761/2012), le TAPI a partiellement admis un recours de C\_\_\_\_\_, relatif à l'impôt à la source 2007 à 2010. Ce jugement a fait l'objet d'un recours de la fiduciaire auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), le 15 novembre 2013.
29. Le 20 novembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours tant dans la cause A/1854/2013 que dans la cause A/1861/2013.
30. Le 1<sup>er</sup> juillet 2014, le TAPI a tenu une audience de comparution personnelle lors de laquelle Mme A\_\_\_\_\_, qui a été entendue, a persisté dans son recours.
31. Le 7 juillet 2014, le TAPI a invité les parties à se prononcer sur la question du domicile fiscal des intéressés et, selon la réponse à cette question, à se déterminer sur la nature de leur assujettissement (impôt à la source ou impôt ordinaire).
32. Les époux A\_\_\_\_\_ et l'AFC-GE se sont déterminés à ce sujet respectivement les 17 juillet et 8 août 2014, s'accordant sur le fait que la question du domicile fiscal des intéressés n'était pas litigieuse dans la procédure en cours. Elle l'était dans le cadre de la procédure A/2761/2012, qui concernait les années 2007 à 2010, étant précisé qu'il avait été convenu de les soumettre à l'impôt à la source dès 2007.
33. Par arrêt du 26 août 2014 (ATA/678/2014 du 26 août 2014), la chambre administrative a partiellement admis le recours de la C\_\_\_\_\_ interjeté contre le jugement du TAPI du 11 octobre 2013 (JTAPI/1129/2013). La fiduciaire concluait à l'annulation de ce prononcé, en tant qu'il confirmait le principe de l'amende et demandait l'annulation du bordereau d'amende.
34. Le TAPI a tenu une audience le 24 septembre 2014.
35. Par jugement du 4 novembre 2014 (JTAPI/1264/2014), le TAPI a joint les causes A/1854/2013 et A/1861/2013 sous le numéro de procédure A/1854/2013, admis partiellement les recours, retourné le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens de ses considérants et annulé les bordereaux d'amende du 6 mai 2013.

Le recours a été rejeté, le cas échéant partiellement admis, en tant qu'il portait notamment sur les quatre points suivants :

a. Les critères permettant de conclure à une activité lucrative indépendante de M. A\_\_\_\_\_ entre 2005 et 2007 n'étaient pas réunis, compte tenu des circonstances et des pièces du dossier. Il y avait ainsi lieu de retenir que ce dernier avait exercé une activité lucrative dépendante pour le compte de C\_\_\_\_\_.

Dans son compte d'exploitation 2006, M. A\_\_\_\_\_ avait enregistré des charges de CHF 31'548.- comprenant les loyers et frais administratifs facturés par la fiduciaire (CHF 12'000.- pour chaque poste), les frais de téléphone (CHF 565.55), d'électricité (CHF 1'920.45) et de véhicule (CHF 5'062.-). Il disposait d'un bureau dans sa résidence de Chens-sur-Léman, lui permettant d'être relié à la fiduciaire. Le 31 décembre 2006, C\_\_\_\_\_ lui avait adressé un décompte de frais de CHF 49'062.-, comprenant CHF 12'000.- de frais de sous-location d'un bureau et CHF 12'000.- de frais administratifs. En 2006, la fiduciaire avait débité le compte courant de M. A\_\_\_\_\_ d'un montant de CHF 25'062.- au titre de sa participation aux frais de véhicule. Or, les contribuables n'avaient pas démontré que M. A\_\_\_\_\_ exerçait tout ou partie de son activité lucrative dans la résidence française du couple. Il convenait dès lors de retenir qu'il avait travaillé dans les locaux de la fiduciaire à Genève, de sorte que les époux A\_\_\_\_\_ étaient fondés à déduire de leur revenu leurs frais de déplacement, conformément aux dispositions applicables. En revanche, ils n'avaient pas à supporter de frais de bureau, administratifs, de téléphone et d'électricité, que C\_\_\_\_\_ aurait dû leur rembourser en application de l'art. 327a de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). La proposition de l'AFC-GE de réformer *in pejus* la taxation 2005 des époux A\_\_\_\_\_ devait être rejetée, dès lors que le montant en jeu (CHF 6'500.- de frais de véhicule en regard du total des reprises pour 2006 de CHF 644'361.-) ne s'avérait pas particulièrement important. Le dossier était renvoyé à l'AFC-GE pour détermination du montant des frais de déplacement déductibles.

b. La reprise opérée s'agissant des primes d'assurance-vie auprès de la M\_\_\_\_\_, se montant pour l'année 2006 à CHF 53'496.- s'avérait fondée. Les époux A\_\_\_\_\_ admettaient que C\_\_\_\_\_ les avait prises à sa charge dans le but de pérenniser et sécuriser la poursuite de sa propre activité en cas de décès de M. A\_\_\_\_\_ ; la fiduciaire devait dans ce cas percevoir une indemnité de CHF 700'000.-, ce qui impliquait qu'elle n'avait pas accordé à son administrateur une prestation appréciable en argent. Or, à teneur de la police d'assurance du 1<sup>er</sup> février 2001 (n° 3.290.330), M. A\_\_\_\_\_, et non la société, était la personne assurée, de même que le preneur d'assurance et donc le débiteur de la prime, de sorte que les primes acquittées par C\_\_\_\_\_ en 2006 constituaient une prestation appréciable en argent octroyée à M. A\_\_\_\_\_.

c. La reprise se rapportant aux frais non refacturés à K\_\_\_\_\_, soit CHF 90'993.- pour 2006, devait être confirmée. Si les époux A\_\_\_\_\_ ne niaient pas que C\_\_\_\_\_ avait pris en charge les montants ayant fait l'objet des reprises (salaires et prévoyance professionnelle de M. I\_\_\_\_\_, frais de locaux et de véhicule), ils contestaient que cette société ait octroyé une prestation appréciable en argent à K\_\_\_\_\_, dès lors que cette dernière ne s'était pas vue accorder une prestation sans contreprestation. Selon les contribuables, puisque M. I\_\_\_\_\_ avait travaillé à 80 % pour C\_\_\_\_\_, il était conforme à l'usage commercial que le loyer de son bureau, ainsi que ses frais de voiture et de téléphone soient pris en charge par cette société. Or, M. I\_\_\_\_\_ avait été engagé par K\_\_\_\_\_, laquelle, en sa qualité d'employeur, était tenue au versement du salaire du précité, qui constituait une charge fiscalement déductible, bien que les époux A\_\_\_\_\_ aient indiqué qu'au vu de l'activité négligeable d'K\_\_\_\_\_, la présence d'un employé à plein temps ne se révélait pas nécessaire.

En 2005, K\_\_\_\_\_ avait généré des honoraires de CHF 11'666.80 et, l'année suivante, CHF 25'102.75. Cet exercice s'était soldé par un bénéfice de CHF 4'666.24 et l'exercice 2006 par une perte de CHF 3'706.84. Si la lecture des comptes démontrait de faibles honoraires générés par la société, elle n'indiquait rien au sujet du lieu ou de la nature de l'activité exercée par M. I\_\_\_\_\_. L'attestation que ce dernier avait rédigée le 27 juin 2013 mentionnait qu'il avait été employé à 100 % auprès d'K\_\_\_\_\_ du 25 juillet 2005 au 31 juillet 2007 ; cependant la quantité de travail nécessaire à l'activité de la société et le chiffre d'affaires ne justifiant pas une occupation à temps plein, il avait été affecté à raison de 80 % de son temps de travail pour effectuer des tâches auprès de C\_\_\_\_\_. Ce document détaillé ne pouvait toutefois pas être pris en considération, dès lors que vu sa date de rédaction postérieure au dépôt du recours, il devait être considéré comme établi pour les besoins de la cause. Une audition de M. I\_\_\_\_\_ ne s'avérait pas pertinente pour l'issue du litige dans ces circonstances.

Enfin, les époux A\_\_\_\_\_ n'avaient pas démontré pour quelle société M. I\_\_\_\_\_ avait réellement fourni une prestation, ni le caractère commercial de la prise en charge des frais par C\_\_\_\_\_. Par conséquent, ces paiements ne s'expliquaient que par la proximité existant entre les deux sociétés sœurs, toutes deux détenues en fin de compte par les époux A\_\_\_\_\_ (par le biais de F\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_). En application de la théorie du triangle, les frais d'K\_\_\_\_\_ pris en charge par C\_\_\_\_\_ devaient être considérés comme une prestation appréciable en argent accordée par la fiduciaire et ajoutée aux revenus de ses actionnaires, à savoir les époux A\_\_\_\_\_.

d. Les reprises se rapportant aux salaires de Mme A\_\_\_\_\_ (CHF 81'099.- pour 2005 et CHF 76'997.- en 2006), représentant la différence entre les montants reçus sur son compte bancaire et son salaire net, étaient partiellement injustifiées.

En effet, la reprise devait porter uniquement sur les honoraires relatifs à l'année 2006, soit CHF 72'000.-.

Selon les époux A\_\_\_\_\_, les montants versés sur le compte de Mme A\_\_\_\_\_ auprès de la Raiffeisen (CHF 105'901.80 par an, soit en moyenne CHF 8'825.15 par mois en 2005, et CHF 104'035.04 par an, soit en moyenne CHF 8'869.60 par mois en 2006) comprenaient son salaire net, le remboursement du loyer de son fils, ainsi que les honoraires de son mari. L'impossibilité des salaires 2005 et 2006 de l'intéressée était établie par son attestation de salaire, et les contribuables avaient déjà été taxés sur ces montants.

S'agissant du loyer de l'appartement, Mme A\_\_\_\_\_ – qui avait conclu le bail à son nom, mais pour le compte de son fils et de l'ami de celui-ci – avait perçu en 2006, outre son salaire, un montant supplémentaire de CHF 461.10. Cette même somme était simultanément déduite du salaire de son fils, qui travaillait pour C\_\_\_\_\_, de sorte que ce supplément ne constituait pas une prestation appréciable en argent que les intéressés auraient reçue de la société.

Pour l'année 2005, les époux A\_\_\_\_\_ avaient indiqué que la reprise de CHF 72'000.- (12 x CHF 6'000.-) concernait les honoraires de sous-traitant de M. A\_\_\_\_\_, lequel avait déclaré dans ses comptes d'exploitation un chiffre d'affaires de CHF 107'926.70 en 2005 et de CHF 115'975.- en 2006. Il était admis que tant les honoraires de consultant, que ceux versés en faveur de G\_\_\_\_\_ (CHF 72'000.- pour chacune des deux années en cause) avaient été virés sur le compte de Mme A\_\_\_\_\_. Il ressortait de l'examen du compte d'exploitation 2005 de M. A\_\_\_\_\_ que les honoraires de sous-traitant (CHF 72'000.-) étaient déjà inclus dans le total des produits s'élevant à CHF 107'926.70, sur lesquels les contribuables avaient été taxés cette année-là. Ces honoraires ne pouvaient ainsi pas être taxés une seconde fois auprès de Mme A\_\_\_\_\_.

La reprise pour l'année 2006 concernait, selon les intéressés, des honoraires versés en faveur de G\_\_\_\_\_ (12 x CHF 6'000.-), laquelle avait déclaré ces honoraires et utilisé ces recettes pour rembourser partiellement sa dette vis-à-vis de E\_\_\_\_\_. Cette année-là, G\_\_\_\_\_ avait encaissé des produits à hauteur de CHF 80'803.60, dont CHF 72'000.- d'honoraires générés par l'activité exercée prétendument à titre gratuit par M. A\_\_\_\_\_ pour le compte de cette société. En fin d'année, la dette de G\_\_\_\_\_ envers E\_\_\_\_\_ avait diminué d'un même montant. Il était admis que la somme de CHF 72'000.- avait cependant été versée sur le compte de Mme A\_\_\_\_\_, ce qui ressortait des notes d'honoraires de 2006. Dans l'hypothèse où l'AFC-GE avait admis ce mode de faire insolite, il en serait résulté une économie d'impôts importante, l'activité soi-disant gratuite de M. A\_\_\_\_\_ lui ayant finalement permis, ainsi qu'à son épouse, de recevoir la somme de CHF 72'000.- sans aucun impôt, ni pour la société qui l'avait versée, ni en mains des contribuables. Ce montant constituait donc une prestation appréciable

en argent versée par C\_\_\_\_\_ à ses actionnaires, soit un revenu imposable pour les époux A\_\_\_\_\_.

Au surplus, le TAPI a admis le recours en tant qu'il concernait la contestation de l'amende infligée à Mme A\_\_\_\_\_ pour soustraction d'impôt, ainsi que les reprises liées au montant de CHF 152'000.- perçu par C\_\_\_\_\_ sur son compte Crédit Suisse n° 814'488-51 en 2006. Le recours a été rejeté en tant qu'il portait sur la reprise liée au montant de CHF 171'000.- versé à E\_\_\_\_\_ en 2006.

36. Par acte du 18 décembre 2014, C\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant préalablement à des enquêtes et, principalement, à son annulation en tant qu'il portait sur :

a. Les conséquences de la qualification de M. A\_\_\_\_\_ comme employé de la fiduciaire pour 2006 et 2007, en ce qui concernait la prise en compte des frais.

Ils ne contestaient plus la qualité d'activité dépendante retenue par le TAPI, et M. A\_\_\_\_\_ ne s'opposait pas à ce que l'intégralité de son chiffre d'affaires soit considéré comme salaire, pour autant que les montants qu'il avait versés à C\_\_\_\_\_ au titre de frais de loyer et de véhicule à hauteur de CHF 49'062.- ne soient pas imposés en tant que produit pour la fiduciaire et puissent lui être remboursés par celle-ci en application de l'art. 327a CO. Il n'était toutefois pas possible de considérer une partie de cette somme comme une prestation appréciable en argent, car ledit montant équivalait à la rémunération adéquate de son travail, compte tenu de sa qualification et de ses années d'expériences.

b. Les reprises opérées sur les primes d'assurance de la M\_\_\_\_\_ pour 2006 soit CHF 53'496.-.

Le TAPI n'avait pas pris en considération le fait qu'en présence d'une assurance vie mixte, C\_\_\_\_\_ n'avait pas porté en charge l'intégralité de la prime, mais que pour l'essentiel celle-ci avait été activée, cet actif ayant été cédé par la suite à titre onéreux. Ainsi, le paiement de la prime par la fiduciaire ne l'avait pas appauvrie, puisque la police avait été cédée à E\_\_\_\_\_ pour sa valeur capitalisée. Il n'y avait par conséquent pas de prestation appréciable en argent en faveur des époux A\_\_\_\_\_, sous réserve de la différence entre la valeur capitalisée et le total des primes, soit CHF 1'465.60 en 2006.

C\_\_\_\_\_ était bien la bénéficiaire de cette assurance et aurait touché, en cas de décès de M. A\_\_\_\_\_, le capital y relatif. Il se justifiait ainsi que la prime de risque pur soit assumée par la fiduciaire, ce qui ne constituait pas une prestation appréciable en argent pour son actionnaire.

Il n'était pas contesté que C\_\_\_\_\_, en acceptant que la police soit mise en gage pour que M. A\_\_\_\_\_ obtienne un prêt de CHF 135'000.- (dont les intérêts lui avaient été imputés), avait accordé aux époux A\_\_\_\_\_ une prestation

appréciable en argent à hauteur de la valeur du service rendu ; cela ne représentait toutefois pas l'intégralité de la valeur des primes payées.

Les reprises des primes d'assurance de CHF 53'496.- pour 2006, à tout le moins partiellement, devaient dès lors être annulées.

c. Les reprises de frais non refacturés à K\_\_\_\_\_ à hauteur de CHF 90'993.- pour 2006.

Le point de vue du TAPI à ce sujet était contesté, dans la mesure où une attestation de M. I\_\_\_\_\_ avait été produite, confirmant que, bien qu'employé par K\_\_\_\_\_, il avait travaillé pour C\_\_\_\_\_ à raison de 80 % de son temps, faute de travail au sein de la société immobilière. Le raisonnement des premiers juges selon lequel d'une part, ladite attestation ne pouvait pas être prise en considération dès lors qu'elle avait été établie postérieurement au recours et pour les besoins de la cause et, d'autre part, l'audition de M. I\_\_\_\_\_ n'était pas pertinente pour l'issue du litige, portait atteinte au droit des époux A\_\_\_\_\_ de faire administrer des preuves et violait ainsi leur droit d'être entendu. En effet, dans la mesure où le TAPI considérait que l'attestation rédigée par M. I\_\_\_\_\_ n'avait pas de valeur probante, il lui appartenait de requérir son témoignage. Assermenté, ce dernier pouvait, le cas échéant par-devant la chambre de céans, décrire son activité en 2006, ce qui pouvait permettre de déterminer si la prise en charge par C\_\_\_\_\_ de son salaire constituait une prestation appréciable en argent en faveur des actionnaires d'K\_\_\_\_\_ et de C\_\_\_\_\_ selon la théorie du triangle, ou s'il s'agissait de la contreprestation du service rendu par la mise à disposition par K\_\_\_\_\_ de son employé en faveur de la fiduciaire.

En l'occurrence, l'activité de M. I\_\_\_\_\_ sur différents mandats avait permis à C\_\_\_\_\_ d'encaisser d'importants honoraires en 2006, les plus importants à hauteur de CHF 110'000.-. Une audition du précité pouvait également confirmer ce qui précédait. En payant le salaire et les charges sociales de l'intéressé, ainsi qu'en lui mettant à disposition un bureau, un véhicule de service et un téléphone, C\_\_\_\_\_ n'avait fait que rémunérer les services rendus par K\_\_\_\_\_, qui avait mis à disposition un de ses employés. Le fait que le salaire ait été payé à 100 %, alors que M. I\_\_\_\_\_ ne travaillait qu'à 80 % pour la fiduciaire représentait la marge d'K\_\_\_\_\_ pour le service rendu.

Dès lors que M. I\_\_\_\_\_ avait travaillé pour la fiduciaire, la prise en charge de son salaire et de ses frais ne constituait pas une prestation appréciable en argent en faveur des époux A\_\_\_\_\_, car il n'y avait pas de prestation sans contreprestation.

Par ailleurs, la lecture des comptes de pertes et profits d'K\_\_\_\_\_ démontrait que l'activité de celle-ci en 2006 et 2007 avait été négligeable et ne pouvait ainsi pas nécessiter la présence d'un employé à plein temps. Puisque

M. I \_\_\_\_\_ avait effectivement travaillé au sein de C \_\_\_\_\_ et sur les dossiers de cette dernière, il était conforme à l'usage commercial que le loyer de son bureau et ses divers frais soient également pris en charge par la fiduciaire.

Partant, il convenait d'entendre M. I \_\_\_\_\_ et d'annuler les reprises de CHF 90'993.- pour l'année 2006.

d. La reprise du montant facturé par G \_\_\_\_\_ de CHF 72'000.- en 2006 versé à Mme A \_\_\_\_\_ en remboursement des avances effectuées par E \_\_\_\_\_ en faveur de G \_\_\_\_\_.

Celle-ci devait être admise, mais en tant que salaire de M. A \_\_\_\_\_ pour 2006. Les recourants ne partageaient pas, mais ne contestaient pas en tant que tel le point de vue du TAPI selon lequel le procédé choisi était insolite et entraînait une économie d'impôt, constituant une forme d'évasion fiscale. Cependant, dans l'hypothèse où le caractère abusif de la construction juridique choisie était admis, l'imposition devait être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée par rapport au but économique poursuivi. Or, il ne s'agissait pas d'une prestation appréciable en argent en faveur des époux A \_\_\_\_\_, soit une prestation de C \_\_\_\_\_ sans contrepartie des précités, mais bien la rémunération d'un travail effectué par M. A \_\_\_\_\_, que le TAPI avait considéré comme employé de la fiduciaire en 2006. Le montant de CHF 72'000.- étant identique à celui qui avait été facturé par M. A \_\_\_\_\_ au titre d'indépendant en 2005 devait, pour cette même année, être requalifié de salaire et non de prestation appréciable en argent.

37. Le 5 janvier 2015, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

38. Le 23 janvier 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle n'avait pas recouru contre le jugement du TAPI du 4 novembre 2014, dont elle se ralliait aux considérants, et qui devait ainsi être confirmé. Elle persistait dans sa précédente argumentation portant sur les reprises demeurant litigieuses, dès lors que le recours n'apportait aucun élément nouveau pertinent.

Au surplus, l'AFC-GE apportait sur certains points les remarques suivantes :

a. S'agissant de la qualification de l'activité dépendante de M. A \_\_\_\_\_ auprès de C \_\_\_\_\_, la reprise de CHF 31'548.- dans la taxation 2006 devait être confirmée, sous réserve d'une déduction à prendre en compte au titre de frais de déplacement.

b. La reprise sur les primes d'assurance-vie de la M \_\_\_\_\_ devait être intégralement maintenue, dès lors qu'il ne s'agissait pas pour C \_\_\_\_\_ d'une charge justifiée par l'usage commercial, que la société n'était pas le preneur

d'assurance et que M. A\_\_\_\_\_ avait toujours été la personne assurée. En effet, la fiduciaire ne pouvait pas déduire les primes ; il n'y avait pas de lien entre le fait que C\_\_\_\_\_ avait activé la valeur de rachat et la question de la déductibilité des primes d'assurance-vie, qui ne pouvait de toute façon pas être effectuée par la société puisqu'elle n'était pas le preneur d'assurance. Le droit à la déduction n'appartenait qu'au débiteur de la prime, soit au preneur du contrat d'assurance. Il s'agissait par conséquent de prestations appréciables en argent accordées par C\_\_\_\_\_ à M. A\_\_\_\_\_ et c'était à juste titre que le TAPI avait confirmé la reprise du montant y relatif. Le fait que le « bénéficiaire désigné » de cette assurance soit une société proche dirigée par M. A\_\_\_\_\_ (auparavant F\_\_\_\_\_ Patrimoine, aujourd'hui en faillite) ne permettait pas de retenir une autre conclusion. Cela renforçait au contraire la conviction de l'AFC-GE selon laquelle il s'agissait d'un montage complexe organisé par le précité dans l'unique but de réduire ses impôts et ceux des sociétés qu'il contrôlait, dont le dernier recours consistait en l'astuce de l'insolvabilité et de l'insaisissabilité en faisant passer l'assurance-vie de F\_\_\_\_\_ Patrimoine à E\_\_\_\_\_ avant la mise en faillite de la première. M. A\_\_\_\_\_ avait ainsi mis en place un système lui permettant de payer une prime d'assurance-vie élevée, en dépit de son insolvabilité et de nombreuses poursuites, au mépris de ses créanciers.

c. Concernant les reprises sur les frais non refacturés à K\_\_\_\_\_, les prestations y relatives ne s'expliquaient que par la proximité existant entre celle-ci et C\_\_\_\_\_, toutes deux entièrement contrôlées par M. A\_\_\_\_\_. L'attestation signée par M. I\_\_\_\_\_ le 27 juin 2013 n'avait pas de valeur probante, dans la mesure où ce document n'avait été rédigé que pour les besoins de la cause et sur instruction de M. A\_\_\_\_\_. Dans ces circonstances, une audition de M. I\_\_\_\_\_ ne s'avérait pas utile pour l'issue du litige, dès lors que ce dernier ne ferait que répéter oralement ce qu'il avait déjà indiqué par écrit. De plus, M. I\_\_\_\_\_ avait été lié par un contrat de travail avec K\_\_\_\_\_ et non C\_\_\_\_\_, et avait été inscrit au registre du commerce comme directeur d'K\_\_\_\_\_ (devenue J\_\_\_\_\_) de 2005 à 2007. Il apparaissait dès lors étonnant que M. I\_\_\_\_\_ ait travaillé gratuitement pour K\_\_\_\_\_ de 2005 à 2007 et été rémunéré pour d'autres prestations prétendument effectuées pour la fiduciaire. En comparaison avec le salaire de Mme A\_\_\_\_\_ (CHF 105'000.-), secrétaire pour C\_\_\_\_\_, le salaire de M. I\_\_\_\_\_ pour une fonction de directeur dans une société avec une faible activité comme K\_\_\_\_\_ ne paraissait pas disproportionné. La prise en charge des frais d'K\_\_\_\_\_ par C\_\_\_\_\_ constituant ainsi une prestation appréciable en argent, les reprises étaient justifiées.

d. La reprise de CHF 72'000.- sur les honoraires de G\_\_\_\_\_ en 2006 était justifiée et devait également être confirmée, dès lors que les recourants n'avaient apporté aucun élément nouveau pertinent à ce sujet.

39. Le 20 février 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont indiqué n'avoir pas de requête complémentaire à formuler.

Toutefois, l'AFC-GE, vu sa réponse, ne semblait pas comprendre que les primes d'assurance-vie activées n'avaient pas été enregistrées dans le compte de pertes et profits de C\_\_\_\_\_, et n'avaient donc pas été portées en charge, de sorte qu'elles n'avaient pas été déduites du bénéfice imposable.

40. Le 26 février 2015, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Le présent litige ne porte, à ce stade, plus que sur les reprises dans le revenu imposable ICC et IFD 2005 et 2006 des recourants suivantes :
  - a. les conséquences de la qualification de M. A\_\_\_\_\_ comme employé de la recourante pour 2006 et 2007, concernant la prise en compte des frais ;
  - b. la reprise de CHF 53'496.- liée aux primes d'assurance M\_\_\_\_\_ pour 2006 ;
  - c. la reprise de CHF 90'993.- liée aux frais non refacturés à K\_\_\_\_\_ en 2006 ;
  - d. la reprise des CHF 72'000.- facturés par G\_\_\_\_\_ en 2006 versés à Mme A\_\_\_\_\_ en remboursement des avances effectuées par E\_\_\_\_\_.
3.
  - a. Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/1104/2015 du 13 octobre 2015 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la lex mitior.
  - b. De même, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales en cause (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 consid. 2.1 ; ATA/1104/2015 du 13 octobre 2015 et les références citées).

c. En l'occurrence, pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

S'agissant de l'ICC, le 1<sup>er</sup> 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 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques, soit la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I - D 3 11), la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques, du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

d. En l'espèce, le recours porte sur les années fiscales 2005 et 2006, de sorte que, pour l'ICC, le droit cantonal dans sa teneur à cette période est applicable (aLIPP-IV).

4. a. En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 6 let. c aLIPP-IV, 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 ; 2C\_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).

c. Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de 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/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 5 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20

al. 1 let. c LIFD et de l'art. 6 let. c aLIPP-IV, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.

d. 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).

e. Lorsqu'une personne physique détient des participations de plusieurs sociétés, des transactions entre ces sociétés, et non seulement entre l'actionnaire et chacune d'entre elles, peuvent intervenir. Si les conditions contractuelles ne correspondent pas à celles du marché, une des sociétés bénéficie d'un avantage lié à l'existence d'un actionnaire unique. Dans ces cas, on parle de la théorie du triangle, l'actionnaire occupant le sommet et les deux sociétés la base de la figure géométrique. Puisque l'avantage n'est possible qu'en raison de l'actionnaire commun, qui « contraint » ses deux sociétés à s'écarter des conditions du marché, on doit fiscalement considérer qu'il transite par lui, plutôt que de retenir qu'il n'a circulé qu'entre les deux parties au contrat. Sur le plan de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, ce n'est donc pas la société enrichie qui voit son bénéfice imposable augmenter, mais l'actionnaire gratifié d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En d'autres termes, l'avantage appréciable en argent doit être imputé à l'actionnaire également lorsqu'il s'agit de dépenses faites par la société en faveur d'un tiers qui lui est proche (ATF 119 Ib 116 ; 113 Ib 23 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.73/2005 ; Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 96 ad art. 20).

5. a. Selon la jurisprudence applicable à la société anonyme (ci-après: SA), mais qui peut être appliquée à des sociétés commerciales comme la société à responsabilité limitée (ci-après: Sàrl), une SA 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. C'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 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 précité consid. 3.2).

c. Dans les cas de prestations appréciables en argent entre sociétés sœurs, l'avantage passe immédiatement d'une société à l'autre. Entre de telles sociétés, des attributions fondées sur un rapport de participation commun constituent des prestations appréciables en argent pour l'actionnaire d'une part et des apports dissimulés de capital de l'actionnaire à la société d'autre part (ATF 138 II 57 précité consid. 4.2).

d. Toutefois, en matière de prêt simulé entre deux sociétés sœurs, il ne suffit pas de mettre en évidence que le prêt en question n'aurait pas été octroyé entre tiers qui ne seraient pas proches ou alors seulement à d'autres conditions. Bien plus, il faut encore démontrer que, sur la base de la relation particulière entre les proches, on ne peut pas (plus) compter sérieusement sur un remboursement de l'emprunt (ATF 138 II 57 précité consid. 5, 5.1).

e. 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 (cf. Archives 64 641 consid. 4a) puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation (cf. 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 distinguer 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).

f. S'agissant plus spécialement des prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 6a).

6. En l'occurrence, il convient de relever, à titre liminaire, qu'il ressort tant du dossier que des circonstances concrètes du cas d'espèce, que C\_\_\_\_\_ exerce son activité dans les domaines de la comptabilité, de la fiscalité, de la révision et de la fiduciaire, et que son administrateur est contrôleur de gestion diplômé, au bénéfice de plus de trente ans d'expérience professionnelle dans les domaines précités. Il apparaît en outre qu'une structure particulière et complexe a été mise en place et développée pour les activités professionnelles et personnelles du précité et son épouse, toutes au demeurant dans le domaine comptable et financier, ce dans le but de réaliser des économies fiscales pour eux-mêmes et les sociétés qu'ils contrôlent. Or, vu la qualification professionnelle de l'administrateur de la fiduciaire, celui-ci ne pouvait ignorer que la mise en place

d'une telle structure était susceptible de les conduire à la situation fiscale actuelle. De plus, le fait que les contribuables soient amenés à devoir fournir de longues observations et affiner leur argumentation au fil de la procédure pour tenter de démontrer que les reprises litigieuses seraient infondées, sans apporter d'éléments nouveaux pertinents au stade de la présente procédure, constitue un indice supplémentaire du fait que la structure mise en place ne trouve comme explication logique que l'économie d'impôt, dès lors que leurs explications, au demeurant peu crédibles, ne permettent pas de retenir une autre conclusion..

7. S'agissant de la qualification de M. A\_\_\_\_\_ comme employé de la fiduciaire en 2006 et 2007, les recourants estiment que les montants versés par M. A\_\_\_\_\_ à C\_\_\_\_\_ au titre de frais de loyer et de véhicule à hauteur de CHF 49'062.- ne devraient pas être imposés en tant que produit pour la fiduciaire afin de lui être remboursés par celle-ci.

En l'espèce, dans la mesure où les recourants n'ont pas démontré que M. A\_\_\_\_\_ se serait effectivement acquitté du montant de CHF 49'062.-, ni qu'il exerçait tout ou partie de son activité lucrative dans la résidence française du couple, il y a lieu de considérer qu'il travaillait dans les locaux de la fiduciaire à Genève. Par conséquent, les recourants sont fondés à déduire de leur revenu leurs frais de déplacement. Cependant, ils n'avaient pas à supporter de frais de bureau, administratifs, de téléphone et d'électricité, que C\_\_\_\_\_ aurait dû leur rembourser en application de l'art. 327a CO, puisque M. A\_\_\_\_\_ n'était pas employé de la fiduciaire.

8. Selon les recourants, la reprise liée aux primes d'assurance-vie auprès de la M\_\_\_\_\_, se montant de CHF 53'496.- pour 2006, devrait à tout le moins partiellement, être annulée.

S'agissant des assurances-vie, le droit à la déduction appartient au débiteur de la prime, soit au preneur du contrat d'assurance au sens de l'art. 18 al. 1 de la loi fédérale sur le contrat d'assurance du 2 avril 1908 (LCA - RS 221.229.1 ; Gladys LAFFELY MAILLARD in Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 83 ad art. 33, p. 553). Les primes constituent des charges justifiées par l'usage commercial lorsque celles-ci 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 (Robert DANON in Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 153 ad art. 57-58, p. 758).

En l'espèce, il ressort des allégations des recourants que la fiduciaire a pris en charge les primes susmentionnées dans le but de pérenniser et sécuriser la poursuite de sa propre activité en cas de décès de son administrateur. Il apparaît néanmoins clairement, à teneur de la police d'assurance du 1<sup>er</sup> février 2001, que tant le preneur d'assurance, que la personne assurée sont l'administrateur et non la société. Dans la mesure où le droit à la déduction n'appartient qu'au débiteur de la

prime, soit au preneur du contrat d'assurance, la fiduciaire ne peut pas se prévaloir de la déductibilité des primes d'assurance-vie ; l'activation de la valeur de rachat ne permet pas de remettre en cause ce qui précède. Partant, les primes acquittées par C\_\_\_\_\_ en 2006 ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial, mais au contraire une prestation appréciable en argent accordée par la société à son administrateur, de sorte que la reprise y relative doit être maintenue.

Le recours sera par conséquent également rejeté sur ce point.

9. Les recourants contestent la reprise sur le montant de CHF 90'993.- liée aux frais non refacturés à K\_\_\_\_\_ en 2006 et sollicite l'audition de M. I\_\_\_\_\_ à ce sujet.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; 127 III 576 consid. 2c p. 578 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C.424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C.58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A.15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; 129 I 232 consid. 3.2 p. 236 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C.424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C.514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

En l'espèce, il apparaît que l'attestation du 27 juin 2013 produite par les recourants, à teneur de laquelle M. I\_\_\_\_\_ confirme qu'en dépit de sa qualité d'employé d'K\_\_\_\_\_, il avait travaillé pour la fiduciaire à raison de 80 % de son temps en 2006, faute de travail au sein de la société immobilière, a été établie à la demande de M. A\_\_\_\_\_, postérieurement à la période concernée et pour les besoins de la présente cause, de sorte que la valeur probante de ce document doit être relativisée, ce d'autant plus que l'intéressé était lié par un contrat de travail avec K\_\_\_\_\_ et était inscrit au registre du commerce comme directeur de cette société de 2005 à 2007.

Par ailleurs, il ressort du dossier que C\_\_\_\_\_ a pris en charge les salaires et frais de M. I\_\_\_\_\_ sans que ce service n'ait été facturé en tant que location de personnel, « pour des raisons de simplification » selon ses propres explications, alors même qu'au vu de son domaine d'activités et de la qualification professionnelle de son administrateur, elle ne pouvait pas ignorer qu'une facturation était nécessaire. De plus, les recourants n'ont pas démontré à satisfaction pour quelle société M. I\_\_\_\_\_ avait réellement fourni une prestation, pas plus que le caractère commercial de la prise en charge desdits frais. Il en découle que les versements litigieux ne s'expliquent que par la proximité existant entre les deux sociétés sœurs, toutes deux détenues par les époux A\_\_\_\_\_. En application de la théorie du triangle, les frais d'K\_\_\_\_\_ pris en charge par C\_\_\_\_\_ doivent être considérés comme une prestation appréciable en argent en faveur des époux A\_\_\_\_\_ et ajoutée à leurs revenus.

Dans ces circonstances, il appert que la chambre de céans dispose de tous les éléments et pièces lui permettant de statuer en connaissance de cause, de sorte que l'audition de M. I\_\_\_\_\_, lequel ne ferait que confirmer oralement ses déclarations écrites, n'apparaît pas de nature à influencer sur l'issue du litige et ne s'avère ainsi pas utile.

Le recours s'avère ainsi infondé sur ce point, dans la mesure où la prise en charge des frais d'K\_\_\_\_\_ par C\_\_\_\_\_ constitue une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire des deux sociétés et où les arguments des recourants ne permettent pas de retenir le contraire, ce qui justifie la reprise opérée par l'intimée, qui doit être confirmée.

10. Enfin, les recourants contestent la reprise liée au montant de CHF 72'000.- facturé par G\_\_\_\_\_ en 2006 et versé à Mme A\_\_\_\_\_, en remboursement des avances effectuées par E\_\_\_\_\_.

En l'espèce, il apparaît, à teneur du dossier, que les recourants ont délibérément choisi une structure insolite visant à éviter que le montant précité ne soit soumis à l'impôt. En effet, G\_\_\_\_\_ ne détenait en 2006 aucun actif, à l'exception d'un compte bancaire et d'un compte courant. Il est dès lors surprenant que cette société ait pu générer la même année les honoraires de CHF 72'000.- qu'elle a facturés, ce d'autant que, si elle avait comptabilisé un tel produit, celui-ci se serait trouvé entièrement absorbé par la perte reportée de CHF 387'814.20. Quant à E\_\_\_\_\_, dominée par les époux A\_\_\_\_\_, le paiement des honoraires a entraîné une diminution de sa créance envers G\_\_\_\_\_ d'un même montant, le solde de ladite créance s'élevant à CHF 53'444.25 au 31 décembre 2006 ; son bénéficiaire n'a cependant pas été touché par ce versement. Enfin, il est étonnant que M. A\_\_\_\_\_ ait allégué avoir travaillé gratuitement pour G\_\_\_\_\_ en 2006 – s'il ne percevait aucun salaire, aucun impôt n'était prélevé sur une rémunération qui devait lui être versée – avant de déclarer dans son recours que le but économique poursuivi était en réalité la rémunération de son activité, déductible pour la

fiduciaire, ce dont il convenait selon cette dernière de tenir compte pour l'imposition. Il démontre ainsi le peu de fiabilité de ses allégations.

Par conséquent, le recours sera rejeté sur ce point dès lors que la somme de CHF 72'000.- doit être considérée comme une prestation appréciable en argent en faveur des époux A\_\_\_\_\_, soit pour eux un revenu imposable, et non comme une charge justifiée par l'usage commercial, de sorte que la reprise y relative s'avère fondée.

11. L'ensemble des griefs des recourants sera par conséquent écarté, étant relevé que la chambre de céans se contentera de s'en tenir aux conclusions du jugement attaqué, sans revoir au préjudice des contribuables les reprises opérées.
12. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 18 décembre 2014 par Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 novembre 2014 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 3'000.- ;

dit qu'aucune indemnité de procédure ne sera allouée ;

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 Mes Fouad Sayegh et Dominique Gay, avocats des recourants, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Balzli

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :