

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/395/2014-ICCIFD

ATA/1262/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 novembre 2015

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 février 2015 (JTAPI/162/2015)**

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2010 - 2011.

2) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux ou les contribuables) étaient actionnaires à hauteur de 50 % chacun de la société B_____Sàrl (ci-après : la société) dont le but est l'achat, la vente, l'exploitation et la gérance libre de tous établissements publics dans le domaine de la restauration et de l'hôtellerie. Ils en étaient les associés gérants avec signature collective à deux. Il ressort de l'extrait du registre du commerce (ci-après : RC) que depuis le mois de septembre 2015, le contribuable est le seul gérant de la société dont il possède l'entier du capital social.

Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations, les époux sont séparés depuis le 15 mai 2010.

3) Chaque époux a rempli sa propre déclaration fiscale pour l'année 2010. Le contribuable l'a déposée le 17 octobre 2011 et son épouse le 24 octobre 2011.

Ils ont, l'un et l'autre, déclaré une dette de CHF 178'932.-, contractée auprès de la société, avec des intérêts de CHF 3'187.-.

4) Le 8 mai 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié, à chaque époux séparément, un bordereau pour l'ICC 2010, ainsi qu'un bordereau pour l'IFD 2010.

À teneur des bordereaux portant sur l'ICC, l'AFC-GE a retenu, pour chaque époux, des dettes chirographaires de CHF 178'932.- avec des intérêts de CHF 3'187.-. Ces mêmes intérêts ont été retenus s'agissant de l'IFD.

5) Chaque époux a rempli sa propre déclaration fiscale pour l'année 2011. La contribuable l'a déposée le 11 juin 2012 et son époux le 13 juin 2012.

Ils ont, l'un et l'autre, déclaré une dette de CHF 184'267.- envers la société, et des intérêts de CHF 4'041.-.

6) Le 21 novembre 2012, l'AFC-GE a notifié, à chaque époux séparément, un bordereau pour l'ICC 2011 et un bordereau pour l'IFD 2011.

À teneur des bordereaux portant sur l'ICC, l'AFC-GE a retenu, pour chaque époux, des dettes chirographaires de CHF 184'267.- avec des intérêts de CHF 4'041.-. Ces mêmes intérêts ont été retenus s'agissant de l'IFD.

Tous ces bordereaux sont entrés en force.

- 7) Dans le cadre de la procédure de taxation de la société pour les années fiscales 2009, 2010 et 2011, le service des personnes morales de l'AFC-GE a sollicité, le 28 septembre 2010, puis le 14 février 2012, des explications relatives à une avance de CHF 215'015.22 qu'elle avait accordée, de même que des précisions s'agissant de la solvabilité des emprunteurs ainsi que leur capacité de remboursement.

Par l'intermédiaire d'un mandataire, la société a répondu le 15 novembre 2010 et le 5 avril 2012.

Au terme de cette procédure, l'AFC-GE a conclu à l'existence de prestations appréciables en argent sous forme d'un prêt simulé de CHF 357'864.- accordé par la société à ses actionnaires, augmenté de CHF 10'671.-. Les 26 avril et 29 novembre 2012, elle a procédé à des reprises dans les taxations 2010 et 2011 de la société, reprises que cette dernière n'a pas contestées.

- 8) Le 27 septembre 2013, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2010 et 2011.

Sur la base des informations transmises par son service des personnes morales, il avait bénéficié de prestations appréciables en argent sous la forme d'un prêt simulé, octroyé par la société.

Les reprises seraient effectuées de la manière suivante :

- 2010 : prestation appréciable en argent de CHF 178'932.- (50 % du prêt) et annulation de la déduction de la dette et des intérêts passifs y relatifs ;
- 2011 : prestations appréciable en argent de CHF 5'335.- (50 % de l'augmentation du prêt) et annulation de la déduction de la dette et des intérêts passifs y relatifs.

Le 1^{er} octobre 2013, l'AFC-GE a informé la contribuable dans les mêmes termes.

- 9) Le 7 novembre 2013, par l'intermédiaire d'un mandataire, les contribuables ont répondu.

L'AFC-GE ne pouvait pas taxer un montant qui n'était pas à disposition des associés dans les comptes de l'entreprise. De ce fait, ils acceptaient une reprise sur les exercices 2010 et 2011 comme dividendes taxés à 60 % sur le bénéfice reporté de CHF 149'515.-, à raison de 50 % chacun. Le solde serait remboursé ultérieurement par des apports privés.

- 10) Le 25 novembre 2013, l'AFC-GE a informé les époux que les procédures en rappel et pour soustraction d'impôt portant sur les années 2010 et 2011 étaient terminées. Elle ne pouvait pas suivre leurs propositions du 7 novembre 2013.

L'AFC a adressé, séparément à chacun des époux, des bordereaux de rappels d'impôt ICC et IFD pour les années 2010 et 2011.

Elle a également adressé, séparément à chacun des époux, des bordereaux d'amendes pour les années 2010 et 2011. Elle avait retenu la négligence et fixait, afin de tenir compte de leur situation, le montant des amendes à la moitié de l'impôt soustrait.

S'agissant de la contribuable, les amendes étaient, pour l'année 2010, de CHF 14'630.- pour l'ICC et de CHF 4'818.- pour l'IFD. Pour l'année 2011, elles étaient de CHF 833.- pour l'ICC et de CHF 109.- pour l'IFD.

S'agissant du contribuable, les amendes étaient, pour l'année 2010, de CHF 16'077.- pour l'ICC et de CHF 5'409.- pour l'IFD. Pour l'année 2011, elles étaient de CHF 1'167.- en ICC et de CHF 212.- en IFD.

- 11) Le 11 décembre 2013, par l'intermédiaire de leur mandataire, les époux ont, par des écritures séparées, élevé réclamations contre ces bordereaux. Ils ont conclu à l'annulation des amendes et à la fixation de la distribution dissimulée sous forme de prêt au seul montant des bénéficiaires reportés de CHF 149'515.-, soit CHF 74'757.- chacun.

- 12) Le 11 janvier 2014, par des décisions séparées adressées à chaque époux, l'AFC-GE a maintenu les reprises et les amendes.

- 13) Le 5 février 2014, les époux ont, par écritures séparées, recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE. Ils ont conclu à l'annulation des amendes et de la distribution dissimulée sous forme de prêt.

Le prêt octroyé par la société avait été régulièrement déclaré et l'AFC-GE avait été tenue au courant de son évolution grâce aux déclarations fiscales déposées, puis grâce aux renseignements fournis suite aux demandes des 28 septembre 2010 et 14 février 2012.

- 14) Le 18 juin 2014, l'AFC a conclu au rejet des recours.

- 15) Le 29 juillet 2014, les contribuables ont retiré leur conclusion relative à l'annulation des bordereaux de rappel d'impôts.

- 16) Le 9 février 2015, le TAPI a déclaré irrecevable le recours du contribuable. Il a rejeté celui de la contribuable.

a. En sa qualité de destinataire des bordereaux du 25 novembre 2013 et des décisions sur réclamation du 14 janvier 2014, la contribuable disposait de la qualité pour recourir. En revanche, le contribuable n'était lui-même pas directement touché par les décisions attaquées, qui ne concernaient que la contribuable dont il était séparé depuis 2010. Il ne disposait dès lors pas de la qualité pour recourir.

b. Dans la mesure où le rappel d'impôt n'était plus contesté, l'objet du litige ne portait plus que sur la question de la validité des quatre amendes qui avaient été infligées à la recourante.

c. Dans sa déclaration fiscale 2010, déposée le 24 octobre 2011, soit plus d'une année après la demande de renseignements adressée le 28 septembre 2010 par l'AFC-GE à la société au sujet de l'avance comptabilisée sous le poste « compte courant associé », la contribuable, qui ne pouvait ignorer ce fait en tant qu'organe de la société, avait fait valoir le prêt en tant que dette, sans indiquer que le service des personnes morales de l'AFC-GE avait entamé un examen pour déterminer si ce prêt devait être qualifié de simulé sur le plan fiscal. Ce faisant, elle n'avait pas respecté son obligation de faire tout ce qui était nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.

Il en allait de même s'agissant de sa déclaration fiscale 2011, déposée le 24 juin 2012, soit près de deux ans après la demande de renseignements du 28 septembre 2010 et deux mois après la reprise effectuée par l'AFC auprès de la société pour l'année 2010. La contribuable ne se trouvait plus « dans une situation de doute » puisqu'elle savait que le prêt avait été qualifié de simulé pour l'année 2010, de sorte qu'il y avait tout lieu de penser qu'il le serait également pour l'année 2011.

L'AFC-GE avait considéré que la faute commise revêtait la forme de la négligence et il n'y avait pas lieu de remettre ce choix en question. L'appréciation de l'AFC-GE s'inscrivait dans le cadre fixé par la loi et respectait le principe de la proportionnalité.

17) Le 5 mars 2015, les contribuables ont, par un courrier commun signé par chacun d'eux, recouru en personne contre le jugement du TAPI auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Ils ont conclu à l'annulation des « amendes contestées ».

a. Ils avaient compris que la soustraction d'impôts était punissable, aussi bien lorsque la faute était commise intentionnellement que par négligence. Le TAPI avait relevé que « la conscience impliquait que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait ». Or, ils entendaient démontrer qu'il n'avait pas connaissance des faits.

Il leur était reproché de ne pas avoir informé l'AFC-GE de la question du prêt entre le 26 avril 2012, date des bordereaux de reprise d'impôts concernant la société pour l'année 2010, et le 8 mai 2012, date des bordereaux ICC et IFD les concernant pour cette même année 2010. Il était disproportionné de leur reprocher de ne pas avoir agi dans un délai aussi court et les amendes n'étaient pas supportables. Au surplus, l'AFC-GE connaissait depuis longtemps leur situation fiscale et celle de la société. On voulait donc leur faire payer des amendes alors qu'ils n'avaient commis aucune faute.

- 18) Invitée à se déterminer, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'est pas prononcée.
- 19) Le 12 mars 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 20) Le 15 avril 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a notamment déposé un bordereau de pièces en indiquant qu'il était couvert par le secret fiscal.

Dans la mesure où les époux avaient signé ensemble le recours déposé devant la chambre administrative, elle ne remettait qu'une seule réponse valant pour les deux conjoints.

Le recours n'apportait aucun élément nouveau et elle se ralliait entièrement à l'argumentation du TAPI, lequel avait à juste titre relevé que les contribuables n'avaient pas fait tout ce qui était en leur pouvoir pour assurer une taxation complète et exacte.

- 21) Les contribuables n'ayant pas exercé leur droit à la réplique dans le délai fixé par le juge délégué, les parties ont été informées, le 8 septembre 2015, de ce 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).
- 2) Dans son arrêt du 9 février 2015, le TAPI a déclaré irrecevable le recours déposé devant lui par le contribuable et il a rejeté celui déposé par la contribuable. Dans leur recours du 5 mars 2015 devant la chambre de céans, les contribuables ont conclu à l'annulation des amendes sans toutefois contester le jugement du TAPI s'agissant de l'irrecevabilité du recours déposé par le recourant.

Selon l'art. 65 al. 1 LPA, l'acte de recours contient sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, un bref délai pour satisfaire à ces exigences est fixé au recourant, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/349/2015 du 14 avril 2015 consid. 3b ; ATA/681/2010 du 5 octobre 2010 consid. 2 et les références citées).

L'exigence de motivation de l'art. 65 al. 2 LPA a pour but de permettre à la juridiction administrative de déterminer l'objet du litige qui lui est soumis et de donner l'occasion à la partie intimée de répondre aux griefs formulés à son encontre. Elle signifie que le recourant doit expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse (ATA/349/2015 du 14 avril 2015 consid. 3c ; ATA/208/2015 du 24 février 2015 et les références citées ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3^{ème} éd., 2011, p. 803-805 n. 8.8.1.3).

- 3) Dans le cas d'espèce, les époux ont recouru en personne devant la chambre de céans. Il ressort clairement de leur recours qu'ils contestent le jugement du TAPI en ce que dernier a confirmé les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 11 janvier 2014, ainsi que les bordereaux d'amendes du 25 novembre 2013 pour les années fiscales 2010 et 2011. Dès lors qu'ils ne sont pas des professionnels du droit, il est possible que les recourants n'aient pas saisi la portée exacte du jugement du TAPI s'agissant de l'irrecevabilité du recours du contribuable. L'AFC-GE a produit devant la chambre de céans une écriture dans laquelle elle a, sans se prononcer sur la question de l'irrecevabilité du recours du contribuable retenue par le TAPI, préciser qu'elle concernait les deux conjoints. Dans son écriture, l'AFC-GE fait d'ailleurs systématiquement référence « aux recourants » et pas à la seule contribuable. L'AFC-GE a par ailleurs identifié l'objet du litige.

Pendant les années fiscales en cause, les époux étaient actionnaires à hauteur de 50 % chacun de la société dont ils étaient les associés gérants avec signature collective à deux. Les époux ont rempli chacun une déclaration et ils ont été taxés séparément conformément aux art. 42 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 18 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 66 al. 3 loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Les époux ont également reçu chacun et séparément les bordereaux d'amendes du 25 novembre 2013 contre lesquels,

toujours séparément, ils ont élevé réclamations auprès de l'AFC-GE. Cette dernière a confirmé sa position et a adressé ses décisions sur réclamation séparément à chacun des époux. Toujours par écritures séparées, les époux ont recouru devant le TAPI. Par un courrier de leur mandataire du 29 juillet 2014 mentionnant clairement qu'il concernait les recours de chaque époux, ils ont ensemble informé le TAPI qu'ils retireraient leurs recours s'agissant du rappel d'impôts mais qu'ils les maintenaient s'agissant des amendes.

Au vu de ce qui précède, c'est donc à tort que le TAPI a retenu que les décisions attaquées devant lui ne concernaient que la recourante, le recourant étant au même titre que cette dernière touché par les amendes contestées. La chambre de céans examinera en conséquence la conformité au droit desdites amendes pour les deux époux.

- 4) L'AFC-GE a déposé, avec son écriture du 15 avril 2015, des pièces couvertes par le secret fiscal. Il apparaît toutefois que ces pièces, qui concernent la procédure ayant conduit aux reprises dans les taxations 2010 et 2011 de la société, sont connues des recourants. Outre qu'ils étaient les deux seuls associés gérants de la société, ils ont régulièrement, eux-mêmes ou par l'intermédiaire de leur mandataire, fait référence à ces pièces devant le TAPI ou devant la chambre de céans. Dans leur recours du 5 mars 2015, ils ont par exemple fait référence aux « bordereaux 2010 adressé à notre société ». Il sera dès lors sans autre fait référence à ces pièces dans le présent jugement.
- 5) Aux termes de l'art. 175 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2).

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

Les art. 56 al. 1 LHID, applicable dès le 1^{er} janvier 2001 (ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/57/2014 du 4 février 2014) et 69 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) relatifs à la soustraction d'impôt, ont la même teneur que l'art. 175 LIFD. La chambre de céans peut ainsi ne rendre qu'un seul arrêt valant pour les deux amendes prononcées, ce qui est admissible, dès lors que l'amende pour soustraction fiscale est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (ATF 135 II 260

consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 1 et 2C_918/2012 du 11 février 2013 consid. 1).

- 6) a. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/370/2015 précité consid. 4 et la doctrine citée).
- b. En l'occurrence, les recourants ne contestent plus les rappels d'impôts relatifs aux prestations appréciables en argent sous la forme d'un prêt qualifié de simulé sur le plan fiscal et dont chacun d'eux a bénéficié. Ces prestations appréciables en argent n'ont pas été déclarées au moment de la remise par les recourants de leurs déclarations fiscales 2010 et 2011. Ce faisant, ils ont violé leur obligation légale de remplir leur déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité.

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

- 7) Il y a donc lieu d'examiner si la condition de la faute est réalisée.
- a. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence (ATA/370/2015 précité consid. 5a ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014).
- b. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2^{ème} phr. CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_907/2012 précité consid. 5.4.1 et 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). La présomption susmentionnée ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et 2C_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

La conscience implique que l'auteur ait acquis la connaissance des faits, de telle manière que l'on puisse dire qu'il savait. La conscience ne suppose toutefois pas une certitude. Il n'est pas nécessaire que l'auteur tienne l'existence ou la survenance d'un fait pour certaine ; il suffit qu'il la considère comme sérieusement possible (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], Commentaire romand - Code pénal I, art. 1-110 CP, 2009, ad art. 12 n. 31 et 33). La preuve de l'intention est délicate, dans la mesure où l'intention relève du for intérieur. Il est extrêmement difficile pour le juge, en l'absence d'aveux sincères, de déterminer exactement ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur. Pour conclure à l'existence d'une intention, il faut que l'analyse, à la lumière du bon sens, des circonstances connues de l'auteur permette de se convaincre qu'il avait nécessairement conscience du risque que l'infraction survienne et qu'il a quand-même agi. Le risque doit apparaître tellement élevé que la décision d'agir néanmoins ne peut se comprendre que comme une acceptation de la survenance du résultat prohibé. Cette appréciation conduit à distinguer l'intention de la négligence consciente (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], op. cit., ad art. 12 n. 76 ss). L'intention est avant tout une question de fait : le juge doit rechercher ce qui se passait dans l'esprit de l'auteur, c'est-à-dire ce qu'il savait, ce qu'il voulait ou l'éventualité à laquelle il consentait (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], op. cit., ad art. 12 n. 85).

Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2^{ème} éd., 2009, ad art. 175 LIFD, p. 1414 s. n. 73 ; Andreas HOWALD, Steuerstrafrecht - Versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, in: L'Expert-comptable suisse n° 2007/3, p. 196 et 197). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées in RDAF 2012 II p. 330).

c. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 CP. Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités

intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009).

La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], op. cit., ad art. 12 n. 85).

Selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013).

La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/370/2015 précité consid. 6b ; ATA/140/2015 du 3 février 2015 et les références citées). En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (RDAF 2003 II 632, 637 ; RDAF 1999 II 535 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 588).

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

- 8) Pendant les années fiscales en cause, les recourants exploitaient ensemble un établissement public, et ce depuis 2003 selon l'extrait du RC. Une telle activité implique des connaissances et une pratique du monde des affaires, de même que la capacité d'appréhender de nombreuses règles administratives et commerciales. À l'appui de leur recours devant la chambre de céans, les recourants relèvent pourtant qu'ils n'auraient pas acquis une connaissance des faits suffisante pour que l'on puisse en conclure qu'ils savaient quelle était la portée de leurs actes. Ils reprennent ici une argumentation déjà formulée par leur mandataire de l'époque, lequel, dans le courrier du 29 juillet 2014 adressé au TAPI, avait indiqué que ses « mandants n'ont pas saisi la portée, la notion des prêts simulés (...) » ou encore

qu'ils n'avaient pas compris la portée des décisions de taxation relatives à la société, raison pour laquelle ils ne les avaient pas contestées.

Les recourants ne peuvent pas être suivis dans leur argumentation. En effet, le 28 septembre 2010, l'AFC-GE a adressé un courrier à la société dont ils étaient les deux seuls actionnaires. Dans ce courrier, l'AFC-GE a explicitement fait référence à l'avance de CHF 215'015.22 accordée par la société. Elle a en outre précisé qu'en matière fiscale, l'octroi d'un prêt à un actionnaire pouvait être considéré comme une prestation appréciable en argent. Afin de procéder à la taxation de la société, elle souhaitait notamment connaître l'identité des emprunteurs, leurs positions dans la société, la preuve de leur solvabilité et leur capacité de remboursement. La société a répondu à l'AFC-GE, par l'intermédiaire de son mandataire, le 15 novembre 2010. Les 17 et 24 octobre 2011, les contribuables ont, chacun séparément, déposé leurs déclarations fiscales 2010 auprès de l'AFC-GE. À cette occasion, ils ont l'un et l'autre déclaré une dette de CHF 178'932.- contractée auprès de la société, dont le montant devait être porté en déduction de leur fortune, sans la moindre mention de la procédure en cours envers la société et de la nature exacte de cette dette.

L'AFC-GE a relancé la société le 14 février 2012. Par l'intermédiaire de son mandataire, celle-ci a répondu le 5 avril 2012. Le 26 avril 2012, l'AFC-GE a procédé à une reprise de la taxation de la société pour l'année fiscale 2010. Le bordereau de taxation mentionnait clairement que le prêt de CHF 357'864.- consenti par la société aux recourants devait être considéré comme un prêt simulé. Outre le fait que les recourants n'ont pas réagi en prenant connaissance des bordereaux ICC et IFD pour l'année 2010 du 8 mai 2012, lesquels étaient erronés, les 11 et 13 juin 2012, ils ont déposé, pourtant nantis de toutes les informations utiles, leurs déclarations fiscales respectives pour l'année fiscale 2011 en déduisant une fois encore de leur fortune la dette contractée auprès de la société et des intérêts de celle-ci.

L'AFC-GE a considéré que la faute des recourants revêtait la forme de la négligence. Le TAPI n'a pas remis ce choix en cause et il en ira de même de la chambre de céans.

9) Les recourants se plaignent de ce que les amendes ne seraient « pas supportables ».

a. Conformément aux art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc, en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée ». La teneur de l'art. 56 al. 1 LHID est similaire.

Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt

soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). En d'autres termes, la situation personnelle du contribuable au moment du prononcé de l'amende ne peut à elle seule dicter le montant mis à sa charge, le critère principal demeurant le montant de l'impôt, objet de la soustraction (arrêt du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 10.1).

La quotité de l'amende n'est pas fixée directement en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 8a et les références citées).

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 précité consid. 6.2 ; ATA/828/2013 du 17 décembre 2013). Ces autorités doivent respecter le principe de la proportionnalité.

b. En l'espèce, l'AFC-GE a retenu que les recourants ont agi par négligence et, afin de tenir compte de leur situation, elle a fixé le montant des amendes à la moitié du montant de l'impôt soustrait.

Au surplus, à teneur de leurs déclarations fiscales 2010, les recourants possédaient une fortune brute mobilière de CHF 40'030.- s'agissant de la contribuable, et de CHF 38'484.- s'agissant du contribuable. Pour l'année fiscale 2011, ils ont déclaré des fortunes brutes mobilières de respectivement CHF 17'537.- et CHF 33'166.-. Ces montants étaient suffisants pour leur permettre de payer les amendes dont les montants étaient au total, pour l'année 2010 de CHF 19'448.- pour la recourante et de CHF 21'486.- pour le recourant, et, pour l'année 2011, de CHF 942.- pour la recourante et de CHF 1'379.- pour le recourant.

Il n'y a dès lors pas lieu de remettre en cause le montant des amendes.

- 10) Les recourants font enfin grief à l'AFC-GE de leur avoir notifié les bordereaux d'amendes contestés alors que cette dernière avait « une vision globale de la situation depuis le début ».

a. Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 134 V 306 consid. 4.2 p. 312 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_153/2015 du 23 avril 2015 consid. 4 ; 1C_291/2014 du 1^{er} décembre 2014 consid. 3.3 ; 8C_923/2013 du 18 novembre 2014 consid. 3.2). De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 p. 53 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_18/2015 et 1C_20/2015 du 22 mai 2015 consid. 3.1.1). Le principe de la bonne foi protège le citoyen, à certaines conditions, dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, notamment lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 p. 73 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_153/2015 précité consid. 4 ; ATA/554/2014 du 17 juillet 2014 consid. 8a). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande également à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradiction; la jurisprudence y a recours parfois pour corriger les conséquences préjudiciables aux intérêts des administrés qui en découleraient (ATF 111 V 81 consid. 6 p. 87; 108 V 84 consid. 3a p. 88 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_153/2015 précité consid. 4).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2010 du 6 septembre 2010 ; ATA/745/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des Steuerrechts*, 6^{ème} éd., 2002, p. 28 et les nombreuses références ; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse*, 1998, 2^{ème} éd., p. 132). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de façon stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêts du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 ; 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7 ; ATA/111/2006 du 7 mars 2006 consid. 5b).

b. En l'espèce, l'AFC-GE a interpellé la société le 28 septembre 2010. À teneur des pièces versées à la procédure, l'AFC-GE n'a, suite à la réponse de la société du 15 novembre 2010, rien entrepris de nouveau avant le 14 février 2012. Si rien dans le dossier de la cause ne permet d'expliquer pourquoi l'AFC-GE a attendu une année et trois mois avant de relancer la procédure qui concernait la société, les recourants échouent à justifier leurs propres

manquements en reprochant à l'AFC-GE de ne pas avoir réagi plus rapidement en rapprochant plus tôt leurs situations fiscales de celle de la société. Dès le mois de septembre 2010, ils étaient en effet au courant du caractère litigieux du prêt octroyé par la société et l'absence de réaction de l'AFC-GE après la réponse de la société en novembre 2010 ne peut en aucun cas être assimilée à une garantie, voire une tolérance, de l'AFC-GE relativement à ce prêt.

L'AFC-GE a ainsi agi conformément à la loi et dans le respect de son pouvoir d'appréciation.

- 11) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 12) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 mars 2015 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 février 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Madame et Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :