

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/880/2014-ICCIFD

ATA/1221/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 novembre 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par De Mitri Conseils SA, soit pour elle Monsieur Thierry De Mitri,
mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 mai 2015 (JTAPI/549/2015)**

EN FAIT

- 1) M. A_____ est domicilié à Genève, canton duquel il est contribuable.
- 2) M. A_____ est administrateur avec signature individuelle de deux sociétés, dont il détient l'entier du capital-actions, à savoir B_____ SA (ci-après : B_____), dont le capital-actions est constitué de 1'000 actions de CHF 100.- au porteur, et C_____ SA (ci-après : C_____), dont le capital-actions est constitué de 200 actions de CHF 1'000.- au porteur.
- 3) Dans ses déclarations fiscales 2006 à 2009, M. A_____ a notamment indiqué, dans l'état des titres, 200 actions de C_____ et 1'000 actions de B_____, représentant l'entier du capital-actions des deux sociétés. Il a aussi mentionné un prêt sans intérêt de B_____ de CHF 200'000.-, augmenté à CHF 250'000.- en 2008, puis CHF 300'000.- en 2009 ainsi que trois « avances à terme » de CHF 170'000.-, CHF 154'700.- et CHF 50'000.-, d'un créancier domicilié à Genève, une autre « avance à terme » de CHF 417'200.- en 2006, CHF 425'341.- en 2007, CHF 433'481.- en 2008 et CHF 441'622.- en 2009 d'un créancier domicilié à Genève, de même que la déduction d'intérêts de CHF 19'798.- en 2006, CHF 16'135.- en 2007, CHF 16'135.- en 2008 et CHF 17'560.- en 2009.
- 4)
 - a. Le 13 avril 2007, dans la procédure de taxation 2005 de B_____, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a requis des informations au sujet des différents postes du bilan de la société au 31 décembre 2005, soit le détail du poste actif « avances à des tiers », de CHF 794'240.35, celui du poste actif « immobilisations financières », de CHF 986'954.50, et celui du poste passif « du croire et provisions », de CHF 293'315.35.
 - b. Le 30 avril 2007, B_____ a répondu à l'AFC-GE que les montants en question constituaient en partie des prêts octroyés à C_____, dont M. A_____ était actionnaire, ainsi que des prêts en faveur de M. A_____. Le poste « du croire et provisions » correspondait à un prêt concédé à C_____ qui devait faire l'objet d'une provision, son recouvrement n'étant pas garanti.
 - c. Par décision du 27 août 2007, l'AFC-GE a procédé à un redressement du montant de la provision, celle-ci n'étant pas justifiée par l'usage commercial. Les intérêts sur les prêts à M. A_____ ainsi que ceux de C_____, comptabilisés en tant que produits dans les comptes de B_____, avaient été déduits du bénéfice imposable.

d. Le 4 septembre 2007, B_____ a élevé réclamation contre la décision du 27 août 2007, demandant que la reprise de la provision de CHF 293'315.- soit étendue sur trois ans.

e. Le 4 juin 2009, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de B_____ et maintenu sa taxation au motif que le fait d'étendre la dissolution de la provision non admise en 2005 sur les périodes fiscales 2005 à 2007 était contraire au principe de la périodicité de l'impôt et aux dispositions voulant que les comptes dressés révèlent la situation financière exacte de l'entreprise, de même que le résultat de chaque exercice annuel. N'ayant pas été contestée, cette décision est entrée en force.

5) Les 29 juin et 1^{er} juillet 2009 ainsi que le 2 février 2010, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ les bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les années 2006 à 2008 en admettant la totalité des dettes et des intérêts tels que déclarés. N'ayant pas été contestés, ces bordereaux de taxation sont entrés en force.

6) Le 25 juillet 2011, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ les bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2009 en admettant également la totalité des dettes et des intérêts tels que déclarés.

7) Le 25 août 2011, M. A_____ a élevé réclamation contre ces bordereaux 2009 sur des points non pertinents pour l'issue du présent litige.

8) Par décision du 31 octobre 2011, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de M. A_____, lui remettant des bordereaux rectificatifs pour l'ICC et l'IFD 2009. N'ayant pas été contestés, ces bordereaux sont entrés en force.

9) Le 11 janvier 2013, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2009. Une procédure parallèle était ouverte pour l'année 2005 contre les époux A_____, séparés puis divorcés depuis lors.

Le service des personnes morales de l'AFC-GE avait indiqué au service des personnes physiques de l'AFC-GE (respectivement le service des personnes morales et le service des personnes physiques) que B_____ avait effectué des prestations appréciables en argent, sous la forme de prêts simulés, tant à l'actionnaire qu'en faveur de C_____ dont il était actionnaire, en application de la théorie du triangle. Il en résultait que les intérêts et dettes envers ces sociétés n'étaient pas admis en déduction de ses revenus et de sa fortune. Une correction devait également être effectuée sur l'état des titres concernant la créance qu'il détenait envers C_____.

10) Le 17 juin 2013, M. A_____ a contesté l'existence d'une prestation appréciable en argent en sa faveur.

- 11) Le 22 octobre 2013, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ des décisions en rappel et soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2009.

Les prêts octroyés par B_____ à C_____ et à M. A_____ étaient simulés, ce qui avait été constaté dans la procédure en rappel d'impôt portant sur l'année 2005, de sorte que les intérêts et les dettes pour les périodes fiscales 2006 à 2009 ne pouvaient plus être admis en déduction. Une correction de la valeur fiscale des actions des sociétés était également effectuée. L'amende pour soustraction d'impôt par négligence était fixée à 0,5 fois les montants repris.

- 12) Le 21 novembre 2013, M. A_____ a élevé réclamation contre ces bordereaux.

- 13) Par décisions du 17 février 2014, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. A_____ et maintenu les reprises ainsi que les amendes.

- 14) Le 19 mars 2014, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à leur annulation.

- 15) Par jugement du 4 mai 2015, le TAPI a rejeté le recours de M. A_____.

- 16) Par arrêt du 14 juin 2016 (ATA/514/2016), la chambre administrative a rejeté le recours de M. A_____, considérant notamment que les conditions pour l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt étaient réalisées.

M. A_____ a recouru auprès du Tribunal fédéral contre cet arrêt.

- 17) Par arrêts du 5 décembre 2017 (2C_674/2016 et 2C_675/2016), le Tribunal fédéral a admis le recours de M. A_____, annulé l'arrêt de la chambre administrative du 14 juin 2016 et lui a renvoyé la cause pour nouvelle décision au sens des considérants.

Il ressortait du dossier que le service des personnes morales était au courant, depuis 2007, de tous les éléments nécessaires pour qualifier les prêts litigieux de prestations appréciables en argent. La question de savoir à quel moment ces informations avaient été transmises au service des personnes physiques était toutefois déterminante pour juger si les conditions du rappel d'impôt étaient remplies, ce qui ne ressortait ni de l'arrêt entrepris, ni du dossier. Dans ces circonstances, la cause devait être renvoyée à la chambre administrative afin qu'elle examine le moment où le service des personnes physiques avait été informé des faits justifiant le rappel d'impôt et, en fonction des éléments à sa disposition, rende une nouvelle décision.

- 18) Invitée l'AFC-GE à faire parvenir ses observations, l'AFC-GE a conclu, le 22 février 2018, au rejet du recours.

Selon sa pratique, lorsque l'imposition d'une personne morale était susceptible d'avoir un impact sur la situation fiscale de l'actionnaire de celle-ci, le service des personnes morales, une fois la taxation de la personne morale entrée en force, adressait une communication sur l'existence d'une prestation appréciable en argent au service du contrôle ou au service des personnes physiques, selon que la taxation de la personne physique était ou non entrée en force. Si le service des personnes physiques taxait le contribuable sur la base des seuls éléments déclarés par l'actionnaire, avant que le service des personnes morales dispose d'une décision de taxation définitive, il ignorait ainsi l'existence d'une prestation appréciable en argent, à défaut de communication du service des personnes morales.

Pour l'année 2005, la taxation des époux A_____, intervenue le 12 mai 2010, était postérieure à la taxation de la personne morale. Dès lors qu'elle ne disposait d'aucune pièce probante permettant de vérifier l'existence d'une communication entre le service des personnes physiques et le service des personnes morales, elle renonçait à sa créance en rappel d'impôt pour cet période fiscale.

La situation se présentait différemment pour les années 2006 à 2009, dès lors que les taxations de B_____ étaient entrées en force après la notification des taxations de M. A_____, et pouvait être résumée comme suit :

Période	Taxation PP initiale	Taxation PP rectificative	Taxation PM initiale	Taxation PM rectificative
2005	23.04.2009	12.05.2010	27.08.2007	04.06.2009
2006	01.07.2009	---	03.12.2009	---
2007	29.06.2009	---	29.05.2009	---
2008	02.02.2010	---	16.03.2012	---
2009	25.07.2011	31.10.2011	16.03.2012	---

Un écart important pouvait ainsi être observé entre la date de notification de la taxation de la personne physique et celle de la personne morale pour 2006, 2008 et 2009. Pour 2007, même si un tel écart ne pouvait être observé, il n'en demeurait pas moins qu'à la date à laquelle avait été notifiée la taxation de la personne physique, soit le 29 juin 2009, le taxateur du service des personnes physiques ne pouvait matériellement pas avoir été informé d'un événement en lien avec la taxation 2007 de B_____, laquelle avait été notifiée le 29 mai 2009 et était donc entrée en force au mieux le 29 juin 2009. Les conditions d'ouverture de la procédure en rappels d'impôt étaient ainsi réalisées, le service des personnes physiques ne détenant pas d'information résultant d'une taxation définitive de la personne morale en lien avec l'existence d'une prestation appréciable en argent octroyée par la société, cette information n'ayant pu être transmise que postérieurement.

- 19) Le 6 mars 2018, le juge délégué a fixé à M. A_____ un délai au 29 mars 2018 pour répliquer, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 20) Le 27 mars 2018, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.

Les conditions du rappel d'impôt n'étaient pas réalisées. Les taxations notifiées par le service des personnes morales en relation avec les périodes fiscales 2006 à 2009 n'avaient aucune influence sur sa situation fiscale pour les mêmes années, puisque la cause des reprises litigieuses trouvait sa source dans la période fiscale 2005, lors de laquelle l'AFC-GE avait qualifié le prêt de fictif, étant précisé que la société n'avait pas subi d'autre redressement lors des périodes fiscales suivantes. L'entrée en force des taxations ultérieures de B_____ n'était ainsi pas nécessaire pour procéder aux reprises le concernant entre 2006 et 2009, seule étant déterminante celle de 2005 de B_____, largement connue du service des personnes physiques, ce que l'AFC-GE avait du reste admis dans le cadre de sa taxation 2005, objet du litige connexe. L'admission du recours pour la période fiscale 2005 devait au surplus également conduire à celle du recours pour les périodes 2006 à 2009.

- 21) Sur quoi, la cause a été 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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) En application du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, l'autorité cantonale à laquelle la cause est renvoyée par celui-ci est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Elle est ainsi liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès. La motivation de l'arrêt de renvoi détermine dans quelle mesure la cour cantonale est liée à la première décision, décision de renvoi qui fixe aussi bien le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique (arrêt du Tribunal fédéral 6B_207/2018 du 15 juin 2018 consid. 1.1 et les références citées).
- 3) a. Suite à l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, le présent litige porte sur les conditions d'ouverture de la procédure en rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2009, en particulier la question de savoir si, au moment de la

taxation du recourant pour ces années, l'AFC-GE, soit pour elle le service des personnes physiques, avait connaissance de la prestation appréciable en argent versée par la société à son actionnaire.

b. Les conditions régissant le rappel d'impôt sont réglementées de manière similaire aux plans fédéral et cantonal. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 59 al. 1 LPFisc). Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont elle disposait au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1).

L'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète et n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En vertu de la maxime inquisitoire, elle doit en revanche procéder à des investigations lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Il faut en particulier considérer que les faits et les moyens de preuve étaient connus lorsque l'autorité de taxation pouvait éclaircir l'état de fait sur la base d'indices concrets au cours de la procédure de taxation, le rappel d'impôt ne pouvant servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale au cours de cette procédure. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte d'un état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut. La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale. Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales. Par ailleurs, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou application du droit ne peut donner lieu à un rappel d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2C_258/2017 précité consid. 4.5.1 ; 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1).

c. Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les

faits qui suppriment ou réduisent cette créance, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 140 II 248 consid. 3.5). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, l'autorité fiscale doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêt du Tribunal fédéral 2C_342/2017 du 12 avril 2018 consid. 4.1).

- 4) a. En l'espèce, l'AFC-GE a notifié au recourant ses bordereaux de taxation ordinaires ICC et IFD 2006 à 2008 respectivement les 29 juin 2009, 1^{er} juillet 2009 et 2 février 2010, bordereaux qui sont entrés en force pour ne pas avoir été contestés. Quant aux bordereaux ICC et IFD 2009, elle les lui a notifiés le 25 juillet 2011 et ils sont entrés en force suite à la décision sur réclamation du 31 octobre 2011.
- b. Selon les explications fournies par l'AFC-GE, sa pratique consistait à ce que le service des personnes morales informe celui des personnes physiques de l'existence d'une prestation appréciable en argent une fois la taxation de la personne morale entrée en force.
- c. Aussi convient-il de déterminer, sur la base de ces explications, dans le cas particulier du recourant et dans le cadre fixé par l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, le moment à partir duquel la taxation de B_____ est entrée en force.

Pour ce faire, l'AFC-GE se réfère aux taxations 2006 à 2009 de B_____, lesquelles sont entrées en force postérieurement aux taxations du recourant pour les mêmes années, indiquant que, dans ces circonstances, le service des personnes physiques n'avait pas encore connaissance de l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire, à défaut de communication dans ce sens du service des personnes morales.

Un tel raisonnement ne saurait être suivi, dès lors que les taxations de B_____ pour les années 2006 à 2009 sont sans pertinence pour l'issue du litige. En effet, l'existence d'une prestation appréciable en argent trouve sa source dans la taxation de B_____ pour l'année 2005 uniquement, dans le cadre de laquelle une reprise a été opérée par l'AFC-GE en lien avec le montant d'une provision, non justifiée par l'usage commercial, les intérêts sur les prêts au recourant ainsi que ceux de C_____, comptabilisés en tant que produits dans les comptes de B_____, ayant été déduits du bénéfice imposable. B_____ n'a ainsi subi aucun autre redressement pour les années postérieures à 2005. C'est dès lors bien l'entrée en force de la taxation 2005 de cette société qui détermine le moment à partir duquel le service des personnes physiques pouvait avoir connaissance de la prestation appréciable en argent en faveur du recourant par le service des personnes morales, et non pas celle de ses taxations ultérieures.

Il ressort du dossier que la taxation initiale de B_____ pour l'ICC et l'IFD 2005 a été établie le 27 août 2007 et est entrée en force suite au rejet de sa

réclamation par décisions du 4 juin 2009, alors que les taxations du recourant pour les années 2006 à 2009 ont été effectuées postérieurement à cette date. S'il est vrai que les taxations 2006 et 2007 sont respectivement datées des 1^{er} juillet et 29 juin 2009, soit peu de temps après celle de B_____, il n'en demeure pas moins que l'AFC-GE n'a pas été en mesure d'apporter la preuve de la date de communication effective des informations du service des personnes morales à celui des personnes physiques. Elle a au demeurant admis qu'elle ne disposait d'aucune pièce probante permettant d'établir une communication entre les services des personnes morales et des personnes physiques dans la procédure connexe concernant la taxation 2005 du recourant. Rien n'indique dès lors que, suite aux décisions du 4 juin 2009 concernant B_____, le service des personnes physique n'ait pas déjà été au courant de la situation au moment d'établir les taxations ordinaires du recourant pour les années 2006 et 2007, étant précisé que le Tribunal fédéral a retenu que le service des personnes morales avait connaissance de la situation depuis 2007.

Au regard des circonstances particulières du cas d'espèce et au vu de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, les conditions pour l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt ne sont pas réalisées.

- 5) Le recours sera admis et le jugement du TAPI annulé, de même que les décisions sur réclamation du 17 février 2014 et celles en rappel et soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2009 du 22 octobre 2013, ainsi que les bordereaux y relatifs du même jour. Les décisions de taxation initiales pour l'ICC et l'IFD 2006 du 1^{er} juillet 2009, 2007 du 29 juin 2009, 2008 du 2 février 2010 ainsi que celle rectifiée pour l'ICC et l'IFD 2009 du 31 octobre 2011 seront ainsi rétablies.
- 6) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée au recourant qui obtient gain de cause (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'État de Genève.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 juin 2015 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2015 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2015 ;

annule les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 17 février 2014 et celles en rappel et soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2009 de Monsieur A_____, ainsi que les bordereaux y relatifs du 22 octobre 2013 ;

rétablit les décisions de taxation pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2009 de Monsieur A_____ des 1^{er} juillet 2009, 29 juin 2009, 2 février 2010 et 31 octobre 2011 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'500.- à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

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 De Mitri Conseils SA, soit pour elle Monsieur Thierry De Mitri, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :