



POUVOIR JUDICIAIRE

A/4436/2022-ICCIFD

ATA/1025/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 août 2024

4^{ème} section

dans la cause

A _____

représenté par Me Goran ANTONIJEVIC, avocat

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 octobre 2023 (JTAPI/1122/2023)**

EN FAIT

- A. a.** A _____, né le _____ 1968, exerçait une activité indépendante à travers une raison individuelle active dans la maçonnerie et le carrelage, qui a été inscrite au registre du commerce de Genève (ci-après : RC) le _____ janvier 2009, sous le nom « B _____ ». Il en était l'unique titulaire.

L'inscription de l'entreprise a été radiée du RC le _____ mars 2021 par suite de cessation de l'exploitation.

b. Dans sa déclaration fiscale 2013, qu'il a déposée en tant que personne seule, A _____ a indiqué un revenu imposable de CHF 184'820.- et une fortune nulle. Les comptes de son entreprise faisaient état d'un chiffre d'affaires de CHF 1'063'268.- et d'un bénéfice de CHF 212'508.21. Les taxations pour cette période n'ont pas été contestées.

- B. a.** Le 7 juillet 2017, l'AFC-GE a informé A _____ de l'ouverture à son encontre de procédures en rappel et en soustraction d'impôt concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année 2013 ainsi que pour les années 2007 à 2012 et 2014, cette dernière année concernant également son épouse [depuis le 17 février 2014]), au motif que d'après une communication de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH ; division de la TVA), il n'avait pas déclaré l'entier du chiffre d'affaires de son activité indépendante, ni certains de ses comptes bancaires et postaux. Elle lui a demandé de lui remettre divers documents concernant ses avoirs mobiliers et son entreprise.

Le 5 novembre 2021, l'AFC-GE a informé A _____ et son épouse de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en tentative de soustraction de l'ICC et de l'IFD 2015 à 2020, pour les mêmes motifs.

b. Dans le cadre de l'instruction de ces procédures, A _____ a produit des éléments non déclarés concernant son activité indépendante, ses biens mobiliers (avoirs sur des comptes bancaires et postaux et dans un coffre-fort) et ses immeubles à l'étranger (Italie et France). Il a remis des relevés bancaires et postaux sur lesquels figuraient les montants encaissés avec son activité indépendante, considérés comme chiffre d'affaires.

c. Le 26 janvier 2022, l'AFC-GE a notifié à A _____ des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende 2013, arrêtant tant les rappels d'impôt que la quotité des amendes à CHF 40'881.55 (ICC) et CHF 17'583.75 (IFD). Les reprises sur les revenus et la fortune concernaient le chiffre d'affaires de l'entreprise et les biens mobiliers et immobiliers non déclarés. La quotité des amendes tenait compte de la faute intentionnelle, de l'importance des montants soustraits et de la bonne collaboration de l'intéressé.

Les crédits sur les comptes remis (C_____, D_____, E_____ et F_____) s'élevaient à CHF 1'158'854.- (F_____ : CHF 1'079'614.- ; D_____ : CHF 52'580.- ; E_____ : CHF 26'660.-). Le chiffre d'affaires déclaré s'élevant à CHF 1'016'484.- (*sic*), la différence, soit le chiffre d'affaires non déclaré, était de CHF 142'370.-.

d. Le même jour, pour les mêmes motifs, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2007 à 2012 et 2014, des bordereaux de taxation pour les années 2015 à 2020 ainsi que des bordereaux d'amende pour la soustraction des ICC et IFD 2012 et 2014 et pour la tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 à 2020.

Elle a notifié à son épouse des bordereaux de rappel d'impôt pour l'année 2014 et des bordereaux de taxation pour les années 2015 à 2020.

e. Le 25 février 2022, A_____ (de même que son épouse pour les années qui la concernent, soit 2014 à 2020) a formé réclamation contre les bordereaux relatifs à la période 2013 (ainsi que contre tous les bordereaux relatifs aux périodes 2007 à 2012, 2014 et 2015 à 2020). Il a complété sa réclamation le 31 mars 2022.

Le principe de l'amende n'était pas justifié, dès lors qu'il n'avait jamais eu la conscience ni la volonté d'éluder l'impôt. Il n'avait pas fait d'études ni travaillé dans un domaine administratif. Pour la préparation de sa comptabilité et de ses déclarations fiscales, il avait fait appel à des fiduciaires jusqu'en 2013.

Le montant de la reprise sur le chiffre d'affaires 2013 se limitait à CHF 142'370.-. Dans la mesure où il ne se justifiait pas d'effectuer des reprises sur le chiffre d'affaires, le montant des redressements effectués dans le cadre de la taxation 2013 était faible, si bien que cet élément ne pouvait être retenu comme une circonstance aggravante. Il avait pleinement collaboré, en fournissant notamment des relevés de crédits et en répondant aux questions, même si les faits remontaient jusqu'à 2013. Le fait d'avoir fait confiance à des mandataires qualifiés pour l'établissement de sa comptabilité, présumant ainsi que celle-ci ne posait pas de problèmes, devait être retenu comme une circonstance atténuante.

Certains versements en espèces sur ses comptes bancaires n'avaient pas de lien avec son activité professionnelle. En raison de l'ancienneté de la période concernée, il lui était impossible de retrouver l'origine de tous les crédits ou de lister tous les versements, qui étaient considérés à tort comme du chiffre d'affaires. Il se rappelait néanmoins avoir utilisé ces comptes de manière « particulièrement désorganisée ». Il avait régulièrement procédé à des prélèvements dans « un compte » et à des versements sur un « autre compte », notamment afin de procéder à « certains achats ». Dans son coffre-fort, il ne détenait que des montres et bijoux pour une valeur d'environ CHF 20'000.-.

Pour déterminer son chiffre d'affaires 2013, l'AFC-GE avait cumulé des crédits sur ses comptes bancaires. Cette méthode était inappropriée car elle aboutissait à un résultat ne correspondant pas à la réalité économique. Elle tenait en effet compte

d'un « nombre important » de versements sans lien avec son activité indépendante. Il avait remis à l'AFC-GE des pièces comptables qui auraient éventuellement permis de déterminer le réel chiffre d'affaires de son activité. Selon l'expérience de la vie, le chiffre d'affaires retenu par l'AFC-GE ne correspondait pas à celui d'une entreprise de carrelage de la taille de celle qu'il exploitait, en employant seulement deux salariés et un sous-traitant. Selon les informations qu'il avait pu obtenir, les chiffres moyens « estimés » de son entreprise devaient s'élever au maximum à CHF 1'000'000.- en 2013.

f. Le 2 septembre 2022, l'AFC-GE a informé A_____ de son intention de rectifier en sa défaveur les bordereaux de rappel des ICC et IFD 2013, en raison d'une reprise supplémentaire sur le chiffre d'affaires de EUR 26'660.-.

g. Par décision du 17 novembre 2022, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation portant sur la période fiscale 2013 (de même que celle portant sur les années 2007 à 2012 et 2014 à 2020), en ce sens que les reprises sur le chiffre d'affaires et les avoirs dans le coffre-fort étaient ramenées à respectivement CHF 133'953.- (au lieu de CHF 142'370.-) et CHF 20'000.-. Le montant des amendes ICC et IFD 2013 s'élevait respectivement à CHF 38'356.- et CHF 16'543.-. Elle a rejeté la réclamation pour le surplus.

A_____ n'avait tenu aucun livre de caisse et les opérations en caisse ne pouvaient pas être suivies de manière fiable. Certaines factures encaissées en espèces n'avaient pas été comptabilisées et des recettes avaient été encaissées directement sur divers comptes bancaires et postaux, sans avoir été saisies en comptabilité. Il ressortait également des mouvements des comptes bancaires et postaux non déclarés qu'un nombre important de crédits, jugés commerciaux, n'étaient pas saisis en comptabilité. Les reprises correspondaient à la différence entre les crédits bancaires jugés commerciaux et le chiffre d'affaires déclaré par le contribuable. La comparaison des crédits des comptes bancaires commerciaux et privés montrait que tous les crédits commerciaux n'avaient pas été comptabilisés. En revanche, elle avait corrigé les erreurs relevées dans la réclamation.

Pour la période fiscale 2013, un montant de CHF 14'570.- avait été considéré comme non commercial. Cependant, le montant de EUR 26'660.- avait été corrigé en une contre-valeur de CHF 32'813.-. Ainsi, les crédits sur les comptes C_____, D_____, E_____ et F_____ s'élevaient désormais à CHF 1'117'624.-. Le chiffre d'affaires déclaré s'élevait à CHF 1'016'484.- (*sic*), la différence (chiffre d'affaires non déclaré) était de CHF 101'140.-.

A_____ n'avait pas enregistré ni déclaré les chiffres d'affaires litigieux. Il avait commis d'autres soustractions en omettant de déclarer ses deux biens immobiliers et les rendements y relatifs, ainsi que ses comptes bancaires et son coffre-fort. Dès lors, il avait agi avec la volonté d'induire le fisc en erreur, à tout le moins par dol éventuel. Les amendes étaient ainsi justifiées dans leur principe. Les montants soustraits étaient importants, ce qui constituait une circonstance aggravante. Cependant, elle avait retenu la bonne collaboration comme circonstance atténuante.

Par conséquent, la quotité fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait était justifiée.

h. Le même jour, l'AFC-GE a notifié à A_____ des bordereaux rectificatifs pour l'année 2013 (ainsi que pour les années 2007 à 2012 et 2014 à 2020) tenant compte des corrections admises et des dégrèvements d'impôt en découlant, soit CHF 2'525.30 pour l'ICC et CHF 1'040.10 pour l'IFD. Les rappels d'impôt dus pour l'année 2013 s'élevaient ainsi à CHF 38'356.- (ICC) et CHF 16'543.- (IFD).

Elle a notifié à son épouse des bordereaux rectificatifs pour les années qui la concernent.

C. a. Par actes séparés, A_____ (de même que son épouse pour les années qui la concernent) a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre toutes les décisions sur réclamation, concluant à l'annulation de l'ensemble des bordereaux rectificatifs.

b. Trois procédures, portant sur les périodes fiscales 2007 à 2012 (A/4435/2022), 2014 à 2020 (A/4437/2022) ainsi que sur la période fiscale 2013 (A/4436/2022), ont été ouvertes.

ba. Le TAPI puis la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) ont partiellement admis les recours déposés par A_____ dans le cadre de la procédure portant sur les périodes fiscales 2007 à 2012 (A/4435/2022).

Par arrêt du 26 juin 2024 (cause 9C_762/2023), le Tribunal fédéral a partiellement admis le recours déposé par A_____ contre l'arrêt de la chambre administrative (ATA/1183/2023 du 31 octobre 2023). Le droit de procéder au rappel d'impôt pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2008 était prescrit et le rappel d'impôt y relatif était supprimé. La cause était en outre renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle rende de nouvelles décisions de rappel d'impôt 2009 à 2012 et d'amende 2012, en tenant compte de provisions AVS pour la taxation de l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2009 à 2012.

bb. Le TAPI a rejeté le recours déposé dans le cadre de la procédure portant sur les périodes fiscales 2014 à 2020 (A/4437/2022). Par arrêt de ce jour, la chambre administrative a partiellement admis le recours interjeté par A_____ contre ce jugement.

c. Dans le cadre de la procédure portant sur la période fiscale 2013 (A/4436/2022), A_____ a repris ses précédentes explications et notamment ajouté que la reprise sur ses avoirs dans le coffre-fort n'était plus contestée et que certains crédits bancaires totalisant CHF 8'851.- pour l'année 2013 n'avaient aucun lien avec son activité professionnelle (tableau récapitulatif ; pièce 16). L'AFC-GE n'avait corrigé que le montant du chiffre d'affaires, sans ajuster celui des charges. Si son mandataire avait mal comptabilisé le chiffre d'affaires, il devait en être de même pour les charges. Cela démontrait que la méthode employée par l'AFC-GE n'était

pas cohérente, dès lors qu'elle ne permettait pas de déterminer son chiffre d'affaires effectif ni d'établir sa réelle capacité contributive.

d. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Pour contester les reprises sur son chiffre d'affaires, le recourant se fondait sur des estimations et sur l'analyse des statistiques de la Chambre Genevoise du Carrelage et de la Céramique (CGCC). Or, elles n'étaient pas déterminantes, puisque la méthode qu'elle avait appliquée reposait sur des éléments concrets, à savoir les relevés bancaires et postaux du recourant sur la base desquels elle avait reconstitué le chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires repris avait été déterminé en tenant compte de l'ensemble des crédits des comptes bancaires, sous déduction du chiffre d'affaires initialement déclaré. Il n'y avait donc pas lieu de prendre en compte de nouvelles charges par estimation. Les charges étaient réputées avoir déjà été comptabilisées.

La reconstitution du chiffre d'affaires avait donné lieu à un montant de CHF 1'141'617.- (F_____ : CHF 1'070'794.- ; D_____ : CHF 38'010.- ; E_____ : CHF 32'813.-). Compte tenu des éléments finalement retenus (notamment un chiffre d'affaires initial déclaré de CHF 1'063'268.- et non pas de CHF 1'016'484.-), il en résultait une reprise de CHF 78'349.-. Celle-ci constituait une *reformatio in pejus (sic)* par rapport au montant retenu dans sa décision sur réclamation. En effet, les revenus du D_____ étaient de CHF 38'010.- au lieu de CHF 52'580.-. Ceux du compte E_____ de EUR 26'660.- n'avaient pas été convertis au taux de change de 2013, ce qui était désormais chose faite. Pour le surplus, le tableau récapitulatif référencé sous pièce 16 contenait deux montants (CHF 25.- et CHF 6.50) qui n'avaient pas fait l'objet de reprise.

e. Dans sa réplique, A_____ a indiqué qu'à la suite de la décision sur réclamation du 21 novembre 2022, le montant des reprises avait été communiqué à l'office cantonal des assurances sociales (ci-après : OCAS), qui avait, le 23 mars 2023, procédé « de manière provisoire » à une reprise des cotisations personnelles AVS pour l'année 2013 s'élevant à CHF 20'772.40. Ces frais complémentaires justifiés par l'usage commercial devaient être pris en compte pour déterminer le montant net imposable.

f. Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que les reprises maintenues correspondaient uniquement aux montants dont l'intéressé n'avait pas pu démontrer le caractère non-imposable. Il n'y avait pas lieu de constituer une provision pour les cotisations à l'AVS liées aux reprises, puisque le recourant utilisait la méthode de l'encaissement-décaissement pour la tenue de ses comptes commerciaux.

g. Par jugement du 16 octobre 2023, le TAPI a rejeté le recours.

D. a. Par acte déposé le 20 novembre 2023, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant préalablement à la jonction de la procédure avec la cause A/4437/2022 et principalement à l'annulation des bordereaux de rappels d'impôt ICC/IFD 2013 et des bordereaux d'amendes ICC/IFD

2013 ainsi qu'au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation 2013.

Il a repris son argumentation développée jusque-là, précisant que l'AFC-GE avait corrigé son erreur de base, dans sa réponse au recours devant le TAPI, et retenait désormais à juste titre un chiffre d'affaires initial déclaré de CHF 1'063'268.- (au lieu de CHF 1'016'484.-), faisant ainsi passer la reprise pour l'année 2013 à CHF 78'349.- (au lieu de CHF 142'370.-). Or, bien que le TAPI eût reconnu les ajustements admis par le fisc, il n'avait pas « conclu » à la modification des bordereaux ICC/IFD 2013, mais avait rejeté le recours.

En cas de confirmation des reprises effectuées par l'AFC-GE, il convenait d'intégrer les charges complémentaires relatives aux assurances sociales.

Au regard de sa formation, de ses capacités intellectuelles et de son expérience professionnelle, il avait entrepris toutes les démarches raisonnablement attendues de lui en mandatant de bonne foi une fiduciaire et en lui transmettant tous les documents et les informations utiles. Celle-ci avait établi les comptes de l'entreprise de 2007 jusqu'à 2013, sans qu'il puisse se douter des erreurs commises. Le principe de l'amende n'était donc pas fondé.

Le montant des reprises de 2013 et l'impact fiscal restaient limités. Aucune circonstance particulièrement insolite justifiant l'augmentation de l'amende ne ressortait du dossier. L'intention ne pouvait pas être retenue comme une circonstance aggravante. Il avait toujours remis la documentation nécessaire pour l'établissement de sa comptabilité et de ses déclarations fiscales. Il convenait également de prendre en compte l'écoulement du temps, ses problèmes de santé, la tenue de sa comptabilité et l'établissement conforme de ses déclarations fiscales. Il n'avait jamais eu ni antécédents ni dettes. Considérer sa situation comme pire que d'autres affaires qui, par exemple, avaient vu la mise en place de schémas complexes visant à éluder l'impôt de manière systématique semblait disproportionné. Un contribuable multimilliardaire avait éludé environ CHF 58'000'000.- d'impôts en agissant par le biais d'une structuration complexe de son patrimoine. L'unique circonstance atténuante retenue avait été sa relative bonne collaboration. Or, là où lui-même avait été sanctionné à hauteur d'une fois le montant de l'impôt repris, le contribuable précité n'avait été condamné qu'à une amende se montant aux $\frac{3}{4}$ de l'impôt éludé.

b. L'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de rectifier les bordereaux en rappel d'impôt et amendes ICC et IFD 2013, conformément à sa réponse devant le TAPI, et au rejet du recours pour le surplus, se référant à sa précédente argumentation. Elle s'est opposée à la jonction des causes, la situation de A_____ pour la période fiscale 2013 étant différente de celle pour les périodes fiscales 2014 à 2020.

c. Dans sa réplique, A_____ a relevé que l'ATA/1183/2023 précité, portant sur les périodes fiscales 2007 à 2012, faisait l'objet d'un recours pendant au Tribunal

fédéral. Il convenait donc de suspendre la procédure jusqu'à droit jugé dans cette autre procédure.

d. L'AFC-GE ayant expressément renoncé à formuler des observations complémentaires, la cause a été gardée à juger le 23 février 2024, ce dont les parties ont été informées.

e. Par courrier du 15 juillet 2024, l'AFC-GE a indiqué qu'elle acceptait de tenir compte, à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 précité, d'une provision AVS en lien avec les reprises effectuées dans le cadre de l'activité indépendante.

f. Le contenu des pièces sera repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

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. Le recourant conclut à titre préalable à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé sur le recours pendant devant le Tribunal fédéral contre l'ATA/1183/2023 (cause A/4435/2022).

Toutefois, le Tribunal fédéral a rendu son arrêt le 26 juin 2024 (cause 9C_762/2023), si bien que la requête est devenue sans objet et que la suspension ne sera en conséquence pas prononcée.

3. Le recourant conclut également, à titre préalable toujours, à la jonction de la procédure avec la cause concernant les exercices fiscaux 2014 à 2020 (A/4437/2022), dans la mesure où ces deux causes porteraient sur le même complexe de fait et s'adresseraient à un seul et même contribuable.

3.1 Selon l'art. 70 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune (al. 1). La jonction n'est toutefois pas ordonnée si la première procédure est en état d'être jugée alors que la ou les autres viennent d'être introduites (al. 2).

Selon la jurisprudence de la chambre de céans, il n'y a pas lieu de procéder à une jonction de causes lorsque des procédures portant sur des décisions rendues par la même autorité et prises en vertu des dispositions de la même loi visent un complexe de faits différent ou ne concernent pas les mêmes parties (ATA/557/2021 du 25 mai 2021 consid. 3a ; ATA/92/2016 du 2 février 2016 consid. 3b et les arrêts cités).

3.2 En l'espèce, la présente cause et celle enregistrée sous le n° A/4437/2022 sont certes les deux en état d'être jugées. Toutefois, elles ne portent pas sur les mêmes années fiscales, visent un complexe de faits différent sur certains points et soulèvent certaines questions juridiques différentes, la cause A/4437/2022 abordant notamment la problématique de reprises en lien avec l'un des véhicules du recourant et la déductibilité d'une charge de famille pour sa fille majeure, contrairement à la présente cause.

Pour ces raisons, il n'y a pas lieu de procéder à la jonction des procédures.

4. Il convient dans un premier temps de délimiter l'objet du litige.

4.1 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés (ATA/688/2024 du 10 juin 2024 consid. 2.3 ; ATA/330/2023 du 28 mars 2023 consid. 3a).

4.2 En l'espèce, le recourant ne conteste pas les reprises liées au bien immobilier sis à G_____, en France, et ne conteste plus celles liées à la valeur de son coffre-fort détenu à l'F_____ (CHF 20'000.-). En outre, il ne demande plus la déduction des charges commerciales liées aux revenus (chiffre d'affaires non déclaré) repris par l'intimée.

Le litige porte ainsi uniquement sur le bien-fondé des reprises effectuées sur le chiffre d'affaires réalisé par son entreprise pour l'année 2013, sur l'admissibilité de la déduction de provisions pour les cotisations AVS en relation avec les revenus repris en matière d'ICC et IFD 2013 ainsi que sur le bien-fondé des amendes infligées pour la soustraction des ICC et IFD 2013.

5. Se pose la question de la prescription.

5.1 La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 3.1 et l'arrêt cité) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

5.2 En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5 ; 2C_700/2022 du

25 novembre 2022 consid. 4.1 et la référence citée). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2017 (RO 2015 779 ; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; art. 205f LIFD et 78f de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14]).

5.3 L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 aLIFD ; ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC (ATA/1183/2023 précité consid. 4.1.1).

5.4 Avant le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait par dix ans – mais dans tous les cas par quinze ans – à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 aLIFD). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). Depuis le 1^{er} janvier 2017, le délai de prescription est de dix ans et il ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance dudit délai (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD). L'art. 58 al. 1 et 3 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD. Il a été repris en droit cantonal à l'art. 77 LPFisc, selon lequel la poursuite pénale pour soustraction d'impôt consommée se prescrit donc par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 77 al. 1 let. b LPFisc). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité compétente (art. 75) avant l'échéance du délai de prescription (art. 77 al. 2 LPFisc).

5.5 En l'occurrence, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 7 juillet 2017 pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2013. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc a ainsi été respecté. Le délai de péremption de quinze ans n'est quant à lui pas encore atteint.

En ce qui concerne la soustraction d'impôt, l'autorité fiscale a établi le 26 janvier 2022 un bordereau d'amende IFD et ICC pour l'année 2013, soit moins de dix ans avant la fin de cette année fiscale. En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale

compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite. Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée.

6. Le recourant conteste que les montants crédités sur ses comptes bancaires et postaux, qui ont été repris par l'intimée, constituent des éléments de son revenu imposable. Subsidiairement, il demande que les reprises soient ajustées selon les corrections admises par l'intimée.

6.1 Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine et du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1). Dans la LIFD, les revenus exonérés sont les gains en capitaux privés (art. 16 al. 3 LIFD) et les revenus énumérés dans la liste exhaustive figurant à l'art. 24 LIFD (ATF 143 II 402 consid. 5.1). Dans un système caractérisé par une imposition générale des revenus, ces exceptions à l'imposition doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.3. et les références citées).

L'art. 18 al. 1 LIFD dispose en particulier que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Constituent notamment de tels revenus, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). L'art. 58, qui porte sur la détermination du bénéfice net des personnes morales, s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (al. 3).

6.2 Selon l'art. 130 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2). Le recours à des coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de taxation d'office ; ces moyens sont également ouverts à l'autorité dans le cadre d'une taxation ordinaire (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., 2017, n. 27 *ad* art. 130 LIFD).

6.3 En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/773/2024 du 25 juin 2024 consid. 4.5).

6.4 Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^e éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 *in* RDAF 2009 II 408 consid. 5 ; ATA/701/2024 du 10 juin 2024 consid. 6.6).

6.5 Dans l'ATA/1183/2023 précité, qui portait sur la taxation fiscale du recourant pour les années 2007 à 2012, la chambre de céans a retenu que les comptes bancaires et postaux produits par le recourant faisaient état de versements non déclarés. Les montants y relatifs avaient accru son patrimoine et représentaient de ce fait *a priori* des revenus imposables. Ainsi, dans la mesure où l'autorité fiscale disposait d'éléments concrets indiquant une augmentation des revenus, il n'était pas nécessaire de procéder à une taxation par appréciation. Les montants figurant sur les comptes bancaires justifiaient, à eux seuls, la reprise et l'imposition sur la totalité de ces sommes, à moins que le caractère non imposable des montants en cause ne soit démontré. La charge de cette contre-preuve revenait toutefois au contribuable. Pour démontrer que les montants crédités ne devaient pas être pris en compte à titre de chiffre d'affaires, le recourant avait fourni, devant le TAPI, un tableau récapitulatif des montants retenus à tort par l'AFC-GE. Celle-ci avait admis que le recourant avait réussi à démontrer que la grande majorité des montants en cause ne constituaient pas des revenus provenant de son activité lucrative indépendante. Elle avait ainsi proposé de déduire ces montants de la totalité des crédits non déclarés figurant sur les comptes F_____, C_____, D_____ et E_____. Seul faisait exception le montant de CHF 42'069.70 correspondant à la vente de titres pour l'année 2010, qui n'avait jamais été pris en compte dans le chiffre d'affaires de l'entreprise et qui n'avait, ainsi, pas donné lieu à une reprise.

Il convenait ainsi de confirmer le montant des reprises, lesquelles correspondaient aux pièces produites par le recourant (ATA/1183/2023 précité consid. 5.4)

6.6 En l'espèce, pour calculer le revenu imposable de la période fiscale 2013, l'autorité de taxation a, comme elle l'avait fait pour les périodes fiscales 2007 à 2012, déterminé le chiffre d'affaires en comptabilisant l'ensemble des crédits figurant sur les relevés bancaires et postaux non déclarés du contribuable et en déduisant du total ainsi obtenu le chiffre d'affaires initialement déclaré. Les montants des reprises correspondent à la différence entre ces montants. Dans sa réponse au recours devant le TAPI, l'intimée a précisé, après avoir ajusté à plusieurs reprises ses calculs, que le montant de la reprise pour l'année fiscale 2013 s'élevait finalement à CHF 78'349.-.

Devant la chambre de céans, le recourant ne conteste pas l'existence de ces montants mais remet en question, comme il l'avait déjà fait dans la cause A/4435/2022, la méthodologie employée par l'autorité de taxation, faisant valoir qu'elle aurait dû recourir à la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux.

Il ne peut toutefois être suivi, pour les mêmes raisons que celles exposées dans l'ATA/1183/2023 précité. En effet, les comptes bancaires et postaux produits en cours de procédure font état de versements non déclarés à hauteur de CHF 87'169.- (CHF 1'150'437.- [montant total des comptes] – CHF 1'063'268.- [montant du chiffre d'affaire déclaré]) en 2013. Ce montant est venu accroître son patrimoine et représentait de ce fait *prima facie* un revenu imposable. Ainsi, dans la mesure où l'intimée disposait d'éléments concrets indiquant une augmentation de revenus du contribuable, il n'était pas nécessaire de procéder à une taxation par appréciation ; cette approche objective rend sans pertinence les critiques du recourant concernant la méthode employée par l'intimée pour déterminer la part du chiffre d'affaires non déclaré au cours de l'année 2013, y compris ses références à l'analyse et aux statistiques publiées par la CGCC.

Les montants non déclarés figurant sur les comptes bancaires justifiaient, à eux seuls, la reprise et l'imposition sur la totalité de ces sommes, à moins que le caractère non imposable des montants en cause ne fût démontré. La charge de cette contre-preuve revenait toutefois au contribuable. Or, ce dernier s'est limité à contester la reprise d'un montant de CHF 8'851.80 sur CHF 87'169.-. et a *a fortiori* échoué à prouver le caractère non imposable du reste du montant de CHF 87'169.-. Il appert ainsi que les reprises sont, sous réserve du montant de CHF 8'851.80 (*cf. infra*), uniquement composées de montants dont le contribuable n'a pas pu démontrer qu'il ne s'agissait pas d'un revenu.

Devant le TAPI, l'intimée a admis que l'intéressé avait réussi à démontrer que le montant de CHF 8'851.80 ne constituait pas un revenu provenant de son activité lucrative indépendante. Elle a ainsi proposé de le déduire de la totalité des crédits non déclarés figurant sur les comptes F_____, C_____, D_____ et E_____. Il en résulte une reprise de CHF 78'349.- (CHF 87'169.- – CHF 8'851.80 + CHF

31.50), les montants de CHF 25.- et CHF 6.50 figurant dans le tableau récapitulatif référencé sous pièce 16 recourant n'ayant pas fait l'objet de reprise.

Vu ce qui précède, et conformément aux conclusions prises par l'intimée devant la chambre de céans, il lui sera donné acte de son engagement à ramener la reprise sur le revenu 2013 à CHF 78'349.-, ce qui conduit à l'admission partielle du grief. En outre, et conformément à ce qui suit, elle devra également prendre en compte des provisions pour cotisations AVS de la période fiscale 2013.

- 7.** Le recourant reproche à l'intimée de n'avoir pas porté en déduction les charges complémentaires relatives aux cotisations d'assurances sociales. Il estime qu'elle aurait dû prendre en considération une provision pour cotisations AVS.

7.1 Sont déduits du revenu imposable des personnes physiques les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle (art. 33 al. 1 let. d LIFD).

7.2 Aux termes de l'art. 29 al. 1 let. a LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé. Les véritables provisions au sens de l'art. 29 al. 1 let. a LIFD se distinguent par le fait qu'elles sont constituées pour un engagement fondé sur la loi ou sur un contrat (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1). La provision permet d'imputer au bénéfice de l'exercice en cours une charge ou une perte effective ou à tout le moins vraisemblable, mais dont le montant n'est pas encore connu avec précision et qui ne sera déterminé que dans une période ultérieure (ATF 141 II 83 consid. 5.1).

7.3 Les cotisations sociales, dont le paiement repose sur la loi, peuvent être rangées dans la catégorie des provisions (arrêt du Tribunal fédéral 2C_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 4.4 et la référence citée). Les cotisations AVS se calculent sur la base du revenu découlant du résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation et du capital propre investi dans l'entreprise à la fin de l'exercice commercial (art. 22 al. 2 du règlement fédéral du 31 octobre 1947 sur l'assurance-vieillesse et survivants RAVS – RS 831.101). Pour établir le revenu déterminant, les autorités fiscales cantonales se fondent sur la taxation passée en force de l'impôt fédéral direct (art. 23 al. 1 RAVS). Les cotisations définitives ne peuvent donc être déterminées, au plus tôt, que l'année suivant celle en cause. Pendant l'année de cotisation, les personnes tenues de payer des cotisations doivent verser périodiquement des acomptes de cotisations (art. 24 al. 1 RAVS). Qu'elles soient considérées comme privées ou commerciales, les cotisations sociales d'un indépendant peuvent faire l'objet d'une provision si le contribuable tient une comptabilité en partie double. Le contribuable peut également choisir une méthode plus simple et enregistrer les cotisations, soit à la date de la facture (des acomptes et des décisions définitives), soit à celle du paiement, même si cela ne coïncide pas avec l'année pour laquelle les cotisations sont dues. Lorsque le contribuable a choisi une des méthodes admises, il doit s'y tenir (ATF 141 II 83 consid. 5.2 ; arrêts du

Tribunal fédéral 2C_734/2010 du 2 février 2011 consid. 2.1 ; 2A.128/2007 du 14 mars 2008, *in* RF 63/2008, 630, consid. 5.4 et les références citées).

7.4 Dans le contexte particulier d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction en lien avec la possibilité de provisionner des cotisations AVS, le Tribunal fédéral considère que l'autorité de taxation doit d'office calculer le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû par le contribuable pour la période fiscale concernée et provisionner ce montant, afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 9C_762/2023 précité consid. 8.5 ; 9C_738/2022 du 30 mai 2023 consid. 5.1 ; 2C_435/2017 du 18 février 2019 consid. 2.3.2).

Dans son arrêt 9C_762/2023 précité, le Tribunal fédéral a retenu qu'en application de ces principes dans le cas où un rappel d'impôt et une amende pour soustraction ont été prononcés à l'encontre du contribuable, l'AFC-GE était tenue d'office de calculer provisoirement le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû pour les périodes fiscales concernées et de tenir compte des provisions correspondantes qui venaient diminuer le bénéfice imposable, afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (consid. 8.5).

7.5 En l'espèce, l'intimée, faisant suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 précité, a indiqué qu'elle acceptait de tenir compte d'une provision AVS en lien avec les reprises effectuées dans le cadre de l'activité indépendante. Il lui en sera donc donné acte.

Cette solution est du reste conforme au droit. En effet, dès lors qu'un rappel d'impôt et une amende pour soustraction fiscale ont été prononcés à l'encontre du recourant pour l'année 2013, l'intimée était tenue d'office de calculer provisoirement le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû pour les périodes fiscales concernées et de tenir compte des provisions correspondantes qui viennent diminuer le bénéfice imposable.

Il convient de préciser que la chambre de céans ne peut tenir compte de la décision définitive de taxation rendue par l'OCAS le 23 mars 2023. En effet, celle-ci a été rendue, d'une part, avant que l'intimée ne déclare accepter de ramener la reprise sur le revenu 2013 à CHF 78'349.- (ce dont il lui est donné acte [consid. 6.6]) et, d'autre part, en l'absence de provisions liées aux cotisations AVS, si bien que le montant des cotisations définitives arrêté pour l'année 2013 (CHF 20'772.40) ne tient pas compte de ces éléments et ne correspond ainsi pas à la situation financière réelle du contribuable. En outre et surtout, ce dernier n'allègue pas, ni *a fortiori* ne prouve, avoir procédé au paiement du montant de CHF 20'772.40.

Le grief sera donc admis et la cause renvoyée à l'intimée pour qu'elle rende de nouvelles décisions de rappel d'impôt 2013 en tenant compte de provisions AVS pour la taxation de l'IFD et des ICC de la période fiscale 2013.

- 8.** Le recourant conteste le bien-fondé des amendes pour soustraction d'impôt concernant l'année fiscale 2013.

8.1 Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1 ; ATA/1183/2023 précité consid. 7.1 et l'arrêt cité).

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées).

8.2 La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées).

La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1 et les arrêts cités). En revanche,

agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C_1066/2018 précité consid. 4.1).

8.3 Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôts, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.4 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références, *in* RDAF 2012 II 324). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 3 et les références citées, *in* RF 75/2020 p. 71).

8.4 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/1183/2023 précité consid. 7.1 et les arrêts cités).

8.5 Dans son arrêt 9C_762/2023 précité, le Tribunal fédéral a relevé que c'était en vain que le recourant soutenait qu'il n'avait ni conscience ni volonté d'éluder l'impôt. La chambre administrative, dans son arrêt ATA/1183/2023 précité, avait considéré à bon droit qu'il ne pouvait pas ignorer que plusieurs comptes bancaires et biens immobiliers lui appartenant, de même que le contenu de son coffre-fort, ne figuraient pas dans ses déclarations et que plus de CHF 600'000.- n'avaient pas été déclarés durant les périodes fiscales en cause. C'était en outre de manière convaincante que les juges cantonaux avaient considéré qu'il n'était pas déterminant, sous l'angle des conditions d'une soustraction fiscale, que le

contribuable ait confié à une fiduciaire le soin d'effectuer sa comptabilité et ses déclarations fiscales (consid. 10.2).

8.6 En l'espèce, le recourant ne conteste pas que les éléments objectifs de la soustraction fiscale, soit l'existence de déclarations d'impôts irrégulières, sont remplis, mais invoque, comme il l'avait fait dans le cadre de la cause A/4435/2022, son absence de compétences et de connaissances en matière comptable et fiscale. Il s'en était remis au professionnel qu'il avait mandaté pour s'occuper du volet administratif de son entreprise. Il avait d'ailleurs changé de mandataire en 2014, après avoir constaté que sa comptabilité n'était pas tenue de manière correcte.

Or, comme l'a déjà retenu la chambre de céans, – dont le raisonnement a été confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 9C_762/2023 précité –, dans la cause concernant les années fiscales antérieures, même sans être au bénéfice d'une formation particulière en fiscalité, le recourant disposait, en raison de son activité professionnelle à titre d'indépendant, des capacités suffisantes pour se rendre compte des conséquences de l'absence d'enregistrement de certaines recettes dans les comptes de son entreprise. Il ne pouvait ignorer que plusieurs comptes bancaires et biens immobiliers, de même que son coffre-fort, ne figuraient pas dans ses déclarations fiscales (ATA/1183/2023 précité consid. 7.3).

Le fait que sa comptabilité et ses déclarations fiscales aient été établies par une fiduciaire ne permet pas de le décharger de ses obligations fiscales. Il n'a d'ailleurs pas démontré avoir informé sa fiduciaire de tous les éléments de fortune et de revenus en cause. Il invoque certes avoir changé de fiduciaire en 2014 après avoir constaté que sa comptabilité n'avait pas été effectuée de manière correcte, mais ne soutient pas en avoir avisé les autorités fiscales. Par ailleurs, en agissant en tant que titulaire de l'entreprise individuelle, bénéficiant d'une signature individuelle, il ne pouvait renoncer à ses obligations légales, au sens des art. 958 ss CO, en matière de présentation des comptes et comptabilisation au bilan, ce d'autant moins qu'il lui revenait de signer les rapports de gestion dans lesquels les comptes étaient présentés, selon l'art. 958 al. 3 CO. La preuve d'un comportement intentionnel, à tout le moins par dol éventuel, doit ainsi être considérée comme apportée (*ibid.*).

C'est partant à juste titre que l'intimée a retenu que les éléments constitutifs d'une soustraction d'impôt étaient réunis.

9. Reste à examiner la quotité des amendes.

9.1 En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, 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 (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait 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. En présence d'une infraction intentionnelle sans

circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1).

9.2 La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s.).

9.3 Le Tribunal fédéral considère que la bonne collaboration du contribuable dans le cadre la procédure en soustraction d'impôt constitue en principe un élément permettant de réduire la peine (arrêts du Tribunal fédéral 9C_763/2023 précité consid. 10.3 ; 2C_875/2018 du 17 avril 2019 consid. 8.2.2 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2). Il en va de même de l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op. cit.*, n. 47 *ad* art. 175 et les références citées).

9.4 Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/376/2024 du 12 mars 2024 consid. 6.3 et l'arrêt cité).

Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou lorsqu'elle viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire, l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 143 III 140 consid. 4.1.3).

Une décision viole le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. L'inégalité apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 146 II 56 consid. 9.1 ; 144 I 113 consid. 5.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_555/2023 du 5 avril 2024 consid. 6.1).

9.5 Dans son arrêt 9C_762/2023 précité, le Tribunal fédéral a considéré que la quotité de l'amende en tant que telle, qui avait été fixée à une fois l'impôt soustrait, apparaissait conforme aux critères posés par la jurisprudence et que la chambre

administrative, dans son ATA/1183/2023 précité, n'avait pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation dans la fixation de la quotité. En effet, les divers éléments invoqués par le recourant ainsi que le fait qu'il n'aurait pas systématiquement procédé à des montages complexes et l'évasions fiscale pour des millions de francs suisses ne permettaient pas davantage de conclure que la chambre administrative aurait excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation. Enfin, en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières comme en l'occurrence, l'amende équivalait en principe au montant de l'impôt soustrait (consid. 10. 3).

9.6 En l'espèce, il convient au préalable de préciser que le montant de l'impôt soustrait devra être recalculé par l'intimée, en raison de l'ajustement de la reprise sur le revenu 2013 et des diminutions des rappels d'impôt consécutives à la prise en compte des montants des provisions relatives aux cotisations AVS. Ceci a donc une conséquence sur le montant de l'amende infligée au recourant pour l'année 2013, qui devra à nouveau être déterminée par l'intimée. Dans cette mesure, le recours est bien fondé s'agissant de l'amende ICC et IFD 2013 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 précité consid. 10.3).

Cela étant posé, comme l'a déjà retenu la chambre de céans, – dont le raisonnement a été confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 9C_762/2023 précité –, dans le cadre de la procédure portant sur la soustraction fiscale commise par le recourant au cours de la période 2012, ce dernier n'a pas déclaré pendant presque dix ans les comptes bancaires et postaux, biens immobiliers et coffre-fort litigieux, ce qui constitue des éléments à charge. Il en va de même du caractère intentionnel de l'infraction, commise à tout le moins par dol éventuel (ATA/1183/2023 précité consid. 8.2).

Doivent être pris en compte comme circonstances atténuantes la bonne collaboration du recourant ainsi que l'écoulement du temps depuis l'infraction (plus de dix ans). En revanche, il sied de rappeler que l'absence d'antécédents est, en matière de sanction administrative, une circonstance neutre qui n'a pas l'effet de minorer la sanction (ATA/726/2024 du 18 juin 2024 consid. 6.8.3 ; ATA/1334/2023 du 12 décembre 2023 consid. 12.5). Ainsi, d'une part, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'absence d'antécédents du recourant, étant au demeurant observé qu'il ne saurait s'en prévaloir, dans la mesure où il a été condamné de façon définitive, depuis le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 précité, pour soustraction fiscale pour l'année 2012. D'autre part, l'absence de dettes ne sera pas non plus prise en considération, puisqu'il convient de retenir qu'il s'agit également d'une circonstance neutre qui n'a pas l'effet de minorer la sanction. Enfin, les problèmes de santé de l'intéressé ne sont attestés par aucun rapport médical, si bien qu'ils ne peuvent être retenus à titre de circonstance atténuante.

Le recourant ne saurait se prévaloir d'une inégalité de traitement au regard de l'ATA/919/2022. Certes, dans cet arrêt, l'amende avait été fixée à 0.75 fois le montant de l'impôt soustrait (contre une fois dans le cas d'espèce), alors que les mêmes circonstances atténuantes ont été retenues dans les deux cas (bonne

collaboration et ancienneté de l'infraction ; ATA/919/2022 consid. 29) mais que, dans l'ATA/919/2022, le montant des impôts soustraits s'est élevé à plusieurs dizaines de millions de francs suisses (contre plusieurs dizaines de milliers dans le cas d'espèce). Toutefois, la fixation du montant de l'amende à 0.75 fois le montant de l'impôt soustrait apparaît clémente, ce dont le recourant ne saurait tirer avantage. Ce coefficient est proche de celui fixé pour lui-même (une fois) et le montant de l'impôt qu'il a soustrait (de CHF 78'349.- en l'état) n'est du reste pas négligeable, quand bien même il devra être revu à la baisse pour les motifs précédemment exposés (provisions pour cotisations AVS notamment). En outre, il ne prétend pas, ni *a fortiori* ne démontre, s'être trouvé dans une situation de fait suffisamment similaire à celle ayant fait l'objet de l'ATA/919/2022 qui justifierait un traitement identique et ainsi une réduction du montant de l'amende. Il convient enfin de relever que, dans des causes où le montant de l'impôt soustrait était également important (plusieurs dizaines de millions de francs suisses), l'amende a été fixée à une fois le montant des impôts soustraits (ATA/182/2024 du 6 février 2024 ; ATA/761/2023 du 11 juillet 2023), – et non pas à 0.75 –, voire à 2.25 en l'absence de collaboration du contribuable concerné (ATA/24/2024 du 9 janvier 2024).

Au vu de ce qui précède, pondérées avec les circonstances aggravantes, de même nombre, retenues à l'endroit du recourant, les circonstances atténuantes jouant en sa faveur ne sauraient justifier une réduction de la quotité des amendes, étant rappelé qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières comme en l'occurrence, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. L'intimée a ainsi fixé à bon droit une quotité d'une fois le montant des impôts soustraits. Ayant respecté le cadre légal, elle n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Le grief sera donc écarté sur ce point.

En définitive, le recours sera partiellement admis. Les bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes IFD et ICC 2013 seront annulés. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle établisse de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes IFD et ICC 2013 tenant compte des rectifications qu'elle a admises et d'une provision pour cotisations AVS de la période fiscale 2013. Le jugement du TAPI sera confirmé pour le surplus.

- 10.** Vu l'issue du litige, un émolument réduit, de CHF 500.-, sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Ce dernier obtenant partiellement gain de cause, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée, à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 novembre 2023 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 octobre 2023 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende 2013 ;

annule le jugement querellé dans le sens des considérants ;

renvoie la cause à l'AFC-GE pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende 2013 dans le sens des considérants ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de A_____ ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à 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 suisse, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 Me Goran ANTONIJEVIC, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Eleanor MCGREGOR, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. HÜSLER ENZ

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :