

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/151/2013-ICCIFD

ATA/17/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 12 janvier 2016**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur A \_\_\_\_\_**

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

---

**Monsieur A** \_\_\_\_\_

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
1<sup>er</sup> juin 2015 (JTAPI/664/2015)**

## EN FAIT

- 1) Le litige porte sur les années fiscales 2001, 2002 et 2003.
- 2) Monsieur A\_\_\_\_\_, qui a notamment exercé durant les années en question la profession de médecin-dentiste, a épousé Madame A\_\_\_\_\_ le \_\_\_\_\_ 1999. Selon les données de l'office cantonal de la population et des migrations, Mme A\_\_\_\_\_ a quitté la Suisse en novembre 1996 et s'est établie à B\_\_\_\_\_, en France. Le couple a deux enfants, C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_, domiciliés avec leur mère en France.
- 3) En sus de sa profession de médecin-dentiste, M. A\_\_\_\_\_ serait également un acteur de cinéma actif par ailleurs dans la réalisation de films internationaux.
- 4) M. A\_\_\_\_\_, seul ou avec son épouse, a ou a été actionnaire et administrateur des sociétés suivantes, qui ont toutes leur siège à, E\_\_\_\_\_, à Genève :
  - F\_\_\_\_\_ SA (anciennement G\_\_\_\_\_ SA [ci-après : G\_\_\_\_\_] jusqu'au 30 octobre 2013), dont le but consiste en l'exploitation et la gestion de cliniques et laboratoires dentaires, ainsi que de centres médicaux ; la production et commercialisation de produits dentaires et médicaux ; la formation en médecine et médecine dentaire ;
  - H\_\_\_\_\_ SA (ci-après : H\_\_\_\_\_ ) (anciennement I\_\_\_\_\_ S.A., puis J\_\_\_\_\_ SA jusqu'au 28 septembre 2000), dont le but est l'acquisition, la participation, la réalisation, l'exploitation et la vente de biens immobiliers, mobiliers et tout élément s'y rapportant, exclusivement à l'étranger, ainsi que la production, le commerce, l'exploitation de films en tout genre, le développement et le commerce de leurs projets. Jusqu'au 4 décembre 2003, H\_\_\_\_\_ était également active dans le domaine de l'exploitation et la gestion de cliniques, laboratoires dentaires et centres médicaux, dans la production, l'exploitation et le commerce produits, appareils et installations, et dans la formation en médecine et technique dentaire. M. A\_\_\_\_\_ détient la moitié du capital-actions, tandis que l'autre moitié se trouve aux mains de son épouse ;
  - K\_\_\_\_\_ SA (ci-après : K\_\_\_\_\_ ) (anciennement L\_\_\_\_\_ SA [ci-après : L\_\_\_\_\_] jusqu'au 10 janvier 2011), dont le but consiste en la production, le commerce et l'exploitation de films, le développement et le commerce de leurs projet ; l'acquisition, la participation, la réalisation, l'exploitation et la vente de biens immobiliers exclusivement à

l'étranger ; et la prise de participations, à l'exclusion de toute participation dans des sociétés possédant des immeubles en Suisse ;

- M\_\_\_\_\_ SA (ci-après : M\_\_\_\_\_), qui avait pour activité l'acquisition, la participation, la réalisation, l'exploitation et la vente de biens immobiliers, mobiliers et tout élément s'y rapportant, exclusivement à l'étranger. Cette société a été dissoute le 30 août 2012 et a été radiée du registre du commerce le 18 mars 2013.

- 5) En 2014, deux nouvelles sociétés (N\_\_\_\_\_ Sàrl et O\_\_\_\_\_ SA) ont été créées. Elles ont respectivement pour seul gérant et administrateur M. A\_\_\_\_\_.
- 6) Par bordereaux datés du 28 octobre 2005 adressés à M. A\_\_\_\_\_, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les époux A\_\_\_\_\_ pour les années 2001 et 2002.
- 7) Par courrier du 28 novembre 2005, le contribuable a formé réclamation à l'encontre de ces bordereaux.

Les intérêts des dettes hypothécaires et chirographaires des époux devaient être pris en considération dans leur intégralité. Par ailleurs, le salaire de son épouse ayant déjà été prélevé à la source par la société H\_\_\_\_\_, il y avait double imposition. La réclamation portait également sur d'autres points, qui ne sont aujourd'hui plus litigieux.

- 8) Par lettre recommandée du 21 novembre 2007, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôt, ainsi que d'une procédure en soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2001 à 2006. Il était soupçonné de n'avoir pas déclaré des éléments de revenu et de fortune, et était donc convoqué à un entretien pour vérifier ses déclarations.
- 9) Dans ce contexte, de nombreux entretiens et échanges de courriers ont eu lieu entre l'AFC-GE et le contribuable.
- 10) Le 28 novembre 2007, l'AFC-GE a également ouvert à l'encontre de L\_\_\_\_\_ (actuellement K\_\_\_\_\_) une procédure en rappel d'impôt et une procédure en soustraction d'impôt concernant les exercices fiscaux 2004 et 2005, estimant que les charges comptabilisées par cette société, en particulier celles relatives à la production de films, n'étaient pas justifiées commercialement.
- 11) L'AFC-GE a clôturé ce contrôle visant L\_\_\_\_\_ par prononcé du 3 décembre 2009. Cette dernière avait accordé à M. A\_\_\_\_\_ des prestations appréciables en argent, d'un montant de CHF 71'005.-, sur l'année 2004.
- 12) Par courrier du 10 novembre 2010, L\_\_\_\_\_, H\_\_\_\_\_, et M. A\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de leur conseil, ont indiqué à l'AFC-GE qu'ils étaient disposés à

rechercher une solution transactionnelle pour mettre fin au litige qui les opposait au fisc.

L'activité cinématographique faisait expressément partie du but social de L\_\_\_\_\_. Il était dès lors insoutenable d'écarter les charges liées à ces activités aux motifs qu'elles seraient commercialement injustifiées. H\_\_\_\_\_ avait facturé différents montants au titre de cette activité en 2000, 2001 et 2002. M. A\_\_\_\_\_ avait été engagé comme acteur dans un film dénommé « P\_\_\_\_\_ », et avait perçu un cachet de CHF 6'000.-. L'activité cinématographique était donc bien réelle et des projets concrets avaient été présentés à l'AFC-GE. Il en était de même de l'activité dans le secteur immobilier, même si les projets en cours n'avaient finalement pas abouti. Les charges liées à ces activités statutaires ne pouvaient donc être écartées. S'agissant enfin des charges liées à l'activité médicale de M. A\_\_\_\_\_, même si les frais de déplacement par train avaient été écartés par défaut de preuves, M. A\_\_\_\_\_ se déplaçait effectivement à Q\_\_\_\_\_ où il travaillait également, et avait donc le droit de déduire les frais encourus par ses déplacements en voiture. L\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_ étaient disposées à verser un montant de CHF 15'000.- au titre d'arrangement avec l'AFC-GE.

- 13) Par pli du 8 décembre 2011, l'AFC-GE a avisé M. A\_\_\_\_\_ qu'il avait bénéficié de prestations appréciables en argent de la part des sociétés H\_\_\_\_\_, K\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_, lesquelles avaient justifié des reprises auprès des sociétés en cause.

Ces prestations appréciables en argent feraient l'objet d'une reprise dans les taxations, actuellement contestées par sa réclamation du 28 novembre 2005.

S'agissant des éléments faisant l'objet de cette réclamation, l'AFC-GE avait admis sa contestation relative aux revenus de son épouse. Par contre, elle avait retenu uniquement les déductions relatives à la dette hypothécaire du contribuable.

Pour le surplus, l'AFC-GE entendait rectifier les taxations 2001 à 2003 en sa défaveur. Une fois les taxations entrées en force, la procédure en soustraction engagée en novembre 2007 serait clôturée par la notification d'une amende pour tentative de soustraction.

Les reprises envisagées se présentaient comme suit :

H_____	2001	2002	2003
Divers frais admin.	CHF 5'000.-		
Formation	CHF 2'800.-		
Frais de déplacement	CHF 3'000.-		
Frais de voyage	CHF 11'350.-		
Autre charges d'exploitation		CHF 3'000.-	
Sous-total	CHF 22'150.-	CHF 3'000.-	
H_____ (dépenses en lien avec les prétendues activités cinématographiques et de promotion immobilières, reprises en 2004 par L_____ devenue K_____)			
Petites acquisitions		CHF 2'172.-	
Frais film	CHF 95'615.-	CHF 95'053.-	
Frais immo.	CHF 35'938.-	CHF 2'811.-	
Frais de déplacement	CHF 4'200.-		
Frais de véhicule	CHF 3'951.-	CHF 4'693.-	
Sous-total	CHF 139'704.-	CHF 104'729.-	
Total des prest. reçues (H_____)	CHF 161'854.-	CHF 107'729.-	
M_____			
Assurance véhicule	CHF 30.-	CHF 1'146.-	
Frais de véhicule	CHF 2'828.-	CHF 2'880.-	CHF 805.-
Total des prest. reçues (M_____)	CHF 2'858.-	CHF 4'026.-	CHF 805.-

Selon la comptabilité de H\_\_\_\_\_, les « frais film » de CHF 95'615.- pour l'année 2001 se rapportaient aux postes suivants :

– voyages projets IST 00	:	CHF	14'972.75
– virement 1190001:460	:	CHF	43'586.79
– virement 2_____:460	:	CHF	6'508.80
– virement 1_____:460	:	CHF	4'547.01
– R_____	:	CHF	24'000.-
– c/c A_____, divers frais	:	CHF	2'000.-

Quant aux « frais immo » (de CHF 35'938.- pour l'année 2001), ils se décomposaient de la manière suivante :

– visa 580 Rouen	:	CHF	163.45
– visa 580 Rest S_____	:	CHF	181.50

---

– visa 580 Rest. T_____	:	CHF	310.-
– frais PA-ROUEN 0902	:	CHF	3'352.-
– frais Nice M. S_____	:	CHF	4'776.90
– U_____act cinema+immo	:	CHF	14'368.-
– visa 580 Rest. V_____	:	CHF	254.-
– virement cpt 118:461	:	CHF	12'531.76

Les frais de déplacement de CHF 4'200.- se rapportaient à un forfait, et les frais de véhicule de CHF 3'951.- concernaient diverses factures de garagistes, une police d'assurance et une contravention.

Pour l'année 2002, les « frais film » de CHF 95'053.- considérés comme non justifiés commercialement par l'AFC-GE se décomposaient comme suit dans la comptabilité de H\_\_\_\_\_ :

– A_____, divers frais cin	:	CHF	3'917.-
– W_____	:	CHF	42'324.70
– X_____	:	CHF	36'789.55
– c/c IFC 2260	:	CHF	4'140.03
– Y_____4910	:	CHF	5'800.-
– A_____, divers frais cin	:	CHF	2'082.20

Quant aux « frais immo » pour l'année 2002, ils concernaient les postes suivants :

– visa B : Rst. Z_____ Immo	:	CHF	111.40
– rest. Z_____ – Immo	:	CHF	139.-
– El Meditsol P.L. Z_____	:	CHF	50.-
– Fast Foto Z_____	:	CHF	219.80
– Fast Foto Immo	:	CHF	24.70
– A_____, divers maison du	:	CHF	2'266.-

Les frais de véhicule de CHF 4'693.- pour l'année 2002 se rapportaient à divers services automobiles, diverses factures de garagistes et des frais d'essence.

- 14) Par pli du 24 janvier 2012 adressé à l'AFC-GE, le contribuable a contesté avoir perçu des prestations appréciables en argent de la part des sociétés H\_\_\_\_\_, K\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_.

Le film « X\_\_\_\_\_ » avait pu être tourné en 2011, et était en cours de montage pour être commercialisé en 2012. Le refus de l'AFC-GE d'admettre les

dépenses de ces sociétés pour ce long métrage comme étant commercialement justifiées était actuellement examiné par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) suite au recours de K\_\_\_\_\_.

- 15) Par décisions du 14 décembre 2012, l'AFC-GE a rectifié les taxations 2001 à 2003 du contribuable en sa défaveur, retenant la tentative de soustraction.

Les prestations appréciables en argent constituaient des charges privées non justifiées commercialement dans la comptabilité des sociétés H\_\_\_\_\_, M\_\_\_\_\_, K\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_. En conséquence, le fisc avait effectué des reprises dans les comptes de ces sociétés et leur avait notifié des suppléments d'impôt. Les taxations de H\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_ n'ayant pas fait l'objet de réclamations, elles étaient entrées en force.

S'agissant de la réclamation de l'intéressé, l'AFC-GE s'est référée à sa lettre du 8 décembre 2011. Les points contestés avaient été globalement modifiés en faveur du contribuable.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié au contribuable quatre bordereaux de taxation rectificatifs pour les années 2001 et 2002. Les suppléments d'impôts y relatifs s'élevaient à CHF 13'632.95 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2001, à CHF 7'771.25 pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2001, à CHF 169.10 pour l'ICC 2002, et à CHF 1'786.- pour l'IFD 2002.

- 16) Par acte de son mandataire du 15 janvier 2013, le contribuable a interjeté recours auprès du TAPI à l'encontre des décisions du 14 décembre 2012, concluant principalement, sous suite de frais et dépens, à ce que l'AFC-GE justifie les reprises, à l'annulation de celles-ci, à la déductibilité de l'intégralité des dettes et des intérêts de dettes de ses revenus, et, subsidiairement, à ce que la part des rendements de la fortune immobilière de Mme A\_\_\_\_\_ soit écartée de sa taxation.

La majeure partie des reprises (CHF 139'704.- en 2001 et CHF 104'729.- en 2002) avait trait à des montants comptabilisés par L\_\_\_\_\_ (devenue K\_\_\_\_\_), qui avait contesté les reprises fiscales opérées par l'AFC-GE pour les périodes suivantes dans le cadre d'une procédure pendante par-devant le TAPI (cause A/4231/2011).

La reprise des prestations appréciables en argent se rapportant à H\_\_\_\_\_, d'un montant de CHF 22'150.- pour l'année 2001 et de CHF 3'000.- pour l'année 2002, était également contestée. Les taxations de cette société pour lesdites périodes n'avaient pas été contestées en temps utile. Toutefois, il appartenait à l'AFC-GE de démontrer l'existence de prestations appréciables en argent en provenance de ces sociétés pour l'ensemble des montants contestés.



Dans sa lettre du 8 décembre 2011, l'AFC-GE avait indiqué qu'elle n'avait pas pris en considération les revenus de Mme A\_\_\_\_\_ et que seule la part des dettes et des intérêts afférents au recourant était déductible. Or, selon les avis de taxation du 14 décembre 2012, l'AFC-GE avait effectivement tenu compte de la part des revenus immobiliers réalisés par l'épouse. La totalité des intérêts et des dettes hypothécaires devait être admise en déduction. Subsidiairement, si la fortune et la part des revenus et de la fortune immobilière de son épouse étaient écartées de la taxation, il conviendrait de maintenir la déduction de sa propre part des intérêts et des dettes hypothécaires.

- 17) Parallèlement, par jugement du 22 avril 2013 (JTAPI/481/2013, dans la cause A/4231/2011), le TAPI a rejeté le recours qu'avait interjeté K\_\_\_\_\_ par rapport à sa taxation 2004. Après avoir examiné chacune des pièces justificatives produites, le TAPI a considéré qu'alors que le fardeau de la preuve lui incombait, la contribuable n'avait pas été en mesure de démontrer que les frais qu'elle faisait valoir avaient été effectivement réglés ou qu'ils étaient en rapport avec un projet cinématographique.

En particulier, les « dépenses de voyages d'affaires », les copies de billets d'avions, de trains, les quittances de taxis et les factures de restaurant avaient pour seul rattachement avec la société recourante les mentions manuscrites « X\_\_\_\_\_ », sur les fiches destinées au service de la comptabilité. Rien ne permettait de retenir que ces frais étaient en relation avec l'activité cinématographique de la recourante.

En conséquence, c'était à juste titre que l'AFC-GE avait réintégré tous ces frais dans le bénéfice imposable. À titre superfétatoire, M. A\_\_\_\_\_ avait admis, lors d'un entretien avec l'AFC-GE en date du 12 avril 2010, que certains frais étaient de nature privée. Il n'était ainsi pas utile d'établir si K\_\_\_\_\_ déployait une activité réelle dans le domaine cinématographique, car même si tel était le cas, il n'avait pas été démontré que les frais qu'elle avait fait valoir se rattachaient à un quelconque projet de film.

- 18) Ce jugement a fait l'objet d'un recours par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en date du 28 mai 2013. K\_\_\_\_\_ concluait à l'annulation des rappels d'impôt et amendes dans leur totalité, sous suite de frais et dépens.
- 19) Dans sa réponse du 29 avril 2013 au recours de M. A\_\_\_\_\_ contre ses décisions du 14 décembre 2012, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours en tant qu'il concernait la fortune et les rendements de la fortune immobilière de Mme A\_\_\_\_\_. Ces éléments ne devaient pas être pris en compte pour la taxation du contribuable, lequel ne pouvait déduire que sa part des intérêts et des dettes hypothécaires. Pour le surplus, elle concluait au rejet du recours.

S'agissant des reprises liées à l'activité « ordinaire » de H\_\_\_\_\_, à savoir l'exploitation de cabinets dentaires, il convenait de considérer, en l'absence de justificatifs probants, que cette société avait octroyé des prestations appréciables en argent au recourant.

Quant aux reprises en lien avec les activités cinématographiques et la promotion immobilière, le TAPI avait confirmé, dans son jugement du 22 avril 2013 (JTAPI/481/2013 précité), l'intégralité des reprises se rapportant à K\_\_\_\_\_, en retenant qu'il n'avait pas été démontré que les frais que cette société faisait valoir en déduction pour l'année 2004 se rattachaient à un quelconque projet de film.

Selon l'AFC-GE, la situation était similaire pour les années 2001 et 2002. Les prétendues recettes cinématographiques comptabilisées au niveau de H\_\_\_\_\_ provenaient essentiellement de virements effectués par le contribuable au moyen de son compte détenu auprès de l'AA\_\_\_\_\_ SA (ci-après : AA\_\_\_\_\_), ainsi que d'une ristourne sur charges pour l'année fiscale 2002. Aucune recette en lien avec une quelconque activité immobilière n'avait été comptabilisée en 2001 ou en 2002.

Les frais dont H\_\_\_\_\_ se prévalait en lien avec ces activités devaient être rejetés, tout d'abord en raison de l'absence d'activité déployée par cette société dans ces secteurs. De surcroît, les pièces produites par le recourant n'avaient aucune force probante : les documents fournis étaient pour l'essentiel manuscrits, souvent non signés, se rapportaient à des dépenses inexplicables, et étaient en tout état non appuyés par des pièces bancaires. Ainsi, les dépenses privées avaient été, à juste titre, considérées comme des prestations appréciables en argent.

S'agissant de M\_\_\_\_\_, cette société ne détenait aucun véhicule dans ses actifs. Dès lors, les frais de voiture pris en charge par cette société se révélaient injustifiés, raison pour laquelle ils avaient été repris en mains de M. A\_\_\_\_\_, au titre de prestations appréciables en argent.

- 20) Dans sa réplique du 1<sup>er</sup> juillet 2013, M. A\_\_\_\_\_ a exposé ses propres réalisations dans le domaine du cinéma, sous le pseudonyme d'AB\_\_\_\_\_ ou d'AC\_\_\_\_\_. Le processus de réalisation d'un long métrage était très complexe. Après avoir rencontré des difficultés de financement, il avait finalement pu obtenir un financement hors de Suisse et son film « X\_\_\_\_\_ » avait été diffusé pour la première fois en Turquie en 2013. Une société française avait par ailleurs manifesté son intérêt en vue de distribuer ce film en France.

Ce projet remontait à 2001 et 2002 déjà, lorsque H\_\_\_\_\_ avait lancé le projet de réaliser un long métrage avec M. A\_\_\_\_\_ comme réalisateur, sous le pseudonyme d'AB\_\_\_\_\_. Cette société s'était associée à la société de production cinématographique turque AD\_\_\_\_\_, soit pour elle, Monsieur Y\_\_\_\_\_.

convention de rémunération avec celui-ci avait été conclue. Le scénario devant se baser sur un roman d'un auteur turc, le roman de Monsieur AE\_\_\_\_\_ avait été retenu pour le film. Ce projet avait finalement été repris par K\_\_\_\_\_.

Par ailleurs, H\_\_\_\_\_, qui portait alors la raison sociale J\_\_\_\_\_SA, avait développé en 1998-1999 un projet immobilier en France voisine en vue de construire un complexe médical et hôtelier. Diverses dépenses avaient été effectuées dans le cadre du développement de ce projet, qui constituaient des charges déductibles au niveau de cette société et ne sauraient être reprises au titre de prestations appréciables en argent chez son actionnaire, soit M. A\_\_\_\_\_. Ce dernier avait démontré l'existence de ce projet immobilier par pièces.

S'agissant des frais de déplacement, ils étaient justifiés par l'exploitation, en 2001 et 2002, de plusieurs cabinets dentaires, l'un se trouvant à Q\_\_\_\_\_. Ces frais étaient à la charge de H\_\_\_\_\_, son employeur. Partant, la reprise de CHF 14'350.- n'était pas justifiée.

Enfin, tant la réalisation d'un projet immobilier que celle d'un long métrage étaient des opérations à long terme. Par conséquent, il était normal que, pendant toutes les années de préparation et de production, la société n'enregistre que des charges, et non des recettes. L'AFC-GE ne pouvait, pour ce seul motif, considérer que les charges litigieuses constituaient des prestations appréciables en argent.

- 21) Par écriture de duplique du 30 juillet 2013, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. Elle reprenait pour l'essentiel les arguments développés dans sa réponse.
- 22) Par décision du 3 février 2014 (DITAI/49/2014), le TAPI a suspendu, d'entente entre les parties, l'instruction de la présente cause, en raison du litige pendant par-devant la chambre administrative au sujet de K\_\_\_\_\_.
- 23) Par arrêt du 16 décembre 2014 (ATA/995/2014), la chambre administrative a rejeté le recours interjeté par K\_\_\_\_\_à l'encontre du JTAPI/481/2013 susmentionné.

Après un examen des pièces justificatives soumises par K\_\_\_\_\_, la chambre de céans a confirmé l'appréciation opérée à leur sujet par le TAPI. Premièrement, les pièces produites étaient des pièces internes au groupe de sociétés dominées par M. A\_\_\_\_\_, présentant la même typographie et n'étant parfois même pas signées. De tels moyens de preuve devaient être écartés. Deuxièmement, les accords avec des tiers n'ayant aucun lien avec K\_\_\_\_\_devaient subir le même sort, de même que les prétendues transactions intervenues entre les sociétés dominées par les époux A\_\_\_\_\_, sans que celles-ci ne soient matériellement documentées par des pièces bancaires. Troisièmement, les dépenses de voyage et autres frais de représentation relevaient, de façon

hautement vraisemblable, de dépenses d'ordre privé des époux. Quatrièmement, si effectivement un film dénommé « X\_\_\_\_\_ » était sorti dans les salles, K\_\_\_\_\_ n'apparaissait nulle part dans ce cadre. Si la réalité du projet n'était pas à remettre en question, rien ne permettait de le rattacher à cette société. Enfin, la chambre de céans s'étonnait des buts analogues de H\_\_\_\_\_ et de K\_\_\_\_\_, et des refacturations intervenant entre ces deux entités ; une telle situation, insolite, tendait à démontrer que l'on était en présence d'un groupe de sociétés utilisées pour évacuer la plus-value réalisée sur les charges de personnel liées aux activités dans le domaine dentaire, vers les époux A\_\_\_\_\_. Il s'agissait typiquement d'un cas de prestations appréciables en argent.

24) Cet arrêt a fait l'objet d'un recours Tribunal fédéral (cause 2C\_109/2015).

25) Par lettre du 6 février 2015, le TAPI a invité les parties à se déterminer quant à l'opportunité de prolonger la suspension de l'instruction du recours, étant donné le recours interjeté par K\_\_\_\_\_ contre l'arrêt de la chambre administrative.

Le 20 février 2015, M. A\_\_\_\_\_ a manifesté son accord au renouvellement de la suspension, tandis que, le 23 février 2015, l'AFC-GE s'y est opposée, compte tenu de l'ancienneté des années fiscales faisant l'objet du litige.

26) Par jugement du 1<sup>er</sup> juin 2015, le TAPI a partiellement admis le recours de M. A\_\_\_\_\_.

Toutes les reprises concernant l'activité « ordinaire » de H\_\_\_\_\_, à savoir l'exploitation de cabinets dentaires (divers frais administratifs : CHF 5'000.- ; autres charges d'exploitation : CHF 3'000.- ; frais de formation : CHF 2'800.- ; frais de déplacement : CHF 3'000.- ; et frais de voyage : CHF 11'350.-), ont été confirmées, faute de justificatifs probants produits par M. A\_\_\_\_\_.

De même, le TAPI a confirmé la reprise de CHF 2'172.-, figurant dans le compte 4'300'010 de H\_\_\_\_\_ (« petites acquisitions »), et libellé "Visa : Interdiscount ». Cette dépense n'était justifiée par aucune facture et son usage commercial n'avait pas été démontré. Ces frais s'apparentaient plutôt à des frais de nature privée de son actionnaire, soit le contribuable.

S'agissant des reprises liées à la prétendue activité cinématographique de H\_\_\_\_\_ (CHF 95'615.- en 2001 et CHF 95'053.- en 2002), elles ont majoritairement été annulées, le TAPI ayant considéré, sur la base des éléments présents au dossier, que le recourant avait effectivement déployé une activité dans le domaine cinématographique, en particulier s'agissant du film « X\_\_\_\_\_ ».

Pour l'année 2001, le TAPI a ainsi annulé les reprises de CHF 43'586.79, CHF 6'508.80 et CHF 4'547.01 (coûts listés dans la comptabilité de H\_\_\_\_\_ comme des « frais film »), au motif que l'AFC-GE n'avait fourni aucun indice tendant à démontrer que ces sommes constituaient des prestations appréciables en

argent versées par la société au contribuable. De même, la reprise de CHF 24'000.-, somme comptabilisée sous la mention « R\_\_\_\_\_ », a été annulée. Le TAPI a considéré, sur la base des pièces figurant au dossier, que cette somme ne constituait pas une prestation appréciable en argent, mais un remboursement de frais octroyé à un tiers indépendant, M. Y\_\_\_\_\_, chargé de développer et d'assurer le financement depuis la Turquie de trois films, dont « X\_\_\_\_\_ » et « AF\_\_\_\_\_ ».

La reprise de CHF 14'972.75 (se rapportant à des coûts de voyages en lien avec la production d'un film listés dans la comptabilité) a par contre été confirmée, le contribuable n'ayant apporté aucun justificatif probant au sujet de ces prétendus frais de voyages professionnels. Le TAPI a procédé de même avec la reprise de CHF 2'000.- (frais intitulés : « c/c A\_\_\_\_\_, divers frais »), considérant que le contribuable n'avait pas produit de justificatifs probants et qu'il n'était dès lors pas possible de déterminer s'il s'agissait de frais privés pris en charge par la société, ou au contraire de dépenses professionnelles.

Pour l'année 2002, le TAPI a annulé la reprise de CHF 36'789.55, correspondant au solde du compte « 1'190'004 - X\_\_\_\_\_ », au motif qu'il s'agissait de dépenses de nature commerciale se rapportant à l'activité cinématographique de L\_\_\_\_\_, société qui a produit « X\_\_\_\_\_ », et que l'AFC-GE n'avait apporté aucun indice tendant à démontrer que ces sommes représentaient des prestations appréciables en argent accordées au contribuable.

Trois autres reprises liées à la prétendue activité cinématographique de H\_\_\_\_\_ ont été annulées. La première, de CHF 5'800.- et intitulée « Y\_\_\_\_\_ », au motif qu'il n'avait pas été établi que cette somme avait été versée à M. Y\_\_\_\_\_, dès lors que le compte qui avait été crédité ne correspondait pas au compte de ce dernier dans le grand livre de H\_\_\_\_\_, et que rien ne démontrait qu'il s'agissait d'une prestation appréciable en argent versée par la société au contribuable. Les deux autres reprises de CHF 42'324.70 (intitulée « W\_\_\_\_\_ ») et CHF 4'140.03 (intitulée « c/c IFC 2260 ») ont été annulées au motif que l'AFC-GE n'avait pas démontré qu'il s'agissait de prestations appréciables en argent dont avait bénéficié le contribuable, et car ces écritures, au vu de leur libellé, concernaient vraisemblablement des tiers.

S'agissant des frais immobiliers invoqués par le contribuable (CHF 35'398.- en 2001 et CHF 2'811.- en 2002), le TAPI a considéré, contrairement à l'AFC-GE et sur la base des pièces fournies par le contribuable dans sa réplique, que ce dernier avait effectivement déployé une activité dans ce domaine. Toutefois, les documents produits ne faisaient pas état d'une activité exercée en 2001 ou 2002. Considérant ainsi que la société avait pris en charge des dépenses de nature privée du contribuable et lui avait de ce fait accordé une prestation appréciable en argent, le TAPI a confirmé les reprises de CHF 35'398.- et CHF 2'811.-.

Le TAPI a également estimé qu'il était impossible de déterminer si les frais de déplacement (CHF 4'200.- en 2001) et de véhicules (CHF 3'951.- en 2001 et CHF 4'693.- en 2002) de H\_\_\_\_\_ présentaient un caractère commercial ou non, et qu'il convenait dès lors de confirmer les reprises effectuées par l'AFC-GE.

S'agissant enfin des reprises concernant l'activité de M\_\_\_\_\_ (assurance de véhicule : CHF 30.- en 2001 et CHF 1'146.- en 2002 ; et frais de véhicule : CHF 2'828.- en 2001, CHF 2'880.- en 2002 et CHF 805.- en 2003), le TAPI les a annulées, au motif qu'il incombait à l'AFC-GE de démontrer le fait qu'elle soutenait, à savoir que ladite société ne détenait aucun véhicule et qu'elle avait donc octroyé au contribuable une prestation sans contre-prestation.

- 27) Ce jugement a fait l'objet de recours interjetés par les deux parties le même jour, soit le 6 juillet 2015, devant la chambre administrative.
- 28) Dans son acte de recours, l'AFC-GE a conclu à l'annulation du jugement du TAPI du 1<sup>er</sup> juin 2015, et à la confirmation de sa propre décision du 14 décembre 2012.

Le TAPI avait violé les règles relatives à la répartition du fardeau de la preuve. En présence de charges représentant des prestations insolites, il appartenait à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial. Par ailleurs, lorsque l'AFC-GE avait écarté des frais prétendument professionnels lors de la taxation, il appartenait au contribuable de faire le nécessaire pour rassembler tous les justificatifs propres à étayer ses allégations et démontrer l'existence de frais en relation avec son activité professionnelle. En l'espèce, l'existence de prestations appréciables en argent avait déjà été confirmée tant par le TAPI que par la chambre de céans, et il appartenait dès lors au contribuable d'établir, de manière convaincante, les éléments susceptibles de réduire sa charge fiscale.

La juridiction de première instance avait également procédé à une mauvaise appréciation des éléments du dossier.

Les reprises de CHF 43'586.79, CHF 6'508.80 et CHF 4'547.07 (pour l'année 2001) auraient dû être confirmées par le TAPI. De manière générale, le contribuable n'avait pas été en mesure de fournir de justificatifs comptables relatifs à ces sommes, ou il n'avait produit que des décomptes manuscrits attestant de paiements en espèce, y compris pour des sommes importantes, ce qui était pour le moins surprenant. Il faisait également valoir des frais de voyage et de restaurant ne contenant aucune explication, notamment quant aux relations d'affaires bénéficiant à H\_\_\_\_\_ qui auraient été conviées.

L'annulation de la reprise de CHF 24'000.- était également contestée, dans la mesure où il s'agirait de frais versés à un tiers indépendant, M. Y\_\_\_\_\_, payés

en espèces, pour sa prétendue activité de « producteur exécutif », alors que cette même personne avait également été mandatée comme architecte et designer dans le cadre d'un projet immobilier. De surcroît, selon les comptes de la société, la somme totale versée à M. Y\_\_\_\_\_ ne serait que de CHF 19'100.-.

S'agissant de la reprise de CHF 36'789.55, également annulée par le TAPI, la lecture des postes de dépenses révélait que celles-ci n'avaient pas de lien avec l'activité cinématographique de H\_\_\_\_\_ : dépenses de carte de crédit, notamment à l'aéroport d'Istanbul pour CHF 8'628.60, dépenses effectuées en cash, dépenses de restaurant ou de cinéma pour des montants importants. Toutes ces dépenses étaient insolites.

Enfin, les reprises de CHF 5'800.-, CHF 42'324.70 et CHF 4'140.03 avaient été annulées sur la base d'une mauvaise répartition du fardeau de la preuve. Il n'appartenait pas à l'AFC-GE de démontrer qu'il s'agissait de prestations appréciables en argent dont avait bénéficié le contribuable. Il ressortait par ailleurs de l'examen de la comptabilité que ces dépenses n'étaient pas documentées de manière probante, et qu'une part importante des CHF 19'152.80 étaient en lien avec le projet immobilier, qui ne pouvait justifier de dépenses au cours des périodes fiscales en cause.

- 29) M. A\_\_\_\_\_ a quant à lui conclu, « sous suite de frais et dépens », à l'annulation des reprises de CHF 3'000.- (pour 2001 et 2002), CHF 5'000.-, CHF 14'972.75, CHF 4'200.-, CHF 3'951.-, CHF 4'693.-, CHF 35'938.- et CHF 2'811.-, et à la confirmation du jugement querellé pour le surplus. Il requérait préalablement l'octroi d'un délai pour produire des pièces complémentaires et compléter son argumentation. Par ailleurs, une erreur de plume du TAPI devait être corrigée, l'autorité inférieure ayant par erreur indiqué dans son récapitulatif que la reprise de CHF 24'000.- devait être confirmée, alors qu'au considérant 23 de son jugement il avait clairement indiqué que cette reprise devait être annulée. Le TAPI avait par ailleurs oublié de lister la somme de CHF 2'000.- dans le récapitulatif des reprises confirmées. La somme de CHF 24'000.- devait dès lors être remplacée par celle de CHF 2'000.-.

Le TAPI avait procédé à un renversement du fardeau de la preuve en confirmant la reprise de CHF 5'000.-. C'était à l'AFC-GE qu'il appartenait de prouver tous les frais qui augmentaient la créance fiscale, et donc de démontrer que ce montant avait bénéficié à M. A\_\_\_\_\_. Ne pouvant pas lui-même apporter la preuve d'un fait négatif (soit qu'il n'avait pas bénéficié de ce montant), cette reprise devait être annulée. Il sollicitait toutefois un délai pour effectuer des recherches complémentaires sur le bénéficiaire de ce chèque.

Le TAPI avait confirmé deux reprises de CHF 3'000.-, qui correspondaient à un forfait annuel pour les déplacements du contribuable entre Genève et Q\_\_\_\_\_,

où H\_\_\_\_\_ exploitait plusieurs cabinets dentaires. Le forfait de CHF 3'000.- par an correspondait à onze aller-retour (380 km aller-retour x CHF 0.70/litre).

Alors qu'il avait annulé la plupart des reprises en lien avec les activités cinématographiques de H\_\_\_\_\_, le TAPI avait confirmé celle d'un montant de CHF 14'972.-. Le contribuable était en train de rechercher les pièces justificatives et sollicitait un délai à cette fin.

S'agissant des frais liés au projet immobilier de H\_\_\_\_\_, le TAPI avait retenu qu'ils n'avaient pas été justifiés par des pièces probantes, ce sans inviter le contribuable à s'exprimer sur cette question. Son droit d'être entendu avait dès lors été violé. Quand bien même la réparation du droit d'être entendu par l'instance de recours le priverait du double degré de juridiction, il allait rechercher les pièces comptables nécessaires dans ses archives et sollicitait à nouveau un délai pour ce faire.

Enfin, il sollicitait également un délai pour produire les pièces justificatives liées aux frais de déplacement et de véhicule de CHF 4'200.-, CHF 3'951.- et CHF 4'693.-.

- 30) L'AFC-GE et M. A\_\_\_\_\_ ont répondu au recours de leur adverse partie en date du 28 août 2015, concluant tous deux au rejet du recours.
- 31) Pour l'AFC-GE, la demande de délai pour effectuer une recherche dans la comptabilité de la société en lien avec la reprise de CHF 5'000.- était dilatoire. Le TAPI avait à juste titre confirmé cette reprise, le contribuable n'ayant pas respecté son devoir de collaboration.

Quant aux frais de déplacement de CHF 3'000.-, le contribuable n'avait pas apporté la moindre preuve qu'il s'était effectivement rendu à Q\_\_\_\_\_ pour travailler. Par ailleurs, ces frais ne ressortaient pas des déclarations fiscales déposées par le contribuable, qui ne comportaient que les déductions forfaitaires réservées aux contribuables vivant et travaillant sur le territoire genevois.

La demande du contribuable visant à obtenir un délai pour apporter la preuve des frais de CHF 14'972.75 liés à la production d'un film était à nouveau dilatoire et devait être rejetée.

S'agissant des frais liés à un projet immobilier, le TAPI n'avait aucunement violé le droit d'être entendu du contribuable, qui était assisté d'un mandataire et avait d'emblée versé à la procédure tous les éléments de preuves qui paraissaient pertinents pour démontrer les faits qu'il alléguait. Sa demande de délai était à nouveau dilatoire.

Il en était de même de sa demande de délai pour rechercher les justificatifs en lien avec les frais de déplacement et de véhicules qu'il alléguait. De surcroît,



en additionnant les frais de déplacement invoqués pour 2001 (CHF 4'200.-), au forfait de CHF 3'000.-, l'on portait à CHF 7'400.- le montant total des frais de déplacement dont la déduction forfaitaire était sollicitée, sans que leur justification commerciale ait été établie, et alors même que le contribuable avait fait valoir dans sa déclaration fiscale cette même déduction, pour le montant applicable aux contribuables exerçant leur activité professionnelle à Genève.

- 32) Dans sa réponse au recours de l'AFC-GE, M. A\_\_\_\_\_ a tout d'abord apporté des précisions sur l'actionnariat des diverses sociétés, sans toutefois apporter de pièces : il avait possédé 15 % du capital-actions de H\_\_\_\_\_ entre le 19 décembre 1998 et le 12 janvier 2001. Il avait ensuite cédé sa participation et son épouse l'avait remplacé comme administratrice. En décembre 2003, son épouse avait également cédé ses actions et quitté la société. Il était alors redevenu administrateur, ne possédant qu'une seule action. Son épouse n'avait par ailleurs jamais été actionnaire, ni administratrice de K\_\_\_\_\_ ou de M\_\_\_\_\_.

S'agissant de l'activité cinématographique de H\_\_\_\_\_, il était pour le moins contradictoire que l'AFC-GE ait taxé cette société en 2001 et 2002 pour les recettes d'un précédent film (« AO\_\_\_\_\_ »), alors qu'elle niait la nature commerciale des investissements effectués par la même société pendant les mêmes périodes pour un nouveau projet.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, les règles sur le fardeau de la preuve n'avaient pas été violées par le TAPI. S'il était exact qu'une société ou un indépendant devait démontrer les charges de son activité, qui venaient en diminution de son bénéfice imposable, ce principe ne permettait pas de renverser le fardeau de la preuve lorsqu'il s'agissait d'une prestation appréciable en argent à l'actionnaire. Par ailleurs, le fait qu'une charge invoquée par une société n'ait pas été considérée comme justifiée par l'usage commercial ne signifiait pas pour autant qu'elle devait automatiquement être considérée comme une prestation appréciable en argent à l'actionnaire. Pour ce faire, il fallait que l'actionnaire bénéficie d'un avantage économique. Ainsi, des montants versés à des tiers ne pouvaient pas sans autre être repris au titre de prestations appréciables en argent à l'actionnaire.

Ainsi, l'AFC-GE n'avait à aucun moment démontré que M. A\_\_\_\_\_ aurait bénéficié des montants de CHF 43'586.79, CHF 6'508.80 et CHF 4'547.01. C'était dès lors à juste titre que le TAPI avait annulé ces reprises.

S'agissant de la reprise de CHF 24'000.-, l'AFC-GE n'avait pas démontré que M. Y\_\_\_\_\_ serait un proche de M. A\_\_\_\_\_. Il avait effectivement une relation d'affaires avec H\_\_\_\_\_, ce que le TAPI avait correctement retenu. Ainsi, même si ces factures ne devaient pas être admises en déduction du bénéfice imposable de la société, elles ne constituaient pas pour autant une prestation appréciable en argent en faveur de M. A\_\_\_\_\_.

Enfin, l'AFC-GE n'avait à nouveau pas démontré que M. A\_\_\_\_\_ aurait bénéficié des montants de CHF 36'789.55, CHF 5'800.-, CHF 42'324.70 et CHF 4'140.03. Le TAPI avait dès lors correctement procédé en annulant ces reprises.

- 33) Parallèlement, par arrêt du 1<sup>er</sup> septembre 2015 (causes 2C\_109/2015 et 2C\_110/2015), le Tribunal fédéral a admis le recours de K\_\_\_\_\_, au motif d'une violation du droit d'être entendu de la recourante. La chambre administrative avait rejeté une demande d'audition de témoin formée par cette dernière sans s'être expressément prononcée quant à cette audition par une appréciation anticipée des preuves, et alors que le fardeau de la preuve incombait à la recourante. La cause a été renvoyée à la chambre administrative pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
- 34) La cause est actuellement toujours pendante devant la chambre de céans.
- 35) Invités par la chambre administrative à formuler toutes requêtes ou observations complémentaires et à produire toutes autres pièces d'ici au 30 octobre 2015, l'AFC-GE et M. A\_\_\_\_\_ ont réagi dans le délai qui leur avait été imparti. Tous deux ont persisté dans leurs conclusions.
- 36) Selon l'AFC-GE, indépendamment de l'organisation formelle mise en place par les époux A\_\_\_\_\_, la réalité économique du dossier justifiait d'appréhender et d'exposer la situation patrimoniale de manière globale. Par ailleurs, contrairement à ce que soutenait M. A\_\_\_\_\_, dès lors qu'une charge n'était pas justifiée par l'usage commercial pour une société, en application de la théorie du triangle, la prestation appréciable en argent qui en découlait profitait à l'actionnaire.
- 37) M. A\_\_\_\_\_ a complété son argumentation et produit diverses pièces visant à justifier les dépenses non retenues par le TAPI.

S'agissant du chèque de CHF 5'000.-, il a joint à son écriture un courrier d'AA\_\_\_\_\_, indiquant que celle-ci n'avait pas pu retrouver l'identité du bénéficiaire dudit chèque, cette opération ayant été effectuée il y avait plus de dix ans.

Quant au forfait relatif aux frais de déplacement (CHF 3'000.- par an), il n'était pas déterminant que M. A\_\_\_\_\_ n'ait pas demandé la déduction de frais de déplacement de Genève à Q\_\_\_\_\_ : il n'était pas autorisé à le faire, puisque les transports avaient été remboursés forfaitairement. Par ailleurs, ce n'était pas lui-même, mais H\_\_\_\_\_ qui exploitait un cabinet à Q\_\_\_\_\_. Il était donc normal que cette société ait remboursé l'équivalent de onze déplacements annuels de Genève à Q\_\_\_\_\_.

M. A\_\_\_\_\_ a également produit un relevé de frais de déplacement relatif à la reprise de CHF 14'972.75, qui avait été confirmée par le TAPI en raison de l'absence de justificatifs probants. Cette somme se rapportait à des frais de déplacement à Istanbul de CHF 11'372.74 et à une note de frais de voyage de CHF 3'600.-, liés au projet de film « X\_\_\_\_\_ », qui avait nécessité de nombreuses réunions préparatoires. Cette note de frais de CHF 3'600.-, datée du 10 janvier 2001 mais se rapportant à un voyage à Istanbul effectué du 24 octobre au 4 novembre 2000, concernait aussi une collaboration avec un médecin-dentiste d'Istanbul, effectuée pour le compte de H\_\_\_\_\_.

S'agissant du projet immobilier, une activité importante avait été déployée en 2001 et 2002 pour avancer l'élaboration concrète du projet « AH\_\_\_\_\_ », contrairement à ce qui avait été retenu par le TAPI. Étaient ainsi intervenus M. Y\_\_\_\_\_, en tant que designer architectural chargé d'élaborer le projet, Monsieur AG\_\_\_\_\_, propriétaire de l'un des terrains sur lequel le projet devait être réalisé, Monsieur S\_\_\_\_\_, partenaire du projet, et Monsieur Z\_\_\_\_\_, maître de l'ouvrage délégué pour le projet, et administrateur de H\_\_\_\_\_ de mai 2001 à décembre 2003. Tous les frais listés sous « frais immo » (compte 461'000) dans la comptabilité pour l'année 2001 de H\_\_\_\_\_ étaient liés à ces personnes :

- le libellé « Visa 580 Rouen » de CHF 163.45 se rapportait à une réunion à Rouen avec M. Z\_\_\_\_\_ ;
- le libellé « Visa 580 Rest S\_\_\_\_\_ » de CHF 181.50 avait trait à une réunion de travail avec M. S\_\_\_\_\_ ;
- le libellé « Visa 580 Rest T\_\_\_\_\_ » de CHF 310.- se rapportait à une réunion avec MM. AG\_\_\_\_\_ et Z\_\_\_\_\_ ;
- le libellé « Frais PA-ROUEN » de CHF 3'352.- concernait une note de frais payée à M. Y\_\_\_\_\_ en tant que designer architectural, que l'on retrouvait dans les pièces produites par l'AFC-GE (pièces 70 et 70c) ;
- le libellé « Frais Nice M. S\_\_\_\_\_ » de CHF 4'776.90 se rapportait à une note de frais de M. Y\_\_\_\_\_ pour des réunions avec M. S\_\_\_\_\_ (pièce 71 AFC-GE) ;
- le libellé « U\_\_\_\_\_, act. cinema + immo » CHF 14'368.- avait trait à un montant versé à M. Y\_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de Monsieur U\_\_\_\_\_. M. A\_\_\_\_\_ a produit une nouvelle pièce justificative relative à cette dépense, à savoir un récépissé manuscrit écrit par M. Y\_\_\_\_\_, attestant de ce qu'il avait reçu à Istanbul la somme de CHF 14'368.- de la part de M. U\_\_\_\_\_, concernant son travail de designer pour le projet « AH\_\_\_\_\_ » ;

- le libellé « Visa 580 Rest V\_\_\_\_\_ » de CHF 254.- n'était pas expliqué. Rien n'indiquait toutefois que le recourant ait bénéficié de ce montant ;
- enfin, le libellé « Viremt cpt 118 :461 » de CHF 12'531.76 s'établissait comme suit (les pièces étaient numérotées selon le bordereau produit par l'AFC-GE devant le TAPI) :
  - une reprise sur l'année 2000 de CHF 2'784.- (pas de pièce justificative) ;
  - une facture de restaurant en décembre 2000 de CHF 246.- avec Monsieur AI\_\_\_\_\_, graphiste (pièce 72) ;
  - des copies Fastfoto pour CHF 7.- (pas de pièce justificative) ;
  - une facture de restaurant en février 2001 de CHF 173.- avec M. Z\_\_\_\_\_ (pièce 72a) ;
  - une facture de taxi parisien en février 2001 de CHF 26.- (pièce 72a) ;
  - des frais de voyage en février 2001 de CHF 4.40 (pièce 72a) ;
  - des frais de restaurant en février 2001 de CHF 90.- avec M. S\_\_\_\_\_ (pièce 72b) ;
  - des frais versés à Madame AJ\_\_\_\_\_de CHF 40.- (pas de pièce justificative) ;
  - des frais de restaurant en mars 2001 de CHF 212.50 avec M. AG\_\_\_\_\_ (pièce 72c) ;
  - des frais de restaurant en mars 2001 de CHF 472.50 avec MM. S\_\_\_\_\_ et Z\_\_\_\_\_ (pièce 72c) ;
  - des frais de restaurant en août 2001 de CHF 248.- avec Mme et M. AG\_\_\_\_\_ (pièce 72d) ;
  - des copies Fastfoto pour CHF 6.- (pas de pièce justificative) ;
  - des frais de restaurant en décembre 2001 de CHF 184.- avec M. AG\_\_\_\_\_ (pièce 72e) ;
  - des frais de restaurant en décembre 2001 de CHF 139.- avec M. AG\_\_\_\_\_ (pièce 72f) ;
  - des frais de notaire versés en décembre 2001 de CHF 7'500.- (pièce 72g – la quittance ayant été égarée, la collaboratrice de M. A\_\_\_\_\_ avait établi une attestation manuscrite du versement effectué. Par ailleurs, les actes notariés, datés de mars 2000 et novembre 2000, avaient été produits par-devant le TAPI – pièces 17 et 18 de M. A\_\_\_\_\_ ) ;
  - une facture de CHF 400.- pour un dessin au crayon du projet, payée en décembre 2000 (pièce 72h).

Pour l'année 2002, les frais listés sous « frais immo » (compte 461'000) dans la comptabilité de H\_\_\_\_\_ étaient les suivants :

– Visa B : Rst. Z_____ Immo	:	CHF	111.40
– Rest. Z_____ – Immo	:	CHF	139.-
– El Meditsol P.L. Z_____	:	CHF	50.-
– Fast Foto Z_____	:	CHF	219.80
– Fast Foto Immo	:	CHF	24.70
– A_____, divers AH_____	:	CHF	2'266.-.

Ces frais étaient majoritairement liés à des réunions avec M. Z\_\_\_\_\_, maître d'ouvrage délégué selon la convention conclue le 7 juillet 1998, et produite en pièce 23 nouvelle. Enfin, le libellé « Fast Foto Immo » correspondait à des copies pour le projet immobilier, et le libellé « A\_\_\_\_\_, divers AH\_\_\_\_\_ » avait trait au remboursement d'une nouvelle note de frais. Ces frais n'étaient pas justifiés par pièces.

Quant aux frais de déplacement et de véhicule, repris par l'AFC-GE et confirmés par le TAPI, le contribuable n'avait pas été en mesure de trouver des pièces complémentaires à celles qui avaient déjà été présentées aux contrôleurs et qui avaient été versées à la procédure par l'AFC-GE.

38) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

## EN DROIT

- 1) Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc - D 3 17 ; 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) L'objet du litige est la légitimité des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt pour les années 2001 et 2002. Il s'agit en d'autres termes de déterminer si les frais comptabilisés par H\_\_\_\_\_, notamment sous les rubriques déplacements, voyages, formation, frais de véhicule, frais immobiliers et frais de film, sont justifiés commercialement ou s'il s'agit de prestations servies à l'actionnaire. Les autres questions considérées en première instance (bien-fondé du rappel d'impôt et absence de prise en compte de la fortune et des rendements de la fortune de l'épouse de M. A\_\_\_\_\_ dans la taxation de ce dernier) ne sont pas litigieuses devant la chambre de céans.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2014 consid. 3).

3) a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

b. Le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, s'agissant de l'ICC, le recours concerne les périodes fiscales 2001 à 2003. Il s'ensuit que la présente cause est régie sur ce point par les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V), dans leur état lors des périodes fiscales en cause.

c. En ce qui concerne l'IFD, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995, est applicable, dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (2001 à 2003).

4) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenus les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable (art. 16 al. 1 et 2 LIFD ; art. 1 aLIPP-IV). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD ; art. 2 aLIPP-IV). De même, 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 (art. 18

al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV). Enfin, sont taxables les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 6 let. c aLIPP-IV).

b. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; 2C\_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).

c. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers et que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6 ; 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6 ; 2C\_927/2013 et 2C\_928/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1).

d. Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs

(la société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 236).

- 5) En pratique, il arrive fréquemment que le bénéficiaire d'une prestation appréciable en argent ne soit pas directement l'actionnaire de la société, mais un proche de celui-ci. Dans un cas de ce genre, la question se pose de savoir qui est le bénéficiaire de la prestation, l'actionnaire ou le proche. Selon la théorie du triangle, une prestation ne peut être accordée qu'à l'actionnaire qui en gratifie ensuite le proche. Suivant cette conception, la prestation appréciable en argent passe donc nécessairement dans un premier temps à l'actionnaire. Le proche la reçoit ensuite par le truchement de l'actionnaire. Le Tribunal fédéral a à plusieurs reprises confirmé l'applicabilité de la théorie du triangle en matière d'IFD (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; Xavier OBERSON, op. cit., pp. 239-240).
- 6) a. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, op. cit., p. 513 ss ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1196 ss).
- b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. 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 doit s'exercer dans le cadre de la loi, et est notamment limitée par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., 2002, p. 403 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., 1998, p. 139). 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\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; 2C\_986/2013 et 2C\_987/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.2 ; ATA/995/2014 précité consid. 6b ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 consid. 5b ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, consid. 4.3 p. 109).
- c. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER,



op. cit., p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut en principe pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 précité consid. 3.1 ; 2C\_986/2013 et 2C\_987/2013 précités consid. 5.1.4 ; ATA/138/2015 du 3 février 2015 consid. 3d ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 précité consid. 3.1 ; ATA/303/2013 du 14 mai 2013 consid. 4). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/303/2013 précité consid. 4 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

d. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6 ; 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 précités consid. 7.2 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/1104/2015 du 13 octobre 2015 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (Xavier OBERSON, op. cit., p. 238).

e. Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005 ; ATA/995/2014 précité consid. 6d).

f. Dans le cas d'un indépendant, seuls les frais effectivement exposés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut ; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA/751/2013 du 12 novembre 2013 ; ATA/378/2007 du 7 août 2007 ; ATA/169/2007 du 3 avril 2007). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste. Pour des frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels sont les clients et relations d'affaires qui ont bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/562/2015 du 2 juin 2015 consid. 9b ; ATA/201/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2014).

- 7) En l'espèce, l'AFC-GE conteste la répartition du fardeau de la preuve effectuée par le TAPI : l'autorité intimée a annulé bon nombre de reprises au motif que l'AFC-GE n'avait apporté aucun indice visant à démontrer que les sommes reprises représentaient des prestations appréciables en argent accordées au contribuable. Or, selon l'AFC-GE, dans la mesure où, dans le contexte d'un ensemble de sociétés contrôlées par les époux A\_\_\_\_\_, l'existence de prestations appréciables en argent avait été confirmée tant par le TAPI que par la chambre de céans, il appartenait au contribuable d'établir les éléments susceptibles de réduire sa charge fiscale. En effet, en présence de charges représentant des prestations insolites, il incombait à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial.
- 8) Selon la jurisprudence susmentionnée, il appartient en principe à l'autorité fiscale de prouver les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires. Or, si ce fait est aisément démontrable dans les cas d'un prêt accordé à un taux préférentiel à l'actionnaire ou d'une renonciation par la société à une créance contre l'actionnaire, la preuve peut être difficile, voire impossible à apporter dans d'autres cas de figure, comme en l'espèce. Dans la mesure où l'on est en présence de sociétés contrôlées par le contribuable et son épouse, et que nombre de dépenses sont inexplicables, il convient de considérer – comme l'a fait la chambre de céans dans l'ATA/995/2014 précité en appliquant la condition selon laquelle aucune autre explication ne soit vraisemblable – que toutes les charges de ces sociétés non justifiées commercialement sont des prestations appréciables en argent à l'actionnaire. Étant donné le devoir de collaboration du contribuable, il appartient ainsi à M. A\_\_\_\_\_ de prouver que les frais de ses sociétés sont justifiés

commercialement. À défaut de l'apport de cette preuve, il conviendra de considérer toute prestation insolite comme une prestation appréciable en argent venant augmenter ses revenus.

- 9) a. Dans son recours, l'AFC-GE conteste l'annulation des reprises liées aux prétendus frais de production du film « X\_\_\_\_\_ ». Considérant que ce film avait effectivement été produit par K\_\_\_\_\_, le TAPI a automatiquement admis l'ensemble des frais donnant l'apparence d'un lien avec le film comme étant justifié commercialement. Se référant à d'autres sources internet que celles citées par le TAPI, l'AFC-GE met tout d'abord en doute que ce film ait effectivement été produit par ladite société : deux autres sources indiquent que le producteur est soit AC\_\_\_\_\_, soit la société AK\_\_\_\_\_. Par ailleurs, la chambre de céans, dans son ATA/995/2014 précité, avait estimé que rien, mis à part les allégués de K\_\_\_\_\_, ne permettait de rattacher ce film à cette société.

En l'état, dans la mesure où le nom de K\_\_\_\_\_ comme producteur apparaît tant sur le DVD produit par le recourant que sur le site « international movie database » (www.imdb.com), et où une autre source cite AC\_\_\_\_\_ (soit l'un des pseudonymes de M. A\_\_\_\_\_) comme producteur, l'on ne peut exclure que K\_\_\_\_\_ ait au moins participé à la production de ce film. Il convient donc de déterminer si les dépenses présentées par ladite société sont justifiées commercialement.

b. La reprise de CHF 43'586.79, annulée par le TAPI, se rapporte à diverses dépenses, listées dans la pièce 89 figurant au dossier de l'AFC-GE, et en partie appuyée par des pièces. Deux de ces montants, de CHF 2'380.- et CHF 1'750.-, ne sont justifiés par aucune pièce. D'autres sommes (CHF 3'158.60, CHF 764.50, CHF 2'062.80) se rapportent à des prétendues dépenses de voyages d'affaires effectués par M. A\_\_\_\_\_, mais les seules pièces justificatives qu'il produit à leur appui sont des simples « notes de dépenses » remplies à la main par le contribuable et appuyées par aucune pièce probante. Un autre montant, de CHF 1'588.40, se rapporte à une facture VISA d'août 2001, au nom de M. A\_\_\_\_\_, qui met en évidence la nature privée des dépenses (restaurant, magasin d'alimentation, hôtel, etc.). Une autre somme, de CHF 1'820.-, n'est appuyée par aucun justificatif probant, et l'on peine à comprendre la nature de cette dépense. Les montants restants se réfèrent tous à des paiements en espèces effectués en mains de M. Y\_\_\_\_\_, qui, selon un accord conclu le 19 mai 2000 (pièce 46 dossier AFC-GE), aurait été mandaté par H\_\_\_\_\_ pour développer des contacts en Turquie en vue de la production de plusieurs films par H\_\_\_\_\_. Cet accord prévoyait que les dépenses et frais encourus par M. Y\_\_\_\_\_ seraient payés par H\_\_\_\_\_ à la condition qu'ils aient été préalablement approuvés par H\_\_\_\_\_ sur la base d'un budget déterminé par les deux parties. Or, aucune des quittances signées par M. Y\_\_\_\_\_, n'est accompagnée d'un budget approuvé par les parties. Par ailleurs, aucuns des frais qu'il aurait encourus (traduction, acquisition de

droits d'auteurs, « dépenses diverse », etc.) n'est démontré par des pièces probantes. Enfin, tous les paiements ayant prétendument été effectués en espèces, y compris pour des sommes de plusieurs milliers de francs, il n'y a aucune trace de paiement autre que les quittances signées à la main par M. Y\_\_\_\_\_. Cette manière de procéder, pour une société, est pour le moins surprenante. Au vu de ce qui précède, la reprise de CHF 43'586.79, annulée par le TAPI, sera confirmée, et le jugement du TAPI réformé sur ce point.

c. S'agissant des reprises de CHF 6'508.80 et CHF 4'547.01, ces montants ne sont appuyés par aucune pièce probante. Selon la comptabilité de H\_\_\_\_\_ (pièce 37a AFC-GE), le montant de CHF 4'574.01, débité le 31 décembre 2001, a été recrédité le même jour dans le compte « 1\_\_\_\_\_ - X\_\_\_\_\_ ». Il en est de même du montant de CHF 6'508.80, qui a été recrédité le jour de son débit (le 31 décembre 2001) dans le compte « 2\_\_\_\_\_ - AL\_\_\_\_\_ ».

Dans sa réponse au recours de l'AFC-GE, le contribuable ne cherche aucunement à justifier ces dépenses, et se contente de dire que même si par impossible H\_\_\_\_\_ avait engagé des dépenses non reconnues fiscalement pour la production d'un film en 2001, ce seul fait ne suffirait pas à justifier que M. A\_\_\_\_\_ serait bénéficiaire d'une prestation appréciable en argent. Ce faisant, il viole son devoir de collaboration.

Par conséquent, ces deux reprises, annulées, par le TAPI, seront confirmées.

d. Enfin, la reprise de CHF 24'000.- a été annulée par le TAPI au motif qu'il s'agirait d'un remboursement de frais versés à un tiers indépendant, M. Y\_\_\_\_\_, qui se fonde sur l'accord du 19 mai 2000 ou du 4 septembre 2001. Comme précédemment mentionné, le premier de ces accords prévoyait que les dépenses et frais encourus par M. Y\_\_\_\_\_ seraient payés par H\_\_\_\_\_ à la condition qu'ils aient été préalablement approuvés par H\_\_\_\_\_ sur la base d'un budget déterminé par les deux parties. Le deuxième (pièce 46a AFC-GE) prévoyait que M. Y\_\_\_\_\_ devait recevoir, pour son activité, une somme mensuelle de CHF 3'400.-, ainsi qu'un pourcentage de 35 % sur les bénéfices de H\_\_\_\_\_ pour toute production achevée par ses soins.

Le détail des sommes versées à M. Y\_\_\_\_\_ figure en pièce 49 AFC-GE. Le montant total est de CHF 19'100.- et non CHF 24'000.-. Or, seules trois de ces sommes sont justifiées : deux montants de CHF 3'400.-, correspondant au salaire mensuel versé à M. Y\_\_\_\_\_ sur la base du deuxième accord conclu avec H\_\_\_\_\_, et une somme de CHF 3'600.-, se rapportant à une avance pour un voyage à Los Angeles qui avait été budgétisé au préalable (pièce 48h AFC-GE), et durant lequel M. Y\_\_\_\_\_ semble effectivement avoir effectué du travail pour le compte de H\_\_\_\_\_ (un rapport détaillé de son activité figure en pièce 48 AFC-GE). Le reste de ces dépenses est injustifié, se fondant uniquement sur des quittances manuscrites faites par M. Y\_\_\_\_\_, et se rapportant à des prétendus

frais et « dépenses générales » qui ne sont appuyés par aucune autre pièce. On relèvera qu'à nouveau, M. A\_\_\_\_\_ se contente d'indiquer, dans sa réponse au recours de l'AFC-GE, que quand bien même ces factures ne devraient pas être admises en déduction du bénéfice imposable, elles ne constitueraient pas pour autant une prestation appréciable en argent en sa faveur. Il ne cherche ainsi aucunement à justifier ces frais.

Au vu de ce qui précède, la reprise de CHF 24'000.-, intégralement annulée par le TAPI, sera rétablie à hauteur de CHF 13'600.-. Quant à la somme de CHF 10'400.- (soit CHF 3'400.- + CHF 3'400.- + CHF 3'600.-), au vu des pièces susmentionnées, il semble plus probable qu'elle ait été employée pour rémunérer M. Y\_\_\_\_\_ pour son activité que par M. A\_\_\_\_\_ pour se procurer un avantage appréciable en argent.

e. Pour l'année 2002, le TAPI a annulé une reprise de CHF 36'789.55, correspondant au solde du compte « X\_\_\_\_\_ - 1\_\_\_\_\_ », au motif qu'à la lecture du libellé des écritures dudit compte, il s'agirait de dépenses de nature commerciale se rapportant à l'activité cinématographique de L\_\_\_\_\_. Or, seule une partie des dépenses listées dans ce compte (pièce 60a AFC-GE) est appuyée par pièces. Par ailleurs, ces pièces représentent pour certaines des décomptes manuscrits établis par M. A\_\_\_\_\_, censés se rapporter à des dépenses de voyages d'affaires qui ne sont étayées par aucun autre document, ou à des factures de carte VISA faisant état de dépenses de M. A\_\_\_\_\_ au restaurant, à l'aéroport ou chez l'opticien, sans qu'il soit indiqué quelles relations d'affaires auraient pu en bénéficier. La justification commerciale de ces dépenses n'a dès lors pas été apportée. La reprise de CHF 36'789.55 sera ainsi confirmée, et le jugement du TAPI réformé sur ce point.

f. Selon l'AFC-GE, les reprises de CHF 5'800.-, CHF 42'324.70 et CHF 4'140.03, relatives à des prétendus frais de film en 2002, auraient été annulées par le TAPI sur la base d'une mauvaise répartition du fardeau de la preuve, soit au motif que rien ne démontrait que ces montants représenteraient une prestation appréciable en argent versée par la société au contribuable.

Le détail du compte « 491000 - Y\_\_\_\_\_ » de la comptabilité de L\_\_\_\_\_, fait état de trois sommes de CHF 4'000.-, CHF 1'500.- et CHF 300.- versées à M. Y\_\_\_\_\_ entre février et décembre 2002. Les pièces justifiant ces dépenses sont à nouveau des quittances manuscrites établies par ce dernier, comportant les simples mentions « received for various production costs » ou « received », sans aucune autre pièce probante. Aucune justification commerciale ne pouvant être apportée à ces dépenses, la reprise de CHF 5'800.- sera rétablie.

De même, la dépense de CHF 4'140.03 n'est appuyée par aucune pièce probante, de sorte que la reprise sera rétablie.

Quant à la somme de CHF 42'325.-, son détail figure en pièce 89 AFC-GE. Les frais invoqués ne sont pas documentés de manière probante, n'étant pour certains justifiés par aucune pièce ou par de simples reçus manuscrits signés par M. Y\_\_\_\_\_ et se référant à des « frais divers », sans aucune autre explication. Par ailleurs, la liste figurant en pièce 89 mentionne également un montant de CHF 19'152.80 qui aurait été versé à M. Y\_\_\_\_\_ pour sa prétendue activité d'architecte en lien avec le projet de « AH\_\_\_\_\_ ». Or, comme cela ressort du considérant 11d ci-dessous, son implication dans ce projet immobilier est pour le moins obscure.

Par conséquent, la reprise de CHF 42'325.- sera également rétablie, et le jugement du TAPI réformé sur ce point.

- 10) Dans son recours, l'AFC-GE conclut à l'annulation du jugement du TAPI et à la confirmation de sa propre décision, et développe une argumentation relative à toutes les reprises annulées par le TAPI. Elle ne revient cependant pas sur les reprises relatives à la société M\_\_\_\_\_.

Le TAPI a annulé les reprises relatives aux frais de véhicule de CHF 2'858.- en 2001, CHF 4'026.- en 2002 et CHF 805.- en 2003 invoqués par M\_\_\_\_\_, au motif que l'AFC-GE n'avait pas démontré que ladite société ne détenait aucun véhicule dans ses actifs.

Or, au vu de l'impossibilité d'apporter la preuve d'un fait négatif, il incombait à M. A\_\_\_\_\_, en vertu de son devoir de collaboration, de démontrer que cette société détenait bel et bien un véhicule dans ses actifs et que ces frais étaient justifiés commercialement. Il n'a apporté aucune preuve relative à ce fait par-devant le TAPI ou la chambre de céans.

Par conséquent, les reprises de CHF 2'858.-, CHF 4'026.- et CHF 805.- seront rétablies, et le jugement du TAPI réformé sur ce point également.

- 11) a. Dans ses écritures, M. A\_\_\_\_\_ conteste tout d'abord la confirmation de la reprise de CHF 5'000.-, se rapportant à un chèque du même montant qu'il n'a pas été en mesure de retrouver, malgré un délai accordé par la chambre de céans pour ce faire. Par conséquent, comme l'a à juste titre retenu le TAPI dans le jugement querellé, il n'est pas possible de déterminer le bénéficiaire de ce chèque et donc de savoir si ce montant constitue réellement une charge pour la société ou au contraire une distribution dissimulée de bénéfice, octroyée au contribuable en tant qu'actionnaire de H\_\_\_\_\_. Il convient donc de confirmer cette reprise.
- b. Quant aux frais de déplacement de CHF 3'000.- pour 2001 et 2002, ceux-ci représenteraient un forfait pour onze déplacements par an de Genève à Q\_\_\_\_\_. Or, si l'existence de l'exploitation d'un cabinet par H\_\_\_\_\_ à Q\_\_\_\_\_ a effectivement été reconnue par l'AFC-GE, le contribuable se contente d'indiquer

qu'il se serait rendu à Q\_\_\_\_\_ pour y travailler, sans aucunement démontrer l'existence et la nécessité de ces trajets, notamment par l'existence d'une patientèle dans un cabinet à Q\_\_\_\_\_ ou par le versement d'un salaire de H\_\_\_\_\_ pour sa prétendue activité dans cette exploitation. Par conséquent, les reprises de CHF 3'000.- pour les années 2001 et 2002 seront confirmées.

c. M. A\_\_\_\_\_ a produit de nouvelles pièces relatives à la reprise de CHF 14'972.75, confirmée par le TAPI au motif que même si ces frais se rapportaient à des projets cinématographiques, le contribuable n'avait produit aucun justificatif probant à leur sujet. Or, ces nouvelles pièces ne prouvent aucunement la légitimité de ces dépenses, la première étant un extrait du compte « 4870000 - Divers » dans la comptabilité privée de M. A\_\_\_\_\_, listant diverses dépenses effectuées par le contribuable dans le cadre de voyages à Istanbul mais justifiées par aucune pièce, et la deuxième, une note de « dépenses de voyages d'affaires » manuscrite de CHF 3'600.-, datée du 10 janvier 2001 et accompagnée cette fois de certains justificatifs (diverses factures en turc et un billet d'avion), mais se rapportant à un voyage à Istanbul effectué du 24 octobre au 4 novembre 2000. Étant donné le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, des frais encourus en 2000 ne peuvent être déduits en 2001. Par ailleurs, le contribuable n'apporte aucune preuve au sujet de la nécessité commerciale d'un voyage effectué à cette date à Istanbul, se contentant d'indiquer qu'outre la prise de contacts en vue de la production d'un film, ce voyage aurait concerné une collaboration, pour le compte de H\_\_\_\_\_, avec un certain Docteur AM\_\_\_\_\_, médecin-dentiste d'Istanbul. Par conséquent, la reprise de CHF 14'972.75 sera confirmée.

d. S'agissant des frais liés à un projet immobilier (CHF 35'937.61 en 2001 et CHF 2'810.90 en 2002), le contribuable cite une convention signée en 1998 (pièce 70a AFC-GE), ainsi qu'un accord de 1999 et des actes notariés de 2000 à l'appui de ses déclarations selon lesquelles une importante activité aurait été déployée en 2001 et 2002 pour avancer dans l'élaboration concrète du projet, ce qui justifierait les frais encourus. Le détail des dépenses prétendument en lien avec ces projets a été listé au considérant 37 de la partie en fait du présent arrêt. Les trois premiers montants (CHF 163.45, CHF 181.50 et CHF 310.-) ne sont justifiés par aucune pièce, le contribuable se contentant d'indiquer qu'ils se rapporteraient à des réunions (vraisemblablement au restaurant) avec divers protagonistes impliqués dans le projet. Les trois montants suivants (CHF 3'352.-, CHF 4'776.90 et CHF 14'368.-) sont justifiés par de simples quittances manuscrites signées par M. Y\_\_\_\_\_, qui aurait prétendument été également mandaté comme architecte et designer dans le cadre du projet immobilier, alors qu'il était également chargé de développer et d'assurer le financement depuis la Turquie de trois films que voulait produire H\_\_\_\_\_. Outre le fait que les multiples implications de la même personne dans des projets très différents est pour le moins surprenante, ces quittances manuscrites n'ont aucune force

probante. Quant au montant suivant (CHF 254.-), le contribuable ne cherche pas à en justifier la nature commerciale, se contentant d'indiquer que rien ne démontrerait qu'il en aurait bénéficié. Les reprises relatives à ces dépenses seront ainsi toutes confirmées.

La dernière somme, de CHF 12'532.40, se rapporte à divers frais, de restaurant, de photocopies ou de notaire. Ceux qui ne sont justifiés par aucune pièce seront écartés. Seuls les tickets de restaurant indiquant clairement les noms des convives, relations d'affaires de H\_\_\_\_\_, peuvent être considérés comme justifiés commercialement, à savoir : CHF 246.-, CHF 90.-, CHF 212.50, CHF 472.50, CHF 248.-, CHF 184.- et CHF 139.- (soit CHF 1'592.- au total). En effet, même si les projets immobiliers n'ont pas avancé en 2001 et 2002, il est possible que H\_\_\_\_\_ ait maintenu des relations avec ces intervenants, en les invitant au restaurant. Quant à l'attestation manuscrite établie par la collaboratrice de M. A\_\_\_\_\_ car la quittance du notaire aurait été égarée, elle n'a pas de force probante. H\_\_\_\_\_ aurait en effet pu demander un duplicata à l'Étude de Maître AN\_\_\_\_\_. Par ailleurs, il est surprenant que les honoraires du notaire n'aient été payés qu'en décembre 2001 pour des actes notariés effectués en mars et novembre 2000. Enfin, la facture manuscrite de CHF 400.- pour un dessin au crayon du projet date du 29 décembre 2000. Elle sera donc aussi écartée.

Ainsi, pour l'année 2002, la reprise sera confirmée à hauteur de CHF 34'346.- (CHF 35'938 – CHF 1'592.-).

Quant à l'année 2002, aucuns des frais que M. A\_\_\_\_\_ fait valoir ne sont justifiés par pièces. La reprise de CHF 2'811.- sera donc confirmée.

e. S'agissant enfin des frais de véhicules de CHF 4'200.- et CHF 3'951.- pour l'année 2001 et de CHF 4'693.- pour l'année 2002, M. A\_\_\_\_\_ indique ne pas avoir retrouvé de pièces justificatives complémentaires, vu l'ancienneté des faits. En l'absence de justificatifs, il est impossible de déterminer si ces dépenses présentent ou non un caractère commercial. Il convient donc de confirmer le jugement du TAPI sur ce point.

12) a. En résumé, les reprises suivantes, annulées par le TAPI, seront rétablies suite au recours de l'AFC-GE :

- les reprises de CHF 43'586.79, CHF 6'508.80 et CHF 4'547.01, se rapportant à diverses dépenses encourues en 2001, prétendument en lien avec l'activité cinématographique de H\_\_\_\_\_ ;
- à hauteur de CHF 13'600.-, la reprise de CHF 24'000.- ayant trait à d'autres frais de film allégués pour l'année 2001 (des dépenses de CHF 10'400.- étant considérées comme commercialement justifiées par la chambre de céans) ;



- les reprises de CHF 36'789.55, CHF 5'800.-, CHF 42'324.70 et CHF 4'140.03, se rapportant également à des frais de film que H\_\_\_\_\_ aurait encourus en 2002 ;
- les reprises de CHF 2'858.-, CHF 4'026.- et CHF 805.-, concernant les frais de véhicule invoqués par M\_\_\_\_\_ pour les années 2001, 2002 et 2003.

b. Les reprises suivantes, confirmées par le TAPI, seront également confirmées par la chambre de céans :

- la reprise de CHF 5'000.-, relative à divers frais administratifs prétendument encourus par H\_\_\_\_\_ durant l'année 2001 ;
- les deux reprises de CHF 3'000.- chacune, se rapportant à des prétendus frais de déplacement de H\_\_\_\_\_ SA en 2001 et 2002 ;
- la reprise de CHF 14'972.75, relative à divers frais de voyage invoqués par M. A\_\_\_\_\_ pour l'année 2001, en lien avec l'activité cinématographique de H\_\_\_\_\_ ;
- à hauteur de CHF 34'346.-, la reprise de CHF 35'938.- se rapportant aux frais invoqués par H\_\_\_\_\_ en lien avec un projet immobilier durant l'année 2001 (seules des dépenses à hauteur de CHF 1'592.- sont considérées comme commercialement justifiées par la chambre administrative) ;
- la reprise de CHF 2'811.-, ayant trait à des frais prétendument encourus par H\_\_\_\_\_ en 2002 en lien avec ses activités dans l'immobilier ;
- les reprises de CHF 4'200.- et CHF 3'951.- pour l'année 2001 et de CHF 4'693.- pour l'année 2002, se rapportant à des frais de véhicule qu'aurait encouru H\_\_\_\_\_.

c. Enfin, les autres reprises confirmées par le TAPI n'ont pas été contestées par-devant la chambre administrative.

13) Il s'ensuit que les recours de l'AFC-GE et de M. A\_\_\_\_\_ seront tous deux partiellement admis.

- 14) L'AFC-GE obtenant presque intégralement gain de cause, et défendant par ailleurs ses propres décisions (art. 87 al. 1 2<sup>ème</sup> phr. LPA), aucun émoulement ne sera mis à sa charge. M. A\_\_\_\_\_ n'obtenant quant à lui que très partiellement gain de cause, il sera condamné à verser un émoulement de CHF 500.- (art. 87 al. 1 LPA), et il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevables les recours interjetés le 6 juillet 2015 par l'administration fiscale cantonale et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1<sup>er</sup> juin 2015 ;

**au fond :**

admet partiellement le recours de l'administration fiscale cantonale dans le sens des considérants ;

admet partiellement le recours de Monsieur A\_\_\_\_\_ dans le sens des considérants ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation ;

met à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ un émoulement de CHF 500.- ;

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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Antoine Berthoud, avocat du recourant, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, MM. Thélin et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :