

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2488/2011-ICCIFD

ATA/780/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 26 novembre 2013**

1<sup>ère</sup> section

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur X**\_\_\_\_\_

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
10 décembre 2012 (JTAPI/1502/2012)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur X\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1974, est contribuable dans le canton de Genève, où il réside depuis sa naissance. Il est président de l'association Y\_\_\_\_\_ (ci-après : Y\_\_\_\_\_).
- 2) L'Y\_\_\_\_\_ est une association au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 11 février 2011, et dont le but statutaire est de « promouvoir l'effervescence de la musique électronique et ainsi donner aux jeunes les moyens de réaliser des projets vers ces fins communs (*sic*) ».

Elle existait néanmoins en tant que personne morale avant son inscription au registre du commerce, ayant été constituée le 1<sup>er</sup> octobre 2003. Bien que ne poursuivant pas, selon ses statuts, de but lucratif, l'Y\_\_\_\_\_ exploite une discothèque sise à Z\_\_\_\_\_ à l'enseigne de A\_\_\_\_\_ (ci-après : Y\_\_\_\_\_). Elle a ainsi été enregistrée dès le 7 novembre 2003 par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) comme entité assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA).

- 3) Le 12 septembre 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé M. X\_\_\_\_\_ qu'elle ouvrait à son encontre une procédure en rappel d'impôt, pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2001 à 2005, ainsi que pour la période de taxation 2006.

M. X\_\_\_\_\_ était prié de fournir un certain nombre de pièces relatives à l'« association A\_\_\_\_\_ » (*recte* : l'Y\_\_\_\_\_ ) avant le 1<sup>er</sup> octobre 2007.

- 4) Les 9 et 10 avril 2008, l'AFC-CH a effectué un contrôle fiscal au A\_\_\_\_\_. Des lacunes ayant été constatées, soit notamment l'absence de caisse enregistreuse, de feuilles récapitulatives des recettes et de livre de caisse, l'AFC-CH a reconstitué par estimation les chiffres d'affaires réalisés par l'Y\_\_\_\_\_ entre le 7 novembre 2003 et le 30 septembre 2007.
- 5) Par décompte complémentaire du 10 avril 2008, corrigé par avis de crédit du 28 octobre 2008, l'AFC-CH a opéré des reprises d'impôt pour un total de CHF 85'449.- (soit CHF 70'694.- + CHF 14'755.-).
- 6) Le 20 janvier 2009, l'AFC-CH a confirmé dans une décision formelle les reprises d'impôt notifiées les 10 avril et 28 octobre 2008.
- 7) Le 19 février 2009, l'Y\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre la décision précitée.
- 8) Par décision sur réclamation du 18 mai 2010, l'AFC-CH a admis partiellement la réclamation, revendiquant désormais la somme de CHF 54'025.-.

- 9) Le 18 juin 2010, l'Y\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF) contre la décision sur réclamation précitée.
- 10) Le 31 mars 2011, par un courrier envoyé à une ancienne adresse et réexpédié le 15 avril 2011 avec un nouveau délai de paiement et de réclamation, l'AFC-GE a informé M. X\_\_\_\_\_ que la procédure en rappel et soustraction d'impôt concernant l'IFD et l'ICC pour les exercices 2001 à 2006 était close.

Suite à une rectification par l'AFC-CH des recettes non comptabilisées, des reprises avaient été effectuées conformément au tableau suivant :

Période de calcul	Prestation appréciable en argent (1/3)
2004	CHF 0.-
2005	CHF 68'947.-
2006	CHF 73'029.-

Les suppléments se présentaient comme suit :

IFD	Supplément d'impôt	Intérêts de retard
2005	CHF 2'614,80	CHF 438,75
2006	CHF 5'013,70	CHF 752,05
ICC	Supplément d'impôt	Intérêts de retard
2005	CHF 17'167,40	CHF 2'008,60
2006	CHF 19'693,00	CHF 1'730,50

Deux bordereaux d'amende étaient également notifiés à M. X\_\_\_\_\_, un pour l'IFD, d'un montant de CHF 7'628.-, et l'autre pour l'ICC, d'un montant de CHF 36'860.-.

- 11) Par acte du 16 mai 2011, M. X\_\_\_\_\_ a formé réclamation par-devant l'AFC-GE contre la décision précitée, concluant à son annulation.

On ne pouvait retenir une prestation appréciable en argent sous forme de dividende dissimulé dans le cas d'une association, cette hypothèse étant réservée aux sociétés de capitaux. Il se voyait en outre à tort attribuer un revenu putatif, dont on lui imputait, de manière totalement arbitraire, le tiers.

- 12) Par deux décisions du 8 juillet 2011, l'AFC-GE a maintenu les reprises et les amendes.

Les distributions cachées de bénéfices ne devaient pas être traitées différemment selon la forme juridique de l'entité distributrice.

En ce qui concernait la clef de répartition des distributions effectuées par l'Y\_\_\_\_\_, il ressortait des constatations effectuées au cours du contrôle d'avril 2008, lors duquel des représentants de l'AFC-GE étaient présents, que les employés étaient subordonnés à trois responsables, à savoir Messieurs X\_\_\_\_\_ (gestion artistique), B\_\_\_\_\_ (gestion et administration) et C\_\_\_\_\_ (technique). Dès lors, les distributions provenant de la gestion de l'Y\_\_\_\_\_ avaient été réparties à raison d'un tiers entre ces trois responsables, qui étaient les seuls à pouvoir en bénéficier de par leur maîtrise de fait sur l'Y\_\_\_\_\_.

- 13) Par deux actes du 12 août 2011, M. X\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation précitées, concluant à leur annulation et au renvoi de la cause pour nouvelle décision.

Étaient jointes au recours diverses attestations d'employés de l'Y\_\_\_\_\_ et de clients du A\_\_\_\_\_, selon lesquelles de très nombreuses boissons avaient été distribuées gratuitement.

- 14) Par arrêt du 8 septembre 2011, le TAF a rejeté le recours déposé par l'Y\_\_\_\_\_ le 11 mars 2011.

L'AFC-CH était en droit de procéder à une reprise d'impôt et à procéder par estimation en utilisant la méthode des chiffres d'expérience. La marge retenue était du reste légèrement inférieure à la moyenne des entreprises du même genre (78 %) et était proche du minimum, soit 70 %. L'Y\_\_\_\_\_ n'avait pas fourni les moyens de preuve permettant de considérer l'estimation comme manifestement erronée, et elle devait ainsi supporter les désavantages d'une situation illégale qu'elle avait elle-même créée.

- 15) Par jugement du 10 décembre 2012, le TAPI a admis les recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2005 et 2006 au sens des considérants.

L'autorité fiscale devait établir les faits justifiant l'assujettissement ou augmentant la taxation, tandis que le contribuable devait prouver les faits qui diminuaient la dette ou la supprimaient. Or en l'espèce, s'il était admis que l'Y\_\_\_\_\_ avait réalisé durant les périodes fiscales concernées un bénéfice non comptabilisé, l'AFC-GE n'apportait aucun élément factuel ni indice démontrant qu'un tiers de ce montant avait été versé à M. X\_\_\_\_\_, retenant simplement que ce montant avait été réparti également entre trois personnes au motif que celles-ci lui avaient semblé être les responsables des employés de l'Y\_\_\_\_\_ au cours de son contrôle sur place. Même si ces trois personnes étaient les seuls membres du comité de l'Y\_\_\_\_\_ et les fondateurs de celle-ci, les statuts disposaient que certaines tâches pouvaient être déléguées.

De plus, de nombreuses personnes attestaient avoir bénéficié de boissons gratuites pour elles ou leurs invités, ce qui impliquait que le bénéfice non comptabilisé avait été, dans une mesure plus ou moins grande, utilisé à une autre fin que de fournir des avantages monétaires aux membres du comité.

Il n'y avait dès lors pas lieu à rappel d'impôt ni, par conséquent, au prononcé d'une amende.

- 16) Par acte déposé le 16 janvier 2013, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 8 juillet 2011.

En tant que membre fondateur, membre du comité, président et responsable artistique, M. X\_\_\_\_\_ devait être reconnu comme l'un des responsables de l'Y\_\_\_\_\_. Selon les statuts, seul le comité pouvait valablement disposer des ressources de l'Y\_\_\_\_\_.

S'agissant des boissons distribuées à titre gratuit, l'arrêt du TAF précisait que le bénéfice non comptabilisé retenu par l'AFC-CH prenait déjà en compte la distribution gratuite de boissons. En effet, il était clairement indiqué que l'AFC-CH avait réduit à hauteur de 25 % le prix de revient des marchandises vendues, ce pourcentage représentant les boissons remises gratuitement. Ce chiffre était déjà généreux et couvrait avec certitude les boissons offertes au sujet desquelles M. X\_\_\_\_\_ avait produit des attestations.

Il était admis que l'Y\_\_\_\_\_ avait réalisé un bénéfice non comptabilisé, M. X\_\_\_\_\_ en était l'un des trois responsables et les ressources de l'association étaient à disposition des membres du comité. Il était dès lors vraisemblable, selon l'expérience de la vie et l'expérience commerciale usuelle, qu'une répartition égale entre ces trois personnes ait été adoptée.

- 17) Le 22 février 2013, M. X\_\_\_\_\_ a conclu au rejet du recours.

Il contestait catégoriquement avoir reçu une quelconque prestation appréciable en argent, et il lui était impossible d'apporter la preuve de ce fait négatif.

Il était faux de prétendre que les trois membres du comité gardaient un contrôle total de l'Y\_\_\_\_\_ dans tous les domaines. De nombreuses tâches et responsabilités étaient assumées par d'autres personnes.

L'administration fiscale vaudoise n'avait pas mené de raisonnement similaire à l'AFC-GE et n'avait ainsi opéré aucune reprise concernant M. B\_\_\_\_\_.

Enfin, on ne pouvait retenir une prestation appréciable en argent sous forme de dividende dissimulé dans le cas d'une association sans but lucratif.

- 18) Le 8 mars 2013, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 12 avril 2013 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 19) Le 12 avril 2013, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve était inversé et c'était au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration.
- 20) M. X\_\_\_\_\_ ne s'est quant à lui pas manifesté, et n'a depuis lors pas demandé à répliquer.

### EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/647/2013 du 1<sup>er</sup> octobre 2013 consid. 2 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

En l'espèce, l'IFD est soumis à 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.

Quant à l'ICC, le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le recours concernant les périodes fiscales 2001 à 2006, le droit cantonal dans sa teneur à cette date est applicable (aLIPP-V).

- 3) a. En matière d'IFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD), y compris les prestations en nature (art. 16 al. 2 LIFD). Sont imposables à ce titre tous les revenus provenant d'une activité dépendante, soit d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, inclus les revenus accessoires, soit les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, primes, gratifications, pourboires, tantièmes et autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1

LIFD). Sont également taxables à ce titre les dividendes et parts de bénéfice provenant de participations de tous genres (art. 20 al. 1 let. c LIFD), étant précisé que les participations dont les rendements sont visés par cette disposition sont uniquement les actions de sociétés anonymes, les actions de sociétés en commandite par actions, les parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et les parts sociales de sociétés coopératives (Y. NOËL, in D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct – Commentaire romand, 2008, n. 54 *ad* art. 20 LIFD).

b. Pour la fixation de l'IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD).

Peuvent notamment être déduits les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune. Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital, à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers (art. 33 al. 1 let. a LIFD).

- 4) Des règles similaires se retrouvent en matière d'ICC (art. 1 al. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - aLIPP- I - D 3 11 ; art. 2 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu - revenu imposable - du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14 pour les revenus de l'activité lucrative dépendante ; art. 6 let. c aLIPP-IV pour les dividendes ou parts de bénéfice et autres avantages appréciables en argent provenant de participations), ainsi que pour les déductions.
- 5) Sont imposables à titre de revenus les prestations appréciables en argent, soit les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contrepartie et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participations, dès lors que la société ne les aurait pas faites dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 119 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012 § 7 p. 138).
- 6) a. En droit fiscal, le principe de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale ; cela vaut en particulier pour des paiements qui n'ont pas été comptabilisés ou qui ne sont pas prouvés (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013, destiné à la publication, consid. 10.2.2 ; 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 4.1; ATA 167/2012 du 27 mars 2012 ; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>e</sup> éd., 2002, p. 41 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au

contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il ne dispose pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, 2ème éd., p. 138). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses propres allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 = RDAF 2009 II p. 489). En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver, et le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 = RF 2009 834, 837 et les références citées).

b. Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique en droit administratif en général et en droit fiscal en particulier. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle 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 (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 139 ; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, *op. cit.*, p. 403 ss). 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées).

7) a. En l'espèce, l'AFC-GE, sur la base de deux faits-indices, à savoir l'existence d'un chiffre d'affaires de l'Y\_\_\_\_\_ sous-évalué et la position dirigeante au sein de celle-ci de M. X\_\_\_\_\_ (de concert avec les deux autres membres du comité), entend introduire une double présomption de fait, à savoir que le chiffre d'affaires non déclaré a bien été versé aux membres du comité, et que celui-ci se l'est partagé en trois parts égales.

b. Force est de constater tout d'abord que la recourante ne fournit aucun élément permettant de prouver directement que M. X\_\_\_\_\_ a touché un montant précis issu du chiffre d'affaires non déclaré, ce que l'intéressé nie vigoureusement. La présente cause se distingue dès lors de l'ATA/593/2012 du 4 septembre 2012 (not. consid. 4a), puisque dans cette dernière cause le contribuable avait lui-même admis qu'il recevait des paiements en cash et qu'aucune trace écrite n'avait été gardée de ces versements. La recourante ne se base ainsi pas sur des déclarations de l'intéressé ou de tiers, ni sur des documents tels que reçus ou relevés bancaires pouvant donner à penser qu'il a disposé durant les exercices considéré de sommes supérieures à celles qu'il a prétendu gagner.



c. Même en n'exigeant qu'une vraisemblance prépondérante – degré de preuve standard en droit des assurances sociales (ATF 121 V 204 consid. 6b) mais non reconnu jurisprudentiellement comme tel en droit fiscal, et d'autant moins susceptible de s'appliquer à la présente espèce que des procédures pénales fiscales en soustraction d'impôt ont été ouvertes contre M. X\_\_\_\_\_ en même temps que les procédures en rappel d'impôt –, les présomptions que la recourante entend voir appliquer ne pourraient pas être retenues. En effet, s'il n'est pas inconcevable que les faits se soient produits comme le prétend l'AFC-GE, d'autres hypothèses sont tout aussi vraisemblables, qui n'impliquent pas un enrichissement des trois membres du comité, même si, à cet égard, le TAPI n'a certes pas choisi le bon exemple en mentionnant la distribution gratuite de boissons. A plus forte raison n'est-il pas possible d'admettre à titre de règle d'expérience, et à défaut de tout indice concret en ce sens, une répartition égale en trois parts entre les membres du comité de l'Y\_\_\_\_\_.

d. L'AFC-GE ne demande dès lors pas autre chose à M. X\_\_\_\_\_ que de prouver qu'il n'a pas reçu de rétrocession du tiers du chiffre d'affaires non déclaré par l'Y\_\_\_\_\_, alors que, selon la jurisprudence précitée, il n'est pas possible d'exiger une telle preuve du contribuable.

- 8) Comme l'a retenu le TAPI, les rappels d'impôt s'avérant infondés, les bordereaux d'amende doivent également être annulés.
- 9) Mal fondé, le recours sera rejeté.
- 10) Malgré l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, le recours ayant été interjeté par une administration défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2<sup>e</sup> phr. LPA). Il ne sera pas non plus alloué d'indemnité de procédure, M. X\_\_\_\_\_ n'y ayant pas conclu et n'ayant pas exposé de frais pour la défense de ses intérêts (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 16 janvier 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 décembre 2012 ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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 Monsieur X\_\_\_\_\_, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Payot Zen-Ruffinen, M. Pagan, 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 :