

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2564/2019-ICCIFD

ATA/663/2020

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 7 juillet 2020**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

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

représenté par Me Lassana Dioum, avocat

contre

**Madame B** \_\_\_\_\_

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
27 janvier 2020 (JTAPI/101/2020)**

---

## EN FAIT

- 1) Entre 2006 et 2012, Monsieur A\_\_\_\_\_, alors marié avec Madame B\_\_\_\_\_ de laquelle il est séparé depuis le 10 mai 2016, était administrateur unique avec signature individuelle et actionnaire unique de la société C\_\_\_\_\_SA (ci-après : C\_\_\_\_\_ SA), active dans le domaine de la construction et de l'immobilier.

M. A\_\_\_\_\_ a cessé d'être administrateur avec signature individuelle de C\_\_\_\_\_ SA entre fin novembre 2014 et début octobre 2015, puis entre décembre 2015 et fin juin 2018, selon les mentions figurant au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC). Il a réoccupé cette fonction entre début octobre 2015 et décembre 2015, puis dès fin juin 2018.

À la suite de sa faillite prononcée le 17 septembre 2018, C\_\_\_\_\_ SA a été radiée du RC le 11 septembre 2019.

- 2) Le 26 avril 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé M. A\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et soustraction pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) des années 2006 à 2012. Ils ont été invités, dans un délai imparti au 19 mai 2016, à produire les relevés bancaires et/ou postaux de tous les comptes qu'ils possédaient en Suisse et/ou à l'étranger, avec la mention des écritures « débits/crédits », du 1<sup>er</sup> janvier 2006 au 31 décembre 2012.

Dans le cadre des taxations 2006 à 2010 de C\_\_\_\_\_ SA, elle avait eu connaissance d'éléments permettant d'envisager des déclarations inexactes ou incomplètes. Des prestations appréciables en argent – sous la forme, d'une part, de chiffres d'affaires non déclarés et, d'autre part, de valeur fiscale différente du bien immobilier vendu – avaient été additionnées aux bénéfices imposables de cette société et taxées. En cas de déclaration inexacte, les reprises à effectuer pour les années 2006 à 2010 à leur égard étaient annoncées. Elles étaient de l'ordre de CHF 250'000.- à CHF 290'000.-, celle de l'année 2008 s'élevant à CHF 334'551.-. Celle de 2010 visait aussi une valeur de CHF 45'000.- relative à la vente d'un bien immobilier de la société à M. A\_\_\_\_\_.

- 3) Le 17 octobre 2017, M. A\_\_\_\_\_ a contesté avoir perçu des prestations appréciables en argent de C\_\_\_\_\_ SA, aucun élément ne permettant de l'établir.

Il indiquait ne pas être administrateur de C\_\_\_\_\_ SA. Il produisait un extrait « sans radiations » du RC indiquant que, depuis le 9 décembre 2015, un tiers était administrateur avec signature individuelle de C\_\_\_\_\_ SA. N'ayant qu'une « connaissance parcellaire des éléments relatifs à cette société », il a demandé à recevoir toutes les pièces du dossier fondant les reprises envisagées par

l'AFC-GE. Il a également produit plusieurs pièces concernant C\_\_\_\_\_ SA, exposées ci-après.

a. Le 18 novembre 2014, C\_\_\_\_\_ SA avait été informée par l'AFC-GE de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour l'IFD et l'ICC des années 2005 à 2009 et, en l'absence de nouvelles dans le délai imparti, de l'édition de bordereaux rectificatifs et du prononcé d'une amende fixée selon le montant de l'impôt soustrait. Les reprises envisagées pour ces années en cas de déclaration inexacte, étaient annoncées. Leurs montants étaient identiques aux reprises susmentionnées, annoncées dans le courrier précité du 26 avril 2016 ; ils étaient de l'ordre de CHF 250'000.- à CHF 290'000.-, à l'exception de celui concernant l'année 2008 qui se montait à CHF 334'551.-. La division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH-TVA) avait communiqué à l'AFC-GE que la totalité du chiffre d'affaires n'avait pas été comptabilisée.

b. Par courriers du 6 novembre 2015 signés par M. A\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ SA avait recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions de l'AFC-GE du « 25 juin » (recte : 6 octobre) 2015 portant sur les rappels d'impôts et les amendes pour les ICC et l'IFD de 2005 à 2010.

c. Par courrier du 10 novembre 2015, le TAPI avait accusé réception dudit recours et signalé qu'il ne comportait pas de motivation claire ni de conclusion. Il accordait à C\_\_\_\_\_ SA un délai au 24 novembre 2015 pour y remédier et l'invitait à payer, dans le délai imparti, l'avance de frais sous peine d'irrecevabilité du recours.

d. Par deux jugements du 18 janvier 2016, le TAPI a déclaré irrecevable le recours de C\_\_\_\_\_ SA, l'avance de frais n'ayant pas été réglée dans le délai imparti sans qu'aucun empêchement non fautif d'y procéder ne put être retenu.

4) Le 11 janvier 2018, l'AFC-GE a accordé à M. A\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_ un dernier délai au 26 janvier 2018 pour répondre à son courrier du 26 avril 2016.

M. A\_\_\_\_\_ avait été l'administrateur de C\_\_\_\_\_ SA avec signature individuelle entre 2005 et 2010 et avait écrit, dans ce cadre, divers courriers à l'autorité fiscale. En août 2010, les inspecteurs de l'AFC-CH-TVA avaient effectué un contrôle des comptes des exercices 2005 à 2009 de la société et déterminé les chiffres d'affaires qui n'avaient pas été comptabilisés. Cette autorité avait ainsi calculé ses prétentions notifiées à la société ; celles-ci n'avaient pas été contestées par cette dernière et étaient donc entrées en force. Les chiffres d'affaires non comptabilisés avaient été communiqués par l'AFC-CH-TVA à l'AFC-GE afin que les taxations de la société soient modifiées, ce qui avait donné lieu à la procédure en rappel d'impôts et soustraction pour les années 2005 à 2009 puis pour l'année 2010 à l'égard de C\_\_\_\_\_ SA. Le 6 octobre 2015, l'AFC-GE

avait maintenu les taxations en rappel d'impôts de la société pour les années 2005 à 2010, notifiées le 25 juin 2015, à la suite de la réclamation de la société sous la signature de M. A\_\_\_\_\_.

Lorsqu'une société renonçait, au profit de personnes proches, à du chiffre d'affaires et que, dans ce contexte, c'étaient ses actionnaires ou des personnes proches de ceux-ci qui en bénéficiaient, sans une contre-prestation équivalente, la société leur consentait une prestation appréciable en argent. Quelles que soient sa nature et sa forme, la prestation était imposable dès qu'elle s'expliquait par le droit de participation de l'actionnaire. Une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2006 à 2010 était ainsi ouverte à l'encontre de M. A\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_, afin de reprendre ces prestations en tant que revenus mobiliers.

5) Le 25 janvier 2018, les intéressés ont répondu à l'AFC-GE.

M. A\_\_\_\_\_ avait été administrateur de C\_\_\_\_\_ SA entre 2005 et 2010, mais il ne l'était plus depuis plusieurs années, ce qui rendait l'accès à l'information plus compliqué. Les décisions de taxation à l'origine de la procédure en rappel d'impôts à leur encontre étaient des « décisions de taxation d'office » qui n'avaient pas pu être contestées pour des « raisons procédurales ». Les montants des reprises annoncées dans le courrier du 26 avril 2016 correspondaient exactement aux chiffres d'affaires tels que retenus « d'office » contre C\_\_\_\_\_ SA. Or, aucun élément « concret » du dossier ne permettait de constater que M. A\_\_\_\_\_ aurait « matériellement » perçu ou bénéficié de ces montants ou de leur équivalent sous forme de prestations appréciables en argent. M. A\_\_\_\_\_ demandait à pouvoir formuler des observations après avoir reçu une « réponse circonstanciée » de l'AFC-GE au sujet d'éléments probants ou complémentaires susceptibles de le démontrer.

6) Le 8 novembre 2018, l'AFC-GE a notifié à M. A\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_ les bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD des années 2006 à 2012 et les bordereaux d'amende relatifs à l'ICC et à l'IFD des années 2008 à 2012.

a. S'agissant des rappels d'impôts, C\_\_\_\_\_ SA leur avait accordé des prestations appréciables en argent sous la forme de « dividende caché » conformément aux montants annoncés dans le courrier du 26 avril « 2018 » (recte : 2016) et pour les raisons susévoquées. Il s'agissait, d'une part, des chiffres d'affaires non comptabilisés déterminés par les inspecteurs de l'AFC-CH-TVA et, d'autre part, d'un montant de CHF 45'000.- annoncé lors de l'avis de taxation du 12 mars 2012 représentant une sous-évaluation du prix de vente du bien immobilier par la société en leur faveur. D'autres éléments, non déterminants en l'espèce, avaient également été pris en compte dans les bordereaux de rappel d'impôts par l'AFC-GE, notamment en lien avec leur fortune mobilière.

b. En l'absence de reprises entraînant un supplément d'impôt, il n'y avait pas d'amende pour l'IFD de 2011 et de 2012, ce qui ressortait des bordereaux amende y relatifs. Aucune amende n'était notifiée pour l'ICC et l'IFD des années 2006 et 2007 en raison de la prescription pénale en matière fiscale.

c. Quant aux amendes, ils n'avaient pas été imposés sur leur réelle capacité contributive parce qu'ils n'avaient déclaré ni les prestations appréciables en argent que C\_\_\_\_\_ SA leur avait octroyées ni leur fortune mobilière. Ils avaient ainsi commis une faute. L'infraction avait à tout le moins été commise par dol éventuel. La quotité de l'amende était fixée à une fois le montant des droits éludés, vu les circonstances aggravantes (récidive) et atténuantes (double imposition économique des prestations imposables) du dossier.

7) Les intéressés ont formé réclamation contre ces décisions. Ils ont produit des courriers de C\_\_\_\_\_ SA signés par M. A\_\_\_\_\_ les 9 décembre 2014, 16 et 30 mars et 27 juillet 2015, les courriers sous-mentionnés de l'AFC-GE adressés à la société et une pièce concernant celle-ci.

a. Le 19 décembre 2014, l'AFC-GE avait demandé à C\_\_\_\_\_ SA de lui faire parvenir l'extrait de son compte « chiffre d'affaires » au 31 décembre 2010 et les pièces justificatives des honoraires qu'elle avait perçus entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2010 avec le détail de leurs versements (sur compte bancaire, postal ou en cash).

b. Le 17 avril 2015, l'AFC-GE avait informé C\_\_\_\_\_ SA que l'AFC-CH-TVA lui avait communiqué qu'elle possédait des comptes bancaires, qui n'étaient pas mentionnés dans son bilan et sur lesquels elle avait encaissé des honoraires non déclarés en tant que chiffres d'affaires en 2010. L'AFC-GE avait demandé à la société de lui transmettre, dans un délai imparti au 4 mai 2015, les relevés bancaires de ces comptes non déclarés avec le détail des écritures de débit et de crédit entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2010, les pièces justificatives des honoraires reçus pendant cette même période qu'elle avait omis de déclarer dans son compte de pertes et profits 2010, ainsi qu'une explication sur la différence entre deux montants.

c. Le 25 juin 2015, l'AFC-GE avait notifié à C\_\_\_\_\_ SA les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende concernant l'ICC et l'IFD de 2005 à 2010. La société, par l'intermédiaire de M. A\_\_\_\_\_, avait formé réclamation à leur encontre le 27 juillet 2015, en indiquant que les estimations pour la période précitée ne correspondaient pas à « la réalité de [son] chiffre d'affaires » et en lui demandant de prendre en compte sa « difficulté à assumer le paiement de [la] rectification d'impôt ». Lesdites décisions avaient été maintenues par décisions de l'AFC-GE du 6 octobre 2015, portées par M. A\_\_\_\_\_ devant le TAPI qui avait rendu les jugements d'irrecevabilité susmentionnés du 18 janvier 2016.

Dans les décisions du 6 octobre 2015, l'AFC-GE faisait état des éléments suivants. C\_\_\_\_\_ SA n'avait jamais contesté les reprises qu'elle lui avait annoncées dans son courrier du 18 novembre 2014. Au contraire, C\_\_\_\_\_ SA lui avait remis, le 9 décembre 2014, un premier rapport de l'AFC-CH-TVA mentionnant des corrections du chiffres d'affaires supérieures à celles qui avaient été réellement retenues. Elle avait aussi appris, notamment de la part de l'inspecteur de l'AFC-CH-TVA, que C\_\_\_\_\_ SA possédait des comptes bancaires, qui n'avaient pas été mentionnés dans sa comptabilité, et qu'elle avait reçu d'importants honoraires d'un notaire, qui n'avaient pas été comptabilisés. Afin d'obtenir des précisions à ce sujet, elle avait envoyé deux courriers à la société, en date des 19 décembre 2014 et 17 avril 2015. Cette dernière lui avait répondu le 30 mars 2015 avec des pièces qui ne mentionnaient pas les honoraires encaissés, mais n'avait pas donné suite au second courrier, renvoyé par courrier recommandé le 7 mai 2015. Dès lors, C\_\_\_\_\_ SA n'avait pas pu démontrer, à l'appui de pièces justificatives, que ses comptabilités étaient complètes et probantes, ni ainsi contester les reprises du chiffre d'affaires estimé par l'AFC-CH-TVA. Elle n'avait donc pas été imposée selon sa réelle capacité contributive. S'agissant de sa difficulté à assumer le paiement des rectificatifs d'impôt, la société était invitée à contacter le service du recouvrement pour établir un plan de paiement.

d. Une pièce concernant C\_\_\_\_\_ SA, également produite dans la présente procédure de recours en pièce 3 sous l'intitulé « Annexe de l'AFC-TVA » dans la table des matières du chargé de pièces de M. A\_\_\_\_\_, mentionnait, sous la rubrique « Chiffre d'affaires non comptabilisé, non déclaré », le montant de CHF 500'000.- à titre d'estimation au 31 décembre des années 2005 à 2009. Ce chiffre d'affaires avait été estimé pour les livraisons de la société effectuées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et le 31 décembre 2009.

Il ressortait aussi de cette pièce les éléments de fait suivants. Un contrôle dans les locaux de C\_\_\_\_\_ SA avait eu lieu le 23 août 2010 après que le premier rendez-vous fixé aux 25 et 26 janvier 2010 avait été plusieurs fois reporté. Un délai complémentaire au 12 octobre 2010 avait été convenu pour présenter les documents manquants et avait été plusieurs fois reporté jusqu'à ce qu'un ultime délai au 10 décembre 2010 ait été notifié par lettre recommandée du 25 novembre 2010. Cette lettre indiquait qu'en cas de non remise des documents, l'AFC-CH-TVA serait obligée de corriger les décomptes par voie d'estimation. Le 8 décembre 2010, cette autorité avait appris qu'aucune suite ne pouvait être donnée par la société. Sous l'intitulé « Constatations relatives aux documents » de cette pièce figuraient les éléments suivants. La société n'avait pas fourni les documents et informations nécessaires au contrôle. Aucune comptabilité probante n'avait été présentée. Les factures « débiteurs » n'étaient pas à disposition. Une liste relative à du chiffre d'affaires non décompté avait été présentée. Le contrôle de cette liste n'avait pas été possible. Les factures « créanciers » n'étaient pas au

complet. Aucune liste de chantier n'était établie. Les relevés bancaires n'étaient pas complets. Les informations sur les véhicules de l'entreprise n'avaient pas été transmises. Les éléments demandés en août 2010 n'avaient pas été préparés. L'autorité concernée procédait donc aux corrections précitées, estimées à CHF 500'000.-, pour le chiffre d'affaires non comptabilisé et non déclaré entre 2005 et 2009.

- 8) Par décision du 7 juin 2019, l'AFC-GE a maintenu les reprises et amendes, notifiées à M. A\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_ dans les bordereaux susmentionnés du 8 novembre 2018, pour les mêmes raisons en précisant les règles sur le fardeau de la preuve.

Les bordereaux concernant les reprises liées au chiffre d'affaires non comptabilisé, qui avaient été effectuées auprès de la société, étaient entrés en force. Ils avaient ainsi été acceptés, tout comme les reprises effectuées sous l'angle de la TVA. Le chiffre d'affaires repris auprès de la société en tant que bénéfice n'avait pas été contesté.

- 9) À la suite du recours interjeté par M. A\_\_\_\_\_ contre ces décisions sur réclamation auprès du TAPI, celui-ci l'a rejeté, par jugement du 27 janvier 2020. Il a confirmé les reprises opérées par l'AFC-GE relatives aux années 2006 à 2012 à l'égard de M. A\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_.

S'agissant des reprises d'impôts liées aux chiffres d'affaires non déclarés par C\_\_\_\_\_ SA entre 2006 et 2010, le TAPI a confirmé la position de l'AFC-GE en ce sens que ces derniers constituaient des prestations appréciables en argent de la société en faveur de M. A\_\_\_\_\_, en sa qualité d'actionnaire et administrateur unique, lors des années litigieuses. La reprise auprès d'une société d'une prestation appréciable en argent était un indice important pour la taxation des détenteurs de droits de participations ; dans ces cas-là, c'était à l'actionnaire, lorsqu'il était en même temps organe de la société, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent prétendue par l'administration fiscale. Ni les intéressés ni M. A\_\_\_\_\_, en sa qualité d'actionnaire et administrateur uniques de C\_\_\_\_\_ SA, n'avaient contesté les montants des reprises retenues par l'AFC-GE, se limitant à déclarer que celle-ci n'avait pas démontré que M. A\_\_\_\_\_ avait perçu des prestations appréciables en argent de C\_\_\_\_\_ SA. Invités à produire les relevés bancaires et/ou postaux de tous leurs comptes pour les années 2006 à 2012, les intéressés ne l'avaient jamais fait, alors même que ces éléments auraient pu démontrer, comme ils le prétendaient, qu'ils n'avaient perçu aucun avantage en argent de la part de C\_\_\_\_\_ SA.

Les intéressés n'avaient pas contesté ni le principe ni la quotité des amendes ; les montants de celles-ci restaient inchangés, dès lors que les bordereaux de rappel d'impôt étaient confirmés.

- 10) M. A\_\_\_\_\_ a recouru contre ce jugement, en temps utile, auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation ainsi qu'à celle de tous les bordereaux d'impôt émis par l'AFC-GE le 8 novembre 2018 concernant les rappels d'impôts pour l'ICC et l'IFD des années 2006 à 2012 et les amendes pour les années 2008 à 2012 envers lui et Mme B\_\_\_\_\_. À titre subsidiaire, il a conclu au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour établissement de nouveaux bordereaux et avis de taxation rectificatifs pour les années 2006 à 2012.

Aucun document du dossier de l'AFC-GE ne permettait de constater que lui et Mme B\_\_\_\_\_ auraient « matériellement » perçu ou bénéficié de quelconques montants ou de leur équivalent par C\_\_\_\_\_ SA sous forme de prestations appréciables en argent. L'AFC-GE ne s'était fondée sur « aucun document matériel probant » pour démontrer cela. Comme il n'avait jamais perçu de prestations appréciables en argent de la part de C\_\_\_\_\_ SA, le recourant contestait avoir commis une quelconque infraction de soustraction d'impôts pour les années 2008 à 2012. Aucun produit qui aurait dû être comptabilisé dans le « chef » de la société ne l'avait été en faveur du recourant ou d'une personne le touchant de près. Le fardeau de la preuve avait été « injustement » mis à la charge des contribuables. Dans le cadre du rappel d'impôt TVA affectant C\_\_\_\_\_ SA, le chiffre d'affaires qui n'aurait pas été comptabilisé, avait été estimé sur « une base inconnue ». Bien que le fardeau de la preuve incombe à l'AFC-GE, les intéressés produisaient les relevés de tous leurs comptes bancaires et postaux pour les périodes concernées – des démarches étant en cours pour les années manquantes car situées hors du délai de conservation des banques – afin de lever tous les éventuels doutes et démontrer qu'ils n'avaient pas perçu de prestations appréciables en argent.

- 11) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours et produit des pièces concernant C\_\_\_\_\_ SA en signalant qu'elles étaient couvertes par le secret fiscal et qu'elles ne devaient pas être communiquées.

Les relevés bancaires produits par les contribuables devant la chambre administrative étaient des pièces nouvelles qui n'avaient pas été produites auparavant et n'avaient jamais été déclarés au fisc. Le fait que les prestations provenant de C\_\_\_\_\_ SA ne figuraient pas dans lesdits comptes bancaires ne suffisait pas à rendre vraisemblable que les intéressés n'avaient bénéficié d'aucune prestation appréciable en argent. Il pouvait être vraisemblable que ces derniers détenaient d'autres comptes n'ayant jamais été déclarés et sur lesquels les prestations appréciables en argent auraient été versés. Il était aussi hautement vraisemblable que lesdites prestations aient été attribuées en espèces ou d'une toute autre manière.

Le contrôle TVA avait établi que C\_\_\_\_\_ SA n'avait pas déclaré tout son chiffre d'affaires. Dans le cadre de la procédure en rappel et en soustraction

d'impôts à l'égard de la société, M. A\_\_\_\_\_, actionnaire et administrateur unique pour les années litigieuses, n'avait fait état d'aucun élément objectif, avec pièce à l'appui, attestant que les montants retenus par la division TVA au titre de chiffre d'affaires non déclaré étaient faux. Il n'y avait ainsi pas de motifs de s'écarter de ces montants dans le cadre des reprises d'impôts à l'égard de C\_\_\_\_\_ SA. Les bordereaux y relatifs et les bordereaux amende, notifiés à la société, étaient par ailleurs entrés en force en février 2016. Les contribuables n'avaient pas contesté le fait que C\_\_\_\_\_ SA avait soustrait du chiffre d'affaires.

Dans la présente procédure, il incombait aux intéressés, en particulier à M. A\_\_\_\_\_, de rendre vraisemblable qu'ils n'avaient perçu aucune prestation appréciable en argent de la société, en démontrant notamment de manière détaillée que les reprises opérées par l'AFC-GE étaient injustifiées, ce qu'ils n'avaient pas fait. De plus, les contribuables, en particulier M. A\_\_\_\_\_, n'avaient, à aucun moment, contesté les montants des reprises opérées, se contentant de déclarer que l'AFC-GE n'avait pas démontré qu'ils avaient perçu des prestations appréciables en argent. Ils avaient produit, devant la chambre de céans, des comptes bancaires sur lesquels il n'y aurait pas eu de versement de dividendes de la part de C\_\_\_\_\_ SA et qui n'avaient jamais été portés à la connaissance de l'autorité fiscale. Or, dans la mesure où il était démontré que la société avait soustrait du chiffre d'affaires et que celui-ci n'apparaissait pas dans ses fonds propres, on ne voyait pas qui d'autre que l'actionnaire unique aurait pu en bénéficier sous forme de prestations appréciables en argent. Ainsi, les reprises opérées auprès de C\_\_\_\_\_ SA se justifiaient également à l'égard de son actionnaire unique, M. A\_\_\_\_\_.

En ne déclarant pas lesdites prestations reçues de la société, les contribuables avaient violé leurs obligations légales de remplir leurs déclarations fiscales de manière complète et conforme à la vérité, et avaient ainsi causé une perte financière à la collectivité. Les deux éléments objectifs, constitutifs de la soustraction d'impôts, étaient réalisés. S'agissant de la faute, M. A\_\_\_\_\_, en sa qualité d'administrateur, ne pouvait ignorer que la société n'avait ni enregistré ni déclaré le chiffre d'affaires aux autorités fiscales. En sa qualité d'administrateur et d'actionnaire unique, il était indéniable que les soustractions avaient eu lieu sur son ordre, expressément ou par acceptation tacite, et que les intéressés, en particulier M. A\_\_\_\_\_, avaient agi avec la volonté d'induire l'autorité fiscale en erreur, à tout le moins par dol éventuel. L'amende avait ainsi, à juste titre, été infligée et fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait.

- 12) M. A\_\_\_\_\_ a répliqué, en précisant qu'il ne détenait pas d'autres comptes bancaires et n'avait pas perçu de prestations appréciables en argent en espèces. Un contribuable n'avait pas à prouver un fait négatif, comme celui de ne pas avoir d'autres revenus que ceux annoncés.
- 13) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

---

## EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente par M. A\_\_\_\_\_, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Dans la mesure où le recourant est séparé de Mme B\_\_\_\_\_ depuis le 10 mai 2016, qu'ils ont des adresses distinctes selon la base de données officielle « Calvin » de l'office cantonal de la population et que seul M. A\_\_\_\_\_ a signé la procuration en faveur de Me E\_\_\_\_\_ le 20 mai 2016, soit après leur séparation, on ne peut considérer, dans ces circonstances et en l'absence d'indications émanant de Mme B\_\_\_\_\_, que celle-ci est représentée par le recourant ou son avocat. Par conséquent, en l'absence de ménage commun depuis le 10 mai 2016, on ne peut admettre in casu la représentation contractuelle entre époux (art. 113 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 40 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 16 LPFisc). Mme B\_\_\_\_\_ doit donc être mise hors de cause dans la présente procédure de recours, seul M. A\_\_\_\_\_ étant partie dans cette dernière.
- 3) Le présent litige se limite à la question de savoir qui, de l'AFC-GE ou du contribuable, doit, dans le cas d'espèce, supporter le fardeau de la preuve par rapport au versement des prestations invoquées par l'AFC-GE, dans la mesure où le recourant conteste avoir perçu ou bénéficié « matériellement » de celles-ci. Hormis cette question, ni les montants réclamés par l'AFC-GE, que ce soit à titre de rappel d'impôt ou pour amende, ni le principe même de ces deux décisions ne sont remis en cause par le recourant.

En effet, il n'est, à juste titre, pas contesté que les prestations appréciables en argent invoquées par l'AFC-GE – dont aucune des deux formes ne sont spécifiquement remises en cause par le recourant – sont des éléments soumis à l'impôt sur le revenu de l'actionnaire, à titre de rendement de la fortune mobilière (art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 22 al. 1 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08, applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010 ; art. 6 al. 1 let. c 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, en vigueur entre le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et le 31 décembre 2009). Selon la jurisprudence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2), constitue une prestation appréciable en argent : 1) celle que la société de capitaux ou la société coopérative alloue, sans contre-prestation, ou sans contre-prestation équivalente, 2) à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ainsi qu'à toute personne la ou les touchant de près, 3) qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à un tiers non

participant, et 4) dont le caractère de prestation était reconnaissable pour les organes de la société de capitaux ou la société coopérative et pour son bénéficiaire. En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (ATF 138 II 57 consid. 2). La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue à la suite de l'absence de comptabilisation d'un revenu ou de la comptabilisation d'une charge infondée est en revanche sans importance (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.1 et les arrêts cités). En l'espèce, le recourant se limite à contester la réalisation de la première de ces conditions en invoquant une mauvaise application des règles sur le fardeau de la preuve, à savoir le fait que l'AFC-GE n'a pas d'élément « matériel probant » pour démontrer cette condition.

La critique relative à l'estimation du chiffre d'affaires de C\_\_\_\_\_ SA lors du contrôle TVA est exorbitante au présent litige qui concerne uniquement le recourant, actionnaire unique de cette société dont les taxations ICC et IFD – qui plus est, contestées par le recourant lui-même, au nom et pour le compte de la société, tant lors de la réclamation devant l'AFC-GE qu'ensuite devant le TAPI – sont entrées en force en février 2016, après les jugements d'irrecevabilité du TAPI du 18 janvier 2016. À cela s'ajoutent les défaillances de C\_\_\_\_\_ SA en termes de comptabilité et de collaboration avec l'AFC-CH-TVA, ressortant de la pièce 3 du recourant, à une époque où le recourant était l'actionnaire et l'administrateur unique, avec signature individuelle, de la société. Il est ainsi malvenu, dans ces circonstances, de reprocher après coup la « base inconnue » de l'estimation du chiffre d'affaire effectuée par l'AFC-CH-TVA.

Enfin, les amendes trouvent leur fondement légal à l'art. 175 al. 1 et al. 2 LIFD s'agissant de l'IFD et aux art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 et al. 2 LPFisc s'agissant de l'ICC. Ces dispositions visent les cas où, intentionnellement ou par négligence, le contribuable fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. L'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Hormis la question susmentionnée liée au fardeau de la preuve, le recourant ne remet pas en cause les amendes, comme le relève d'ailleurs le TAPI dans le jugement querellé.

- 4) La présente affaire concerne la situation d'un actionnaire et administrateur unique d'une société anonyme, confrontée à un contrôle TVA ayant mis en lumière plusieurs défaillances dans la comptabilité de la société, comme cela découle en particulier de la pièce 3 produite par le recourant.

À la suite de ce contrôle, l'AFC-CH-TVA a constaté que la totalité du chiffre d'affaires de la société anonyme n'avait pas été comptabilisée et que ses comptes bancaires n'avaient pas tous été mentionnés dans sa comptabilité. Elle en a informé l'AFC-GE afin que les taxations de la société soient modifiées. C\_\_\_\_\_

SA s'est vue notifier des bordereaux en rappel d'impôts et pour amende relatifs à l'ICC et l'IFD des années 2005 à 2010, le 25 juin 2015. Ces bordereaux ont été maintenus par décision sur réclamation de l'AFC-GE du 6 octobre 2015 et sont entrés en force après les jugements d'irrecevabilité du TAPI du 18 janvier 2016, l'avance de frais devant cette juridiction n'ayant pas été réglée dans le délai imparti. Il n'est en outre pas contesté que les montants des reprises liées aux prestations appréciables en argent faites par la société en faveur de son actionnaire unique, M. A\_\_\_\_\_, sont les mêmes qu'il s'agisse de la taxation ICC et IFD de la société ou du recourant.

a. Selon la jurisprudence, une distribution dissimulée de dividende dans le chapitre fiscal de la société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire. Il n'existe pas de véritable automatisme de taxation. Le versement de la prestation appréciable en argent par la société ne constitue qu'un indice important dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts. C'est la raison pour laquelle, en dérogation aux règles habituelles relatives au fardeau de la preuve, il appartient au détenteur de parts, lorsqu'il est en même temps organe de la société, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'administration fiscale. Si l'actionnaire ne critique pas de manière détaillée la reprise alléguée par l'autorité fiscale, ou s'il se borne à exposer des généralités, l'autorité fiscale est en droit d'admettre que la reprise dont l'imposition est entrée en force dans le chapitre de la société est également justifiée dans le chapitre de l'actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2 et les arrêts cités).

b. Cette règle se distingue de celle valant à l'égard d'une société qui se voit reprocher une distribution dissimulée de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b 5e tiret LIFD ; art. 12 al. 1 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). De jurisprudence constante, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1).

Dans ce cas, il appartient, conformément au principe général de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment. C'est partant à la société qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son

existence, ainsi que de sa justification commerciale. En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. 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\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.2 et les arrêts cités).

c. En l'espèce, les taxations ICC et IFD des années 2005 à 2010 de C\_\_\_\_\_ SA sont entrées en force, après avoir été contestées, par l'intermédiaire du recourant agissant pour la société, auprès de l'AFC-GE et du TAPI. En dépit de l'avis du recourant, il ne s'agit pas de taxations « d'office ». Elles résultent d'une procédure ordinaire au cours de laquelle l'AFC-GE n'a pas pu obtenir de la société tous les renseignements demandés, comme par exemple ceux sollicités dans son courrier du 17 avril 2015, produit par le recourant lors de sa réclamation du 10 décembre 2018. De plus, l'absence d'examen au fond par le TAPI résulte du non-paiement de l'avance de frais par la société – sur lequel l'attention de celle-ci a été attirée par le courrier du 10 novembre 2015 du TAPI, produit par le recourant

le 17 octobre 2017 dans son échange avec l'AFC-GE – à une époque où le recourant était administrateur unique, avec signature individuelle, de la société. Par ailleurs, le recours au TAPI de cette dernière a été signé par M. A\_\_\_\_\_. Sur ce point, il y a lieu de relever que le recourant a produit, lors de sa réclamation devant l'AFC-GE, des courriers de la société qu'il avait lui-même signés entre le 9 décembre 2014 et le 27 juillet 2015 alors que, d'après le RC, il n'était alors pas l'administrateur de C\_\_\_\_\_ SA. Dans ces circonstances, la chambre de céans ne peut que constater que C\_\_\_\_\_ SA a été en mesure de contester, sur le fond, les taxations ICC et IFD de 2005 à 2010, et ce par l'intermédiaire du recourant. Dès lors et vu l'entrée en force des taxations susmentionnées de C\_\_\_\_\_ SA, il n'y a pas lieu de remettre en cause l'existence des prestations appréciables en argent qui y sont mentionnées et qui ont été effectuées par la société en faveur du recourant, son actionnaire unique, ce qui n'est pas non plus contesté.

Ainsi et contrairement à l'avis du recourant, qui semble confondre les règles susévoquées de répartition du fardeau de la preuve, il revient en l'espèce, conformément à la jurisprudence précitée, au recourant, qui est en même temps actionnaire et administrateur de la société, en particulier pendant les périodes fiscales litigieuses, de contester, de manière détaillée, les prestations appréciables en argent à l'origine des reprises querellées. Or, le recourant se limite à tenter de prouver l'absence de versement desdites prestations en sa faveur, sans autres explications, alors qu'aucune comptabilité n'a été correctement tenue par C\_\_\_\_\_ SA qu'il a longtemps gérée seul et que celle-ci n'a pas pu fournir à l'AFC-CH-TVA les documents nécessaires au contrôle TVA, à l'origine des procédures subséquentes de taxation ICC et IFD à l'encontre de C\_\_\_\_\_ SA et de lui-même. En outre, il s'avère que les comptes bancaires, dont les relevés sont produits pour

la première fois devant la chambre administrative, n'ont pas été déclarés à l'autorité fiscale. À cela s'ajoute le fait que l'AFC-CH-TVA a constaté, lors de son contrôle en 2010, lorsque le recourant était administrateur unique avec signature individuelle de la société, que celle-ci possédait des comptes bancaires qui ne figuraient pas dans sa comptabilité et qui n'avaient ainsi pas été annoncés au fisc. Dans un tel contexte, le recourant, actionnaire et administrateur de la société, ne peut se contenter d'alléguer – et de tenter de démontrer – un fait négatif, soit le non-versement des prestations litigieuses sur ses comptes bancaires. Il lui incombe, au contraire, de fournir, et ce dès l'ouverture de la procédure fiscale, des explications circonstanciées et étayées permettant d'envisager, de manière cohérente et plausible, une hypothèse autre que celle avancée par l'AFC-GE, selon laquelle, vu que la société a soustrait du chiffre d'affaire et que celui-ci n'apparaissait pas dans ses fonds propres, on ne voyait pas qui d'autre que l'actionnaire unique aurait pu en bénéficier, étant au surplus précisé qu'au vu des éléments du dossier, seule apparaît crédible l'hypothèse de l'autorité fiscale.

Comme le relève à juste titre l'AFC-GE, dans de telles circonstances la production des relevés bancaires par le recourant devant la chambre de céans ne suffit pas à rendre vraisemblable qu'il n'a pas perçu lesdites prestations, l'hypothèse que celles-ci aient pu l'être en nature, par le biais d'autres comptes par hypothèse non déclarés ou de tout autre manière, n'étant pas entièrement exclue. C'est donc à raison que le fardeau de la preuve a été mis à la charge du recourant et qu'en l'absence de critiques détaillées et étayées des reprises litigieuses, les instances précédentes ont admis que, dans la mesure où ces reprises – dont les montants sont identiques à ceux de la taxation de C\_\_\_\_\_ SA – étaient entrées en force dans le chapitre de la société, elles se justifiaient également dans le chapitre de l'actionnaire, en application de la jurisprudence susmentionnée relative à la répartition du fardeau de la preuve dans ce type de situation.

Dans la mesure où les dispositions susmentionnées de la LIFD, de la LHID et de la loi cantonale concernée ont la même teneur, la jurisprudence rendue en matière d'IFD est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 8 ; 2C\_445/2015 du 26 août 2016 consid. 9).

Par conséquent, le recours doit être rejeté, et le jugement litigieux ainsi que les taxations IFD et ICC à l'origine du présent litige doivent être confirmés.

- 5) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**préalablement :**

met hors de cause Madame B\_\_\_\_\_ ;

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 28 février 2020 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 janvier 2020 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

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 Me Lassana Dioum, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à Madame B\_\_\_\_\_ pour information.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :