

GE_GERICHTE ATA/365/2026 vom 14. April 2026

GE Cour de justice, 2026-04-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_365_2026

FR: GE_GERICHTE ATA/365/2026 du 14 avril 2026

IT: GE_GERICHTE ATA/365/2026 del 14 aprile 2026

Regeste

Résumé: Recours contre un jugement du TAPI confirmant les rappels d'impôt et les amendes fiscales infligées au recourant. Conditions du rappel d'impôt réunies.

Contrairement à ce qui ressortait de ses premières déclarations fiscales, le recourant est resté l'actionnaire de sa société pendant les périodes litigieuses, si bien qu'il n'existe aucun motif de ne pas lui attribuer les prestations appréciables en argent qu'il a touchées de sa société pendant les périodes litigieuses. En outre, dans la mesure où il était l'actionnaire de sa société pendant lesdites périodes, c'est à juste titre que le fisc a augmenté sa fortune imposable de la valeur des actions de la société. Enfin, amendes fondées tant dans leur principe que dans leur quotité. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 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).

La réclamation ayant un effet suspensif quant au montant contesté (art. 40 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17), l'AFC-GE n'ayant pas déclaré ses décisions exécutoires nonobstant recours et le TAPI n'ayant pas non

- 6/24 - A/1585/2022 plus retiré l'effet suspensif, le dépôt du recours déploie ex lege effet suspensif quant au montant contesté (art. 66 al. 1 LPA). La demande du recourant en octroi de l'effet suspensif est donc sans objet.

E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si l'AFC-GE était fondée à procéder à un rappel d'impôt (ICC et IFD) et à infliger au recourant des amendes pour soustraction fiscale pour les périodes fiscales 2011 à 2013.

E. 3

Se pose tout d'abord la question du droit applicable.

E. 3.1

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale, le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017, s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales

précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; art. 205f de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD - RS 642.11] et 78f de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14] ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 5 ; 2C_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 5).

E. 3.2

L'IS pour les prestations échues jusqu'au 31 décembre 2020 est régi par l'ancien droit (art. 22 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 16 janvier 2020 - LISP - D 3 20), soit la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (aLISP - D 3 20), abrogée dès le 1er janvier 2021 (art. 20 LISP).

E. 3.3

En l'espèce, en matière d'IFD, la LIFD est ainsi applicable aux périodes fiscales litigieuses dans sa teneur entre 2011 et 2013. Quant aux ICC, ceux-ci sont régis par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) qui s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (cf. art. 71 LIPP), par la LPFisc et par la LHID, dans leur teneur en vigueur pendant les périodes litigieuses. Enfin, la aLISP trouve application dans sa teneur entre 2011 et 2013 également. Pour le surplus, les questions à trancher dans le cadre du recours étant traitées de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 1.3 ; 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

E. 4

Au vu de l'ancienneté des périodes litigieuses, se pose ensuite la question de la prescription et de la péremption.

E. 4.1

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ;

- 7/24 - A/1585/2022 ATA/1031/2025 du 23 septembre 2025 consid. 4.1) tant pour l'IFD que l'ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

E. 4.2

L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et l'ICC (ATA/761/2023 du 11 juillet 2023 consid. 4.1, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_578/2023 du 27 novembre 2023).

E. 4.3

Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de même que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription. La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 et 4.2).

E. 4.4

Les art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc prévoient que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale.

E. 4.5

En l'espèce, il n'est pas contesté ni litigieux que le recourant a fait l'objet d'une première taxation pour les années fiscales 2011 à 2013 dans le respect du délai de cinq ans prévu par les art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc. Un avis d'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction des impôts des périodes 2011 à 2013 a été notifié au recourant le 15 décembre 2020. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID, arrivant in casu à échéance le 1er janvier 2022 pour l'année 2011 (période la plus ancienne), a ainsi été respecté. De même, le délai de quinze ans de l'art. 152 al. 3 LIFD arrivera à échéance le 1er janvier 2027 pour l'année 2011, si bien que le droit de procéder au rappel d'impôt pour les périodes litigieuses n'est pas non plus périmé au jour du prononcé du présent arrêt.

E. 4.6

Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b aLIFD en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription, qui était, en cas de soustraction d'impôt consommée, de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, était

- 8/24 - A/1585/2022 en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription (art. 184 al. 2 LIFD). Le prononcé d'une amende par l'administration fiscale cantonale constitue notamment une telle « décision » (ATA/182/2024 du 6 février 2024 consid. 5.4 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd., 2021, § 47 p. 718 et la référence citée). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales. Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période

fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3 et les références citées). L'art. 58 al. 1, al. 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017. Tel est le cas du canton de Genève (art. 77 LPFisc, dont l'al. 1 let. a et 2 diffèrent de l'art. 58 LHID).

E. 4.7

En l'espèce, en application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt (consommée) reprochée au recourant pour la période fiscale 2011 (période la plus ancienne) n'est pas prescrite, dès lors que l'AFC-GE lui a notifié les bordereaux d'amende y relatifs le 2 décembre 2021, soit avant l'échéance du délai de dix ans après la fin de cette période fiscale (1er janvier 2022). En effet, conformément à la jurisprudence et la doctrine précitées, ces amendes constituent une « décision » au sens de l'art. 184 al. 2 LIFD dont le prononcé a pour effet d'arrêter le cours de la prescription. L'application de l'ancien droit n'est pas plus favorable au recourant. En effet, même si celui-ci devait être appliqué selon le principe de la *lex mitior*, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée pour la période fiscale 2011 ne serait pas non plus prescrite, dès lors que la prescription a été interrompue avant son échéance par la notification des bordereaux d'amende le 2 décembre 2021, ceux-ci devant être considérés comme un acte de procédure tendant à la poursuite de la contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD).

E. 5

Bien que le recourant ne conteste pas formellement l'ouverture des procédures en rappel d'impôt, il incombe néanmoins à la chambre de céans d'examiner si les

- 9/24 - A/1585/2022 conditions qui les fondent sont réunies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 8.4).

E. 5.1

Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD et 59 al. 2 LPFisc).

E. 5.2

Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il faut ensuite qu'il existe un motif de rappel (ATF 151 II 435 consid. 4.1.2 ; 144 II 359 consid. 4.5.1). Les motifs permettant de procéder à un rappel d'impôt sont énumérés de manière exhaustive à l'art. 151 al. 1 LIFD (ATF 150 II 73 consid. 5.2.3). Il s'agit, d'une part, de la découverte d'un crime ou d'un délit commis contre l'autorité fiscale et, d'autre part, de la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de

l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 9C_301/2025 du 5 novembre 2025 consid. 5.2.1).

E. 5.3

Selon la jurisprudence, il y a découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus lorsque l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont elle disposait au moment de la taxation (ATF 148 V 277 consid. 4.2.2; 144 II 359 consid. 4.5.1). La recevabilité de ce motif de rappel d'impôt résulte d'une mise en balance entre l'obligation d'instruire d'office de l'autorité fiscale et celle de collaborer du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 9C_333/2024 du 3 septembre 2025 consid. 4.1.3 et les références). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 non publié aux ATF 140 I 68 mais dans la RDAF 2014 II 40 et RF 69/2014 p. 152), dans la mesure où la procédure de rappel d'impôt ne peut pas servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale dans le cadre de la procédure ordinaire (arrêt du Tribunal fédéral 9C_534/2024 du 3 juin 2025

- 10/24 - A/1585/2022 consid. 6.1). La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale. En revanche, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou application du droit ne peut donner lieu à un rappel d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 9C_301/2025 du 5 novembre 2025 consid. 5.2.2 ; 9C_567/2023 du 12 septembre 2024 consid. 4.1 ; 2C_396/2022 du

E. 5.4

Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.2 ; 2C_116/2021 du

E. 5.5

Les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont domiciliés ou en séjour dans le canton sont assujettis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (art. 1 al. 1 aLISP ; art. 83 al. 1 LIFD dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020). Ne sont pas assujettis à la perception de l'impôt à la source les contribuables qui acquittent l'impôt sur la fortune dans le canton (art. 1 al. 3 let. b aLISP). Selon l'art. 2 aLISP, l'impôt est calculé sur le revenu brut (al. 1). Tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui sont imposables, notamment tout avantage appréciable en argent (al. 2). Les personnes assujetties à IS sont en outre soumises à un impôt complémentaire sur les revenus qui n'ont pas été l'objet d'une retenue (art. 5 al. 1 aLISP). Les personnes assujetties à l'impôt à la source sont imposables selon la procédure ordinaire sur leurs revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source (art. 90 al. 1 LIFD dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020).

E. 5.6

En l'espèce, pour les années 2011 à 2013, le recourant a été soumis au régime de l'IS. Il n'est pas contesté que des retenues pour cet impôt ont été effectuées sur ses salaires. Aucun autre élément de revenu n'a été annoncé. En premier lieu, rien ne permet de retenir que les déclarations fiscales 2011 à 2013 du recourant contenaient des inexactitudes flagrantes. En particulier, à partir de 2012, B_____ Sàrl a été transformée en société anonyme, si bien que les actionnaires n'apparaissent plus sur l'extrait du RC (facilement et directement consultable), contrairement à ce qui est le cas pour les associés des sociétés à responsabilité limitée. Le caractère impersonnel du sociétariat dans la société anonyme a en effet pour corollaire son anonymat (Arthur MEIER-HAYOZ/Peter FORSTMOSER, Droit suisse des sociétés, 2015 p. 519 s. n. 139 et 141 ; Nicolas ROUILLER/Marc BAUEN/Robert BERNET/Colette LASSERE, La société anonyme suisse, 3e éd., 2022, p. 248 n. 282). L'AFC-GE n'avait ainsi à ce moment-là, aucune raison suffisante et évidente de penser que le recourant pouvait être l'actionnaire et ayant droit économique de la société et ainsi détenir des actions qu'il devait déclarer (soit le premier motif ayant fondé le rappel d'impôt ; cf. infra). Elle ne pouvait pas non plus se douter qu'il avait pu percevoir d'autres prestations

- 11/24 - A/1585/2022 que son salaire (soit le second motif ayant motivé le rappel d'impôt ; cf. infra), en l'absence d'indices en ce sens. Par conséquent, elle pouvait, au moment de la taxation, partir du principe que les déclarations étaient conformes à la réalité et taxer le recourant sur la base des éléments y figurant, sans devoir rechercher des informations complémentaires. En second lieu, il ressort du courrier d'ouverture de la procédure en rappel d'impôts du 15 décembre 2020 que le rappel d'impôts est fondé, d'une part, sur le constat que la société avait octroyé au recourant des prestations en argent sous forme de charges non justifiées commercialement, comptabilisées dans les comptes de la société, et, d'autre part, sur le constat que le montant de la fortune imposable du contribuable aurait dû mener à une imposition ordinaire de celui-ci. À teneur des informations ressortant du dossier, ce n'est que dans le cadre de la procédure diligentée à l'encontre de B_____ SA que l'AFC-GE a découvert que le recourant avait perçu des prestations appréciables en argent de la société, susceptibles d'être soumises à l'impôt sur le revenu (art. 20 al. 1 let. c LIFD) et devant être, le cas échéant, déclarées en tant que rendement de la fortune (Xavier OBERSON, op. cit., p. 162). Le fisc ne pouvait en avoir connaissance au moment des déclarations fiscales du recourant, si bien que sa découverte quelques années plus tard constitue un fait nouveau et donc un motif de rappel. Le courrier du 15 décembre 2020 n'indique certes pas ce qui a conduit l'AFC-GE à considérer que la fortune du recourant pouvait être suffisamment élevée pour que celui-ci soit soumis à une taxation ordinaire. Néanmoins, les échanges avec la société des 13 février et 16 septembre 2015, soumis au secret fiscal mais dont l'AFC-GE a donné le contenu essentiel dans ses écritures et sur lesquels le recourant a ainsi eu l'occasion de se prononcer, contiennent des indices permettant de considérer que le recourant était l'actionnaire et l'ayant droit économique de la société pendant les périodes litigieuses, et non pas uniquement un employé. En effet, la société y a indiqué que le recourant était son fondateur, qu'il fréquentait la clientèle de la marque automobile E_____ et qu'il avait effectué des voyages pour développer les relations d'affaires de la société. Les actions d'une société étant en principe soumises à l'impôt sur la fortune (art. 47 let. b LIPP), l'autorité pouvait ainsi considérer que la fortune du recourant aurait potentiellement dû être augmentée de la valeur de ses potentiels titres, ce qui était susceptible de donner lieu à une taxation ordinaire au lieu d'une taxation à la source. L'AFC-GE ne pouvait avoir connaissance de ces faits au moment des déclarations

fiscales du recourant. Par conséquent, leur découverte quelques années plus tard constitue un fait nouveau et donc un motif de rappel. En définitive, l'absence d'annonce des prestations appréciables en argent touchées par le recourant et de ses potentielles actions de la société est de nature à avoir engendré une taxation incomplète, puisque ces éléments, s'ils avaient été pris en compte, auraient pu avoir pour conséquence une augmentation de son revenu et de sa fortune imposables.

- 12/24 - A/1585/2022 Par conséquent, les conditions d'un rappel d'impôt sont réunies. 6. Le recourant conteste avoir été l'actionnaire de la société en 2012 et 2013 et soutient que les prestations appréciables en argent ne peuvent ainsi lui être « imputées » pour ces années. 6.1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 LIPP) Est notamment imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale notamment ; art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 22 al. 1 let. c LIPP). 6.2 Tous les avantages appréciables en argent découlant d'un rapport de travail constituent des revenus imposables au titre de l'activité lucrative dépendante, qu'ils prennent la forme de prestations en espèces, de prestations en nature (pension, logement, usage privé d'une voiture de service, aménagement du logement en Suisse d'un expatrié, etc.) ou d'autres prestations appréciables en argent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.1 ; Jean-Blaise ECKERT, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 15 ad art. 17 et la référence citée). 6.3 Font également partie des avantages appréciables en argent les distributions dissimulées de bénéfice, soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond 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 ; 119 Ib 116 consid. 2). Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participation, dès lors que la société ne les aurait pas faites, dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/1139/2025 du 14 octobre 2025 consid. 4.4 et les références citées). Selon le Tribunal fédéral, il y a ainsi prestation appréciable en argent (terme utilisé en lien avec les actionnaires) – également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice (terme utilisé en lien avec la société) – lorsque 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne 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 151 II

E. 7

décembre 2022 consid. 6.1.4 et les arrêts cités ; 2C_1018/2015 et 2C_1019/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1).

E. 7.1

Sont déduites du revenu les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées

en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 al. 1 let. c LIFD et 33 LIPP). Pour qu'un versement de l'un des parents à l'autre puisse être considéré comme une contribution d'entretien au sens des dispositions légales précitées, il doit être effectué en mains de cet autre parent pour les enfants. Ce versement donne au parent qui l'effectue la possibilité de déduire le montant correspondant de son revenu. Il a en outre pour conséquence une taxation au titre du revenu auprès du parent qui en est bénéficiaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.5). Un tel système, dit de concordance, exclut que le versement soit effectué sur un compte sur lequel la personne qui demande la déduction pour contributions d'entretien bénéficie d'un libre pouvoir de disposition. Cela permettrait au contribuable de verser un montant, de bénéficier d'une déduction fiscale, puis de reprendre ce montant et d'en disposer librement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.5).

E. 7.2

Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Il constitue le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force. Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités, dès lors qu'il ne doit pas pouvoir profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, le contribuable peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui font l'objet du rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_122/2022

- 17/24 - A/1585/2022 du 15 décembre 2022 consid. 13.1 et les arrêts cités ;
ATA/1026/2024 du 27 août 2024 consid. 5.2).

E. 7.3

En l'espèce, le recourant a, pour chacune des périodes litigieuses, déposé une demande de rectification de l'impôt à la source. Or, il n'a pas fait valoir de déductions pour la pension alimentaire, ni n'a contesté les bordereaux rectificatifs correspondants. En outre, la pension alimentaire ne fait pas l'objet du rappel d'impôt. Par conséquent, l'intéressé est forclos à demander la déduction des montants des pensions alimentaires qu'il dit avoir versés à son ex-épouse. Au demeurant, dans sa lettre du 23 février 2022, le recourant a indiqué que les montants correspondant à la pension alimentaire due à sa femme avaient été versés sur leur compte commun, ce qui ressort également des extraits de compte qu'il a produits. Par conséquent, dans la mesure où il est exclu que le versement soit effectué sur un compte sur lequel la personne qui demande la déduction pour contributions d'entretien bénéficie d'un libre pouvoir de disposition, la déduction demandée devrait en toute hypothèse être refusée. Le grief sera donc écarté. 8. Le recourant conteste le principe et le montant des amendes que lui a infligées l'AFC-GE.

E. 8

juillet 2021 consid. 6.1).

E. 8.1

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 9C_171/2024 du 8 novembre 2024 consid. 8.3.1 ; 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1). La violation d'une obligation légale peut notamment résulter du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées), étant précisé que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD, 42 al. 1 LHID et 31 al. 1 LPFisc).

E. 8.2

Pour les obligations incombant aux contribuables soumis au régime de l'IS, tant la aLIFD (art. 90 al. 1) que la aLISP (art. 27A al. 1) renvoient aux règles de procédure relatives à la taxation ordinaire, soit les art. 123 à 129 aLIFD et les art. 26 à 31 LPFisc. Selon ces dispositions, les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt. Le contribuable doit retourner la formule de déclaration, même s'il n'est pas taxable

- 18/24 - A/1585/2022 ni imposable. Le fait de n'avoir pas reçu de formule de déclaration ne dispense pas du paiement des impôts, ni de l'obligation de faire une déclaration. Un avis est inséré chaque année dans la Feuille d'avis officielle et publié par voie d'affiches avisant les contribuables de l'obligation de payer les impôts directs et invitant ceux qui sont tenus de faire une déclaration et qui n'ont pas reçu de formule à la retirer auprès du département. Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022, 2C_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.1 et les références citées).

E. 8.3

Comme cela ressort de la loi, la soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; ATA/182/2024 précité consid. 10.1 et l'arrêt cité). La preuve d'un comportement intentionnel du contribuable doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20

septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 précité consid. 9.2). Il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/182/2024 précité consid. 6b).

E. 8.4

La notion de négligence au sens des art. 56 LHID et 69 LPFisc est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1.3 ; ATA/1138/2025 du 14 octobre 2025 consid. 10.3.2 et les arrêts cités).

E. 8.5

S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle

- 19/24 - A/1585/2022 non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêts du Tribunal fédéral 9C_226/2024 du 27 janvier 2025 consid. 8.1.2 ; 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 et les références citées). Selon la jurisprudence, la conformité du comportement du contribuable à ses obligations légales s'examine de manière objective, et non suivant la représentation subjective que celui-ci avait des événements à l'époque. En outre, les administrés ne sauraient se prévaloir de leur méconnaissance du droit (ATF 126 V 308 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_716/2010 du 3 octobre 2011 consid. 6 ; ATA/571/2025 du 20 mai 2025 consid. 5.2 et l'arrêt cité).

E. 8.6

Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.4 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées, in RDAF 2012 II 324). Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées, in RDAF 2012 II 324).

E. 8.7

En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1

LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). L'art. 175 LIFD est plus contraignant que le CP dès lors qu'il dispose que l'amende équivaut en règle générale, c'est-à-dire en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières de nature à influencer sur la peine, au montant de l'impôt soustrait (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 44 ad art. 175 et la référence citée). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières, ce critère pouvant être relativisé notamment dans les affaires impliquant des structures complexes (ibid., n. 54 et la référence citée). La faute légère peut exister lorsqu'il existe des circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (ibid., n. 47 et la référence citée).

E. 8.8

Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/182/2024 précité consid. 11.1 et l'arrêt cité).

- 20/24 - A/1585/2022

E. 8.9

La quotité précise de l'amende doit être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP. Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine, tels que prévus à l'art. 47 CP, s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1).

E. 8.10

Le Tribunal fédéral considère que la bonne collaboration du contribuable dans le cadre la procédure en soustraction d'impôt constitue un élément permettant de réduire la peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2). Il en va de même de l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (ATA/182/2024 précité consid.

E. 8.11

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/182/2024 précité consid. 11. 3 et l'arrêt cité).

E. 8.12

En l'espèce, le recourant n'a pas déclaré aux autorités fiscales les prestations appréciables en argent qu'il a touchées entre 2011 et 2013, ni les actions de sa société. Ses déclarations étaient donc incomplètes. Il a donc manqué à son devoir de collaboration prévue à l'art. 124 al. 2 LIFD et s'est pour le surplus laissé taxer à la source alors qu'il aurait dû être soumis à une taxation ordinaire. En n'annonçant pas ces éléments, le recourant a réalisé une

économie d'impôts induite, tant en ce qui concerne l'impôt sur le revenu que celui sur la fortune, et a donc soustrait aux autorités fiscales un montant d'impôt, ce qui a causé une perte financière pour la collectivité publique. Les deux éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale sont ainsi remplis. S'agissant de l'élément constitutif subjectif, l'AFC-GE a retenu que le recourant avait agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, au vu des montants importants soustraits sur plusieurs années (CHF 185'030.85 sans les intérêts sur rappel d'impôts). La position de l'AFC-GE doit être suivie. D'une part, le montant soustrait, s'il est certes moins élevé que dans certaines affaires ayant fait l'objet d'un examen par la chambre de céans (voir notamment les ATA/182/2024 du 6 février 2024 et

- 21/24 - A/1585/2022 ATA/24/2024 du 9 janvier 2024 où plusieurs dizaines voire centaines de millions de francs suisses ont été soustraits), reste important. D'autre part, le recourant étant un homme d'affaires expérimenté et travaillant depuis 1997 à Genève, où il a fondé et installé son entreprise et où il est domicilié depuis le 1er juin 2011, il ne pouvait ignorer ses obligations fiscales, quand bien même il n'a pas de formation juridique en la matière. Détenteur d'actions ayant une valeur importante et ayant notamment bénéficié de la part de sa société de plusieurs remboursements de frais liés par exemple à des voyages, il n'apparaît pas crédible qu'il n'était pas conscient de son obligation d'informer l'AFC-GE de l'état de sa fortune et des rendements de celle-ci. Pour ces mêmes motifs, il n'apparaît pas non plus crédible qu'il ait ignoré que les actions d'une société étaient soumises à impôt, ce d'autant moins qu'il dit avoir transféré ses actions la même année durant laquelle il a pris domicile à Genève et donc à partir de laquelle il était susceptible d'être soumis à une imposition ordinaire cantonale au vu notamment de sa fortune (art. 1 al. 3 let. b aLISP). Dès lors, mais également dans la mesure où il n'expose pas ce qui a motivé le « transfert » de ses actions à C_____, les autorités fiscales pouvaient lui imputer une volonté de réaliser une économie d'impôt. Pour le surplus, contrairement à ce qu'il soutient, la comptable de la société, C_____, n'avait aucune obligation de le renseigner, à tout le moins sur sa propre situation fiscale. En effet, rien ne permet de considérer que l'intéressée a été mandatée pour s'occuper de sa situation fiscale personnelle. Le recourant a d'ailleurs indiqué, lors de l'entretien du 23 août 2022, qu'elle gérait « tout l'administratif de la société », sans mentionner qu'elle aurait également été chargée de sa situation fiscale personnelle. Au demeurant, même à considérer que C_____ s'en soit occupée, cela n'aurait pas déchargé le recourant de ses obligations et responsabilités fiscales, et il aurait répondu dans cette hypothèse également du caractère incomplet de sa déclaration, cette erreur étant reconnaissable, conformément à ce qui précède. L'élément constitutif subjectif de l'infraction, sous la forme du dol éventuel à tout le moins, est par conséquent également réalisé. Les amendes sont donc fondées dans leur principe.

E. 8.13

En ce qui concerne le montant des amendes, l'AFC-GE dit l'avoir fixé à trois quarts du montant des impôts soustraits. Elle a pris en compte, comme circonstance aggravante, le caractère intentionnel de la faute et l'importance des montants soustraits. Comme circonstances atténuantes, elle a retenu la bonne collaboration du recourant et le fait qu'une amende avait été infligée à sa société également. L'AFC-GE a, dans l'ensemble, correctement pris en compte les éléments pertinents servant à la fixation du montant de l'amende et les a pondérés sans abuser de son pouvoir d'appréciation. D'une part, il a été vu que les montants soustraits (près de CHF 200'000.-) étaient importants et que la faute était

intentionnelle, ce qui

- 22/24 - A/1585/2022 constitue des circonstances aggravantes. La bonne collaboration du contribuable dans le cadre la procédure en soustraction d'impôt constitue quant à elle un élément permettant de réduire la peine. À cette circonstance atténuante peut s'ajouter l'écoulement d'un temps relativement long (presque dix ans) depuis la première infraction en 2011 et l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt le 15 décembre 2020. En effet, depuis la dernière infraction en 2013, rien ne permet de retenir, à teneur du dossier, que le recourant ne se serait pas comporté correctement à l'égard du fisc. L'AFC-GE ne le soutient du reste pas. D'autre part, dans la mesure où l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait lorsque l'infraction a été commise intentionnellement sans circonstances particulières de nature à influencer sur la peine, et puisqu'autant de circonstances aggravantes qu'atténuantes peuvent être retenues à l'endroit du recourant, on ne saurait considérer que l'AFC-GE a abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant l'amende aux trois quarts du montant des impôts soustraits. Retenir le contraire s'imposerait d'autant moins que l'AFC-GE s'est ainsi légèrement écartée à l'avantage du recourant du principe selon lequel l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Pour le surplus, la faute ne pouvant être considérée comme légère, il n'y a pas lieu de réduire encore le montant des amendes. Au demeurant, le montant total des amendes s'élève à CHF 114'092.-, et celui soustrait, sans les intérêts sur rappel d'impôts, semble être de CHF 185'030.85. Le montant des amendes semble donc avoir en réalité été fixé au 2/3 des impôts soustraits, ce qui est plus favorable au recourant que ce qui lui a été annoncé. Le grief sera donc écarté, ce qui conduit au rejet du recours. 9. 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 ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 23/24 - A/1585/2022

E. 11

consid. 2.2.1 ; 144 II 427 consid. 6.1 ; 140 II 88 consid. 4.1). 6.4 Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du

- 13/24 - A/1585/2022 détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4 ; 136 I 49 consid. 5.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2 ; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.4). Si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3 ; 2C_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1 ; 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2 ;

2C_750/2019 du 7 juillet 2020 consid. 3.2 ; 2C_736/2018 du 15 février 2019 consid. 2.2.2 ; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8). 6.5 Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation, ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2013 21 mai 2014 consid. 5.4). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent. 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. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2). 6.6 Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandites représentant une part d'intérêt dans une entreprise, une société ou une association (art. 47 let. b LIPP). 6.7 La constatation des faits est, en procédure administrative, gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 phr. 2 LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du

E. 11.2

; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 47 ad art. 175 LIFD et les références citées).

E. 12

avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/1489/2025 du

- 14/24 - A/1585/2022 19 décembre 2025 consid. 9.3 ; ATA/96/2024 du 30 janvier 2024 consid. 3.2 et les arrêts cités). 6.8 De jurisprudence constante, en présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (arrêt du Tribunal fédéral 9C_728/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4.1.2 ; ATA/1326/2025 du 2 décembre 2025 consid. 6.5). 6.9 L'art. 697j al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), entré en vigueur le 1er novembre 2019, prévoit que quiconque acquiert, seul ou de concert avec un tiers, des actions d'une société dont les droits de participation ne sont pas cotés en bourse et dont la participation, à la suite de cette opération, atteint ou dépasse le seuil de 25 % du capital-actions ou des droits de vote, est tenu d'annoncer dans un délai d'un mois à la société le prénom, le nom et l'adresse de la personne physique pour le compte de laquelle il agit en dernier lieu (ayant droit économique). Cette approche permettait de cibler adéquatement les acquisitions indirectes sous la forme horizontale, dans lesquelles l'actionnaire-acquéreur (qui peut être une personne physique ou morale) agit à titre fiduciaire – généralement sur une base contractuelle – pour le compte de tiers, lesquels sont

les bénéficiaires ou les ayants droits économiques dudit actionnaire (Elma BERISHA, in Pierre TERCIER/Rita TRIGO TRINDADE/Damiano CANAPA, Commentaire romand du Code des obligations vol. 2, 3e éd., 2024, n. 12 ad art. 697j). On considère ainsi que l'actionnaire formel agit à titre fiduciaire lorsqu'il agit en son nom mais pour le compte d'autrui (ibid., n. 87 et 88 ad art. 697j). 6.10 En l'espèce, le recourant ne remet pas en cause le montant des reprises pour les années 2012 et 2013, ni d'ailleurs l'existence des prestations appréciables en argent qu'il a touchées, mais uniquement le principe de ces reprises, qu'il ne conteste cependant pas pour l'année 2011. Il estime en effet ne pas avoir été l'actionnaire de la société en 2012 et 2013. Il ne peut toutefois être suivi. Certes, comme cela ressort de l'extrait du RC de B_____ Sàrl, d'un extrait de la FOSC du 8 juin 2012 et de la convention de cessions de parts du 16 décembre 2011, C_____ a acquis du recourant, alors associé-gérant avec signature individuelle de B_____ Sàrl et en détenant 76 parts de CHF 1'000.- chacune, l'ensemble des parts sociales de la société dès le 21 décembre 2021, soit 80 puis 100 parts sociales de CHF 1'000.-. Le recourant a certes également produit un certificat d'actions au nom de l'intéressée, mentionnant qu'elle détenait, dès le 27 juin 2012, 100 actions nominatives d'une valeur de CHF 100.-. Toutefois, ces circonstances ne suffisent pas encore à considérer que le recourant s'est dessaisi de ses actions, l'acquéreur d'une action n'étant pas nécessairement l'ayant droit économique, comme l'indique

- 15/24 - A/1585/2022 implicitement l'art. 697j al. 1 CO, étant précisé que si cette disposition n'était certes pas en vigueur pendant les périodes litigieuses, elle ne fait que codifier une réalité économique qui existait dans le cas d'espèce à ce moment-là. Plusieurs éléments commandent de retenir que les cessions d'actions à C_____ à la fin de l'année 2011 ne l'ont été qu'à titre fiduciaire et que celle-ci a agi pour le compte du recourant. Premièrement, le mandataire de celui-ci a indiqué, lors de l'entretien du 23 août 2022, qu'une convention d'actions avait certes été établie mais que celles-ci avaient été cédées « sans aucun versement d'argent en échange ». Or, comme le relève de façon pertinente l'AFC-GE, il paraît peu concevable que le recourant ait cédé sans contrepartie correspondante l'ensemble de ses parts, alors qu'il a lui-même évalué la société à CHF 350'000.- lors de l'année de la cession. À cela s'ajoute que le prétendu « transfert » subséquent au recourant des actions « détenues » par C_____ n'est pas documenté et que le mandataire du recourant a indiqué, lors de l'entretien du 23 août 2022, que ce « transfert » avait lui aussi été effectué sans « versement d'argent ». Deuxièmement, lors du même entretien, le recourant a confirmé que même après avoir cédé ses parts, il avait continué à prendre seul les décisions pour l'entreprise, C_____ ne s'occupant que de « l'aspect administratif et fiscal ». Il a donc continué à agir comme le véritable détenteur des actions. Troisièmement, dans ses déclarations fiscales 2011 à 2013, remises à l'AFC-GE le 20 septembre 2021, il a lui-même indiqué avoir détenu l'entier du capital-actions de B_____ SA (100 titres) et en avoir perçu des rendements correspondant aux reprises opérées par l'AFC-GE. S'il est certes ensuite revenu sur ses déclarations, les explications qu'il a données dans un second temps ne sont ni étayées ni crédibles. En effet, il s'est contenté d'alléguer que « cela ne lui a pas traversé l'esprit que la procédure de contrôle coïncidait avec les années durant lesquelles il n'était plus porteur des parts ». Par ailleurs, son mandataire a expliqué qu'il avait effectué des recherches au RC sur la société. Il ne peut toutefois rien en tirer. En effet, dès 2012, B_____ Sàrl a été transformée en société anonyme, si bien que le nom des actionnaires ne figurait plus sur l'extrait du RC de la société. En outre, comme cela a été exposé ci-avant, l'acquéreur d'une action n'en est pas nécessairement l'ayant droit économique. Ainsi, rien ne permet de douter de l'exactitude

des premières indications que le recourant a fournies dans ses déclarations fiscales 2011 à 2013, remises à l'AFC-GE le 20 septembre 2021. Quatrièmement, malgré une demande en ce sens de l'AFC-GE, le recourant n'a pas produit le jugement de divorce le concernant. Or, l'appréciation du tribunal civil de première instance sur la question de savoir si l'intéressé est resté propriétaire des actions de B_____ SA, en principe déterminante dans le cadre d'un jugement de divorce, n'est pas sans pertinence. Le refus du recourant de produire ce jugement, que la chambre de céans apprécie librement (art. 24 al. 2 LPA), constitue donc un indice supplémentaire qu'il est resté propriétaire desdites actions.

- 16/24 - A/1585/2022 Enfin, constitue un autre indice en ce sens le fait que C_____ n'ait pas déclaré, dans ses déclarations fiscales, les titres de B_____ SA comme étant sa propriété. Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que le recourant est resté l'actionnaire de B_____ SA en 2012 et 2013. Il n'existe donc aucun motif de ne pas lui attribuer les prestations appréciables en argent relatives à ces deux périodes, dont il ne conteste ni l'existence ni les montants. Pour le surplus, dans la mesure où l'intéressé était l'actionnaire de B_____ SA en 2011, 2012 et 2013, c'est à juste titre que l'AFC-GE a augmenté sa fortune imposable de la valeur des actions de la société. Le grief sera ainsi écarté. 7. Le recourant sollicite la déduction des montants des pensions alimentaires qu'il dit avoir payés à son ex-épouse.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.