

GE_GERICHTE ATA/594/2015 vom 9. Juni 2015

GE Cour de justice, 2015-06-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_594_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/594/2015 du 9 juin 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/594/2015 del 9 giugno 2015

Regeste

Résumé: Confirmation d'une prestation appréciable en argent versée par une société anonyme au profit de son actionnaire unique et administrateur, en raison de la vente d'un contrat de distribution par cette société à une société soeur, dont le contribuable est aussi actionnaire unique et administrateur unique, à un prix de faveur, dans le cadre d'un montage juridique élaboré visant à transférer ledit contrat à une société tierce. Confirmation de l'amende fixée à la moitié du montant d'impôt soustrait.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.

En l'espèce, l'IFD est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Quant à l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques. L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Est en particulier applicable la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-IV). De plus, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), en vigueur depuis le 1er janvier 1993, est devenue obligatoire pour les cantons au 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID) et trouve

- 15/31 - A/1914/2010 également application. Quant aux règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002. 3)

Bien que personnellement entendu par le juge délégué le 9 mars 2015, le recourant se plaint du fait que cette audition orale ne s'est pas déroulée devant l'ensemble des magistrats appelés à statuer sur le présent litige, ce qui constitue, selon l'intéressé, une violation des

exigences posées par la CEDH.

a. À teneur de l'art. 6 § 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. L'art. 6 CEDH trouve application, sous son volet pénal, dans les procédures réprimant la soustraction fiscale vu leur caractère pénal, contrairement aux procédures de taxation et de rappel d'impôt (ATF 140 I 68 consid. 9 et les références citées).

b. Selon le Tribunal fédéral, le droit d'être entendu oralement découlant de l'art. 6 § 1 CEDH s'applique, sous réserve de circonstances particulières et à condition d'avoir été demandé par le contribuable, aux décisions concernant les infractions fiscales, à l'exclusion des procédures de taxation menées parallèlement. En effet, bien que procédant d'un même complexe de faits et souvent menées en parallèle, la procédure en rappel d'impôt et celle relative à la soustraction fiscale donnent lieu à des décisions distinctes qui peuvent être dissociées sans difficulté sous l'angle du droit d'être entendu. Notre Haute Cour a précisé que c'est essentiellement en lien avec les circonstances personnelles propres à influencer le montant de l'amende que l'audition orale peut s'avérer utile (ATF 140 I 68 consid. 9 et les références citées).

c. Selon la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : CourEDH), la tenue d'une audience publique est un principe fondamental d'une importance particulière en matière pénale, où il doit y avoir généralement un tribunal de première instance répondant pleinement aux exigences de l'art. 6 CEDH et où un justiciable peut légitimement exiger d'être entendu et de bénéficier notamment de la possibilité d'exposer oralement ses moyens de défense, d'entendre les dépositions à charge, d'interroger et de contre-interroger les témoins (ACEDH Jussila c. Finlande, du 23 novembre 2006, req. no 73053/01, § 40). Ce droit à être personnellement entendu n'est cependant pas absolu. L'art. 6 CEDH n'exige pas nécessairement la tenue d'une audience dans toutes les procédures relevant du volet pénal de l'art. 6 CEDH (ACEDH Jussila c. Finlande, du 23 novembre 2006, req. no 73053/01, § 41). Vu l'élargissement de la notion de « accusation en matière pénale » aux affaires n'appartenant pas aux catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les infractions douanières et les majorations d'impôts, les « accusations en matière pénale » n'ont pas toutes le

- 16/31 - A/1914/2010 même poids. Si les exigences d'un procès équitable sont les plus rigoureuses dans le noyau dur du droit pénal, les garanties offertes par le volet pénal de l'art. 6 CEDH ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur aux autres catégories d'affaires relevant de ce volet et ne comportant aucun caractère particulièrement infamant (ACEDH Jussila précité, § 41-43 ; Conseil de l'Europe, Guide de l'art. 6 CEDH – droit à un procès équitable (volet pénal), 2014, § 166).

Les circonstances exceptionnelles qui peuvent justifier de se dispenser d'une audience dépendent essentiellement de la nature des questions dont les tribunaux internes se trouvent saisis, en particulier si celles-ci soulèvent des points de fait ou de droit qui ne peuvent être convenablement tranchés à partir du dossier. La tenue d'une audience ne s'impose pas pour les affaires ne soulevant aucune question de crédibilité ou ne suscitant pas de controverse sur les faits appelant un débat sur les éléments de preuve ou une audition contradictoire de témoins et lorsque l'accusé a eu une possibilité adéquate de défendre sa cause par écrit et de

contester les éléments retenus contre lui (ACEDH Jussila précité, § 41-42 et § 47-48 ; Conseil de l'Europe, Guide de l'art. 6 CEDH relatif à un procès équitable dans le volet pénal de la Cour EDH, 2014, § 167). À cet égard, la CourEDH reconnaît que les autorités nationales peuvent tenir compte d'impératifs d'efficacité et d'économie, jugeant par exemple que l'organisation systématique de débats peut constituer un obstacle à la particulière diligence requise en matière de sécurité sociale et, à la limite, empêcher le respect du délai raisonnable visé à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Jussila précité, § 42 ; Conseil de l'Europe, Guide de l'art. 6 CEDH – droit à un procès équitable (volet pénal), 2014, § 167).

L'élément fondamental est avant tout le respect du principe d'équité (ACEDH Jussila précité, §§ 41-43). La CourEDH ne doute pas qu'une procédure écrite puisse souvent se révéler plus efficace qu'une procédure orale pour le contrôle de l'exactitude des déclarations de situation patrimoniale faites par les contribuables ainsi que de l'existence et de la régularité des justificatifs produits. Dans l'affaire Jussila, la CourEDH a estimé qu'elle ne posait pas des questions de crédibilité appelant un débat sur les éléments de preuve ou une audition contradictoire des témoins. Elle a considéré que dans cette affaire tous les points de fait et de droit susceptibles de surgir pouvaient être examinés et tranchés de manière adéquate sur la base des écritures des parties. De plus, dans cette même affaire, la CourEDH a relevé que l'intéressé ne s'était pas vu refuser la possibilité de solliciter la tenue d'une audience, même s'il appartenait aux tribunaux de se prononcer sur la question de savoir si pareille mesure était nécessaire, et que la juridiction administrative interne avait motivé son refus de la considérer comme telle. En sus de l'ensemble de ces éléments, la CourEDH a observé en outre que la somme en jeu était minime. En conclusion, la CourEDH a considéré, dans l'affaire Jussila, que les exigences d'équité avaient été respectées, étant donné que le justiciable a eu amplement l'occasion de présenter par écrit ses moyens de - 17/31 - A/1914/2010 défense et de répondre aux conclusions des autorités fiscales. Vu les circonstances particulières de ladite affaire, la CourEDH a estimé que les exigences d'équité n'exigeaient pas la tenue d'une audience (ACEDH Jussila précité, §§ 47-48).

Par ailleurs, selon la jurisprudence de la CourEDH, les modalités d'application de l'art. 6 CEDH dépendent des particularités de la procédure dont il s'agit (ACEDH Hermi c. Italie, du 18 octobre 2006, req. no 18114/02, § 60). Même dans l'hypothèse d'une cour d'appel dotée de la plénitude de juridiction, l'art. 6 CEDH n'implique pas toujours le droit à une audience publique, ni le droit de comparaître en personne. En la matière, il faut prendre en compte, entre autres, les particularités de la procédure en cause et la manière dont les intérêts de la défense ont été exposés et protégés devant la juridiction d'appel, eu égard notamment aux questions qu'elle avait à trancher (ACEDH Hermi précité, § 62).

d. En droit genevois, la procédure administrative est en principe écrite (art. 18 LPA). Si le règlement et la nature de l'affaire le requièrent, l'autorité peut procéder oralement (art. 18 LPA). L'acte de recours est également formé par écrit (art. 64 al. 1 LPA). Il doit contenir la désignation de la décision attaquée, les conclusions du recourant, l'exposé des motifs et l'indication des moyens de preuve, et être accompagné des pièces dont le recourant dispose (art. 65 al. 1 et al. 2 LPA). Les règles générales de la procédure prévues par la LPA, notamment celle de l'art. 18 LPA, sont applicables à l'instruction du recours (art. 76 LPA). La chambre administrative s'organise elle-même, sous réserve d'une disposition contraire de la loi ou du règlement de la Cour de justice du 20 juin 2014 (ci-après : RCJ - E 2 05.47). Selon l'art. 131 al. 1 LOJ, la chambre administrative siège dans la composition de trois

juges. Elle siège dans la composition de cinq juges, dans quatre cas particuliers non pertinents en l'espèce (art. 131 al. 2 LOJ). Tant la LOJ que le RCJ autorisent la chambre administrative à distinguer et à régler différemment la phase de l'instruction d'une cause, conduite par le juge délégué, et la phase de la prise d'une décision de justice, qui revient à trois ou cinq juges suivant l'affaire en cause.

e. En l'espèce, le juge délégué a donné l'occasion au recourant de s'exprimer oralement lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 9 mars 2015. L'ensemble des déclarations du contribuable ont été transcrites par écrit, au fur et à mesure de l'audience, dans un procès-verbal. Celui-ci a été soumis aux parties à la fin de l'audience pour relecture et accord, puis signé par celles-ci. Cette signature manifeste l'accord des parties avec le contenu dudit procès-verbal. Cet acte est ensuite inséré dans le dossier du recourant dans une fourre spécifique et se trouve à disposition des autres juges appelés à statuer dans ladite cause. Cette manière de procéder permet de concilier à la fois le droit d'être entendu du recourant et les impératifs liés au bon fonctionnement de la chambre de céans afin de permettre à celle-ci de statuer dans des délais raisonnables. En effet, au moment de statuer, tous les juges sont informés des propos tenus par le recourant

- 18/31 - A/1914/2010 oralement devant le juge délégué. Ils peuvent ainsi statuer en toute connaissance de cause. Ils ont également la possibilité, s'ils l'estiment utile, de demander au juge délégué de compléter la procédure d'instruction. Par ailleurs, la présente procédure porte certes sur une affaire tombant dans le volet pénal de l'art. 6 § 1 CEDH, sans toutefois faire partie du noyau dur du droit pénal. Il s'agit en outre d'une procédure essentiellement écrite qui conduit à la constitution d'un dossier complet contenant toutes les pièces utiles telles que l'exposé des griefs du recourant, les arguments des parties, les éléments de preuve et les actes d'instruction. Au vu de l'ensemble de ces éléments, il se justifie de procéder à une application nuancée du droit à une audition orale fondée sur l'art. 6 § 1 CEDH.

Par conséquent, le grief du recourant doit être écarté. 4)

Le recourant sollicite l'audition de M. J _____ et K _____ à titre de témoins afin de contester l'existence d'un prix de faveur en ce qui concerne le transfert du contrat de distribution du 27 septembre 2005. Il maintient cette demande dans son écriture du 8 septembre 2014 pour le cas où la chambre de céans mettrait à sa charge le fardeau de prouver la manière de fixer le prix de vente de la cession des actions de E _____. Lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 9 mars 2015, il maintient sa demande d'entendre K _____ si les déclarations écrites de ce dernier ne sont pas suffisantes, alors que ces déclarations ne sont produites ni avec le recours du 28 mai 2013, ni avec l'écriture du 8 septembre 2014. Le recourant sollicite, lors de l'audience précitée, également le versement, à la présente procédure, du procès-verbal de l'audience du 18 juin 2012 relatif à la procédure concernant C _____. Dans son écriture du 29 avril 2015, il persiste à demander l'audition de K _____ afin qu'il confirme ses déclarations écrites, produites avec ladite écriture.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), dont les garanties offertes au justiciable sont sur ce point équivalentes à celles de l'art. 6 § 1 CEDH (arrêt du Tribunal fédéral 8C_244/2014 du 17 mars 2015 consid. 3.2), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (arrêt du Tribunal fédéral

2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que

- 19/31 - A/1914/2010 celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237 ; 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84 ; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 et les arrêts cités ; 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

b. Selon l'art. 65 al. 2 phr. 2 LPA, le recourant doit joindre à son acte de recours les pièces dont il dispose. A défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 phr. 3 LPA). Le recourant est en outre tenu de collaborer à la constatation des faits dans la présente procédure qu'il a introduite (art. 22 LPA). Il peut être invité à produire les pièces en sa possession (art. 24 al. 1 LPA).

c. La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 LIFD, 39 LHID et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une base légale de droit fédéral, respectivement une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc).

En particulier, le secret fiscal est opposable à l'actionnaire d'une société, dans la mesure où celle-ci dispose de la personnalité morale et qu'elle constitue une personne tierce et distincte de l'actionnaire, en dépit de la position de celui-ci au sein de ladite société en tant que directeur ou administrateur (ATF 126 I 122 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 5.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4.2 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil – Art. 102 -222 DBG, 2015, ad art. 110 n. 20 et 24, et ad art. 114 n. 22 et 28 s). Dans ce dernier cas, lorsqu'en raison de sa position au sein de la société, les données de celle-ci ne sont pas secrètes envers l'actionnaire, celui-ci doit cependant s'adresser à la société (art. 715a CO) et non aux autorités fiscales (Walter FREI, Das Akteneinsichtsrecht im Zürcher Steuerrecht und das Sonderproblem der Bewertung nichtkotierter Aktien beim

Minderheitsaktionär, in Zürcher

- 20/31 - A/1914/2010 Steuerpraxis Vol. 1, 1992, p. 73 ss, p. 89 s). Lorsque des documents de la société se trouvent dans le dossier fiscal de l'actionnaire, celui-ci peut en prendre connaissance seulement après une pesée des intérêts conforme à l'art. 114 al. 2 LIFD, à l'art. 41 al. 1 LHID et à la disposition cantonale pertinente (arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2008 du 1er septembre 2008 consid. 2.4.2 ; Peter LOCHER, op. cit., ad 114 n. 29).

d. En l'espèce, le recourant a pu produire tous les documents qu'il a estimés utiles à la présente procédure, en particulier les déclarations écrites des deux témoins susmentionnés ainsi que le procès-verbal du 18 juin 2012 relatif à la cause concernant C_____. La chambre administrative dispose ainsi de toutes les pièces utiles pour trancher le présent litige, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de procéder aux mesures d'instruction sollicitées par le recourant. Il convient également de préciser que le recourant a pu consulter, dans le cadre de la présente procédure, tous les documents relatifs à C_____, en particulier ceux produits par l'AFC qui a le fardeau de la preuve quant à l'existence d'une prestation appréciable en argent, dans la mesure où la pesée des intérêts commandée par les dispositions fédérales et cantonale susmentionnées ne s'opposait pas à leur consultation par le recourant. 5)

Le principe de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt ICC et IFD 2005 n'est, à juste titre, pas contesté par les parties.

Au moment de la taxation des époux A_____ survenue le 19 mars 2007, l'AFC ne disposait d'aucun élément lui permettant de soupçonner l'existence d'une prestation appréciable en argent de C_____ en faveur de son actionnaire unique, dans la mesure où la cession du 27 septembre 2005 concernait deux autres sociétés juridiquement distinctes du contribuable (art. 151 al. 1 LIFD, art. 53 al. 1 1ère phr. LHID, art. 59 al. 1 LPFisc ; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 265 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). Ce n'est que lors de l'instruction de la taxation 2005 de C_____, et plus particulièrement, comme cela ressort des faits – non contestés – de l'arrêt de la chambre administrative n° ATA/337/2013 entré en force, après avoir appris l'existence de la revente du contrat de distribution par E_____ à G_____, que l'AFC était en possession d'un élément important devant éveiller son attention et l'amener à procéder à des investigations approfondies. Personne ne conteste que la découverte de cet événement est survenue après la notification de la taxation des époux A_____. Il n'existe par ailleurs pas de règle générale prévoyant que la taxation de l'actionnaire principal doit se faire sur la base des deux dossiers - de la société et du détenteur des participations - même s'il peut dans certains cas apparaître opportun d'avoir recours au dossier de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2A.108/2004 consid. 4.2 ; Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n. 11).

- 21/31 - A/1914/2010 6)

Le recourant conteste l'existence d'une prestation appréciable en argent, admise à l'égard de C_____ dans l'arrêt de la chambre de céans n° ATA/337/2013 précité qui est entré en force suite à l'ordonnance du Tribunal fédéral du 16 janvier 2014.

a. En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 6 let. c aLIPP-IV, est 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. L'art. 7 LHID, dans sa teneur applicable en 2005, dispose que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères.

b. Selon le Tribunal fédéral, font partie des avantages appréciables en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD), 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; 2C_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1). Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir 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 participations, 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/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 5 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 6 let. c aLIPP-IV, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.

De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 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 à 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 savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ;

- 22/31 - A/1914/2010 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du

E. 17

décembre 2013). Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 et les références citées).

b. En l'espèce, le montant de l'impôt soustrait est important et la faute est intentionnelle. Toutefois, la bonne collaboration du contribuable a conduit l'AFC à réduire l'amende de la moitié du montant de l'impôt soustrait, ce qui a été considéré comme clément par le TAPI en raison des circonstances du cas d'espèce.

La situation économique difficile, invoquée pour la première fois par le contribuable dans son écriture du 8 septembre 2014, a été attestée sur la base d'un jugement du juge civil du 8 octobre 2013, statuant d'entente entre les époux A_____ dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale. Elle ne pouvait dès lors pas être prise en compte ni par la

juridiction inférieure ni par l'autorité fiscale. Celle-ci a refusé, dans sa réponse du 7 octobre 2014, de réduire au minimum légal le montant de l'amende car seule devait être prise en compte la situation financière du contribuable au moment du prononcé de l'amende et que la soustraction d'impôt résultait d'une volonté délibérée du recourant, agissant par le biais de la société. Une quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait tenait, selon l'autorité fiscale, suffisamment compte de l'ensemble des circonstances personnelles, en particulier de la bonne collaboration du contribuable.

La situation financière actuelle du recourant, qui l'empêche de subvenir aux besoins de sa famille, notamment de ses deux enfants mineurs, doit être prise en compte pour fixer la quotité de l'amende. Toutefois, elle doit être intégrée dans une appréciation globale de l'ensemble des circonstances concrètes de manière à ce que l'amende constitue à la fois une sanction proportionnée à la culpabilité et dissuasive afin d'assurer le respect de la loi. Dans la présente affaire, une quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait, dont le montant s'élève à CHF 298'330.15 pour l'IFD et à CHF 861'972.60 pour l'ICC, apparaît proportionnée à l'intensité de la faute commise par le contribuable, qui a intentionnellement soustrait des montants conséquents de l'impôt par la mise en place d'un montage juridique élaboré. Cette quotité tient suffisamment compte de la bonne collaboration du contribuable et de sa situation personnelle actuelle, sans qu'on puisse reprocher un abus du pouvoir d'appréciation à l'autorité fiscale. Réduire, suite à la dégradation de la situation financière du contribuable intervenue huit ans après la période fiscale concernée, la quotité de l'amende au minimum légal incompressible, alors que le contribuable a procédé à un montage juridique complexe pour soustraire un montant important à l'impôt serait, en l'espèce, choquant et peu dissuasif, au vu

- 30/31 - A/1914/2010 des montants soustraits et de l'intensité de la faute commise. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC doivent, sur ce point, également être confirmés et le recours rejeté. 9)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émolument réduit, en raison de sa situation financière difficile, de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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