

GE_GERICHTE A/3427/2015 vom 30. Mai 2017

GE Cour de justice, 2017-05-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3427_2015

FR: GE_GERICHTE A/3427/2015 du 30 mai 2017

IT: GE_GERICHTE A/3427/2015 del 30 maggio 2017

Regeste

IMPÔT ; IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL ; IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT ; RESPONSABILITÉ SOLIDAIRE ; LIQUIDATION(EN GÉNÉRAL) ; BÉNÉFICE DE LIQUIDATION ; BILAN(EN GÉNÉRAL); FORCE OBLIGATOIRE(SENS GÉNÉRAL); PRINCIPE EN MATIÈRE DE DROIT FISCAL ; PROVISION, RÉSERVE, CORRECTION DE VALEUR(DROIT FISCAL) | La responsabilité solidaire des liquidateurs de fait d'une société en cas d'impôts dus impayés par celle-ci est limitée au montant du produit de liquidation. Le bilan pris en considération à cette fin est celui permettant d'établir la valeur de la société au moment du fait déclencheur de sa liquidation. L'autorité fiscale peut néanmoins s'en écarter en cas de non-respect du droit comptable ou si une base légale fiscale le prévoit, et procéder ainsi à un ajustement consistant notamment en une reprise et la non-comptabilisation d'une provision pour impôt insuffisante, non-couverte par le solde d'actif réellement disponible et impayée. Rejet du recours. | LIFD.55.a1; LIPM.8.a1; LTF:93.a3

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause Monsieur A_____ représenté par Me Grégoire Piller, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 septembre 2016 (JTAPI/880/2016) EN FAIT 1) Le 25 mars 2004, Monsieur A_____ et Monsieur B_____ ont conclu une « convention de vente d'actions et cession de créance ». Aux termes de celle-ci, M. B_____ vendait, respectivement céda, à M. A_____ la totalité du capital-actions de la société C_____ (ci-après : C_____), ainsi qu'une créance de CHF 4'563'283.30 dont il disposait à l'encontre de C_____, moyennant le paiement d'une somme totale de CHF 6'199'990.29. C_____ était alors propriétaire de quinze parcelles, deux dans le canton de Vaud et treize autres dans le canton de Genève, comprenant douze immeubles d'habitation. Le prix de vente des actions de C_____ avait été arrêté à CHF 1'636'706.99, vu la valeur des actifs immobiliers détenus par la société, estimés à CHF 37'626'988.40, d'actifs circulants en CHF 1'099'701.54, d'une dette hypothécaire totale de CHF 31'989'136.60, de la créance de M. B_____ envers la société en CHF 4'563'283.30, d'impôts dus en CHF 180'000.- et de frais généraux à payer en CHF 357'563.05. La convention prévoyait que, sur simple requête de M. B_____, la société lui revendrait, les immeubles sis sur le canton de Vaud (villa chemin D_____ à E_____ et immeuble de F_____), de même que deux des immeubles sis sur le canton de Genève (appartements rue G_____ et rue H_____), pour leur valeur estimée selon un décompte de reprise au 1 er janvier 2004. Les actes de vente devaient stipuler que le transfert de propriété interviendrait au plus tard le 31 juillet 2004.

C _____ revendrait également à M. B _____ le véhicule Porsche Cayenne et les comptes listés sous « liquidités » du décompte de reprise au 1 er janvier 2004. M. B _____ reprendrait pour le surplus tous les passifs figurant sur le décompte de reprise. 2) Le 30 mars 2004, M. A _____ a ainsi été inscrit au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC) comme administrateur unique de C _____. [endif]>[if> 3) Entre le 25 mars 2004 et le 20 octobre 2004, C _____ a vendu tous les immeubles dont elle était propriétaire, à l'exception de la villa sise chemin D _____ à E _____ et de l'appartement situé rue G _____ à Genève. [endif]>[if> 4) Le 27 septembre 2004, M. B _____ et Monsieur I _____ d'une part, C _____, M. A _____ et Monsieur J _____, d'autre part, ont signé une « lettre d'intention ». [endif]>[if> Ledit document rappelait que la convention du 25 mars 2004 mentionnait les actifs à reprendre par M. B _____, notamment sa villa de E _____. Après de longues discussions sur la manière d'effectuer cette opération, M. B _____ avait choisi de reprendre la société. Un délai de quinze jours était nécessaire pour finaliser l'opération et établir un bilan exhaustif au 30 septembre 2004. 5) Le 20 octobre 2004, M. A _____ et M. B _____ ont conclu une « convention de vente d'actions », acte notarié le 29 octobre 2004, à laquelle était annexé le bilan au 30 septembre 2004 de C _____. [endif]>[if> Aux termes de ceux-ci, M. A _____ vendait à M. B _____ la totalité du capital-actions de C _____, le prix de vente des actions ayant été fixé à CHF 800'000.-. À l'entière décharge et libération de M. A _____, M. B _____ reprenait également le compte débiteur actionnaire de CHF 4'922'866.13, avec effet au 20 octobre 2004. La valeur du parc immobilier de la société représentait CHF 5'464'767.80, correspondant à CHF 5'374'767.80 pour l'immeuble sis à E _____ et CHF 90'000.- pour l'appartement de Genève. 6) a. Le même jour, l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de C _____ a pris acte de la démission de M. A _____ de son mandat d'administrateur et lui a donné décharge avec effet immédiat. Un nouvel administrateur a été désigné. Ces changements ont été inscrits au RC le 25 octobre 2004. [endif]>[if> b. Après cette démission et représentée par son nouvel administrateur, C _____ a alors vendu par convention notariée l'immeuble de E _____ pour un prix de CHF 3'070'000.- à la société K _____ (ci-après : K _____), représentée par son administrateur unique, également avocat de M. B _____. C _____ a enregistré une perte sur la vente de cet immeuble de CHF 2'304'767.80. 7) Selon le bilan établi au 31 décembre 2004, C _____ disposait d'un parc immobilier d'une valeur de CHF 90'000.-. Le total de l'actif s'élevait à CHF 4'956'614.33, comprenant un compte courant actionnaires disposant d'un solde de CHF 4'609'755.68. [endif]>[if> 8) Le 26 août 2005, C _____ a vendu l'appartement de Genève au prix de CHF 120'000.- [endif]>[if> 9) Les 15 et 23 décembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à C _____ les bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année fiscale 2003. [endif]>[if> 10) Le 15 février 2006, l'AFC-GE a ouvert à l'encontre de C _____ des procédures en rappel d'impôt et en soustraction d'impôts pour l'ICC et l'IFD 2000 à 2004. [endif]>[if> 11) Le 10 mars 2007, M. I _____ a retourné à l'AFC-GE la déclaration fiscale 2006 de C _____. Outre le bilan et le compte de résultat au 31 décembre 2006, le rapport de l'organe de révision du 26 février 2007 et le rapport du conseil d'administration du 1 er mars 2007 étaient annexés à cette déclaration. L'administrateur de C _____ proposait le dépôt du bilan car la société n'avait pas les moyens de payer ses dettes fiscales à Genève et dans le canton de Vaud, en CHF 2'053'336.55. Celles-ci résultaient de la taxation des bénéfices immobiliers réalisés par les administrateurs précédents. Selon un courrier de M. I _____ à l'avocat fiscaliste de M.

B _____ visé par le rapport de l'administrateur, il restait une créance actionnaire importante à l'actif du bilan, constituée par les bénéfices prélevés par les anciens actionnaires, notamment M. A _____. Ce dernier n'avait pas acquitté les impôts de la société, ni l'impôt anticipé sur les bénéfices réalisés et prélevés.!

12) Les 12, respectivement 19 novembre 2007, l'AFC-GE a adressé à C _____ ses bordereaux de taxation ICC et IFD définitifs pour l'année 2005, puis l'année 2006.!

13) Le 23 novembre 2007, l'AFC-GE a adressé à C _____ des bordereaux rectificatifs relatifs à la période fiscale 2004 dont le total s'élevait, pour l'ICC à CHF 1'797'930.40 et pour l'IFD à CHF 1'192'660.50. !

Selon le procès-verbal de taxation, le montant de CHF 10'990'811.- non déclaré lié à la vente de la parcelle de E _____ (réévaluation de la valeur de la parcelle à CHF 8'430'000.-), un actif fictif à F _____ de CHF 1'000'000.-, l'annonce d'un loyer vaudois insuffisant en CHF 211'000.- et des frais non justifiés en CHF 1'349'811.- devaient être ajoutés au résultat net de CHF 3'040'526.- annoncé par C _____ pour l'exercice 2004.

14) Le 30 novembre 2007, C _____ a élevé réclamation contre ces bordereaux de taxation. Elle admettait la reprise concernant l'actif de F _____, mais contestait la réévaluation de la parcelle de E _____, la reprise de frais, hormis CHF 92'492.95 et le loyer insuffisant.!

15) Le même jour, l'AFC-GE a clos les procédures en rappel d'impôts ICC et IFD 2000 à 2003. !

Concernant la période fiscale 2003, elle a émis un bordereau de rappel d'impôt de CHF 76'323.- plus CHF 4'129.70 d'intérêts de retard pour l'ICC 2003 et un autre de CHF 34'467.50, plus en CHF 2'231.75 d'intérêts de retard pour l'IFD. Deux amendes de CHF 76'323.-, respectivement CHF 34'467.- ont également été infligées à la société.

16) Le 30 janvier 2008, l'AFC-GE a adressé une sommation à C _____ concernant l'ICC 2005 pour un montant total de CHF 16'333.15, sans intérêts. !

17) Le 21 juillet 2008, l'AFC-GE a notifié à C _____ des bordereaux de taxation définitifs pour la période fiscale 2007. Aucun IFD n'était dû. L'ICC s'élevait à CHF 1'314.15.!

18) Le 31 octobre 2008, l'AFC-GE a adressé à C _____ une sommation concernant l'ICC 2006 pour un montant total de CHF 10'670.95, sans intérêts.!

19) À partir du 17 novembre 2008, C _____ n'a plus disposé d'adresse au RC.!

20) Par décisions du 2 mars 2009, notifiées par voie édictale, l'AFC-GE a rejeté les réclamations de C _____ contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2004 du 23 novembre 2007, et ouvert une procédure pour tentative de soustraction de l'ICC et de l'IFD 2004, laquelle a été clôturée le 1 er mai 2009 par la notification par voie édictale d'un bordereau d'amende ICC de CHF 712'882.- et IFD de CHF 795'106.-.!

21) Par décision du 25 août 2009, confirmée sur réclamation le 17 novembre 2009, l'AFC-GE a informé M. A _____ qu'elle le tenait pour solidairement responsable du paiement des créances d'impôts consécutives à la liquidation de C _____, à concurrence du produit de la liquidation, en application des art. 8 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et 55 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).!

Les montants d'impôts dus (intérêts réservés) étaient les suivants :

ICC : Exercice 2003 : CHF 164'463.- (solde bordereaux du 23.12.2005 et du 30.11.2007)
Exercice 2004/1 : CHF 1'923'951.20 (bordereau du 23.11.2007)
Exercice 2004/2 : CHF 712'882.- (bordereau amende du 01.05.2009)
Exercice 2005 : CHF 16'333.15 (sommation du 30.01.2008)
Exercice 2006 : CHF 10'670.95 (sommation du 31.10.2008)
Exercice 2007 : CHF 1'314.15 (bordereau du 21.07.2008)
IFD : Année 2003 : CHF 71'166.25 (bordereau et amende du 30.11.2007)
Année 2004/1 : CHF 1'192'660.50 (bordereau du 23.11.2007)
Année 2004/2 : CHF 795'106.- (bordereau amende du 01.05.2009)
TOTAL : CHF

4'888'547.20 22) a. Le 4 novembre 2009, la dissolution et la liquidation de C_____ ont été ordonnées par le Tribunal de première instance (ci-après : TPI), la société n'ayant plus d'administrateur ni d'adresse depuis le 7 décembre 2007, respectivement le 17 novembre 2008. ![/endif]>![if> b. Le 24 novembre 2009, la procédure de faillite a été suspendue faute d'actifs. C_____ a été radiée d'office du RC le 14 juin 2010. 23) Le 11 avril 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a admis le recours de M. A_____ du 16 décembre 2009 contre la décision sur réclamation du 17 novembre 2009. ![/endif]>![if> La responsabilité solidaire des organes ne pouvait s'étendre qu'aux impôts et non aux amendes. Sous réserve d'une sanction personnelle de l'organe découlant d'une participation à la soustraction commise par la personne morale, non alléguée en l'espèce par l'AFC-GE, il était contraire aux principes élémentaires du droit pénal de mettre à la charge d'un tiers une amende pour une faute qu'il n'avait pas commise. Seule la fin de la liquidation de la société permettait au fisc d'invoquer la responsabilité solidaire de ses organes pour les impôts impayés. La fin de la liquidation était survenue lors de la clôture de la faillite de la société, vraisemblablement à l'expiration d'un délai fixé au 21 décembre 2009 par l'office des faillites pour l'avance de frais, mais au plus tard le 14 juin 2010. Au moment où les décisions des 25 août et 17 novembre 2009 litigieuses avaient été rendues, la fin de la liquidation de la société et la radiation n'étaient pas encore survenues. Les décisions querellées devaient ainsi être annulées. Un fait survenu alors que la procédure de recours était pendante ne pouvait guérir a posteriori des décisions qui avaient été prises de manière prématurée. Il appartenait à l'AFC-GE, si elle s'y estimait fondée, d'intervenir dans la procédure de faillite pour que soit inventoriée une prétention en responsabilité contre les organes, ce qu'elle n'avait apparemment pas fait, laissant cette procédure être clôturée par défaut d'actifs. 24) Par arrêt du 20 novembre 2012 (ATA/796/2012), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a admis le recours de l'AFC-GE du 9 mai 2011 contre le jugement précité. ![/endif]>![if> Lorsque M. A_____ était devenu l'administrateur unique de la société, celle-ci disposait d'un parc immobilier comprenant douze immeubles d'habitation estimés à CHF 37'626'988.40, ainsi que d'actifs circulants à hauteur d'environ CHF 1'000'000.-. En sept mois, il avait vendu dix de ces immeubles, alors qu'il savait depuis le mois de mars 2004 que la société avait pris l'engagement d'aliéner jusqu'à quatre de ses immeubles sur simple demande de M. B_____. Ces actes ne pouvaient être qualifiés d'opérations commerciales ordinaires, mais tendaient davantage à liquéfier son patrimoine social. Ils s'inscrivaient donc clairement dans un processus de liquidation de fait de la société, ce que démontraient les mouvements du compte actionnaire. M. A_____ avait indéniablement agi en qualité de liquidateur de fait de la société. S'il était vrai que l'administrateur ayant succédé à M. A_____ avait également agi comme liquidateur de fait, sa responsabilité demeurait néanmoins engagée par les actes de liquidation effectués antérieurement. La question de savoir s'il avait agi de manière active et déterminante à la vente de la villa de E_____ pouvait ainsi rester ouverte. La clôture des opérations de liquidation de la société ayant eu lieu entre le 26 août 2005 et le 1^{er} mars 2007 au plus tard, avec le constat du réviseur et de l'administrateur que la poursuite des activités de l'entreprise n'était plus possible, la liquidation de fait était bien achevée lorsque les décisions des 25 août et 17 novembre 2009 avaient été rendues par l'AFC-GE. Cette dernière était fondée à choisir lequel des administrateurs solidaires elle entendait actionner. La responsabilité solidaire de M. A_____ ne pouvait cependant être engagée que pour les impôts impayés de la société, soit un montant total de CHF 3'269'739.20, et non les amendes prononcées à l'encontre de la personne morale. Si la

reprise sur la vente de l'immeuble de E _____ ne pouvait sans autre être imputée à M. A _____, il n'en allait pas de même de celle concernant F _____ en CHF 1'000'000.- qui avait été admise par la société pendant sa période de gestion. La provision pour impôt de CHF 1'736'040.-, qu'il avait constituée, ne représentait que 25,436 % d'un bénéfice net après impôt de CHF 6'825'108.-. Sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres reprises effectuées, il fallait déjà constater que la provision pour impôt susmentionnée était insuffisante à couvrir la charge fiscale prévisible de la société au 30 septembre 2004. M. A _____ n'avait donc pas pris tous les soins commandés par les circonstances pour veiller à ce que la société soit en mesure de s'acquitter de ses dettes d'impôts. Il avait d'ailleurs débité le compte courant actionnaire, qui était passé d'un solde créancier de CHF 4'563'238.32 au 25 mars 2004 à un solde débiteur de CHF 4'922'866.13 au 30 septembre 2004. M. A _____ était solidairement responsable du paiement des créances d'impôt consécutives à la liquidation de C _____ à concurrence du produit net de liquidation. La cause était renvoyée à l'AFC-GE avec la charge de déterminer le produit net de liquidation de ladite société. Un émolument de CHF 5'000.- était en outre mis à la charge de M. A _____. 25) Par arrêt 2C_1282/2012 et 2C_1283/2012 du 8 janvier 2013, le Tribunal fédéral a déclaré irrecevable le recours interjeté par M. A _____ contre l'arrêt précité. L'arrêt attaqué représentant une décision de renvoi, il devait être considéré comme une décision incidente. La notion de produit de liquidation au sens de l'art. 55 al. 1 LIFD laissant apparaître une certaine marge de manœuvre à l'autorité fiscale en cas de liquidation de fait comme en l'espèce, il ne s'agissait pas d'une simple calculation. La décision ne pouvait donc être considérée comme finale. 26) Par décision du 31 juillet 2013, l'AFC-GE a arrêté le produit net de liquidation de la société à CHF 14'508'397.- selon le calcul suivant : Fonds propres de la société au 31.12.2004 (Produit net de la liquidation avant ajustement) CHF 3'517'586.- + Ajustement lié à la valeur des actifs vendus en dessous de leur valeur vénale CHF 10'990'811.- Total du produit net de liquidation (Après ajustement) CHF 14'508'397.- Le produit net de liquidation représentait la différence entre la valeur vénale des actifs et le montant de dettes de la société, laquelle correspondait généralement au total des fonds propres. La valeur des biens cédés était déterminée en fonction de la valeur réelle que des tiers indépendants auraient payée, et non pas de leur prix de vente. Comme les créances d'impôts impayées par la société, frais et intérêts inclus, n'excédaient pas le produit net de liquidation, M. A _____ devait s'acquitter de la somme de CHF 3'846'832.70 (valeur au 31 juillet 2013) d'après le décompte d'impôts suivant : ICC : Exercice 2003 : CHF 88'140.- (solde bordereau du 23.12.2005) Intérêts moratoires : CHF 8'722.70 Exercice 2004/I : CHF 1'923'951.20 (bordereau du 23.11.2007) Intérêts moratoires : CHF 203'943.55 Exercice 2005 : CHF 16'333.15 (sommation du 30.01.2008) Intérêts moratoires : CHF 2'737.70 Exercice 2006 : CHF 10'670.95 (sommation du 31.10.2008) Intérêts moratoires : CHF 1'481.50 Exercice 2007 : CHF 1'314.15 (bordereau du 21.07.2008) Intérêts moratoires : CHF 146.85 SOUS-TOTAL CHF 2'040'409.45 (intérêts moratoires : CHF 217'032.30) IFD : Exercice 2003 : CHF 36'669.25 (bordereau du 30.11.2007) Intérêts moratoires : CHF 12'037.20 Exercice 2004/I : CHF 1'192'660.50 (solde bordereau du 23.11.2007) Intérêts moratoires : CHF 348'024.- SOUS-TOTAL CHF 1'229'329.75 (intérêts moratoires : CHF 360'061.20) TOTAL CHF 3'269'739.20 (intérêts moratoires : CHF 577'093.50) 27) Le 2 septembre 2013, M. A _____ a élevé réclamation contre cette décision, concluant principalement à son annulation, ainsi qu'à la libération de sa responsabilité solidaire et du paiement des créances d'impôts, frais et intérêts impayés par la société. Subsidiairement, il a conclu à la limitation de sa responsabilité solidaire pour les impôts au 20 octobre 2004 sous

déduction de la provision de CHF 1'736'040.-, et plus subsidiairement à la suppression de l'ajustement de CHF 10'990'811.- et la réduction du produit net de liquidation à la somme de CHF 3'517'586.-, limitant sa responsabilité solidaire. [endif]>[if> La problématique de sa responsabilité solidaire demeurerait litigieuse, faute d'avoir été définitivement tranchée par le Tribunal fédéral. Il n'y avait pas de liquidation de fait de la société, ni de pouvoir de disposition sur les créances subséquentes à sa gestion. Les principes de la légalité et de la proportionnalité avaient été violés. La date retenue par l'AFC-GE pour la fixation du produit de la liquidation, soit le 31 décembre 2004, était contestée, de même que l'ajustement lié à la valeur des actifs vendus après sa démission du conseil d'administration. 28) Par courrier du 26 novembre 2014, M. A_____ a confirmé les déclarations qu'il avait faites lors d'une entrevue avec l'AFC-GE le 18 novembre 2014.[endif]>[if> En particulier, il n'avait rencontré M. B_____ qu'à trois reprises dans le cadre des transactions relatives à C_____. Il ignorait tout des projets de celui-ci par rapport aux deux immeubles restants après sa démission et n'avait jamais été informé, entendu ou questionné par l'AFC-GE sur les faits intervenus durant son mandat d'administrateur. 29) Par décision sur réclamation du 31 août 2015, l'AFC-GE a maintenu sa précédente décision.[endif]>[if> Vu l'arrêt du 20 novembre 2012 de la chambre administrative portant sur la question de la responsabilité solidaire du contribuable, le renvoi de la cause à l'AFC-GE ne concernait plus que la détermination du produit net de liquidation de la société, permettant d'établir le montant précis de la limite de cette responsabilité solidaire pour le paiement des créances d'impôt impayées par la société. Au 31 décembre 2004, la quasi-totalité des actifs de la société avait été réalisée et cette dernière ne déployait plus d'activité opérationnelle durant le quatrième semestre de 2004. La situation n'aurait pas été différente si la date du 20 octobre 2004 avait été prise en considération. Les éventuelles ventes d'actifs auraient eu tout au plus pour effet une réalisation des réserves latentes existantes à ce moment-là, sans influence sur la valeur des fonds propres (permutation des réserves latentes en réserves ouvertes). Les états financiers subséquents et les bordereaux IIC et IFD 2005 à 2007 l'attestaient. La vente de l'immeuble de E_____, effectuée le 20 octobre 2004, à savoir le jour même de la démission du contribuable, avait fait l'objet d'un ajustement de CHF 8'430'000.- en raison d'une réalisation en-dessous de sa valeur vénale. Selon la lettre d'intention du 27 septembre 2004, M. A_____ avait pris une part active et déterminante à cette opération durant son mandat d'administrateur de la société. Il ne pouvait donc ignorer qu'il s'agissait d'un acte de disposition supplémentaire destiné à vider la société de sa substance. En outre, comme relevé par la chambre administrative, la provision pour impôts de CHF 1'736'040.- était manifestement insuffisante. L'ajustement de CHF 10'990'811.- lié à la valeur des actifs vendus en-dessous de leur valeur vénale correspondait aux reprises pour l'immeuble de E_____ (CHF 8'430'000.-), l'actif fictif de F_____ (CHF 1'000'000.-), le loyer insuffisant (CHF 211'000.-) et les frais non justifiés (CHF 1'349'811.-). Même si la reprise liée à l'immeuble de E_____ (CHF 8'430'000.-) n'était pas retenue pour le calcul du produit net de liquidation, celui-ci restait supérieur au montant de la créance fiscale. Celle-ci s'élevait à CHF 3'846'832.70 (valeur au 31 juillet 2013), alors que le produit net de liquidation était ramené à CHF 6'078'397.- (CHF 14'508'397.- - CHF 8'430'000.-). 30) Par acte du 30 septembre 2015, M. A_____ a recouru contre cette décision auprès du TAPI, en concluant principalement à l'annulation des décisions des 31 juillet 2013 et 31 août 2015, à sa libération de la responsabilité solidaire et du paiement des créances d'impôts, frais et intérêt impayés par C_____. En outre, il concluait subsidiairement à n'être tenu solidairement responsable que pour les impôts au 20 octobre 2004, à concurrence du produit de la

liquidation après déduction de la provision de CHF 1'736'040.-, et plus subsidiairement, à la suppression de l'ajustement de CHF 10'990'811.-, le calcul du produit de la liquidation au 4 novembre 2009 devait être effectué après déduction de la provision de CHF 1'736'040.-, dans les deux cas avec renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants.!

>!

La question de la responsabilité solidaire n'avait pas été tranchée définitivement. La décision incidente de renvoi de la chambre administrative pouvait faire l'objet d'un recours au Tribunal fédéral lorsque la dernière instance cantonale se serait prononcée dans une décision finale incluant notamment la fixation du produit de la liquidation. Compte tenu des exigences posées par le Tribunal fédéral en matière d'allégation et de contestation des faits et des preuves, ainsi que du principe d'épuisement des voies de recours, il était tenu de contester à nouveau tous les éléments litigieux, en particulier celui de la responsabilité solidaire. Dans le cadre de la fixation du produit de la liquidation, la date du 31 décembre 2004 avait été arbitrairement arrêtée par l'AFC-GE. Il fallait soit retenir une liquidation de fait de la société, c'est-à-dire la date du bilan de reprise du 30 septembre 2004 ou celle de la démission effective du 20 octobre 2004, soit considérer que la société avait été liquidée avec sa faillite en novembre 2009, ce que tous les faits attestaient. L'ajustement des actifs de plus de CHF 10'000'000.- était contesté. Lors de l'entrevue du 18 novembre 2014, il avait déclaré ne pas avoir participé à la vente de l'immeuble de E_____ et ignorer l'intention de M. B_____ de le revendre après son acquisition du capital social. Afin de respecter son droit d'être entendu et le principe de la légalité, il incombait à l'AFC-GE de l'auditionner en cas de doute. De plus, une évaluation différente des actifs ne pouvait avoir lieu que si l'actionnaire reprenait lui-même les biens de la société en nature, ce qui n'avait pas été le cas en l'espèce. La provision pour impôt de CHF 1'736'040.-, estimée suffisante par l'organe de contrôle de comptes, devait être mise en rapport avec le bilan de 2004. Dans tous les cas, elle devait être déduite du montant de la créance qui lui était imputée. 31) Dans sa réponse du 25 janvier 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.!

>!

La question de la responsabilité solidaire du recourant pouvait certes encore être portée devant le Tribunal fédéral. Le recours devant le TAPI ne pouvait toutefois concerner que celle de la détermination du produit de la liquidation de la société. Il devait donc être limité à ce dernier point, permettant d'établir le montant précis constituant la limite de la responsabilité solidaire du recourant pour le paiement des créances d'impôts impayées par la société. La responsabilité du recourant était engagée à tout le moins jusqu'au 20 octobre 2004, date de sa démission. Étant donné qu'il s'agissait d'une liquidation de fait, la date de liquidation formelle de la société n'était pas relevante. C'étaient les comptes de la société au 31 décembre 2004, seuls disponibles après ceux établis le 20 septembre 2004, qui devaient être utilisés pour arrêter le produit net de liquidation de la société. Entre les 20 octobre et 31 décembre 2004, la situation n'était pas différente puisque la société ne déployait plus d'activité opérationnelle et les fonds propres n'avaient subi aucune modification, hormis d'éventuelles ventes d'actifs ayant eu pour effet la réalisation des réserves latentes existantes au 20 octobre 2004. L'absence d'activité opérationnelle était corroborée par les états financiers subséquents et les bordereaux ICC et IFD 2005 et 2007. Dès lors que le recourant avait procédé à la liquidation de fait de la société, c'est-à-dire l'avait vidée de sa substance, au cours de son mandat d'administrateur en 2004, il y avait lieu d'ajouter au montant des fonds propres au 31 décembre 2004, la valeur des actifs vendus en-dessous de leur valeur vénale. Ceux-ci s'élevaient à un montant total de CHF 10'990'811.-, comprenant les reprises sur l'immeuble de E_____ en CHF 8'430'000.-, sur l'actif fictif de F_____ en CHF 1'000'000.-, correspondant au loyer insuffisant en CHF

211'000.- et pour frais non justifiés en CHF 1'349'811.-. Étant donné que le produit net minimum de liquidation s'élèverait à CHF 4'517'586.-, correspondant aux fonds propres de la société au 31 décembre 2004 de CHF 3'517'586.- auxquels il y avait lieu d'ajouter le montant de la reprise sur l'immeuble de F _____ de CHF 1'000'000.-, le recourant était engagé pour l'ensemble des créances d'impôts de la société, vu que celles-ci totalisaient CHF 3'846'832.70, frais et intérêts inclus. Par ailleurs, au vu de la convention du 25 mars 2004 et la lettre d'intention du 27 septembre 2004, le recourant ne pouvait ignorer que la villa de E _____ serait vendue par la société à M. B _____. Ayant pris une part active dans le cadre de cette importante vente, il ne pouvait s'affranchir de sa responsabilité du seul fait que la réalisation de cet immeuble avait été conclu par le nouvel administrateur, alors qu'elle avait eu lieu le même jour que sa démission du conseil d'administration. La reprise y relative de CHF 8'430'000.- devait dès lors être prise en compte pour le calcul du produit net de liquidation de la société. Même en cas contraire, le montant de sa responsabilité restait bien supérieur à la dette fiscale de CHF 3'846'832.70, puisque le produit de la liquidation serait ramené à CHF 6'078'397.- (CHF 14'508'397.- - CHF 8'430'000.-). S'agissant enfin de la non-déduction de la provision de CHF 1'736'040.- comptabilisée par le recourant, ce montant était manifestement insuffisant au regard de la dette fiscale précitée, comme l'avait relevé la chambre administrative. La provision pour impôt n'était en outre pas couverte par des actifs susceptibles d'être utilisés pour payer les dettes d'impôt, puisqu'il était établi que le recourant avait prélevé des sommes de son compte actionnaire, faisant passer celui-ci d'un solde créancier de CHF 4'563'283.32 à un solde débiteur de CHF 4'922'866.-. Ainsi, le produit net de liquidation, constituant la limite de responsabilité solidaire de M. A _____ pour le paiement des créances d'impôts impayées de la société, s'élevait à CHF 14'508'397.-. Dès lors que celles-ci, frais et intérêts inclus, n'excédaient pas le produit net de liquidation, le recourant devait s'acquitter de la totalité du montant de CHF 3'836'832.70, selon valeur au 31 juillet 2013. 32) Persistant dans ses conclusions et son argumentation, le recourant a répliqué le 17 mars 2016.![endif]>![if> Pour le surplus, retenir la date du 31 décembre 2004 pour arrêter le produit de la liquidation tout en imputant des créances d'impôts pour les années 2005 à 2007 constituait non seulement une violation des art. 55 LIFD et 8 LIPM mais aussi du principe de légalité, de l'interdiction de l'arbitraire et du sentiment de justice et d'équité (art. 5 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Lui imputer des ajustements sans que cela lui ait été préalablement notifié violait également son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Le fait de ne pas prendre en considération la provision de CHF 1'736'040.-, même insuffisante, violait le principe d'égalité de traitement, puisque cela revenait à le traiter de la même manière qu'un contribuable qui n'aurait provisionné aucun montant. L'AFC-GE n'avait pas contesté la conformité à la loi des comptes établis au 30 septembre 2004. Elle n'avait produit aucune créance dans la faillite de la société en 2009. 33) Le 28 avril 2016, l'AFC-GE a dupliqué, reprenant le contenu de ses précédentes écritures. ![endif]>![if> Aucun bénéfice n'ayant été réalisé durant les années 2005 à 2007, ce qui démontrait une liquidation de fait exécutée par M. A _____, la société n'avait été taxée que sur son capital propre. Ces circonstances justifiaient de prendre en considération l'état des fonds propres de la société au 31 décembre 2004, soit après la réalisation de la quasi-totalité des actifs par le recourant, ainsi qu'à réintégrer un ajustement tenant compte des actifs vendus en-dessous de leur valeur vénale. En outre, les impôts pour lesquels les administrés et les liquidateurs concernés étaient responsables sont tous ceux dus par la société. M. A _____ ne pouvait prétendre de bonne foi ne pas avoir été informé des ajustements opérés, alors que les décisions de taxation qui

en faisaient état, notifiées à la société ainsi que par voie édictale, concernaient l'année 2004, soit sa période de gestion. 34) Par jugement du 5 septembre 2016, le TAPI a rejeté le recours de M. A_____ contre la décision précitée. La responsabilité solidaire étant acquise, la date de la démission du recourant de la société n'était pas déterminante en l'occurrence. L'AFC-GE relevait à juste titre que la lettre d'intention du 27 septembre 2004 et la vente de la villa de E_____ le jour même de la démission du recourant, tendaient à démontrer qu'il ne pouvait pas ignorer que cet immeuble serait vendu par la société, la vidant ainsi de sa substance. Dans tous les cas, même en faisant abstraction de cet ajustement de CHF 8'430'000.-, le produit net de liquidation de la société était largement supérieur au montant de la créance fiscale de CHF 3'846'832.70, arrêtée au 31 juillet 2013. Cela était encore confirmé par le fait que le recourant n'avait pas indiqué en quoi les autres ajustements étaient contestés, ni remis en cause la reprise de CHF 1'000'000.- sur l'actif fictif de F_____. La limitation de la responsabilité solidaire en fonction de l'importance d'une provision par rapport à l'impôt n'était pas prévue par la loi. En outre, bien que comptabilisée par la recourant en 2004, la provision de CHF 1'736'040.- n'était pas couverte par des actifs susceptibles d'être utilisés pour payer les dettes d'impôts de la société. Comme relevé par la chambre administrative, le recourant n'avait donc pas pris tous les soins commandés par les circonstances pour veiller à ce que la société soit en mesure de s'acquitter de ses dettes d'impôts. 35) Par acte du 7 octobre 2016, M. A_____ a recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative, en concluant principalement à l'annulation des décisions des 31 juillet 2013 et 31 août 2015, à sa libération de la responsabilité solidaire et du paiement des créances d'impôts, frais et intérêts impayés par C_____, « sous suite de frais et dépens ». En outre, il a conclu subsidiairement à n'être tenu solidairement responsable que pour les impôts au 20 octobre 2004, à concurrence du produit de la liquidation et déduction faite de la provision de CHF 1'736'040.-, et plus subsidiairement, à la suppression de l'ajustement de CHF 10'990'811.- et au calcul du produit de la liquidation au 4 novembre 2009 après déduction de la provision de CHF 1'736'040.-, dans les deux cas avec renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Concernant les faits, il rappelait avoir présenté sa démission du conseil d'administration sitôt après la vente des actions le 20 octobre 2004. Ensuite, il n'était intervenu d'aucune manière dans la gestion de C_____. Alors qu'il aurait pu choisir d'acheter les immeubles de la société, M. B_____, administrateur unique du 27 avril 1999 au 25 mars 2004, avait préféré en acquérir le capital-actions. Du 20 octobre 2004 au 25 août 2009, soit pendant quasiment cinq ans, M. A_____ n'avait jamais été informé ni n'avait reçu un quelconque courrier de l'AFC-GE l'informant d'éventuelles créances fiscale impayées. Aucun avis de taxation ne lui avait été notifié. À plusieurs reprises, il avait sollicité de l'AFC-GE des informations sur les démarches entreprises contre les liquidateurs de C_____, ce qui avait abouti à la séance du 18 novembre 2014, dont il avait confirmé le contenu par courrier du 26 novembre 2014. Reprenant son argumentation précédente quant au principe de sa responsabilité solidaire pour les créances d'impôts d'un montant de CHF 3'846'832.70 (valeur au 31 juillet 2013), il faisait à nouveau valoir une violation des art. 55 et 54 LIFD et l'art. 8 al. 1 LIPM, ainsi que du principe de la légalité selon les art. 5 et 127 Cst. S'agissant de la fixation du produit de la liquidation, le TAPI avait arbitrairement admis la date de celle-ci au 31 décembre 2004, sans déduire l'ajustement lié à la parcelle de E_____ ni tenir compte de la provision qu'il avait prévue. Si on considérait qu'il y avait eu une liquidation de fait, la date à retenir était celle du 30 septembre 2004 (date du bilan de reprise) ou du 20 octobre 2004 (date de sa

démission effective). Au 31 décembre 2004, il avait quitté la société depuis plus de deux mois. Lors de la vente du capital-actions de la société à M. B_____, il ignorait l'intention de ce dernier de vendre les deux immeubles restants. En cas de doute sur ses propos, l'AFC-GE ou le TAPI aurait dû auditionner M. B_____. Il n'était pas possible de revenir sur ces faits incontestés sans violer son droit d'être entendu et le principe de la légalité. S'agissant de l'absence de déduction de la provision de CHF 1'736'040.-, l'autorité intimée avait versé dans l'arbitraire et constaté les faits de manière inexacte. Alors qu'elle retenait un produit net de liquidation de la société de CHF 3'517'586.- au 31 décembre 2004 pour calculer le produit de la liquidation, elle n'hésitait pas à considérer parallèlement que ces mêmes actifs ne suffisaient pas à couvrir la provision de CHF 1'736'040.- vu qu'ils représentaient dorénavant un solde de CHF 348'858.65. Le montant de la provision avait néanmoins été jugé suffisant vu l'organe de révision qui avait procédé au contrôle des comptes. À supposer que la provision ait pu être insuffisante, il fallait à tout le moins la déduire de la somme exigée de lui. 36) Le 11 octobre 2016, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations. 37) Dans sa réponse du 15 novembre 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le produit net de liquidation de CHF 14'508'397.- constituait le montant maximal pour lequel la responsabilité solidaire du recourant pour le paiement des créances d'impôts impayées de la société était engagé. Le montant des créances d'impôt impayées en CHF 3'846'832.70 par la société, frais et intérêts inclus, n'excédaient pas ce produit net de liquidation. Le recourant devait ainsi s'en acquitter en totalité. La chambre administrative avait déjà jugé que le recourant était solidairement responsable des impôts demeurés impayés par la société, mais non pas des amendes prononcées à l'encontre de cette dernière. Elle ne pouvait donc plus se prononcer à ce sujet. La cause lui avait été renvoyée à seule fin de déterminer le produit net de la liquidation. La chambre administrative avait déjà retenu que la date du 31 décembre 2004 était déterminante pour le calcul du produit net de liquidation. Durant les sept mois du mandat d'administrateur de M. A_____, les actifs immobiliers de la société avaient diminué de près de 85 %, ce qui ne pouvait être considéré comme le résultat d'actes de disposition ordinaires. En retenant la date du 31 décembre 2004 comme point de départ pour le calcul du produit net de la liquidation, l'intimée avait tenu compte de la date à laquelle la société avait été largement vidée de sa substance en raison des nombreuses ventes effectuées sur une courte période sans que le produit de celles-ci ne soit réinvesti. La date du 4 novembre 2009 ne pouvait être retenue pour déterminer le déclenchement du calcul du produit de la liquidation, puisque tous les actifs avaient déjà été réalisés au 31 décembre 2005. Quant à l'ajustement lié à la valeur des actifs vendus après la démission de M. A_____, les reprises totalisant CHF 10'990'811.- selon bordereaux rectificatifs du 23 novembre 2007 pour l'année fiscale 2004 concernaient l'actif fictif de F_____ en CHF 1'000'000.-, le loyer insuffisant de CHF 211'000.-, les frais non justifiés en CHF 1'349'811.- ainsi que la réévaluation de la valeur de la parcelle à E_____ à CHF 8'430'000.-. Les décisions sur réclamation y relatives du 2 mars 2009 n'avaient pas été contestées et étaient entrées en force. Elles devaient donc être incluses dans le calcul du produit net de liquidation. L'intimée s'était également conformée aux principes de droit comptables en corrigeant les valeurs des actifs vendus en-dessous de leur valeur vénale. Au vu de ces considérations, le produit net de liquidation s'élevait bien à CHF 14'508'397.-, montant représentant la différence entre celui des aliénations des actifs ajustés à leur valeur vénale et celui des dettes de la société. C'était à hauteur de celui-ci que prévalait la responsabilité solidaire du liquidateur. Pour le surplus, elle se référait à ses écritures du 25 janvier 2016 et au jugement

du TAPI. 38) Le 10 janvier 2017, M. A_____ a répliqué, persistant dans ses conclusions. Il avait à nouveau indiqué dans son recours tous les éléments contestés, en particulier le principe de la reconnaissance de sa responsabilité solidaire pour satisfaire aux exigences posées par le Tribunal fédéral en matière d'allégation et de contestation des faits et des preuves ainsi que du principe d'épuisement des voies de recours. L'AFC-GE admettait avoir pris en compte deux dates différentes, pour d'une part fixer sa responsabilité et d'autre part déterminer le produit de la liquidation. Ce procédé ne reposait sur aucune base légale et contrevenait à la loi. Elle ne pouvait pas prendre la date de la clôture de la liquidation comme élément déclencheur de la responsabilité solidaire, puis retenir une date antérieure, soit le début de la liquidation, pour fixer le produit de la liquidation. Même à admettre qu'il avait entamé la liquidation de la société, la responsabilité solidaire prévue par les art. 55 LIFD et 8 LIMP ne trouvait sa source qu'à la clôture de la liquidation et non pas à son commencement. Pour que cela engage sa responsabilité solidaire, la société aurait dû être vidée de sa substance au point qu'il lui était impossible de poursuivre son activité, ce qui n'avait pas été le cas. Ni le TAPI ni l'AFC-GE n'avaient démontré en quoi l'ajustement de CHF 8'430'000.- lié à la vente intervenue après sa démission pouvait lui être imputé. Les autorités intimées n'avaient pas non plus expliqué pourquoi le montant qu'il avait provisionné pour les créances fiscales n'avait pas été déduit de la créance fiscale à payer alors qu'il n'était pas contesté qu'il l'avait fait correctement. Pour le surplus, il reprenait le contenu de ses précédentes écritures. 39) Par courrier du 11 janvier 2017, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Le litige concerne les périodes fiscales 2003 à 2007 tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Le rappel d'impôts relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. Le présent litige porte sur la décision du 31 août 2015 de l'AFC-GE, consécutive à l'arrêt de la chambre de céans du 20 novembre 2012 (ATA/796/2012), concernant les périodes fiscales 2003 à 2007. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la LIPM.

3) a. Selon l'art. 55 al. 1 LIFD, lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation. Elles sont libérées de toute responsabilité si elles prouvent qu'elles ont pris tous les soins commandés par les circonstances.

b. L'art. 8 al. 1 LIPM a une teneur similaire. Il dispose en effet que lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration ou de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit jusqu'à concurrence du produit net de la liquidation. Elles sont libérées de toute responsabilité si elles prouvent qu'elles ont pris toutes les précautions commandées par les circonstances.

4) a. Selon l'art. 93 al. 3 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin

2005 (LTF - RS 173.110), si le recours n'est pas recevable ou qu'il n'a pas été utilisé, les décisions préjudicielles et incidentes peuvent être attaquées par un recours contre la décision finale dans la mesure où elles influent sur le contenu de celle-ci. En d'autres termes, le fait qu'un recours contre un arrêt constituant une décision incidente ait été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral n'empêche pas le justiciable de se plaindre de ladite décision dans le cadre d'un recours contre la décision finale (ATF 131 III 87 consid. 3.3 p. 89 s.; 118 II 91 consid. 1b p. 92; arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2014 du 15 janvier 2015 consid. 1).!

La chambre administrative est ainsi liée par sa décision de renvoi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2014 précité consid. 6.2 et les références citées). b. Dans son arrêt 2C_1282 et 2C_1283 du 8 janvier 2013, le Tribunal fédéral a considéré que le recours interjeté contre l'arrêt de la chambre de céans du 20 novembre 2012 (ATA/796/2012) était irrecevable, s'agissant d'une décision incidente. Ledit arrêt reconnaît le principe de la responsabilité solidaire du recourant, sans libération possible de celle-ci, renvoyant la cause à l'autorité intimée à seule fin de déterminer le montant du produit net de la liquidation de la société. Ce dernier constitue en effet la seule limite à la responsabilité du recourant. Au vu des principes susrappelés, le premier juge a retenu à bon droit que la question de la responsabilité du recourant ne pouvait désormais plus être contestée devant une juridiction cantonale. Dès lors, seules demeurent litigieuses la date retenue pour la fixation du produit de la liquidation, la reprise de CHF 8'430'000.- sur l'immeuble de E_____ (les autres reprises n'étant pas contestées), ainsi que l'absence de déduction de la provision pour impôts de CHF 1'736'040.-.

5) La responsabilité solidaire des administrateurs et liquidateurs inscrits au RC, de même que celle des administrateurs et liquidateurs de fait n'est engagée qu'à compter de la clôture de la liquidation. En cas de liquidation tacite, il faut retenir que la liquidation est clôturée lorsque la société a été vidée de sa substance au point que la poursuite de son activité est devenue impossible. La clôture de la liquidation marque le moment à partir duquel le fisc peut mettre en œuvre la responsabilité solidaire de garantie des administrateurs et liquidateurs, formels ou de fait. La liquidation étant un processus temporel, sont responsables solidaires des impôts impayés à la clôture de la liquidation de la personne morale tous les administrateurs et liquidateurs qui ont effectivement participé à celle-ci, et non pas seulement ceux qui en dernier lieu s'en sont chargés, formellement ou tacitement (ATA/796/2012 précité consid. 12 et les références citées). La responsabilité solidaire ne vise jamais un organe en tant que tel mais uniquement des personnes ayant individuellement joué un rôle dans la liquidation. Cette « responsabilité de garantie » est inhérente aux personnes qui ont, dans le cadre de la liquidation, un pouvoir de disposition, juridique ou de fait, sur les biens devant permettre de payer les impôts dus par la personne morale (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-831/2007 du 22 avril 2010 consid. 3.5 concernant l'art. 15 al. 1 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé - LIA - RS 642.211) applicable par analogie et les références citées; Jean-Blaise PASCHOUD in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 669 n. 6 et 9).

La responsabilité solidaire est limitée au montant du produit de liquidation. Celui-ci correspond au prix de réalisation des actifs, diminué des dettes de la personne morale (les impôts n'en font pas partie) et des frais de liquidation. Il s'agit donc de la fortune nette sur laquelle le liquidateur a une emprise. Il représente dès lors le montant qui peut être restitué aux actionnaires et non seulement les réserves subsistantes. Le capital social constitue ainsi une partie de la somme à concurrence de laquelle la responsabilité du liquidateur est limitée. Si la personne morale est surendettée, les administrateurs et

liquidateurs voient leur responsabilité solidaire réduite à zéro (arrêt du Tribunal administratif fédéral A - 831/2007 précité ; Jean-Blaise PASCHOUD, op. cit., p. 671 n. 12). Les impôts pour le paiement desquels les administrés et les liquidateurs sont solidairement responsables sont tous les impôts dus par la société. Les liquidateurs ne peuvent limiter leur responsabilité aux seuls impôts qui prennent naissance, que l'autorité fait valoir ou qui échoient durant la phase de liquidation. La responsabilité solidaire vaut pour les impôts, les intérêts et les frais de procédure (Jean-Blaise PASCHOUD, op. cit., p. 671 n. 13). En l'occurrence, il est déjà acquis que le recourant a agi comme liquidateur de fait de la société, à tout le moins jusqu'à sa démission du conseil d'administration le 20 octobre 2004 (ATA/796/2012 précité consid. 15). Sur les douze actifs dont disposait la société au moment de son acquisition par le recourant, elle n'en disposait plus que de deux après la démission effective de celui-ci le 20 octobre 2004 et d'un seul au 31 décembre 2004. Force est donc de constater qu'à cette date-là, la société s'était vue retirer quasiment toute sa substance économique, à l'exception de l'immeuble de Genève, réalisé le 26 août 2005. Dans ce contexte, le bilan établi au 31 décembre 2004 constitue effectivement le document permettant d'établir la valeur de la société au moment du fait déclencheur de sa liquidation.

6) a. Le bilan commercial est en principe déterminant également en droit fiscal ; les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, sous réserve de règles correctrices spécifiques de droit fiscal (ATF 132 I 175 consid. 2.2 p. 177 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). Le droit comptable et le droit fiscal poursuivent en effet des objectifs différents, le premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, p. 96). L'autorité fiscale peut s'écarter du bilan remis par le contribuable si le droit comptable n'est pas respecté ou si une base légale fiscale le prévoit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_741/2011 du 19 janvier 2012 consid. 2.3 ; Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 125). Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ainsi réintégrés dans le bénéfice imposable, notamment les distributions dissimulées de bénéfices et les avantages sous forme de prestations appréciables en argent qu'une société accorde à un actionnaire ou à une personne proche, alors qu'elle ne les aurait pas consentis à des tiers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.2).

b. Dans son précédent arrêt (ATA/796/2012 précité consid. 15), la chambre de céans a retenu que la question l'appréciation de la participation du recourant à la vente de l'immeuble de E_____, au regard de la lettre d'intention du 27 septembre 2004, pouvait rester ouverte dans la mesure où la responsabilité de celui-ci était en toute hypothèse engagée par les actes de liquidation antérieurs qu'il avait effectués. Cela étant dit, il n'en demeure pas moins que la mise en relation du document précité avec les événements du 20 octobre 2004, à savoir la signature du document précité, la conclusion de la « convention de vente d'actions » entre le recourant et M. B_____ seulement sept mois après le premier acte d'achat, sa démission effective de son mandat d'administrateur, ainsi que la vente de l'immeuble de E_____, met en exergue un contexte auquel le recourant était largement partie prenante. En tenant compte de la reprise relative à l'immeuble de E_____, le produit de la liquidation s'élève à CHF 14'508'397.-, tandis qu'il diminue à CHF 6'078'097.- en cas contraire. Ainsi, que la vente de l'immeuble de E_____ soit prise ou non en considération par le biais d'une reprise, le montant total des impôts dus impayés

par la société, à charge du recourant en tant que responsable solidaire, soit CHF 3'846'832.70 (selon décompte au 31 juillet 2013), reste en tout état notablement inférieur au produit net de la liquidation. 7) a. Pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 in RF 65/2010 p. 965 ss, consid. 2.1 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, n. 241 p. 145). Le droit fiscal n'admet toutefois pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future constituent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêts du Tribunal fédéral 2P.17/2007 du 23 août 2007 consid. 5.3 ; 2A.464/2006 du 15 janvier 2007 consid. 5.2.3 et les références citées). Seules sont justifiées par l'usage commercial, et partant déductibles fiscalement, les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent ; il s'agit de réserves d'amortissement qui doivent être enregistrées, afin que le bilan de la société ne paraisse pas inexact, à savoir trop favorable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 et les références citées).>![endif]>![if> b. In casu, la chambre de céans a déjà considéré qu'en retenant uniquement la reprise de CHF 1'000'000.- relative à l'immeuble de F_____, la provision pour impôts de CHF 1'736'040.- constituée par le recourant au 30 septembre 2004 ne représentait que 25,436 % d'un bénéfice net après impôt de CHF 6'825'108.- (soit CHF 5'825'108.- + CHF 1'000'000.-). Elle était donc insuffisante à couvrir la charge fiscale de la société au 30 septembre 2004 (ATA/796/2012 précité consid. 20). Les actifs disponibles ne permettaient pas davantage d'assurer la réalisation de cette provision. Comme l'a relevé le TAPI, il ressort effectivement du bilan établi au 31 décembre 2004 que le total de l'actif s'élevait à CHF 4'956'614.33, alors que le compte courant actionnaires présentait un solde débiteur de CHF 4'609'755.68. Le solde de l'actif (CHF 348'858.65) réellement disponible était ainsi largement insuffisant pour couvrir la provision pour impôts à payer par la société. Finalement, malgré la comptabilisation de cette provision pour impôts de CHF 1'736'040.-, la société ne s'est pas acquittée de sa dette fiscale pour l'exercice 2004. La responsabilité du recourant n'étant à cet égard limitée que par le produit de la liquidation, une provision pour impôts non payée ne saurait être prise en considération. 8) En tous points infondés, le recours sera rejeté.>![endif]>![if> 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). >![endif]>![if> * * * * *

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