

GE_GERICHTE A/4030/2013 vom 10. November 2015

GE Cour de justice, 2015-11-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4030_2013

FR: GE_GERICHTE A/4030/2013 du 10 novembre 2015

IT: GE_GERICHTE A/4030/2013 del 10 novembre 2015

Regeste

IMPÔT SUR LE REVENU REVENU D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE DÉPENDANTE(IMPÔT) ; SOCIÉTÉ(GROUPEMENT DE PERSONNES ET DE CAPITAUX) ; ACTIONNAIRE UNIQUE ; PRÊT À USAGE ; PRESTATION APPRÉCIABLE EN ARGENT ; DISTRIBUTION DISSIMULÉE DE BÉNÉFICES ; TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE ; DÉCLARATION D'IMPÔT ; MAXIME INQUISITOIRE ; INDICE | Motif de rappel d'impôt nié dans le cas d'un contribuable qui a mentionné dans ses déclarations d'impôt successives l'existence d'un prêt accordé par la société de laquelle il était simultanément actionnaire, administrateur et salarié unique, l'autorité fiscale ne lui ayant, au moment d'établir les taxations ordinaires, jamais demandé de fournir de renseignements complémentaires au sujet de cette situation, malgré la présence d'indices laissant présager l'existence d'un prêt simulé. | LIFD.16; LIFD.20.al1.letc; LIFD.58.al1.letb; LIFD.124.al2; LIFD.125; LIFD.151; LHID.53; LPFisc.26.al2; LPFisc.29; LPFisc.59; LIPP.17; LIPP.22.al1.letc; aLIPP-IV.2; aLIPP-IV.6.letc; LIPM.12.leth

Erwägungen

E. 2

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Monsieur A_____ représenté par Me Antoine Berthoud, avocat et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1 er décembre 2014 (JTAPI/1334/2014) EN FAIT 1) Monsieur A_____, né le _____ 1973, est domicilié à Genève, canton dans lequel il est contribuable. 2) Depuis 2005, M. A_____ est administrateur unique de la société anonyme B_____ SA (ci-après : B_____ ou la société), inscrite au registre du commerce du canton de Genève, dont le but est la commercialisation de solutions informatiques pour la gestion de réseaux, d'équipements et d'infrastructures ainsi que pour la gestion de contenu pour des sociétés de diffusion de média, le conseil en développement de réseaux et la commercialisation, l'installation, la formation et la maintenance d'équipement et de matériel de haute technologie. 3) M. A_____ fait l'objet de six actes de défaut de biens établis entre octobre 2009 et août 2011 pour des créances oscillant entre CHF 825.80 et CHF 1'238.70 en faveur de Mutuel Assurances, cédés entre novembre 2009 et août 2011 à l'AFC-GE. Les procès-verbaux de saisie y relatifs indiquaient que M. A_____, administrateur unique de B_____, société ne dégageant aucun bénéfice et dont il ne percevait aucun dividende, était aidé financièrement par sa famille, à raison de CHF 1'000.- à CHF 1'500.- par mois, et logeait gratuitement chez son frère. 4) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2005, M. A_____ a déclaré un revenu de CHF 9'983.- perçu au titre des prestations de l'assurance-chômage, ainsi qu'une fortune composée de quarante-neuf actions de la société,

d'une valeur imposable de CHF 49'000.-. 5) Entre octobre 2006 et février 2007, l'AFC-GE a requis de M. A_____ plusieurs précisions en lien avec sa situation financière, les actions de B_____ et la provenance des fonds ayant servi à sa constitution, lui demandant de compléter la formule « feuilles annexes servant à déterminer le montant de la dépense annuelle en vue de l'application des dispositions des art. 37 LPFisc et 130 LIFD » (ci-après : la formule). 6) a. M. A_____ a régulièrement répondu à l'AFC-GE, confirmant n'avoir perçu aucun salaire de la société durant l'année 2005. Sa mère lui avait accordé un prêt sans intérêts, ce qui lui avait permis de constituer la société, dont il était à présent l'unique actionnaire. b. Il a annexé à son courrier : - une convention conclue le 7 novembre 2005 avec deux tierces personnes aux termes de laquelle il rachetait les actions en mains de celles-ci, devenant le seul actionnaire de la société ; - la formule complétée, sur laquelle il indiquait des dépenses annuelles par CHF 36'678.- et expliquait se trouver dans une situation financière difficile, n'ayant « aucune entrée » et n'arrivant à subvenir à ses besoins que grâce à l'aide de ses proches. 7) En 2006, M. A_____ a déclaré un revenu de CHF 1.- tiré de son activité dépendante pour le compte de B_____. 8) M. A_____ a complété et retourné à l'AFC-GE une nouvelle formule pour l'année 2006, dans laquelle il mentionnait des dépenses annuelles par CHF 24'116.-, précisant être au bénéfice de l'aide de ses proches. 9) En 2007 et 2008, M. A_____ a déclaré à l'AFC-GE avoir réalisé un revenu annuel de CHF 30'000.-, tiré de son activité dépendante pour le compte de B_____. 10) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2009, transmise à l'AFC-GE en novembre 2010, M. A_____ a déclaré un revenu brut de CHF 30'000.- tiré de son activité dépendante pour le compte de B_____, soit un revenu imposable de CHF 23'449.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et CHF 20'432.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Il a en outre déclaré une fortune mobilière brute de CHF 49'275.-, dont il déduisait CHF 43'295.- au titre de « dettes chirographaires et hypothécaires », soit un montant imposable de CHF 0.-. La feuille « E1 » correspondante mentionnait la société comme créancière et portait les indications « constitution : 31.12.2009 », « quote-part : 100 », « intérêts : néant » et « dettes : CHF 43'196.- ». La feuille « F2 titres suisses et étrangers » indiquait « nombre de parts : 225 » de B_____, d'une valeur imposable au 31 décembre 2009 de CHF 49'275.-. La déclaration fiscale mentionnait comme annexe « 1 certificat de salaire 2009 », lequel faisait état d'un salaire brut de CHF 30'000.- réalisé par M. A_____ auprès de B_____. 11) Le 9 décembre 2010, dans le cadre de l'imposition de B_____, l'AFC-GE a requis de celle-ci des explications au sujet de sa déclaration fiscale pour l'année 2009, laquelle mentionnait une avance de CHF 43'196.- comptabilisée dans le poste « actionnaire compte courant », lui demandant de lui communiquer le contrat à l'origine de ce prêt, l'identité de son bénéficiaire et sa position par rapport à la société, sa solvabilité ainsi que les critères ayant justifié son octroi. 12) Le 1^{er} février 2011, B_____ a répondu à l'AFC-GE que le montant de CHF 43'196.- correspondait à une avance consentie à M. A_____, son unique actionnaire, qui se trouvait dans une situation financière difficile en raison du salaire réduit qu'il percevait. La société étant encore en phase de développement, le remboursement de la créance ne pouvait avoir lieu rapidement. 13) Par bordereaux du 21 février 2011, entrés en force pour ne pas avoir été contestés, l'AFC-GE a établi l'imposition de M. A_____ pour l'année 2009 à CHF 1'502.35 pour l'ICC, sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 23'449.- et CHF 0.-, et à CHF 52.35 pour l'IFD, sur la base d'un revenu imposable de CHF 20'400.-. Le document « éléments retenus par l'administration » indiquait, à la rubrique « fortune », le montant de CHF 43'196.- admis en déduction au titre de dette chirographaire. 14) Dans sa déclaration fiscale pour l'année

2010, transmise à l'AFC-GE en janvier 2012, M. A_____ a déclaré un revenu brut de CHF 33'146.- tiré de son activité dépendante pour le compte de B_____, soit un revenu imposable de CHF 25'576.- pour l'ICC et CHF 22'869.- pour l'IFD. Il a en outre déclaré une fortune mobilière brute de CHF 49'275.-, dont il déduisait CHF 52'184.- au titre de « dettes chirographaires et hypothécaires », soit un montant imposable de CHF 0.-. La feuille « E1 » correspondante mentionnait la société comme créancière et portait les indications « constitution : 31.12.2009 », « quote-part : 100 », « intérêts : néant » et « dettes : CHF 51'977.- ». La feuille « F2 titres suisses et étrangers » indiquait « nombre de parts : 225 » de B_____, d'une valeur imposable au 31 décembre 2010 de CHF 49'275.-. La déclaration fiscale mentionnait comme annexe « 1 certificat de salaire 2010 », lequel faisait état d'un salaire brut de CHF 33'146.- réalisé par M. A_____ auprès de B_____. 15) Par bordereaux du 14 juin 2012, entrés en force pour ne pas avoir été contestés, l'AFC-GE a établi l'imposition de B_____ pour l'année 2009. L'avis de taxation annexé indiquait que le prêt de CHF 43'196.- consenti par la société à son actionnaire devait être considéré comme un prêt simulé, qui constituait une prestation appréciable en argent et une distribution dissimulée de bénéfice, étant donné que la preuve de la solvabilité de l'emprunteur ainsi que sa capacité de remboursement n'avait pu être apportée. 16) Par bordereaux du 9 juillet 2012, entrés en force pour ne pas avoir été contestés, l'AFC-GE a établi l'imposition de M. A_____ pour l'année 2010 à CHF 1'324.- pour l'ICC, sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 25'576.- et CHF 0.-, et à CHF 70.80 pour l'IFD, sur la base d'un revenu imposable de CHF 22'800.-. Le document « éléments retenus par l'administration » indiquait, à la rubrique « fortune », le montant de CHF 51'977.- admis en déduction au titre de dette chirographaire. 17) Par bordereaux du 4 octobre 2012, entrés en force pour ne pas avoir été contestés, l'AFC-GE a établi l'imposition de B_____ pour l'année 2010. L'avis de taxation annexé indiquait que le prêt de CHF 51'977.10 consenti par la société à son actionnaire devait être considéré comme un prêt simulé, les motifs évoqués étant les mêmes que ceux figurant dans les bordereaux du 14 juin 2012. 18) Le 4 juillet 2013, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt à son encontre pour les années fiscales 2009 et 2010. De nouveaux éléments avaient été portés à sa connaissance par le service de la taxation des personnes morales, qui montraient l'existence d'une prestation appréciable en argent, sous la forme d'un prêt simulé accordé par B_____. Les montants y relatifs, à savoir CHF 43'196.- en 2009 et CHF 8'808.- en 2010, devaient ainsi être ajoutés à ses titres, en qualité de rendement de la fortune mobilière, aucune déduction sur la fortune n'étant admise. Un délai lui était imparti pour se déterminer. 19) a. Le 16 juillet 2013, M. A_____ a répondu à l'AFC-GE que l'ouverture d'une telle procédure n'était pas fondée, en l'absence de prêt simulé. Sa situation financière difficile ne lui avait pas permis de procéder au remboursement des montants figurant dans le compte actionnaire, de sorte qu'une convention de prêt avait été établie avec la société. b. Il a joint à son courrier une « convention de prêt » conclue le 12 juin 2012 avec B_____, aux termes de laquelle celle-ci acceptait de mettre à sa disposition un montant de CHF 50'000.- au plus, pour une durée de cinq ans renouvelable, en vue du financement de projets informatiques et de recherche de développement, portant intérêts à 2,25 % l'an. 20) Le 4 septembre 2013, l'AFC-GE a confirmé à M. A_____ la teneur de son précédent courrier, les explications apportées et la convention de prêt produite n'étant pas en mesure de modifier le caractère simulé du prêt, ce que le service des personnes morales avait au demeurant constaté dans le cadre de la taxation de la société pour les années 2009 et 2010. 21) Par courrier du 13 septembre 2013, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les

procédures en rappel et en soustraction d'impôt concernant l'ICC et l'IFD des années 2009 et 2010 étaient terminées. 22) Le même jour, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ des bordereaux de rappel d'impôt. Pour 2009, l'imposition était fixée à CHF 7'571.45 pour l'ICC, sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 49'367.- et CHF 0.-, et à CHF 398.35 pour l'IFD, sur la base d'un revenu imposable de CHF 46'300.-. Pour 2010, l'imposition était fixée à CHF 2'406.- pour l'ICC, sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 30'845.- et CHF 0.-, et à CHF 111.65 pour l'IFD, sur la base d'un revenu imposable de CHF 28'100.-. Le revenu imposable était augmenté de CHF 43'196.- en 2009 et de CHF 8'781.- en 2010 au titre de « revenu mobilier non soumis à l'IA », en tant que prestations appréciables en argent découlant d'un prêt simulé, non déductibles de la fortune. 23) Le 3 juillet 2013 également, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ des bordereaux d'amende, à savoir, pour l'année 2009, de CHF 4'551.- (ICC) et CHF 259.- (IFD), et, pour l'année 2010, de CHF 811.- (ICC) et CHF 30.- (IFD). M. A_____ avait bénéficié de prestations appréciables en argent, sous la forme d'un prêt simulé, octroyé par sa société, de sorte qu'il n'avait pas été imposé selon sa réelle capacité contributive et avait, à tout le moins, agi par négligence. La pénalité qui lui était infligée de ce fait correspondait aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait. 24) Le 1^{er} octobre 2013, M. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux, concluant à leur annulation. Les débuts de la société étaient difficiles, celle-ci n'ayant commencé à réaliser un bénéfice qu'à partir de 2012. Dès lors que B_____ n'avait pas été en mesure de lui fournir un salaire correspondant à son activité réelle, sous peine de devoir déposer le bilan, elle lui avait accordé un prêt, qu'il avait formalisé dans un contrat. Le développement de ses affaires lui avait toutefois permis de commencer à rembourser cette dette, à concurrence de CHF 3'600.- en 2011, de CHF 9'200.- en 2012 et de CHF 15'000.- en 2013, restant à lui devoir le montant de CHF 25'000.-, dont il envisageait de s'acquitter au plus tard le 30 juin 2017. Aucune volonté de tromper l'AFC-GE ni de cacher ses revenus ne pouvait au demeurant lui être imputée, puisque son principal souci avait été de maintenir « à flots » la société et trouver des fonds pour développer ses activités. 25) Par décisions séparées du 11 novembre 2013, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD 2009 et 2010. La taxation de B_____ pour les années 2009 et 2010, qui était définitive, avait retenu que le prêt consenti à M. A_____ était simulé et constituait une prestation appréciable en argent et une distribution dissimulée de bénéfice. Ce prêt n'aurait ainsi pas été accordé dans les mêmes circonstances à des tiers, différents éléments, comme l'absence de contrat écrit, de plan de remboursement, de garanties suffisantes, de solvabilité de l'emprunteur, de même que le but de la société, qui ne visait pas à prêter des fonds, étant propres à démontrer l'existence d'une prestation appréciable en argent, sans contre-prestation correspondante. Les conditions de la soustraction d'impôt étaient également réalisées, à tout le moins par négligence. 26) Par acte du 12 décembre 2013, M. A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation ainsi qu'à celle des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD des années 2009 et 2010. En l'absence de bénéfice imposable, la société ne pouvait se plaindre de sa taxation, raison pour laquelle elle n'avait pas contesté les bordereaux des années 2009 et 2010, ce dont l'AFC-GE ne pouvait se prévaloir pour justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt le concernant. Sur le fond, le prêt avait été régulièrement comptabilisé par la société, de sorte que l'AFC-GE ne pouvait considérer qu'il constituait une prestation appréciable en argent, ni qu'il était insolvable, étant donné qu'il avait commencé le remboursement de sa dette. Les conditions

de la soustraction fiscale n'étaient pas non plus remplies, puisqu'au moment de remplir sa déclaration d'impôt, il ignorait que l'AFC-GE requalifierait, dans le cadre de la taxation de la société, le prêt lui ayant été consenti. 27) Le 5 mars 2014, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet. Elle reprenait ses précédents arguments, précisant que les explications fournies par M. A_____ ne permettaient pas de remettre en question la conclusion à laquelle elle était arrivée dans le cadre de l'imposition de la société, ce d'autant que le bénéficiaire du prêt était l'actionnaire principal, simultanément administrateur unique et salarié, dont le montant à la fin de l'exercice 2009 correspondait à 36,21 % du total des actifs et avait augmenté au fil des ans. 28) Par courrier du 16 juin 2014, le TAPI a demandé à l'AFC-GE de lui expliquer pour quel motif, au cours de la procédure de taxation ordinaire de M. A_____ pour les années 2009 et 2010, elle n'avait pas envisagé la possibilité d'un prêt simulé ni mené des investigations à ce sujet. 29) Par courrier du 9 juillet 2014, l'AFC-GE a répondu au TAPI. La mise en évidence d'une prestation appréciable en argent appartenait au service des personnes morales, seul compétent pour analyser la réalisation des conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice, qui ne pouvait être effectuée par le service des personnes physiques, lequel ne disposait pas des informations nécessaires, notamment les comptes de la société concernée. Dès lors que la taxation de B_____ pour l'année 2009, et donc la mise en évidence du caractère fictif du prêt concédé à l'actionnaire, était intervenue postérieurement à celle de M. A_____ pour la même année, seule la procédure en rappel d'impôt demeurait ouverte. 30) Par jugement du 1^{er} décembre 2014, le TAPI a admis le recours de M. A_____ et annulé les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'ICC et l'IFD des années 2009 et 2010, ainsi que les décisions sur réclamation du 11 novembre 2013 correspondantes. Il ressortait de ses déclarations fiscales que M. A_____, salarié et actionnaire de B_____ pour 225 parts, était également débiteur d'un prêt sans intérêts, de CHF 43'196.- en 2009 et CHF 51'977.- en 2010, à l'égard de celle-ci. Sa situation financière était connue de l'AFC-GE, laquelle était également en possession des procès-verbaux de saisie, valant actes de défaut de biens. Il ne pouvait ainsi lui échapper qu'en 2009 déjà, M. A_____ était dans l'incapacité de rembourser le prêt en question, qui se résumait d'ailleurs à sa plus simple expression, de même que l'année suivante, au cours de laquelle ce prêt avait même subi une augmentation. Bien que ces éléments ne fussent, à eux seuls, pas déterminants pour retenir l'existence d'une prestation appréciable en argent, ils n'en constituaient pas moins de sérieux indices, devant conduire le service de la taxation des personnes physiques à entamer une instruction sur ce point, à l'instar du service de la taxation des personnes morales ; ce dernier avait du reste obtenu des informations de la part de la société avant que les bordereaux litigieux ne soient notifiés à M. A_____. Il n'était ainsi pas possible de retenir une totale étanchéité des deux services de l'AFC-GE, ce d'autant que l'un d'eux avait soupçonné une soustraction d'impôt. En s'abstenant d'effectuer des investigations complémentaires, l'AFC-GE avait commis une grave négligence, qui ne pouvait être réparée dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôt, dont les conditions d'ouverture n'étaient pas réalisées. Cette procédure s'avérant infondée, les bordereaux d'amende devaient également être annulés. 31) Par acte du 16 décembre 2014, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation. Le TAPI avait considéré à tort que les conditions d'ouverture du rappel d'impôt n'étaient pas réalisées, argument qui n'avait d'ailleurs pas même été effleuré par M. A_____ dans son recours. Celui-ci avait ainsi indiqué être débiteur d'un prêt, ne mentionnant aucune réserve à cet égard dans ses déclarations fiscales correspondantes,

desquelles il ne ressortait aucune inexactitude flagrante, indiscutable et évidente et dont elle pouvait présumer de l'exactitude, sous peine d'alourdir considérablement son travail. La position du TAPI allait au surplus à l'encontre de sa pratique, selon laquelle l'existence d'un prêt simulé devait être examinée d'abord lors de la taxation de la société et ensuite seulement dans le cadre de celle de son bénéficiaire, tâches relevant de deux services distincts. Dans le cas de M. A_____, la qualification de prêt simulé n'avait pu être confirmée qu'en date du 14 juin 2012 par le service des personnes morales, alors que la taxation 2009 de l'intéressé, en force, avait eu lieu une année plus tôt. Ce dernier n'avait du reste joint à sa déclaration fiscale aucun acte de défaut de biens, documents n'ayant été versés au dossier qu'ultérieurement. 32) Le 23 décembre 2014, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations. 33) Le 20 janvier 2015, M. A_____ a répondu au recours, concluant, « avec suite de dépens », à son rejet et à la confirmation du jugement entrepris. Les conditions en vue de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt n'étaient pas réalisées, ce qu'avait à juste titre constaté le TAPI. La pratique dont se prévalait l'AFC-GE ne reposait sur aucune base légale, ce d'autant qu'il ressortait de la jurisprudence que les critères servant à déterminer si un prêt à l'actionnaire était constitutif d'une prestation appréciable en argent s'attachaient de manière prépondérante à celui-ci, et non pas à la société. Le service des personnes morales avait d'ailleurs obtenu des informations de sa part au sujet du prêt le 1^{er} février 2011, bien avant que les bordereaux litigieux ne lui soient notifiés. L'autorité de taxation avait également connaissance de sa place au sein de la société, de même que de sa situation financière, éléments ressortant sans équivoque de ses déclarations fiscales. Le revenu qui y était indiqué était ainsi inférieur au minimum vital, raison pour laquelle des actes de défaut de biens avaient été délivrés à son encontre, documents en possession de l'AFC-GE. Sur le fond, le prêt concédé par la société n'était pas simulé, mais avait été régulièrement comptabilisé dans ses états financiers et remboursé, par moitié, fin 2013 déjà. Seul le montant effectivement versé, qui n'avait pas été remboursé, pouvait, tout au plus, être qualifié de revenu, soit CHF 11'397.-. 34) Le 3 mars 2015, l'AFC-GE a répliqué, persistant dans les conclusions de son recours. Elle reprenait les arguments figurant dans ses précédentes écritures, précisant que lors de la taxation ordinaire, elle n'avait pas eu connaissance des procès-verbaux de saisie établis à l'encontre de M. A_____, qu'il n'avait d'ailleurs joint à aucune de ses déclarations, dès lors qu'après leur cession, ils avaient été gérés par le secteur du traitement des actes de défaut de biens, rattaché à la direction de la perception et distinct du service de la taxation des personnes physiques, seul compétent pour procéder à la taxation ordinaire. Sa manière de procéder découlait du bon sens, puisque, compte tenu de la « présomption d'innocence » dont jouissait la société, une reprise ne pouvait être effectuée qu'une fois l'octroi d'une prestation appréciable en argent avéré, ce qui justifiait l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt lorsque le prêt n'avait pas été déclaré, comme en l'espèce, cas dans lequel la qualification de prêt simulé ne pouvait être confirmée qu'après l'analyse du dossier de B_____. M. A_____ ne pouvait pas non plus se prévaloir de sa situation financière précaire entre 2007 et 2010, ce d'autant qu'un prêt initialement admis pouvait se révéler simulé, en fonction des circonstances. Il ne pouvait pas non plus arguer du remboursement, partiel, du prêt, pour être intervenu postérieurement aux périodes fiscales litigieuses. Sur le fond, les reprises étaient justifiées, dès lors que différents éléments, précédemment mentionnés, permettaient d'arriver à la conclusion que le prêt était simulé. Les reprises correspondaient au montant total du prêt consenti, considéré comme simulé à partir de 2009, étant précisé que, pour l'année suivante, seul le montant de CHF 8'808.- relatif à l'augmentation du prêt entre les

deux exercices avait été pris en compte. 35) Le 29 avril 2015, M. A_____ a répliqué, persistant dans les conclusions et termes de ses précédentes écritures. Contrairement aux affirmations de l'AFC-GE, le service de la taxation des personnes physiques avait pour devoir d'examiner si les dettes mentionnées dans sa déclaration fiscale étaient réelles ou simulées, en particulier lorsqu'il en ressortait que le prêt avait été accordé par une société à son unique actionnaire, lequel avait au surplus des ressources financières très limitées. La position de l'AFC-GE était d'autant moins soutenable que la société était un sujet de droit distinct de son actionnaire, sa taxation n'ayant pas de portée préjudicielle sur celle de ce dernier, et qu'elle l'avait, durant les exercices précédents, interrogé en détail sur sa situation financière, n'en ignorant pas la précarité. 36) Invitée à se déterminer sur le recours, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) n'a formulé aucune observation à l'issue du délai lui ayant été imparti à cette fin. 37) Sur quoi, la cause a été 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Le litige fiscal concernant en partie une période antérieure au 1^{er} janvier 2010, se pose la question du droit applicable. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne contient aucune disposition spécifique relative à cette question, tandis que la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). 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 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/1017/2015 , ATA/1018/2015 et ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_416/2013 précité consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1017/2015 , ATA/1018/2015 et ATA/1019/2015 précités ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014). b. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2013, qui concerne les périodes fiscales 2009 et 2010. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant chacune de ces périodes, à savoir les dispositions de la LIFD, de l'ancien droit cantonal en 2009 et du nouveau droit cantonal en 2010, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique le cas échéant. 3) a. Les conditions régissant le rappel d'impôt sont réglementées de manière similaire aux plans fédéral et cantonal. Ainsi, 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 ; art. 53 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 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 ; art. 53 al. 1 in fine LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc). b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. c. Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 ; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3). d. Pour sa part, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), soit en particulier, pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative dépendante, notamment les certificats de salaire et l'état des titres et des créances, ainsi que celui des dettes (art. 125 al. 1 LIFD ; art. 29 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable 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_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1). En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, *Le rappel d'impôt*, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4). En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2014 du 22 décembre 2004 consid. 5.3). S'il n'est en principe pas exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte systématiquement les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (ATA/809/2015 du 11 août 2015 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/369/2015 précité ; ATA/517/2014 du 1^{er} juillet 2014), il n'en demeure pas moins que cette question doit être examinée en fonction des circonstances du cas concret (Hugo CASANOVA, *op. cit.*, p. 11 s). Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables

et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (AFC-CH, Circulaire n. 21, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct, du 7 avril 1995, ch. 2.2). De plus, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). 4) La casuistique en matière de rappel d'impôt est abondante. a. Les conditions du rappel d'impôt ont été considérées comme remplies dans le cas de contribuables pour lesquels de nombreux frais à caractère privé avaient été passés en charge de l'activité commerciale, réduisant de la sorte le revenu imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 10 février 2010 confirmant l'ATA/657/2009 du 15 décembre 2009), de même que dans celui dans lequel un appartement avait été comptabilisé comme servant à l'activité professionnelle alors qu'il était utilisé comme logement et qu'un contrôle fiscal opéré dans la comptabilité d'une société, dont le contribuable était l'administrateur et l'actionnaire, avait mis en évidence une différence entre le total des sommes perçues et les montants comptabilisés (ATA/360/2011 du 7 juin 2011). Un motif de rappel d'impôt a également été admis dans le cas d'un contribuable ayant déclaré le bénéfice de liquidation d'une société dont il était actionnaire dans ses éléments de fortune, omettant de mentionner ce bénéfice comme revenu, sans en informer l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.182/2002 du 25 avril 2003). Il en est allé de même de contribuables qui avaient porté des intérêts hypothécaires en déduction à titre privé et à titre commercial, mais apporté des explications manuscrites en dehors des cases réservées à la saisie des données. La saisie informatique n'ayant pas permis au taxateur de prendre connaissance de ces éléments, ils ont été considérés comme inconnus de l'autorité, leur découverte ayant justifié un rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_26/2007 précité). Le cas d'un prêt simulé, situation qui ne découlait pas de manière évidente de l'état des participations et des prêts déposés par la contribuable, justifiait également un rappel d'impôt, même si l'autorité fiscale pouvait soupçonner l'existence d'une telle simulation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_533/2008 du 7 août 2009). b. À l'inverse, la réalisation des conditions du rappel d'impôt a été niée dans le cas du contribuable qui avait déclaré sa participation déterminante assortie d'un revenu inexistant dans une société dont la valeur fiscale avait été considérée comme nulle par l'autorité de taxation. Bien qu'ayant procédé à la réévaluation de la valeur fiscale de la société, cette dernière n'avait entrepris aucune investigation complémentaire en relation avec le revenu de l'intéressé, situation à laquelle elle ne pouvait remédier au moyen du rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2A.706/2006 du 1^{er} mars 2007). Il en est allé de même du contribuable ayant appliqué pendant des années une méthode erronée d'estimation pour la location de biens immobiliers avec l'aval, à tout le moins implicite, de l'autorité fiscale (ATA/307/2014 précité). Une affaire dans laquelle la contribuable retraitée avait, durant plusieurs années, ajouté les intérêts d'un prêt à son montant initial en omettant de les déclarer comme revenu a connu le même sort, malgré les déclarations manifestement erronées de l'intéressée, dès lors que les autorités fiscales étaient en mesure, en faisant preuve de diligence, d'effectuer les recherches nécessaires dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_557/2007 du 21 décembre 2007). Il en est allé de même du contribuable qui avait bénéficié, sans les déclarer, d'avis de crédit importants sur un investissement et, après avoir déclaré celui-ci sans indiquer de rendement, avait déclaré l'année suivante le même

investissement pour un montant symbolique en ajoutant qu'il était probablement perdu, l'administrateur de fortune étant en détention préventive. Dans ces circonstances, l'autorité fiscale ne pouvait se fonder sur les seules indications du contribuable sans procéder à des recherches complémentaires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_94/2010 du 10 février 2011). 5)

a. 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 ; art. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14). Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, selon laquelle tous les revenus sont soumis à l'impôt, quelle qu'en soit la nature et la forme, qu'ils aient pour conséquence une augmentation des actifs ou une diminution des passifs (ATF 139 II 363 consid. 2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_585/2014 et 2C_586/2014 du 13 février 2015 consid. 6.2 ; ATA/724/2015 précité ; ATA/342/2015 du 14 avril 2015 ; ATA/682/2014 du 26 août 2014). b. Selon les art. 20 al. 1 let. c LIFD, 22 al. 1 let. c LIPP et 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 en tout genre. c. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent 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). d. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers et que 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 ; 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; 2C_927/2013 et 2C_928/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1). e. Le prêt qu'une société de capitaux accorde à son actionnaire ou à un proche constitue une prestation appréciable en argent, qui doit être ajoutée au revenu de son bénéficiaire, conformément aux dispositions précitées, si l'opération s'écarte des conditions qui prévaudraient entre tiers (ATF 138 II 57 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_927/2013 et 2C_928/2013 précités consid. 5.2 ; 2C_533/2009 du 7 août 2009 consid. 3.1 ; 2A.79/2002 du 27 janvier 2003 consid. 2.2). Pour en juger, toutes les circonstances du cas d'espèce doivent être prises en compte, la jurisprudence ayant développé un certain nombre de critères en la matière. Tel est notamment le cas du prêt octroyé par la société qui n'est pas couvert par le but social ou s'avère inhabituel dans la structure globale du bilan, en particulier lorsqu'il apparaît excessivement élevé en

comparaison avec les autres actifs, de sorte à représenter un risque important pour elle et, ainsi, paraître insolite en comparaison avec des tiers, en particulier s'il représente le seul actif notable de la société ou dépasse le capital propre existant. La situation financière du débiteur doit également être examinée, ce d'autant lorsqu'elle est délicate et que l'intéressé n'est pas en mesure d'exécuter dans la durée et par ses propres moyens les obligations découlant du prêt, soit le paiement des intérêts et de l'amortissement, ou que le prêt a permis à son bénéficiaire de financer dans une large mesure son train de vie ou de rembourser des dettes privées (ATF 138 II 57 consid. 5.1.2 et 5.1.3). Un prêt peut également constituer une prestation appréciable en argent si la société pouvait avoir des doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune disposition relative au remboursement du prêt, lorsque les intérêts ne sont pas payés, mais ajoutés au compte d'emprunt et qu'il n'existe aucun contrat écrit (ATF 138 II 57 consid. 3.2). Ce dernier élément n'est toutefois pas à lui seul déterminant, puisqu'il peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation. L'est en revanche le fait que le prêt ne figure au bilan ni de la créancière, ni du débiteur et que l'emprunteur ne revendique aucune déduction d'intérêts passifs auprès des autorités fiscales, une telle manière de procéder pouvant signifier que les intéressés eux-mêmes partent de la non-existence comptable de l'emprunt (arrêts du Tribunal fédéral 2C_927/2013 et 2C_928/2013 précités consid. 5.3). Au surplus, lorsqu'une société accorde un prêt à son actionnaire, ce contrat ne respecte pas le principe de pleine concurrence si le taux d'intérêts appliqué est inférieur au taux du marché, fixé à tout le moins à 2,5 % en 2009 et 2,25 % en 2010 aux termes des lettres circulaires de l'AFC-CH relatives aux taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, ou s'il est accordé sans intérêts (ATF 140 II 88 consid. 5). f. En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 précités consid. 7.2 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/1104/2015 du 13 octobre 2015 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013). 6) a. En l'espèce, l'autorité recourante reproche au TAPI de ne pas avoir admis l'existence d'un motif de rappel d'impôt, alléguant n'avoir découvert qu'après l'entrée en force des taxations 2009 et 2010 que les déclarations de M. A_____ étaient incomplètes, situation ayant engendré une perte fiscale pour la collectivité. Elle se fonde en particulier sur les bordereaux de taxations 2009 et 2010 de la société, notifiés respectivement les 14 juin et 4 octobre 2012 par le service des personnes morales, lequel a considéré que le prêt consenti à M. A_____ était simulé et, dès lors, constitutif d'une prestation appréciable en argent et d'une distribution dissimulée de bénéfice, élément qui n'avait pas été porté à sa connaissance lors de la taxation ordinaire de l'intéressé. b. Il ressort de ses déclarations fiscales que M. A_____ a mentionné un revenu tiré de son activité auprès de la société de CHF 30'000.- en 2009 et de CHF 33'146.- en 2010, indiquant qu'il était également actionnaire de celle-ci pour 225 parts dans la feuille « F2 » relative à l'état des titres et débiteur d'un prêt sans intérêts en sa faveur dans la formule « E1 », annexant à ses déclarations un certificat de salaire. Malgré la présence de ces éléments, qu'elle ne conteste pas, l'autorité recourante soutient que M. A_____ n'a émis aucune réserve s'agissant du prêt consenti par la société. Elle ne saurait toutefois être suivie sur ce point, dès lors que M. A_____ paraît avoir transmis à l'AFC-GE tous les éléments en sa

possession lui permettant d'établir sa taxation. Il ne pouvait en particulier pas lui remettre une copie du contrat de prêt, inexistant au moment de l'établissement de ses déclarations d'impôt, un tel contrat n'ayant été conclu qu'en date du 12 juin 2012 et communiqué à l'AFC-GE le 16 juillet 2013. Il ne peut pas non plus être reproché à M. A _____ de ne pas avoir joint à ses déclarations d'impôt les procès-verbaux de saisie, valant actes de défaut de biens, établis à son encontre, qui, outre le fait qu'ils n'étaient pas pertinents pour établir sa taxation, pouvaient être supposés connus de l'AFC-GE puisque les créances correspondantes lui avaient été cédées entre 2009 et 2011. Il ne saurait ainsi être reproché à M. A _____ de ne pas avoir correctement présenté sa situation financière. c. L'autorité recourante ne peut pas davantage être suivie lorsqu'elle affirme qu'en raison de l'étanchéité de ses services, elle n'avait pas connaissance de ces six actes de défaut de biens, dès lors qu'ils lui avaient été cédés. Même à supposer que tel ait été le cas, les difficultés financières de M. A _____ ressortaient déjà de ses déclarations fiscales précédentes, pour les années 2005 à 2008. Alors qu'il n'a déclaré qu'un revenu de CHF 9'983.- en 2005 perçu au titre des prestations de l'assurance-chômage, sa rétribution n'était plus que de CHF 1.- l'année suivante, augmentant à CHF 30'000.- en 2007 et 2008, du fait de son activité pour le compte de la société. À cela s'ajoute qu'entre 2006 et 2007, l'AFC-GE a requis de M. A _____ plusieurs précisions en lien avec sa situation financière, lui demandant de compléter, à deux reprises, la formule servant à déterminer le montant de ses dépenses annuelles, qu'il a indiqué être de CHF 36'678.- en 2005 et de CHF 24'116.- en 2006, ajoutant qu'il n'arrivait à subvenir à ses besoins que grâce à l'aide de ses proches. Telle que résultant de ses déclarations fiscales pour les années suivantes, soit 2009 et 2010, la situation financière de M. A _____ n'apparaît pas non plus avoir subi de changements significatifs, puisque le salaire perçu de son activité pour le compte de la société demeurait modeste, l'intéressé n'ayant pas réalisé d'autre revenu durant cette période. d. L'autorité recourante soutient qu'aucune inexactitude flagrante, indiscutable et évidente ne ressortait des déclarations fiscales litigieuses, de sorte qu'elle ne pouvait se rendre compte du caractère simulé du prêt au moment de la taxation ordinaire, ce qui n'avait au demeurant pu être établi que par le service des personnes morales, alors que les bordereaux pour les années 2009 et 2010 étaient déjà entrés en force. Elle perd toutefois de vue qu'outre la question de la situation financière de M. A _____, comme précédemment évoquée, différents indices résultaient de ses déclarations fiscales, propres à éveiller son attention. Il en va ainsi du fait que M. A _____ était mentionné simultanément comme administrateur unique, actionnaire principal et employé de la société, étant précisé que le contrat de cession d'actions avait été transmis à l'AFC-GE, ainsi qu'au bénéfice d'un prêt, au demeurant sans intérêts, concédé par B _____, activité n'entrant pas dans son but social, qu'il n'apparaissait pas pouvoir rembourser au vu de sa situation financière et dont le montant pouvait laisser supposer qu'il serait utilisé pour couvrir ses besoins vitaux. Face à de tels indices, il appartenait à l'autorité recourante de requérir des explications complémentaires à M. A _____ pour juger du caractère simulé ou non du prêt, comme elle l'a d'ailleurs fait pour établir son imposition pour les années 2005 et 2006, à l'instar du service de la taxation des personnes morales, qui a requis de la société des explications au sujet du compte actionnaire figurant à son bilan. Dans ce contexte, il n'apparaît pas déterminant que l'autorité recourante n'ait pas eu connaissance des états financiers de la société, ni du dossier en mains du service de la taxation des personnes morales, documents qu'elle aurait d'ailleurs aisément pu consulter auprès de celui-ci. À cela s'ajoute que ce dernier service a entamé des démarches auprès de B _____ au mois de décembre 2010 déjà, requérant des renseignements au sujet du prêt

litigieux, alors que l'imposition de M. A_____ n'est intervenue que postérieurement, par bordereaux du 21 février 2011. Même à supposer que la tâche visant à établir l'existence d'une prestation appréciable en argent et d'une dissimulation de bénéfice relevait du domaine de compétence d'un autre service que celui de la taxation des personnes physiques, il était loisible à l'AFC-GE d'attendre que le premier se prononce pour qu'elle statue à son tour, dans le cadre de la taxation ordinaire. Le fait que la société n'ait, quant à elle, pas contesté son imposition ne saurait au surplus être interprété en défaveur de M. A_____, situation relevant de la taxation ordinaire qui pose des questions de fond, la présente procédure étant limitée à l'examen des conditions d'ouverture de la procédure en rappel d'impôt. L'autorité recourante s'est, au contraire, contentée d'établir les bordereaux litigieux, sans procéder à l'appréciation des éléments factuels figurant dans les déclarations correspondantes de M. A_____, ni mener une instruction complémentaire, malgré la présence de différents éléments qui, pris dans leur ensemble, pouvaient laisser présager l'existence d'un prêt simulé, situation ne requérant pas une charge de travail supplémentaire de sa part, notamment au regard de la simplicité de la structure mise en place par l'intéressé. Elle ne pouvait ainsi attendre l'entrée en force des bordereaux pour effectuer les reprises litigieuses, la procédure en rappel d'impôt n'ayant pas pour vocation, comme dans le cas présent, de parer au défaut d'attention des autorités fiscales, sous peine de porter irrémédiablement atteinte à la sécurité du droit. e. Il en découle que la procédure en rappel d'impôt était exclue, comme l'a, à juste titre, retenu le TAPI, dont le jugement sera ainsi confirmé. Il en va de même, par voie de conséquence, de la procédure pour soustraction d'impôt, qui n'a pas lieu d'être. 7) Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 8) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, qui y a conclu et a exposé des frais pour sa défense, sera allouée à M. A_____ (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'État de Genève. * * *
* * *

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