

GE_GERICHTE JTAPI/519/2025 vom 13. Mai 2025

GE Cour de justice, 2025-05-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_519_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/519/2025 du 13 mai 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/519/2025 del 13 maggio 2025

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Les époux qui vivent en ménage commun exercent les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la présente loi de manière conjointe (art. 113 al. 1 LIFD ; art. 16 al. 1 2ème phr. LPFisc). Pour que les recours et autres écrits soient réputés introduits en temps utile, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais (art. 113 al. 3 LIFD ; art. 16 al. 3 1ère phr. LPFisc). Ces dispositions légales instituent une forme de représentation réciproque des époux dans la procédure fiscale. La validité des actes de procédure n'est pas soumise au fait qu'ils proviennent des deux conjoints. Chacun des époux peut en principe exercer ses droits ou s'acquitter de ses obligations de manière indépendante. Peu importe de savoir lequel des époux a exercé seul un droit ou s'est acquitté seul d'une obligation, son acte de procédure déployant également des effets pour l'autre époux (ATA/576/2020 du 9 juin 2020 consid. 4 s. et les références citées)

E. 4

En l'espèce, le recourant a recouru seul contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 11 janvier 2024 et a reçu à son seul nom l'ensemble de la correspondance émise par le greffe du tribunal. Dans la mesure où il vit en ménage commun avec son épouse, son recours est toutefois réputé émaner des deux conjoints. Le présent jugement déploie dès lors des effets également à l'encontre de son épouse.

E. 5

Le litige porte sur le bien-fondé des reprises et des amendes prononcées par l'AFC-GE dans le cadre de l'ICC et de l'IFD 2010. Saisi d'un recours, le tribunal applique le droit d'office. Il n'est lié ni par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 69 al. 1 LPA cum art. 2 al. 2 LPFisc ; cf. également art. 51 al. 1 LPFisc), ni par leur argumentation juridique (cf.

- 23/47 - A/514/2024 ATA/585/2015 du 9 juin 2015 ; ATA/285/2013 du 7 mai 2013 ; ATA/402/2012 du 26 juin 2012). Les questions qui restent litigieuses étant traitées de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent jugement traite

simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; ATA/1248/2020 du 8 décembre 2020 consid. 3c).

E. 6

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles. En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale, le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017, s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; cf. art. 205f LIFD et 78f de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 64214] ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 5).

E. 7

En l'espèce, en matière d'IFD, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est applicable à la période fiscale litigieuse. Quant à l'ICC, celui-ci est régi, pour ce qui concerne l'année fiscale 2010, par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (LIPP - D 3 08), par la LPFisc et par la LHID. Pour le surplus, il y a lieu de constater que dans la mesure où un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été adressé au recourant le 27 novembre 2020 pour la période fiscale 2010, le délai de péremption de dix ans pour introduire une telle procédure (art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc) a été respecté. Le délai de quinze ans relatif au droit de procéder au rappel d'impôt pour cette période (art. 152 al. 3 LIFD, 61 al. 3 LPFisc) n'est en outre pas encore échu à la date du présent jugement. Par ailleurs, que l'on applique le nouveau (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD en vigueur dès le 1er janvier 2017) ou l'ancien droit (ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD, en vigueur avant le 1er janvier 2017), la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée au recourant au cours de la période 2010 n'est pas prescrite. L'AFC-GE a en effet prononcé les amendes pour cette période le 17 décembre 2020, soit avant l'écoulement du délai de dix ans après la fin de cette période, et il ne s'est pas encore écoulé quinze ans depuis fin 2010.

E. 8

Le recourant sollicite préalablement la suspension de la présente procédure jusqu'à droit jugé dans la cause SV.15.0831-REC, ainsi que l'octroi d'un délai

- 24/47 - A/514/2024 pour compléter son recours une fois le jugement du Tribunal pénal fédéral prononcé.

E. 9

L'art. 14 LPA, applicable en matière fiscale par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc, prévoit que lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions. L'art. 14 LPA est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure chaque fois qu'une autorité civile, pénale ou administrative est parallèlement saisie. La suspension de la procédure ne peut pas être

ordonnée chaque fois que la connaissance du jugement ou de la décision d'une autre autorité serait utile à l'autorité saisie, mais seulement lorsque cette connaissance est nécessaire parce que le sort de la procédure en dépend. Une procédure ne saurait dès lors être suspendue sans que l'autorité saisie n'ait examiné les moyens de droit qui justifieraient une solution du litige sans attendre la fin d'une autre procédure. Il serait en effet contraire à la plus élémentaire économie de procédure et à l'interdiction du déni de justice formel fondée sur l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) d'attendre la décision d'une autre autorité, même si celle-ci est susceptible de fournir une solution au litige, si ledit litige peut être tranché sans délai sur la base d'autres motifs (ATA/1278/2021 du 23 novembre 2021 consid. 2 et les arrêts cités). Le risque de prescription que présente un dossier peut aussi conduire à considérer que la suspension n'apparaît pas indiquée (ATA/685/2021 du 29 juin 2021 consid. 2a et 2b).

E. 10

Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. A défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (al. 2). En cas de recours contre une loi constitutionnelle, une loi ou un règlement du Conseil d'Etat, l'acte de recours contient un exposé détaillé des griefs du recourant (al. 3). Sur demande motivée du recourant dont le recours répond aux exigences des alinéas 1 à 3, la juridiction saisie peut l'autoriser à compléter l'acte de recours et lui impartir à cet effet un délai supplémentaire convenable (al. 4). Lorsque le recourant demande à pouvoir compléter son recours, la chambre administrative admet qu'il procède en ce sens dans le cadre du second échanges d'écritures. Cette instance assimile alors les griefs développés dans l'écriture de

- 25/47 - A/514/2024 réplique destinée à compléter le recours aux griefs du recours (ATA/99/2012 du 21 février 2012 consid. 4 ; cf. également JTAPI/1104/2020 du 10 décembre 2020 consid. 4 et 5).

E. 11

En l'espèce, la demande de suspension formulée par le recourant est dénuée de fondement. L'AFC-GE a procédé aux reprises litigieuses en se fondant sur les déclarations faites par le recourant dans le cadre de la procédure pénale ouverte à son encontre, les explications données par l'intéressé aux autorités fiscales et pénales, ainsi que les nombreuses pièces produites. Le fait qu'une partie des faits reprochés au recourant sont consignés dans le rapport FFA établi par les analystes du MPC n'empêchait pas l'autorité intimée de reprendre ces faits à son propre compte, étant relevé que les extraits pertinents du rapport FFA ont été produits dans le cadre de la procédure de contrôle (sur ce point, cf. infra consid. 33). À cela s'ajoute que le procès pénal du recourant devant le Tribunal pénal fédéral portera sur la question de savoir si celui-ci est coupable des infractions d'abus de confiance, de faux dans les titres et de blanchiment d'argent dont il est soupçonné. Or, la résolution de ces questions de droit pénal ne conditionne pas l'issue de la présente procédure. Celle-ci porte uniquement sur le fait de savoir si le recourant a réalisé, durant la période fiscale 2010, des revenus qu'il n'a pas déclarés au fisc, et non sur celui de savoir si ces revenus proviennent de la commission d'infractions pénales. En d'autres termes, dès lors qu'elle était en possession des éléments nécessaires pour statuer sur les reprises litigieuses,

l'AFC-GE était en droit de trancher les questions relevant de sa compétence, sans attendre la fin de la procédure pénale engagée contre le recourant. Il en va dès lors de même pour le tribunal dans le cadre de la présente procédure de recours. Le risque de prescription de la période fiscale litigieuse commande au surplus de n'admettre qu'avec retenue des mesures susceptibles de prolonger la procédure. Au vu de ce qui précède, la conclusion tendant à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans la cause SV.4_____ sera rejetée. Il en ira de même de la requête du recourant tendant à pouvoir compléter son recours une fois que le Tribunal pénal fédéral aura prononcé son jugement, étant relevé que, conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, l'intéressé a eu l'occasion de compléter ledit recours dans le cadre du second échanges d'écritures ordonné par le tribunal.

E. 12

Le recourant sollicite l'annulation de la décision sur réclamation du 11 janvier 2024 en raison de la violation de son droit d'être entendu par l'AFC-GE. Il

- 26/47 - A/514/2024 reproche à celle-ci de ne pas avoir pris en considération ses déterminations du 7 juin 2022, dont la décision attaquée ne faisait pas mention.

E. 13

Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit, pour l'intéressé, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 142 II 218 consid. 2.3 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités). Le droit d'être entendu implique aussi l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. également art. 41 al. 3 LHID, 43 al. 2 LPFisc) afin que le destinataire puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et afin que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. L'autorité doit ainsi mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Elle n'est pas tenue de discuter tous les arguments soulevés, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige. La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision. Savoir si la motivation présentée est convaincante est une question distincte de celle du droit à une décision motivée. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée (arrêts du Tribunal fédéral 6B_762/2020 du 17 mars 2021 consid. 2.1 et les références citées ; 1C_415/2019 du 27 mars 2020 consid. 2.1 ; ATA/447/2021 du 27 avril 2021 consid. 6b). Une violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen, pour autant que celle-ci dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure. Si une telle réparation dépend de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception, elle peut cependant se justifier même en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure. En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; ATA/782/2022 du 9 août 2022 consid. 2b ; ATA/447/2021 du 27 avril 2021 consid. 6c et

les références citées).

E. 14

En l'espèce, la décision sur réclamation du 11 janvier 2024 ne fait pas explicitement mention des déterminations du recourant du 7 juin 2022. L'AFC- GE a toutefois accusé réception de ces déterminations le 8 juin 2022 et demandé par la suite au recourant de lui transmettre une version lisible de certains

- 27/47 - A/514/2024 documents annexés à celles-ci. Les observations en question ont dès lors été dûment versées au dossier. L'AFC-GE les a en outre prises en considération dans sa décision dès lors qu'elle s'est fondée sur les états financiers de K_____ SA figurant en annexe pour retenir que cette société connaissait une situation déficitaire depuis plusieurs années. Elle s'est également basée sur le tableau des financements octroyés à I_____ SA qui était joint à ces observations pour retenir l'absence de tout intérêt économique de K_____ SA et de M. J_____ dans cette société. Partant, le grief du recourant, selon lequel l'AFC-GE n'aurait pas pris ses déterminations en considération dans la décision entreprise, est infondé. Le fait que l'AFC-GE n'a pas explicitement discuté, dans sa décision du 11 janvier 2024, la portée des attestations de Mme Z_____ et de M. W_____, jointes par le recourant aux déterminations susmentionnées, est pour le surplus sans incidence. À supposer que cette omission soit constitutive d'une violation du devoir de motivation, force serait de constater que le recourant a pu réitérer les arguments qu'il déduisait de ces attestations dans le cadre de sa réplique du 28 juin 2024. Le tribunal de céans disposant du même pouvoir de cognition que l'AFC-GE, la violation susmentionnée serait ainsi réparée. Au vu de ce qui précède, le grief de violation du droit d'être entendu sera écarté.

E. 15

Le recourant conclut à l'apport du dossier de l'autorité intimée et à l'audition de cinq témoins, à savoir M. T_____, Mme Z_____, Mme AB_____, M. W_____ et M. AC_____.

E. 16

Le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_207/2021 du 27 mai 2021 consid. 3.1). Cela étant, en vertu de l'art. 6 par. 3 let. d de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), applicable à la procédure réprimant la soustraction fiscale, laquelle est à caractère pénal, tout accusé a le droit d'interroger ou faire interroger les témoins à charge et d'obtenir la convocation et l'interrogatoire des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge ; il s'agit d'une règle concrétisant le droit à un procès équitable (ATF 121 I 306 consid. 1a). L'obligation de tenir une telle audience n'est cependant pas absolue, hormis en ce qui concerne un témoin à charge pour qui le droit de lui poser des questions a en principe un caractère absolu (arrêt du Tribunal fédéral 6B_1028/2020 du 1er avril 2021 consid. 1.2.1). En effet, le droit d'être entendu ne s'étend qu'aux éléments pertinents pour décider de l'issue du litige et le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_316/2019 du 23 mai 2019

- 28/47 - A/514/2024 consid. 1.1.1 ; ATA/168/2020 du 11 février 2020 consid. 2). Ce principe vaut même lorsque la maxime inquisitoire s'applique (ATF 130 III 734 consid. 2.2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_378/2014 du 30 juin 2014 consid. 3.1.1). En matière de droit fiscal, la jurisprudence retient en outre que les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate. A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle. Il en va de même des preuves établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4642/2020 du 5 octobre 2021 consid. 2.5 et les arrêts cités).

E. 17

En l'espèce, l'AFC-GE a produit le dossier relatif à la présente cause avec sa réponse du 15 mai 2024. La conclusion formulée par le recourant sur ce point est dès lors devenue sans objet. S'agissant des auditions de témoins sollicitées par le recourant, il convient tout d'abord de relever que ceux-ci se sont déjà exprimés par écrit, que ce soit par le biais d'un courriel adressé au recourant (M. T_____) ou au moyen d'attestations rédigées pour les besoins de la présente procédure (Mme Z_____, Mme AB_____, M. W_____ et M. AC_____). Or, le recourant n'indique pas en quoi leur audition orale permettrait d'apporter des éléments complémentaires utiles à la résolution du litige. Indépendamment de ce qui précède, les mesures d'instruction sollicitées ne sont pas de nature à modifier la conviction du tribunal. Concernant l'audition de M. T_____, l'AFC-GE a produit les documents d'ouverture des relations bancaires ouvertes au nom de G_____ et de H_____ LTD, lesquels identifient le recourant en tant qu'ayant droit économique de ces relations. Comme il sera exposé ci-après, la mesure d'instruction sollicitée ne permettrait dès lors pas de retenir que l'ayant droit économique réel de ces relations bancaires était une autre personne, à savoir l'ancien partenaire professionnel du recourant, aujourd'hui décédé (cf. infra, consid. 28). S'agissant de l'audition de Mme Z_____, de Mme AB_____, de M. W_____ et de M. AC_____, la question décisive pour l'issue de la présente cause est de déterminer si les transferts effectués au débit du compte de K_____ SA en faveur de I_____ SA peuvent être assimilés à des prestations appréciables en argent dont aurait bénéficié le recourant et qui devraient dès lors être imposées dans son chapitre fiscal. En revanche, la manière dont I_____ SA a comptabilisé ces transferts selon les témoins susmentionnés n'est pas déterminante dans ce cadre (cf. infra, consid. 35). Partant, il n'est pas pertinent d'auditionner ces témoins afin qu'ils s'expriment sur cette question.

- 29/47 - A/514/2024 Quant au témoignage de Mme AB_____, celui-ci ne saurait pallier l'absence de justificatifs des frais professionnels que le recourant prétend avoir encourus en République Dominicaine pour le compte de K_____ SA. Il est par ailleurs dénué de pertinence dès lors que, comme il sera exposé ci-après, l'activité de Mme AB_____ était déployée pour le compte de I_____ SA et non de K_____ SA (cf. infra consid. 24). Au vu de ce qui précède, les actes d'instruction sollicités ne seront pas ordonnés.

E. 18

Le recourant conclut à l'annulation de la décision attaquée en tant qu'elle ordonne, pour l'année 2010, la reprise de GBP 160'800.- et de CHF 258'615.- à titre d'autres produits de l'activité indépendante et la reprise de CHF 1'161'998.- à titre d'autres revenus.

E. 19

Les art. 16 LIFD et 17 LIPP prévoient que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD et 18 à 24 LIPP, ces dispositions expriment, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net, ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.1). Sont en particulier imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPP). Les contribuables exerçant une activité indépendante peuvent déduire de leurs revenus les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, dont notamment les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (art. 27 al. 1 LIFD et 30 let. a LIPP). En revanche, les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle, ne peuvent être déduits (art. 34 let. a LIFD et 38 let. a LIPP).

E. 20

S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/726/2020 du 4 août 2020 ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 et les références citées). Le principe de la légalité ne permet donc pas d'introduire

- 30/47 - A/514/2024 des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi (ATA/1728/2019 précité, consid. 4). La possibilité de déduire les frais d'acquisition du revenu est de plus conditionnée à l'apport de la preuve, par le contribuable, de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2 ; ATA/294/2014 du 29 avril 2014 consid. 6 et les références citées). La distinction entre frais professionnels déductibles et frais privés non déductibles peut être délicate chez l'indépendant. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense ; pour ce faire, elle dispose en particulier de l'information recueillie lors de la taxation des autres indépendants de la même branche (arrêts du Tribunal fédéral 2C_132/2010 précité ; 2C_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1 ; Yves NOËL, in Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2008, n. 21 ad art. 27 LIFD). Dès lors, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut. Il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une activité lucrative, ni de frais de convenance personnelle tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6f et les arrêts cités). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 précité, *ibidem* et les arrêts cités).

E. 21

Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4). En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement

- 31/47 - A/514/2024 de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c). Lorsque l'administration a écarté des frais prétendument professionnels lors de la taxation, puis lors de la réclamation, il appartient au contribuable de faire le nécessaire pour rassembler tous les justificatifs propres à étayer ses allégations et démontrer l'existence de frais en relation avec son activité professionnelle (ATA/562/2015 du 2 juin 2015 consid. 9c et l'arrêt cité).

E. 22

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016, 2C_711/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014). En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/24/2024 du 9 janvier 2024 consid. 8.10 et les références citées). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve susmentionnées qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011).

E. 23

En l'espèce, il sera relevé, à titre liminaire, que le recourant n'a contesté à aucun moment, dans le cadre de la présente cause, la réalisation des conditions permettant à l'AFC-GE d'entamer à son encontre une procédure de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2010, sur la

base de la dénonciation pour soupçon de soustraction fiscale reçue du MPC au mois de juillet 2020. Les conditions d'une telle procédure (cf. art. 59 al. 1 ss LPFisc, 151 s. LIFD,) sont, quoi qu'il en soit, manifestement réunies, de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'examiner cette question plus avant.

- 32/47 - A/514/2024

E. 24

S'agissant en premier lieu de la reprise de CHF 258'615.- effectuée par l'AFC-GE en lien avec les frais et commissions prélevés pour la gestion de la relation bancaire de K_____ SA, le recourant ne conteste pas l'imposition dans son chef des CHF 3'000.- qu'il a retirés pour son propre compte, ni celle des versements effectués en faveur de son fils M_____ à hauteur de CHF 11'175.- (cf. En fait, ch. 27). La question de l'imposition des CHF 38'329.- versés sur le compte H_____ LTD sera quant à elle traitée ci-après. Restent dès lors litigieux les retraits en espèces en CHF 205'710.- effectués par le recourant durant la période fiscale 2010 sur le compte de K_____ SA. D'emblée, il convient de rappeler que le recourant a affirmé, dans son courrier du 18 avril 2019 au MPC, que la somme susmentionnée lui revenait, étant donné qu'elle correspondait globalement aux commissions de 1% prévues par le contrat de fiducie conclu avec M. J_____. Il admettait ainsi que les CHF 205'710.- litigieux constituaient un revenu imposable. Ce n'est que dans le cadre de la procédure de contrôle qu'il a fait valoir que cette somme aurait servi à couvrir ses frais professionnels liés aux investissements réalisés en République Dominicaine pour le compte de K_____ SA. Or, cette affirmation est contredite par les précédentes déclarations du recourant, sans que l'on comprenne pourquoi celui-ci aurait tout d'abord admis comme honoraires des montants qui auraient en réalité constitué des frais professionnels, et sans qu'il n'explique les raisons qui l'auraient conduit à une telle méprise. Au surplus, cette position n'emporte pas conviction. Dans le cadre de la procédure de contrôle, le recourant n'a en effet produit aucun justificatif des frais qu'il allègue avoir encourus lors de ses déplacements en République Dominicaine. Ce n'est que dans le cadre de sa réplique qu'il a fourni, pour seule preuve desdits frais, une copie de la lettre d'engagement de son ancienne assistante administrative, ainsi qu'une attestation notariée de cette dernière évaluant ses dépenses lors de ses nombreux séjours en République Dominicaine à quelques USD 213'900.- pour la période fiscale 2010. Il est tout d'abord douteux qu'une telle attestation, rédigée pour les seuls besoins de la présente procédure, revête une force probante suffisante pour démontrer le bien-fondé des déductions sollicitées. Son contenu, selon lequel les pièces justificatives ne seraient plus disponibles en raison des divers cambriolages commis dans les locaux de I_____ SA, n'est en outre aucunement démontré. Indépendamment de ce qui précède, les affirmations très générales contenues dans ce document ne permettent pas d'établir une relation de causalité directe entre les dépenses en cause et l'activité de gestion fiduciaire que le recourant était censé conduire pour le compte de K_____ SA. On comprend mal par ailleurs la raison pour laquelle les retraits effectués sur le compte de K_____ SA à titre de frais

- 33/47 - A/514/2024 pour la gestion de cette relation bancaire se retrouveraient dans la comptabilité de I_____. Au vu de ce qui précède, l'appréciation de l'AFC-GE, selon laquelle le bien-fondé des déductions sollicitées n'était pas démontré, est non seulement exempte d'arbitraire, mais également parfaitement fondée. Partant, la reprise de CHF 205'710.- sera confirmée.

E. 25

Le recourant conteste en second lieu les reprises effectuées par l'AFC-GE en lien avec les montants crédités sur les comptes G_____ (GBP 160'800.-) et H_____ LTD (CHF 38'329.-). Il fait en substance valoir que le réel ayant-droit économique de ces comptes était M. S_____ et qu'il n'avait jamais bénéficié des montants versés sur ces relations bancaires. Ceux-ci ne pouvaient par conséquent être imposés dans son chef.

E. 26

Lorsqu'une personne fonde une personne morale, notamment une société anonyme, il faut en principe considérer qu'il y a deux sujets de droit distincts avec des patrimoines séparés : la personne physique d'une part et la société anonyme d'autre part. Il en va ainsi même en présence d'une société anonyme à actionnaire unique, bien que ce genre de structure ne corresponde pas à la société anonyme type, telle que la voulait le législateur, c'est-à-dire une société de caractère capitaliste et collectiviste qui exerce une activité commerciale ou industrielle. Ce genre de société anonyme, création de la pratique, est néanmoins toléré en droit suisse et, malgré l'identité économique entre la société et l'actionnaire, on les traite en principe comme des sujets de droit distincts, avec des patrimoines séparés (ATF 128 II 329 consid. 2.4 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_379/2018 du 3 avril 2019 ; 5A_113/2018 du 12 septembre 2018 consid. 8.3.1). Le principe de transparence, fondé sur la réalité économique, permet toutefois de considérer que la forme juridique des relations d'où provient le revenu imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Sous certaines conditions, l'autorité peut s'en tenir à la réalité économique et admettre en particulier l'existence d'un seul contribuable en présence de plusieurs entités juridiquement distinctes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.5). Le Tribunal fédéral n'admet ce mode de faire que si la forme juridique à laquelle a recouru le contribuable est insolite, inadéquate ou anormale, qu'elle n'a été choisie qu'aux fins d'éluder l'impôt et qu'elle conduirait effectivement à une économie d'impôt. En d'autres termes, il faut que l'on se trouve en présence d'un cas d'évasion fiscale (ATF 102 Ib 151 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.4 ; 2P.92/2005 du

E. 30

Reste à examiner la reprise de CHF 1'161'998.- correspondant aux virements et aux paiements effectués en faveur du groupe I_____ depuis la relation bancaire de K_____ SA.

E. 31

En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 22 al. 1 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Selon la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2). Il convient ainsi

d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« Drittvergleich » ; « dealing at arm's length » ; ATF 144 II 427 consid. 6.1 ; 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2, 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_884/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.1 et 5.2).

- 39/47 - A/514/2024 L'actionnaire peut notamment favoriser une personne proche, à savoir une personne physique ou morale avec laquelle il entretient des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances, doivent être vues comme la cause véritable des prestations avantageuses (Yves NOËL, op. cit., n. 84 ad art. 20 LIFD). La prestation appréciable en argent peut consister soit dans la mise à disposition d'un montant sans que son remboursement soit envisagé, soit dans la renonciation par la société prêteuse à une contreprestation adaptée au risque encouru. Dans le premier cas, la prestation appréciable en argent correspond au montant remis à l'actionnaire, dans le second à la différence entre le taux d'intérêt appliqué et le taux d'intérêt qu'elle aurait exigé d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 3.2, 6.1, 6.2, 7.4.1 et 7.5; arrêt du Tribunal fédéral 2C_872/2021 du 2 mars 2021 consid. 3.2). En ce qui concerne la dette de prêt elle-même, il n'y a pas de prestation appréciable en argent si l'actionnaire à qui la société a prêté est tenu, comme tout emprunteur tiers, au remboursement. Il en va différemment s'il n'y a pas lieu de compter avec le remboursement du prêt, parce que les parties ne l'ont pas envisagé ou pour d'autres raisons (ATF 138 II 57 consid. 5). La jurisprudence parle, pour qualifier ces situations, de prêts « simulés » (ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1), mais il n'est pas nécessaire pour autant de prouver que les conditions strictes d'une simulation au sens du droit civil (art. 18 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220 ; sur la notion, arrêts du Tribunal fédéral 4A_484/2018 du 10 décembre 2019 consid. 4.1 ; 2C_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3) soient remplies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2).

E. 32

Lorsque les conditions de la prestation appréciable en argent sont réunies, il y a lieu de distinguer – à tout le moins lorsque le bénéficiaire final de la prestation n'est pas l'actionnaire détenteur de participations – les trois contribuables concernés par l'opération, raison pour laquelle en doctrine comme en jurisprudence, pareille constellation est décrite par la figure géométrique du triangle (ATA/404/2023 du 18 avril 2023 consid. 11c). Dans le cadre de la théorie du triangle, qui fait intervenir tout d'abord une société, ensuite l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de cette dernière et enfin une « personne la ou les touchant de près », cette dernière peut être une personne physique ou morale entretenant avec la société et/ou l'actionnaire, le détenteur de participations ou l'organe, des relations économiques ou personnelles qui doivent être considérées, d'après les circonstances, comme la cause véritable de la prestation qu'il s'agit d'imposer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2 et les références).

- 40/47 - A/514/2024 Lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur de parts et qu'elle est versée à une personne proche, la théorie du triangle (« Dreieckstheorie ») s'applique dans tous les cas. En vertu de cette théorie, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière, puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts (ATF 138 II 57 consid. 4.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_756/2020 du 3 mai 2021 consid. 4.2 ; 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.1).

Il y a lieu de voir un indice en ce sens, lorsque la comparaison avec des opérations usuelles semblables démontre que la prestation en cause est à ce point inhabituelle – disproportionnée – qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire n'avait pas été un proche du détenteur de parts. Le détenteur de parts doit par conséquent aussi être imposé sur des attributions de la société versées en faveur d'une autre société dominée par lui lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2). La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (arrêt du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées).

E. 33

La convention de fiducie oblige le fiduciaire à conformer son activité, dans l'exercice d'un droit, au but fixé par le fiduciaire. Elle déploie, entre les parties qui la concluent, l'effet d'un mandat ou d'un contrat similaire et détermine dans quelle mesure le fiduciaire est lié à des instructions ou agit de manière indépendante. Ces dernières peuvent, comme aussi le mandat, être strictes et contraignantes ou, au contraire, laisser une large indépendance au fiduciaire. Dans tous les cas, il lui est interdit de s'approprier la valeur du bien fiduciaire (Bénédict WINIGER, in Code des obligations I, Commentaire romand, 3ème éd. 2021, n. 101, 102 et 118 ad art. 18 CO et les références citées).

E. 34

En l'espèce, le recourant reproche en premier lieu à l'AFC-GE d'avoir fondé la reprise des CHF 1'161'998.- susmentionnés sur le rapport FFA établi dans le cadre de la procédure pénale, alors que celui-ci ne figurait pas dans les pièces remises par cette autorité au tribunal de céans et que le procès pénal à venir n'avait pas encore permis d'établir la véracité des éléments qu'il contenait. Cette critique est infondée. L'AFC-GE n'a certes pas joint le rapport FFA aux observations déposées dans le cadre de la présente procédure. Elle en a toutefois annexé les extraits pertinents – à savoir les tableaux des prélèvements effectués par le recourant sur les comptes bancaires de K_____ SA – à son courrier du 24 février 2021 (cf. En fait, ch. 26). Le recourant a par ailleurs produit le rapport litigieux dans le cadre de sa réplique, étant rappelé que ce document lui avait été remis dans le cadre de la procédure pénale pendante à son encontre. Le rapport FFA figure dès lors bien au dossier.

- 41/47 - A/514/2024 S'agissant de la véracité des éléments contenus dans ce rapport, il sied de relever d'emblée que le recourant ne conteste à aucun moment avoir effectué en 2010, depuis la relation bancaire de K_____ SA, des virements de CHF 885'823.- sur les comptes bancaires de I_____ SA ainsi que des paiements de CHF 276'175.- en faveur de prestataires de cette société, comme le constate ledit rapport. Le recourant a d'ailleurs repris lui-même ces chiffres dans le courrier qu'il a adressé le 30 mars 2021 à l'AFC-GE. Il a même relevé, dans ses lignes du 30 septembre 2021 à ladite autorité, que les chiffres figurant dans le courrier précité avaient été extraits du rapport FFA et de ses annexes, qui se fondaient sur les extraits de compte fournis par la banque L_____, et qui n'étaient dès lors guère discutables. Son affirmation selon laquelle la véracité des éléments comptables figurant dans le rapport FFA n'aurait pas encore été établie, est dès lors contredite par les courriers précités qui admettent précisément ces données chiffrées. Elle sera dès lors écartée.

E. 35

Le recourant reproche en second lieu à l'AFC-GE d'avoir assimilé à des revenus imposables les transferts qu'il a effectués depuis la relation bancaire de K_____ SA en faveur de I_____ SA. Il était lié avec M. J_____ par une convention de fiducie qui remplissait les conditions de la notice sur les rapports fiduciaires et les transferts litigieux avaient été exécutés dans le cadre de cette relation de fiducie. Ils devaient dès lors être traités comme des investissements effectués pour le compte d'un tiers et non comme des revenus personnels. Le contenu des relevés de compte produits dans le cadre de la procédure pénale démontrait en outre qu'il n'avait jamais eu l'intention d'accaparer les fonds litigieux à son profit. En l'occurrence, il est établi que le recourant disposait de la signature individuelle sur les comptes ouverts par K_____ SA auprès de la banque L_____. Cette position lui a permis de prélever des montants considérables sur ces comptes et de les transférer à I_____ SA, respectivement à des créanciers de cette dernière, sur la base de prétendus contrats de prêt, qui n'ont pas été formalisés par écrit en ce qui concerne la période fiscale litigieuse. Or, le recourant n'a allégué à aucun moment que ces prêts auraient été remboursés ou auraient donné lieu au versement d'intérêts de la part de I_____ SA en faveur de K_____ SA. Il résulte au contraire de ses déclarations au MPC que les modalités de remboursement desdits prêts n'avaient pas été clairement définies par les sociétés concernées, ces remboursements étant simplement censés intervenir lorsque l'activité de I_____ SA générerait un cash-flow positif. Le recourant ne saurait non plus être suivi lorsqu'il prétend que ces prêts auraient bénéficié d'une contrepartie adéquate dès lors qu'ils auraient été convertis en actions à l'occasion de l'assemblée générale du groupe I_____ du 17 octobre 2017, K_____ SA étant alors devenue actionnaire dudit groupe à hauteur de 34%. Le recourant invoque en effet, comme seule preuve de cette prétendue conversion, le tableau de la structure de l'actionnariat de I_____ SA au 31

- 42/47 - A/514/2024 décembre 2017 qu'il a remis à l'AFC-GE dans le cadre de la procédure de contrôle (cf. En fait, ch. 30). Ce document n'est toutefois pas contemporain des faits mais a été établi au mois de février 2021, selon toute vraisemblance pour les besoins de la cause ; il ne revêt dès lors aucune valeur probante. L'affirmation du recourant est du reste démentie par le procès-verbal de l'assemblée générale du groupe I_____ du 17 octobre 2017, lequel mentionne précisément que les prêts d'actionnaires seront convertis en actions, à l'exception « du prêt K_____ SA » dont le cas était « réservé pour le moment ». A ces éléments s'ajoute encore l'absence de toute pièce à teneur de laquelle K_____ SA aurait donné son accord à cette conversion, accord sans lequel une telle opération ne pouvait être valablement menée par I_____. Enfin, il faut également relever la valeur octroyée à cette prétendue conversion, constitué notamment par les intérêts qu'auraient soi-disant produit les prêts octroyés à I_____ à hauteur de USD 2'250'238.-, Soit 35 % du montant de ces prêts, ce qui paraît également extrêmement douteux en l'absence de toute explication à ce sujet. La première condition de l'existence d'une prestation appréciable en argent (prestation sans contre-prestation correspondante) est ainsi réalisée. Le recourant détenant l'intégralité du capital-actions de K_____ SA à titre fiduciaire et président simultanément le conseil d'administration de I_____ SA, au sein de laquelle il disposait d'une participation, les prestations ont en outre été accordées à une personne morale proche de l'actionnaire (deuxième condition réalisée). Le recourant ne saurait, à cet égard, se retrancher derrière le rapport de fiducie qu'il avait noué avec M. J_____ et arguer qu'il agissait pour le compte d'un tiers. Il a en effet admis sans ambiguïté devant le MPC que les transferts effectués depuis la relation bancaire de K_____ SA l'avaient été à l'insu de son

partenaire et que ce dernier n'aurait pas consenti à de telles transactions s'il en avait été informé. Ces opérations n'étant pas conformes au contrat de fiducie, le recourant doit être traité comme l'actionnaire réel de K_____ SA et en subir les conséquences sur le plan fiscal. Compte tenu de la situation financière obérée de I_____ SA, qui était alors manifestement surendettée, il est par ailleurs patent que les prêts consentis à cette société n'auraient pas été accordés aux mêmes conditions à un tiers indépendant qui se serait trouvé dans une situation similaire (troisième condition réalisée). Le recourant était enfin conscient des avantages qu'il accordait à I_____ SA, ayant notamment reconnu que M. J_____ n'aurait pas consenti à de tels investissements s'il en avait été informé (quatrième condition réalisée). Enfin, le fait que les montants transférés de K_____ SA à I_____ SA durant l'année 2010 n'aient jamais transité à travers le patrimoine du recourant n'empêche pas de les imposer dans le chapitre fiscal du précité à titre de rendement de la fortune mobilière. Conformément à la théorie du triangle, le détenteur de parts – en l'occurrence le recourant en sa qualité d'actionnaire

- 43/47 - A/514/2024 fiduciaire de K_____ SA – peut en effet être imposé sur les attributions de la société lui appartenant en faveur d'une autre société dont il est proche, dès lors que ces attributions ne sont pas justifiées commercialement, comme cela a été vu ci-avant. Les conditions posées par la jurisprudence étant réunies, l'AFC-GE était dès lors fondée à assimiler les montants transférés de K_____ SA à I_____ SA durant l'année 2010 à des prestations appréciables en argent imposables dans le chef du recourant. Partant, la décision entreprise sera confirmée sur ce point.

E. 36

Il convient encore d'examiner brièvement si le recourant était titulaire d'une créance en remboursement des prêts octroyés à I_____ SA qu'il y aurait lieu de comptabiliser dans sa fortune au 31 décembre 2010.

E. 37

À teneur de l'art. 13 al. 1 LHID et 46 LIPP - D 3 08), l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Sont notamment soumises à l'impôt sur la fortune les créances chirographaires et les valeurs mobilières de toute nature (art. 47 let. b et e LIPP). L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP).

E. 38

Dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 142 al. 4 LIFD ; art. 50 al. 2 LPFisc). Il peut ainsi à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD ; art. 51 al. 1 LPFisc).

E. 39

En l'espèce, il est admis que les contrats de prêts prétendument conclus entre K_____ SA et I_____ SA durant la période fiscale 2010 n'ont pas été formalisés par écrit. Leur supposée existence n'est ainsi démontrée que par les attestations de tiers produites par le recourant, soit des documents établis a posteriori pour les seuls besoins de la cause, qui ne revêtent qu'une force probante insignifiante. Il résulte en outre des déclarations du recourant au MPC ainsi que du tableau annexé au procès-verbal de l'assemblée générale de I_____ SA du 17 octobre 2017, qui récapitulait les financements octroyés à cette société

au 30 septembre 2017, que le recourant avait la volonté d'apparaître comme le créancier des « prêts » en question aux côtés de K_____ SA (cf. En fait, ch. 31 in fine). Ces incertitudes sur l'identité réelle du créancier de I_____ SA peuvent toutefois rester en suspens. Comme exposé ci-avant, les circonstances du cas d'espèce conduisent en effet à retenir qu'il n'y avait pas lieu de compter avec le remboursement de ces « prêts »

- 44/47 - A/514/2024 dès lors qu'ils avaient été octroyés à I_____ SA alors que sa situation financière était manifestement obérée. Conformément à la jurisprudence, cette circonstance permet d'imposer les montants transférés en tant que revenus dans le chapitre fiscal du recourant. Elle s'oppose à l'inverse à la comptabilisation d'une créance en remboursement du même montant dans la fortune du précité. Partant, il n'y a pas lieu de procéder à une reformatio in peius du bordereau ICC 2010 des recourants sur ce point.

E. 40

Le recourant conteste en dernier lieu les bordereaux d'amendes ICC et IFD 2010 au motif que les soustractions sur lesquelles ces amendes se basent n'auraient pas été commises. Il relève, à titre subsidiaire, que l'erreur commise par l'AFC-GE, ayant consisté à lui infliger des amendes correspondant au montant de l'impôt soustrait, et non à 1,25 fois le montant en question comme indiqué dans la motivation des bordereaux, ne doit pas lui porter préjudice. L'AFC-GE sollicite pour sa part la rectification des bordereaux susmentionnés et la fixation des amendes à CHF 671'576.60 pour l'ICC 2010 (CHF 537'261.25 x 1,25), respectivement à CHF 255'331.90 (CHF 204'265.5 x 1,25) pour l'IFD 2010.

E. 41

Est notamment puni d'une amende le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée, alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc). Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/1183/2022 du 31 octobre 2023 consid. 7.1 et les arrêts cités). La soustraction consommée est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2 et les références citées). En cas de soustraction consommée, l'amende est fixée, en règle générale, au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 4a).

- 45/47 - A/514/2024 La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal. Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), il convient de tenir compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquent également. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt

élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 144 IV 136 précité consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

E. 42

Aux termes de l'art. 58 LPFisc, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises (al. 1). La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (al. 2). Dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 142 al. 4 LIFD ; art. 50 al. 2 LPFisc). Il peut ainsi à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD ; art. 51 al. 1 LPFisc).

E. 43

En l'espèce, les reprises effectuées par l'AFC-GE dans le chapitre fiscal 2010 du recourant sont fondées, comme constaté ci-dessus par le tribunal. Le recourant ne remet en outre pas en cause la réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale, soit une perte pour la collectivité publique et la violation d'une obligation fiscale, ayant consisté à ne pas déclarer une partie des revenus réalisés en 2010. Il ne conteste pas davantage le caractère fautif des infractions commises. Le prononcé d'amendes pour soustraction fiscale est dès lors justifié sur le principe. S'agissant de la quotité de ces amendes, le recourant se limite à faire valoir que l'erreur de l'AFC-GE, ayant consisté à inscrire dans les bordereaux des montants correspondant à une fois l'impôt soustrait, et non à 1,25 fois ce dernier comme indiqué dans la motivation desdits bordereaux, ne doit pas lui porter préjudice.

- 46/47 - A/514/2024 En l'occurrence, la question de savoir si l'informalité susmentionnée constitue une erreur de transcription qui pourrait être corrigée dans le cadre du présent jugement par le biais de l'art. 58 LPFisc peut rester indécis. Conformément aux art. 142 al. 4 LIFD et 50 al. 2 LPFisc, le tribunal est en effet habilité à revenir sur ce point de la décision querellée par la voie de la reformatio in peius, étant précisé que l'occasion a été donnée au recourant de s'exprimer sur ce point. À cet égard, il appert que l'AFC-GE a voulu fixer la quotité des amendes à 1,25 fois le montant de l'impôt éludé en raison du caractère intentionnel de l'infraction, du caractère répétitif des soustractions commises et de l'absence de scrupules des recourants. Ce raisonnement ne peut être intégralement suivi. Il résulte en effet du dossier que les périodes fiscales 2011 à 2019 sont en cours d'instruction, de sorte que l'AFC-GE n'a pas encore statué sur la commission d'une éventuelle soustraction d'impôt au-delà de l'année 2010. Partant, elle ne pouvait pas invoquer le caractère répété des soustractions commises par le recourant en tant que circonstance aggravante. Cela étant, le tribunal estime que l'importance du montant de l'impôt soustrait en 2010, le caractère intentionnel de l'infraction, de même que l'absence de scrupules du recourant – qui a obtenu en juillet 2014 une révision en sa faveur de sa taxation d'office

2010 en faisant valoir que son revenu imposable avait été très nettement surévalué et qu'il n'était pas en mesure de s'acquitter des impôts dus – justifient à eux seuls de fixer la quotité des amendes à 1,25 fois le montant de l'impôt soustrait, recalculé en fonction de la provision pour cotisations AVS admise ci-avant (cf. consid. 29). Les bordereaux d'amende litigieux seront dès lors annulés dans cette mesure et retournés à l'AFC-GE pour nouvelle décision sur ce point.

E. 44

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, qui succombent, seront condamnés solidairement au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 47/47 - A/514/2024

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