RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2191/2020-ICCIFD **ATA/710/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 juillet 2022

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Me Robert Zoells, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE
et
ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 (JTAPI/846/2021)

EN FAIT

1) Monsieur A_____ exploite, avec son frère, la société en nom collectif (ci-après : SNC) de gypserie-peinture B_____ (ci-après : la société) qui a son siège à Genève et est inscrite au registre du commerce depuis le 1er avril 1987.

2) Le 21 juillet 2014, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a procédé à un contrôle fiscal de la société en lien avec la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA).

3) Le 28 octobre 2014, M. A_____ a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) pour lui indiquer que certains chiffres d'affaires de la société n'avaient pas été déclarés, sollicitant l'octroi d'un délai pour lui remettre les documents y relatifs. Ce faisant, il souhaitait bénéficier d'une amnistie fiscale partielle.

4) Le 17 décembre 2014, l'AFC-GE a informé M. A_____ et son épouse, Madame A_____, de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'année 2004 à 2012 et d'une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour l'année 2013.

5) Le 26 février 2015, les époux A_____ ont notamment indiqué à l'AFC-GE que la société ne disposait plus d'aucun justificatif de ses charges pour les exercices 2004 et 2005. Étant donné que les charges de la société correspondaient en moyenne, comme pour les autres années, à 50 % de ses produits, elles devaient être établis de manière forfaitaire.

Ils ont produit les comptes de pertes et profits de la société qui indiquaient, pour l'exercice 2008, des produits par CHF 679'574.56 et des charges par CHF 511'320.39.

6) Le 17 mars 2015, l'AFC-GE a requis des époux A_____ la production de documents supplémentaires.

7) Le 12 mai 2015, les époux A_____ ont transmis à l'AFC-GE divers documents concernant les exercices 2004 à 2012, dont des factures relatives aux charges de la société, totalisant, pour l'année 2008, un montant de CHF 137'624.55.

8) Le 20 août 2015, l'AFC-GE a demandé aux époux A_____ s'ils avaient entrepris des démarches auprès de l'AFC-CH en lien avec le contrôle TVA effectué.

9) Le 1er octobre 2015, les époux A_____ ont répondu à l'AFC-GE que des « démarches » avaient été entreprises auprès de l'AFC-CH, lui remettant le résultat du contrôle effectué par l'AFC-CH, qui faisait état d'un supplément d'impôt de CHF 194'625.- pour les années 2009 à 2013.

10) Le 22 février 2016, l'AFC-GE a demandé aux époux A_____ de nouvelles pièces comptables de la société, les informant de ce que les conditions de la dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas réalisées, dès lors que l'AFC-CH avait eu connaissance de la soustraction d'impôt. Des bordereaux d'amende pour les impôts fédéral direct (ci-après : IFD), cantonal et communal (ci-après : ICC) leur seraient notifiés pour les années 2004 à 2012.

11) Le 3 octobre 2016, l'AFC-CH a communiqué à l'AFC-GE une liste des comptes bancaires non déclarés par les époux A_____.

12) Le 10 octobre 2016, l'AFC-GE a demandé aux époux A_____ de la renseigner au sujet de ces comptes.

13) Le 2 mars 2017, le mariage des époux A_____ a été dissous par le divorce.

14) Le 28 mars 2017, les époux A_____ ont remis à l'AFC-GE un classeur comprenant plusieurs documents, dont leurs comptes bancaires non déclarés et ceux de la société.

15) a. Le 21 décembre 2017, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ des bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2004 à 2007 et des bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD 2007, leur indiquant que la notification des bordereaux pour les autres années leur parviendrait ultérieurement. Les reprises correspondaient aux chiffres d'affaires non déclarés et aux entrées de fonds inexpliquées sur les comptes bancaires, qui n'avaient pas non plus été déclarées. La déduction forfaitaire de 50 % pour les charges était refusée, à défaut de pièces justificatives. La soustraction fiscale avait été commise intentionnellement. Compte tenu de l'absence de connaissance en fiscalité et de la bonne collaboration de M. A_____, la quotité des amendes était fixée aux trois quarts des impôts soustraits.

b. Sous réserve de la péremption du droit de taxer, ces bordereaux ont été confirmés dans leur principe et leur quotité par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 4 mai 2020 (JTAPI/340/2020), par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 17 novembre 2020 (ATA/1169/2020), puis par le Tribunal fédéral le 27 mai 2021 (2C_14/2021), ces autorités judiciaires ayant considéré que les conditions de la dénonciation spontanée n'étaient pas réunies, que les déductions forfaitaires sur le chiffre d'affaires non déclaré devaient être refusées et que la quotité des amendes était conforme au droit.

16) Le 13 décembre 2018, l'AFC-GE a informé les époux A_____ que les procédures en rappel et soustraction d'impôt pour l'année 2008 étaient terminées, leur notifiant des bordereaux de rappel d'impôt, de CHF 80'540.25 (calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 328'348.- et d'une fortune imposable de CHF 112'353.-) pour l'ICC et de CHF 28'548.- (calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 317'700.-) pour l'IFD, et d'amende, de CHF 60'405.- pour l'ICC et de CHF 21'411.- pour l'IFD.

Selon les avis de taxation, étaient repris les montants de CHF 279'037.- à titre de revenu supplémentaire et de CHF 54'703.- à titre d'encaissement sur les comptes bancaires non déclarés.

L'amende était fixée aux trois quarts des montants soustraits, M. A_____ ayant agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, en omettant de mentionner une partie de son chiffre d'affaires ainsi que des comptes bancaires. Il était toutefois tenu compte de son absence de connaissances fiscales ainsi que de sa bonne collaboration.

17) Le 14 janvier 2019, les époux A_____ ont élevé réclamation contre ces bordereaux de rappel d'impôt et d'amende.

Le chiffre d'affaires retenu ne prenait pas en compte les déductions, dont ils ne disposaient plus des justificatifs étant donné l'ancienneté des transactions et de la faillite de la plupart des sous-traitants. Dès lors, un montant forfaitaire de 50 % de charges correspondant en moyenne à 50 % des produits, devait s'appliquer, à l'instar des autres exercices de la société. En outre, les bordereaux ne contenant aucun détail au sujet des reprises effectuées sur leurs comptes bancaires non déclarés, ils n'étaient pas en mesure de se déterminer à ce propos.

Les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable étaient remplies, puisqu'ils avaient informé l'AFC-GE de leur situation le 28 octobre 2014. En tout état de cause, l'amende devait être réduite, au vu de leur participation active à la procédure.

18) Le 17 janvier 2019, l'AFC-GE a transmis aux époux A_____ le détail des « encaissements sur les comptes bancaires non déclarés », à savoir les montants de CHF 26'592.- le 8 janvier 2008 et de CHF 28'111.- le 25 janvier 2008.

19) Le 15 mai 2019, les époux A_____ ont persisté dans leurs précédentes explications, précisant que les montants litigieux étaient des encaissements pour des chantiers. Ils produisaient un extrait du compte personnel de M. A_____ sur lequel ces montants étaient crédités en euros.

20) Par décision du 15 juin 2020, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation, en ce sens que les rappels d'impôt dus et les intérêts y relatifs étaient respectivement déduits de leur fortune imposable et de leurs revenus, que les

charges de la société étaient admises pour un montant supplémentaire de CFH 137'624.55 et que les amendes pour l'ICC et l'IFD étaient rectifiées en conséquence.

Dès lors qu'ils n'avaient que partiellement remis les justificatifs en lien avec les charges de la société pour l'exercice 2008, ils devaient en supporter les conséquences, et seul un montant de CHF 137'624.55, documenté, relatif au chiffre d'affaires supplémentaire, pouvait être déduit à ce titre. L'analyse des comptes non déclarés avait en outre mis en évidence divers encaissements sans indication de leur provenance ou origine, que les intéressés n'avaient pas réussi à expliquer, si bien qu'ils étaient confirmés.

Les conditions légales d'une dénonciation spontanée n'étaient pas remplies, dans la mesure où l'AFC-CH avait, lors de son contrôle, découvert les chiffres d'affaires non déclarés avant l'annonce des époux A_____ du 28 octobre 2014. La quotité des amendes avait été fixée aux trois quarts des impôts soustraits, étant donné le caractère intentionnel de l'infraction, commise durant de nombreuses années et portant sur un montant relativement important, et la bonne collaboration des intéressés.

De nouveaux bordereaux de rappel d'impôt, comportant un dégrèvement de CHF 16'508.50 pour l'ICC 2008 et de CHF 6'643.- pour l'IFD 2008, leur était notifiés.

Les amendes étaient modifiées en conséquence et fixées à CHF 48'023.- pour l'ICC 2008 et à CHF 16'428.- pour l'IFD 2008.

21) Le 16 juillet 2020, les époux A_____ ont recouru auprès du TAPI contre cette décision, concluant à son annulation et à la modification des taxations dans le sens de leurs écritures.

Ils reprenaient leurs précédentes explications, précisant que la taxation n'était pas conforme à leur réelle capacité contributive, étant donné que les charges n'avaient pas été prises en compte en lien avec les éléments faisant l'objet du rappel d'impôt. En raison de l'écoulement du temps, ils ne disposaient plus des justificatifs requis et la majorité des sous-traitants avaient fait faillite, étant précisé qu'à l'évidence la société avait été dans l'impossibilité d'assumer au moyen de ses seuls salariés tous les chantiers ouverts sans recourir à de la main-d'œuvre externe. Il se justifiait dès lors de procéder de manière forfaitaire et, eu égard aux autres exercices de la société, d'opérer une déduction à hauteur de 70 % des recettes. Par ailleurs, les encaissements litigieux ne constituaient pas du chiffre d'affaires, mais des mouvements de fonds, qui avaient un pendant de retraits et prouvaient que des sous-traitants avaient été correctement rémunérés.

La dénonciation effectuée en octobre 2014 avait un caractère spontané, étant donné qu'elle portait sur une période ne faisant pas l'objet du contrôle de l'AFC-CH, qui avait procédé à l'examen des périodes 2009 à 2013 et ne leur avait communiqué le résultat dudit contrôle qu'en 2015. En tout état de cause, la quotité de l'amende devait être réduite au tiers du montant des impôts soustraits, leur situation financière, obérée en raison des procédures fiscales ouvertes à leur encontre, ne leur permettant pas de s'en acquitter. De plus, le fait de ne pas avoir déclaré les charges en lien avec les revenus non déclarés devait également être pris en compte en leur faveur.

Par ailleurs, l'AFC-GE n'avait fait aucune mention de leur divorce, qui avait eu des conséquences sur leur taxation. Il en résultait que chacun des époux devait être taxé pour sa part de revenus uniquement, dès lors que les impôts étaient encore ouverts. Dans la mesure où les éléments déclarés de manière spontanée concernaient uniquement M. A_____, Mme A_____ ne pouvait être tenue comme solidairement responsable et aucune créance fiscale ne pouvait lui être opposée à ce titre.

22) Le 17 septembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il appartenait aux époux de justifier par pièces les charges effectives d'exploitation alléguées, ce qu'ils n'avaient pas fait faute de documents idoines. Il n'était dès lors pas possible d'admettre ces charges sur la base d'une simple estimation, étant précisé que rien n'indiquait que lesdits charges n'auraient pas déjà été enregistrées dans les comptes déclarés et prises en compte dans leur déclaration fiscale. Les intéressés n'avaient pas non plus expliqué la provenance des différents montants figurant dans les comptes bancaires.

Leur déclaration du 28 octobre 2014 n'avait pas de caractère spontané, puisqu'elle ne comportait aucun élément de revenu ou de fortune soustrait ni même les années fiscales concernées, un contrôle par l'AFC-CH ayant eu lieu en juillet 2014 déjà. La quotité de l'amende devait être confirmée, dès lors qu'elle s'inscrivait dans le cadre légal et était conforme au principe de la proportionnalité.

Malgré l'absence de responsabilité solidaire des époux à la suite de leur divorce intervenu en 2017, Mme A_____ restait responsable du montant correspondant à sa part de l'impôt, à laquelle avait été ajoutés les éléments non déclarés, puisque les rappels d'impôts concernaient l'année 2008, durant laquelle les intéressés étaient encore mariés.

23) Par jugement du 30 août 2021, le TAPI a mis hors de cause Mme A_____ et rejeté le recours de M. A_____.

Le mariage des époux ayant été dissous avant l'émission des bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2008, intervenue après l'extinction de la

solidarité, Mme A_____ n'avait plus la qualité de partie, si bien qu'elle devait être mise hors de cause.

M. A_____ n'avait dûment justifié qu'un montant de CHF 137'624.55 à titre de charges, que l'AFC-GE avait admis en déduction au stade de la réclamation. C'était à juste titre qu'une déduction forfaitaire n'avait pas été admise, l'intéressé n'ayant pas été en mesure d'en établir la justification et le montant exact, étant précisé que le délai de dix ans de conservation des pièces comptables n'était pas encore écoulé lors de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt pour l'exercice 2008. Aucune violation de l'imposition selon la capacité contributive ne pouvait en outre être reprochée à l'AFC-GE.

La dénonciation de M. A_____ ne revêtait pas de caractère spontané. Avant leur courrier du 28 octobre 2014, l'AFC-CH avait procédé au contrôle de la société, de sorte qu'il était dans la crainte concrète que l'AFC-GE soit informée d'éventuels revenus non déclarés, étant précisé que l'autorité fédérale avait, par la suite, communiqué à l'autorité cantonale la liste des comptes bancaires non déclarés le 3 octobre 2016. Pour le surplus, les éléments de revenus non déclarés découverts par l'AFC-CH pour les années ultérieures étaient de nature à faire naître chez l'AFC-GE des soupçons fondés et suffisants sur le caractère complet des déclarations fiscales antérieures, si bien que l'absence de contrôle TVA de l'exercice 2008 n'y changeait rien.

La quotité de l'amende, fixée à trois quarts des impôts soustraits, était proportionnée à l'intensité de la faute commise et aux circonstances. Ainsi, les montants en jeu étaient importants, l'infraction avait été commise intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, et concernait plusieurs années fiscales. Il y avait également lieu de tenir compte de la bonne collaboration de M. A_____ et de l'ancienneté des faits en cause. La situation économique obérée de l'intéressé, comme il l'alléguait, ne pouvait toutefois contrebalancer les circonstances aggravantes du cas d'espèce.

24) Par acte expédié le 30 septembre 2021, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant principalement à son annulation, au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations et à l'octroi de « dépens », subsidiairement à la modification des bordereaux de taxation pour l'ICC et l'IFD 2008 dans le sens de ses écritures.

Le TAPI n'avait pas pris en compte sa réelle capacité contributive pour établir les bordereaux de rappel d'impôt, les charges déclarées devant être admises, dès lors qu'il avait fourni tous les éléments en sa possession pour que la taxation soit le plus proche possible de sa situation financière. L'approche du TAPI, qui considérait que les déductions ne pouvaient être admises que si elles étaient indiquées dans la déclaration initiale, vidait de sens la procédure de dénonciation spontanée, puisqu'un contribuable aurait alors intérêt à ne déclarer

qu'une partie de ses revenus. Dans son cas, la période en cause datait de près de quinze ans, de sorte qu'aucune obligation de conservation des pièces comptables ne pouvait lui être opposée, étant précisé que la majorité des sous-traitants avaient fait faillite dans l'intervalle. Dans ce contexte, l'expérience générale de la vie commandait de se référer à tout le moins à des charges correspondant à 70 % des produits, puisqu'il était notoire que dans le bâtiment les charges étaient élevées et que les autres exercices de la société avaient révélé des charges du même ordre. Il apparaissait en particulier contradictoire d'admettre un chiffre d'affaires et, en même temps, de refuser les charges y relatives, alors qu'elles figuraient sur les mêmes pièces, au demeurant remises à l'AFC-GE.

Le TAPI n'avait pas même examiné la question de savoir si les encaissements litigieux pouvaient être considérés comme des revenus, alors que l'ancien comptable passait toutes les écritures par « caisse », sans indiquer aucun mouvement bancaire. Il avait toutefois fourni toutes les explications pertinentes à ce sujet, tant à l'AFC-GE qu'au TAPI, indiquant que M. A_____ avait approvisionné mensuellement un compte privé, servant au demeurant aux dépenses du ménage, de montants presque identiques.

Il renonçait à contester l'absence de caractère spontané de sa dénonciation, persistant toutefois à demander une réduction de la quotité de l'amende. En effet, sa situation financière obérée, due aux procédures fiscales ouvertes à son encontre pour plusieurs périodes, ne lui permettait pas de s'acquitter des montants demandés, ce d'autant moins qu'il ne disposait d'aucune fortune et que l'année 2020 s'était révélée particulièrement difficile en raison de la situation sanitaire. Il convenait en outre de prendre en compte le fait qu'il n'avait pas déclaré les charges relatives aux revenus non déclarés. Il en résultait que le montant de l'amende devait être réduit au minimum légal, à savoir le tiers des impôts soustraits.

25) Le 5 novembre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, renvoyant au jugement entrepris et à ses écritures devant le TAPI.

26) Le 18 novembre 2021, la chambre administrative a accordé aux parties un délai au 17 décembre 2021, prolongé au 14 janvier 2022, pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

27) Le 10 janvier 2022, l'AFC-GE a fait savoir à la chambre administrative qu'elle n'avait pas de requêtes ni d'observations complémentaires à formuler.

28) Le 14 janvier 2022, M. A_____ a persisté dans son recours. Il se trouvait dans une situation financière précaire ne lui permettant pas de s'acquitter de tous les impôts et amendes réclamés, ce d'autant moins qu'il avait récemment été condamné à payer à l'AFC-CH un montant de CHF 206'146.- à titre de TVA pour

les années 2010 à 2013, conformément à la décision du 22 novembre 2021, seul document qu'il produisait. À cela s'ajoutaient les factures relatives aux cotisations sociales en lien avec le chiffre d'affaires imposé. Sa situation financière obérée avait ainsi une réelle incidence sur l'issue de la présente procédure, contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE.

29) Bien qu'invitée à se déterminer durant la procédure, l'AFC-CH n'a pas réagi au recours.

30) 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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) Le litige concerne la période fiscale 2008, tant en matière d'ICC que d'IFD.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit au vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 5).

Le présent litige concernant la période fiscale 2008, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles des anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques des 31 août et 22 septembre 2000 (aLIPP-I à V), sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique.

b. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/523/2022 du 17 mai 2022 consid. 2c).

c. En outre, la prescription n'est pas acquise, puisque le recourant a été informé de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2004 à 2013 par courrier de l'autorité intimée du 17 décembre 2014, si bien que le délai de dix ans pour introduire une telle procédure a été respecté,

étant précisé que le droit de procéder au rappel d'impôt n'est pas non plus éteint pour la période fiscale en cause (art. 152 LIFD ; art. 53 LHID ; art. 61 LPFisc).

Il en va de même de la poursuite pénale de l'infraction de soustraction d'impôt consommée, et ce tant en application de l'ancien (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 aLIFD, art. 58 al. 2 aLHID et art. 81 LPFisc, dans leur teneur avant le 1er janvier 2017) que du nouveau droit (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD, art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID et art. 77 al. 1 let. b et al. 2 LPFisc, dans leur teneur au 1er janvier 2017).

3) Le recourant ne conteste pas les conditions de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Seul est litigieux, dans ce contexte, le refus, par les autorités précédentes, de prendre en compte, dans le calcul du rappel d'impôt pour l'année 2008, les charges non déclarées en lien avec ledit rappel d'impôt, ce qui conduirait, selon le recourant, à une violation du principe de l'imposition selon la capacité économique.

4) a. 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 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans la cadre de la procédure de taxation. Il constitue le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force. Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités, dès lors qu'il ne doit pas pouvoir profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, le contribuable peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_14/2021 précité consid. 5.1 et les références citées).

b. Chaque associé d'une SNC ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la société (art. 10 LIFD ; art. 9 aLIPP-I). Sont ainsi imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de

toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 1ère phr. aLIPP-IV).

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En font notamment partie 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 ; art. 3 al. 3 aLIPP-V). Sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial. La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte, sa nécessité effective pour l'entreprise n'étant pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise, à savoir lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2).

Selon le principe de l'autorité du bilan commercial (ou de déterminance ; « Massgeblichkeitsprinzip »), le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut ainsi s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1). Selon ce principe, le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis (arrêt du Tribunal fédéral 2C_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.1 et les références citées).

5) a. 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).

b. 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 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/1105/2021 du 19 octobre 2021 consid. 5a).

6) En l'espèce, dans le cadre de la réclamation élevée par le recourant à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt du 13 décembre 2018, l'autorité intimée a accepté de déduire les frais justifiés par l'usage commercial en lien avec les chiffres d'affaires et les comptes bancaires non déclarés, comme il le demandait, et ce pour un montant de CHF 137'624.55 correspondant aux pièces justificatives remises.

Le recourant prétend qu'un montant forfaitaire devait toutefois être admis en déduction, étant donné qu'il ne disposait plus des pièces justificatives requises en raison de l'ancienneté des faits, de près de quinze ans. Ni la LIFD ni les aLIPP-IV et aLIPP-V ne prévoient toutefois de déductions forfaitaires pour les charges d'une entreprise commerciale (ATA/1168/2020 précité consid. 5b). Par ailleurs, Au moment de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt le 17 décembre 2014, le délai de dix ans prévu par les art. 126 al. 3 LIFD et 31 al. 3 LPFisc pour la conservation des pièces comptables n'était pas encore échu. Le recourant devait dès lors conserver les documents et pièces justificatives en relation avec l'activité de la société pour l'année 2008, en particulier les différentes factures émises par les sous-traitants afin que l'autorité fiscale puisse en tenir compte à titre de charge commerciale, ce qu'elle a au demeurant fait pour les charges attestées par pièces. Par conséquent, étant donné que le recourant n'a pas apporté la preuve des charges commerciales alléguées, il doit supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, conformément à la jurisprudence, en particulier l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_14/2021 précité consid. 5.2 dans la cause le concernant pour les périodes fiscales 2004 à 2007.

Le même raisonnement s'applique au demeurant aux encaissements d'argent effectués sur les comptes bancaires non déclarés, qui auraient servi, selon l'intéressé, à payer les sous-traitants, faute de pièce étayant ses allégués.

C'est également en vain que le recourant se prévaut d'une violation du principe de l'imposition selon la capacité économique garanti par l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), dès lors que le législateur a déterminé à quelles conditions les frais d'acquisition pouvaient être déduits du revenu de l'activité lucrative indépendante, comme l'a déjà relevé le Tribunal fédéral dans une précédente cause concernant le recourant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_14/2021 précité consid. 5.3).

Par conséquent, la décision de l'AFC-GE, confirmée par le TAPI, de ne pas admettre de déductions forfaitaires pour les charges commerciales de la SNC,

ainsi que les autres charges commerciales non prouvées par pièces ne prête pas le flanc à la critique.

7) a. Le recourant conteste la quotité des amendes, renonçant à se prévaloir à ce stade des dispositions en matière de dénonciation spontanée non punissable et ne formulant aucun grief à l'encontre des éléments constitutifs objectifs et subjectifs de l'infraction pour soustraction d'impôt, qui sont au demeurant réalisés.

b. En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait 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/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6c).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), les principes qui régissent la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s).

c. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

8) En l'espèce, en fixant le montant de l'amende à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, tant pour l'ICC que pour l'IFD, l'autorité intimée n'a ni excédé, ni abusé de son pouvoir d'appréciation, au regard des importants montants soustraits durant la période fiscale 2008. Le caractère intentionnel de l'infraction, commise à tout le moins par dol éventuel, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le recourant, et l'absence de toute dénonciation spontanée doivent également être pris en considération, ces éléments pesant en sa défaveur.

Il y a cependant lieu de tenir compte, à sa décharge, de la bonne collaboration du recourant durant la procédure de rappel d'impôt, l'intéressé ayant, dans la mesure du possible, fourni les documents demandés par l'autorité intimée. En outre, l'ancienneté de l'infraction, qui remonte à 2008, sera également

prise en compte en sa faveur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_14/2021 précité consid. 7 ; ATA/1169/2020 précité consid. 8).

Par ailleurs, si la situation économique du recourant peut certes être prise en considération dans le cadre de la fixation de l'amende, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, il n'en demeure pas moins qu'au vu du caractère intentionnel de l'infraction, de l'absence de dénonciation spontanée et de l'importance des montants soustraits, sa situation économique, au sujet de laquelle il n'a produit aucun document probant, ne saurait contrebalancer lesdits circonstances aggravantes.

Enfin, l'on ne voit pas en quoi le fait que le recourant n'ait pas déclaré les charges en lien avec les revenus non déclarés devrait être pris en compte en sa faveur.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, l'autorité intimée n'a ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation lors de la fixation des amendes aux trois quarts des impôts soustraits, quotité apparaissant au demeurant proportionnée à l'intensité de la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce, si bien qu'elle sera également confirmée.

Entièrement mal fondé, le recours sera par conséquent rejeté.

9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 septembre 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Robert Zoells, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
F. Cichocki	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :