

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3427/2015-ICCIFD

ATA/1150/2019

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 19 juillet 2019**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par Me Grégoire Piller, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
5 septembre 2016 (JTAPI/880/2016)**

---

## EN FAIT

- 1) Le 25 mars 2004, Monsieur A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ ont conclu une « convention de vente d'actions et cession de créance ». Par cet acte, le second vendait, respectivement cédait au premier la totalité du capital-actions de la société C\_\_\_\_\_ (ci-après : la société) ainsi qu'une créance de CHF 4'563'283.30 envers cette société, moyennant le paiement d'un montant de CHF 6'199'990.29. La société était propriétaire de quinze parcelles comprenant douze immeubles d'habitation. Le prix des actions a été arrêté à CHF 1'636'706.99 en tenant compte d'actifs immobiliers estimés à CHF 37'626'988.40, d'actifs circulants d'un montant de CHF 1'099'701.54, d'une dette hypothécaire de CHF 31'989'136.60, de la créance précitée de CHF 4'563'283.30, de CHF 180'000.- d'impôts dus, ainsi que de frais généraux d'un montant de CHF 357'563.05. La convention prévoyait que M. B\_\_\_\_\_ disposait d'un droit d'emption valable jusqu'au 31 juillet 2004 sur quatre immeubles spécifiques, pour leur valeur estimée selon un décompte de reprise au 1<sup>er</sup> janvier 2004.
- 2) Le 30 mars 2004, M. A\_\_\_\_\_ a été inscrit comme administrateur unique de la société au registre du commerce du canton de Genève.
- 3) Entre le 25 mars 2004 et le 20 octobre 2004, la société a vendu treize des quinze immeubles dont elle était propriétaire. Le droit d'emption en faveur de M. B\_\_\_\_\_ avait en particulier été accordé sur les deux immeubles restants. Le 20 octobre 2004, M. A\_\_\_\_\_ et M. B\_\_\_\_\_ ont conclu une « convention de vente d'actions », par laquelle M. A\_\_\_\_\_ vendait à M. B\_\_\_\_\_ la totalité du capital-actions de la société pour un montant de CHF 800'000.-. Celle-ci présentait, selon le bilan établi au 30 septembre 2004, un bénéfice net de CHF 6'183'318.88, un capital de CHF 100'000.-, un compte débiteur actionnaire de CHF 4'922'866.13 et possédait encore les immeubles restant, l'un d'une valeur de CHF 5'374'767.80 à Gland (VD), l'autre de CHF 90'000.- à Genève. Le compte d'exploitation comportait une provision pour impôts de CHF 1'736'040.-.

Le même jour, l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société a pris acte de la démission de M. A\_\_\_\_\_ de son mandat d'administrateur et lui a donné décharge avec effet immédiat et un nouvel administrateur a été désigné ; ces changements ont été inscrits au registre du commerce le 25 octobre 2004. En outre, représentée par son nouvel administrateur, la société a vendu l'immeuble de Gland à la société D\_\_\_\_\_, représentée par son administrateur unique, également avocat de M. B\_\_\_\_\_, pour un montant de CHF 3'070'000.-. Sur cette transaction, la société a enregistré une perte de CHF 2'304'767.80. Elle a vendu l'immeuble de Genève le 26 août 2005 pour un prix de CHF 120'000.-.

- 4) Les 15 et 23 décembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la société pour les impôts cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de l'année fiscale 2003.

Selon le bilan au 31 décembre 2003 annexé à la déclaration fiscale 2003 du 17 avril 2004, le bénéfice net s'élevait à CHF 377'060.36 et le capital à CHF 100'000.-.

- 5) Les taxations provisoires pour l'année fiscale 2004 effectuées les 3 mars 2005 (CHF 4'420.- pour l'IFD) et 12 décembre 2005 (CHF 730'291.45 pour l'ICC) n'ont pas été contestées.

- 6) Le 15 février 2006, l'AFC-GE a ouvert des procédures en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2000 à 2004 à l'encontre de la société.

- 7) Le 10 mars 2007, l'administrateur de cette société a retourné à l'AFC-GE le bilan et le compte de résultat au 31 décembre 2006 ainsi que le rapport de l'organe de révision du 26 février 2007 et le rapport du conseil d'administration du 1<sup>er</sup> mars 2007. Il a proposé le dépôt du bilan en raison des dettes fiscales, qui totalisaient un montant de CHF 2'053'336.55.

- 8) Les 12 et 19 novembre 2007, l'AFC-GE a taxé la société pour les années 2005 et 2006.

- 9) Selon le bilan au 31 décembre 2004, le résultat net de l'exercice s'élevait à CHF 3'040'526.42, le capital à CHF 3'517'587.- et une provision de CHF 1'050'000.- pour impôts était prévue. Pour l'année 2005, aucune provision n'était prévue à ce titre, alors qu'en 2006, un montant de CHF 1'203'219.35 a été retenu au titre de « réévaluation des impôts VD & GE ».

- 10) Le 23 novembre 2007, l'AFC-GE a adressé des bordereaux rectificatifs pour l'année 2004. Selon le procès-verbal de taxation, le montant de CHF 10'990'811.- non déclaré lié à la vente de la parcelle de Gland (réévaluation de la valeur de la parcelle à CHF 8'430'000.-), à un actif fictif de CHF 1'000'000.-, à l'annonce d'un loyer insuffisant de CHF 211'000.- et à des frais non justifiés pour CHF 1'349'811.- devait être ajouté au résultat net de CHF 3'040'526.- annoncé par la société pour l'exercice 2004.

L'IFD sur le bénéfice imposable de CHF 14'031'300.- et le capital propre de CHF 3'517'000.- se montait à CHF 1'192'660.50. L'ICC sur le bénéfice de CHF 14'031'338.- et le capital de CHF 3'517'587.- s'élevait à CHF 1'797'930.40,

- 11) La réclamation élevée contre ces bordereaux a été rejetée par décisions du 2 mars 2009.

- 12) Selon les relevés de compte de l'AFC-GE du 23 novembre 2007, aucun versement n'avait été effectué pour l'IFD 2004, sous réserve d'un report de CHF 1'435.20 en faveur de la société. À teneur des pièces au dossier, notamment des relevés de compte et sommations, aucun versement d'acomptes d'impôts ICC et IFD n'a non plus eu lieu pour les années 2005, 2006 et 2007.
- 13) L'organe de révision a fait état d'une dette fiscale accumulée de la société de CHF 4'023'610.85 le 13 juin 2008.
- 14) Le 4 novembre 2009, le Tribunal civil de première instance a ordonné la liquidation de la société, celle-ci n'ayant plus d'administrateur ni d'adresse depuis respectivement le 7 décembre 2007 et le 17 novembre 2008. Le 24 novembre 2009, la faillite a été suspendue faute d'actifs. La société a été radiée d'office du registre du commerce le 14 juin 2010.
- 15) Par décision du 25 août 2009, confirmée sur réclamation le 17 novembre 2009, l'AFC-GE a tenu M. A\_\_\_\_\_ solidairement responsable du paiement des créances consécutives à la liquidation de la société, à concurrence du produit de la liquidation, soit de CHF 4'888'547.20.
- 16) Le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), statuant le 11 avril 2011, a admis le recours de M. A\_\_\_\_\_.
- 17) Par arrêt du 20 novembre 2012 (ATA/796/2012), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a admis le recours de l'AFC-GE, retenant que M. A\_\_\_\_\_ devait être considéré comme étant solidairement responsable du paiement des créances d'impôt consécutives à la liquidation de la société. Elle a renvoyé la cause à l'AFC-GE, afin que celle-ci détermine le produit net de la liquidation de cette société.
- 18) Par arrêt du 8 janvier 2013 (2C\_1282/2012 et 2C\_1283/2012), le Tribunal fédéral a déclaré irrecevable le recours de M. A\_\_\_\_\_ formé contre l'arrêt précité, faute de décision finale, respectivement de préjudice irréparable pour l'intéressé.
- 19) Le 31 juillet 2013, l'AFC-GE a arrêté le produit net de la liquidation de la société à CHF 14'508'397.-. Ce montant se composait de CHF 3'517'586.- de fonds propres de la société au 31 décembre 2004 et de CHF 10'990'811.- de reprises. Les créances d'impôt s'élevant à CHF 3'846'832.70 et n'excédant pas le produit net de la liquidation, M. A\_\_\_\_\_ devait s'en acquitter entièrement.
- 20) Statuant le 31 août 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.
- 21) Les recours successifs de M. A\_\_\_\_\_ au TAPI, puis, le 7 octobre 2016, à la chambre administrative ont été rejetés (ATA/619/2017). Le TAPI a mis un

émolument de CHF 800.- à sa charge, la chambre de céans un émolument de CHF 2'000.-.

- 22) Par arrêt du 10 décembre 2018, le Tribunal fédéral a annulé les arrêts de la chambre administrative des 30 mai 2017 et 20 novembre 2012 en ce qui concerne la dette fiscale 2004 et a renvoyé la cause à celle-ci pour nouvelle décision au sens des considérants.

Les créances fiscales en IFD se prescrivaient, pour l'année 2003 le 31 décembre 2018, et pour l'année 2004 le 31 décembre 2019.

Il convenait d'admettre que, tant selon l'art. 55 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) que l'art. 8 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), en cas de liquidation de fait d'une personne morale, comme cela avait été le cas en l'espèce, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation répondaient solidairement des impôts qu'elle devait, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation. Elles n'étaient libérées de toute responsabilité que si elles prouvaient qu'elles avaient pris tous les soins commandés par les circonstances.

En l'espèce, le 4 novembre 2009, la dissolution de la société et sa liquidation avaient été ordonnées. Toutefois, les constatations de la chambre administrative permettaient de conclure que la société avait, en fait, déjà été liquidée avant sa dissolution en 2009. Durant la période fiscale 2004, elle avait vendu pratiquement l'entier des actifs qu'elle possédait. Le dernier immeuble, vendu en 2005 pour CHF 120'000.-, ne représentait qu'une part minime des actifs immobiliers estimés à CHF 37'626'988.40. Au 31 décembre 2005, la société n'avait plus aucun actif immobilisé et avait un actif circulant de CHF 4'520'555.-, dont CHF 4'317'164.- représentant le compte courant actionnaire. L'exercice avait été clos par une perte de CHF 47'030.95. Au 31 décembre 2006, la société n'avait plus aucun actif immobilisé et un actif circulant de CHF 4'339'610.-, dont CHF 4'317'164.- représentant le compte courant actionnaire. L'exercice avait été clos par une perte de CHF 1'203'219.35. Le processus de liquidation de la société avait donc démarré en mars 2004, lors de la prise de fonction de M. A\_\_\_\_\_ en tant qu'administrateur et la vente des actifs immobiliers de la société. La vente des premiers immeubles constituait un point de non-retour dans la liquidation de la société, M. A\_\_\_\_\_ ayant vendu en un peu moins de sept mois la presque totalité des actifs immobiliers et ainsi retiré la substance économique de la société. En ce sens, M. A\_\_\_\_\_ avait eu une influence effective sur la liquidation de fait de la société.

Sa responsabilité était limitée au produit de la liquidation (art. 55 al. 1 LIFD). C'était l'entier du patrimoine de la société au début de la liquidation, c'est-à-dire au moment où les actifs de la société sont vendus et que les

actionnaires ou les personnes qui leur sont proches perçoivent le produit des ventes, qui était déterminant pour fixer le produit de la liquidation. Le patrimoine global au début de la liquidation, diminué des dettes de la société et des frais de liquidation, constituait donc le produit de la liquidation. S'agissant des actifs, c'était l'état au début de la liquidation de fait qui était déterminant. Les actifs qui ne sont pas vendus, mais qui étaient cédés aux membres de la société, doivent être pris en compte à leur valeur vénale dans la détermination du produit de la liquidation. Puisque, lors d'une liquidation de fait, il n'existait en principe pas de bilan de liquidation, la détermination de la valeur au début de la liquidation devait obligatoirement intervenir sur la base du dernier bilan produit avant la survenance de la liquidation de fait.

Dans la mesure où l'arrêt cantonal avait fondé le calcul du produit de la liquidation en se basant sur le bilan au 31 décembre 2004 au lieu de prendre en compte le bilan au 31 décembre 2003, l'arrêt entrepris devait être annulé sur ce point et la cause renvoyée à l'autorité précédente pour qu'elle procède conformément au droit.

Pour le surplus, M. A\_\_\_\_\_ ne pouvait être tenu responsable du paiement des dettes fiscales nées après la fin de ses activités en tant que liquidateur de fait, c'est-à-dire après le 20 octobre 2004. Il répondait donc de la dette fiscale pour l'année 2003, soit CHF 34'467.50 plus intérêts de retard. La dette pour l'année fiscale 2004 s'élevait à CHF 1'192'660.50. Cependant, à l'exception de la vente de l'immeuble de Gland, qui était intervenue après que M. A\_\_\_\_\_ eut démissionné de son poste d'administrateur de la société, les faits ressortant de l'arrêt entrepris ne permettaient pas de savoir quels actes ayant conduit au rappel d'impôt étaient intervenus avant le 20 octobre 2004. Par conséquent, il convenait d'admettre le recours en tant qu'il concernait la responsabilité de M. A\_\_\_\_\_ pour le paiement de l'IFD de l'année 2004 de la société et de renvoyer la cause à l'autorité précédente pour qu'elle examine quels actes (actif fictif à Prilly, loyer vaudois insuffisant et frais non justifiés) étaient issus de la période antérieure au 20 octobre 2004).

La responsabilité de M. A\_\_\_\_\_ cessait s'il prouvait avoir pris tous les soins commandés par les circonstances. La preuve libératoire prévue par la LIFD s'orientait vers les formulations analogues du droit privé. M. A\_\_\_\_\_ estimait avoir pris tous les soins commandés par les circonstances en prévoyant dans les comptes une provision pour impôt de CHF 1'736'040.- et en confiant à l'organe de révision le contrôle de ceux-ci.

La provision avait été constituée le 30 septembre 2004. Puisque les procédures en rappel d'impôt des années 2003 et 2004 n'avaient été ouvertes que le 15 février 2006, on devait partir du principe que la provision pour impôt était prévue pour le paiement des impôts avant reprise de l'année 2004. Cependant, rien dans l'arrêt entrepris ne permettait de déterminer si, pour cette année, une

première procédure de taxation ordinaire avait eu lieu, avant la procédure de rappel d'impôt, ni si l'éventuelle dette fiscale issue de cette procédure avait été acquittée par la société, éventuellement grâce à la provision pour impôt constituée par M. A\_\_\_\_\_. Il convenait donc également d'admettre le recours sur ce point et de renvoyer la cause à l'autorité précédente, afin qu'elle détermine l'existence et, le cas échéant, le montant de la dette fiscale de l'année 2004 issue de la procédure d'impôt ordinaire pour cette année. Dans l'éventualité où cette provision n'avait pas servi à acquitter une dette fiscale découlant de la procédure de taxation ordinaire pour l'année 2004, l'autorité précédente devait déduire le montant de la provision de la dette issue de la procédure de rappel. La constitution d'une provision pour impôt devait être considérée comme étant une mesure visant à réduire la responsabilité de M. A\_\_\_\_\_, ce d'autant plus que si la société ne s'était pas acquittée des impôts de l'année 2004, celui-ci ne pouvait pas en être tenu responsable, ayant démissionné de son poste d'administrateur avant la fin de cette année et n'ayant de ce fait plus eu aucune activité de liquidateur de fait dès ce moment.

23) Sa déterminant le 21 janvier 2019 après le renvoi du dossier à la chambre de céans, M. A\_\_\_\_\_ a sollicité la production de l'entier du dossier de la société par l'AFC-GE et à pouvoir le consulter. Les décisions de reprises d'impôt ne lui ayant pas été notifiées, il ignorait quels éléments avant le 20 octobre 2004 ayant conduit au rappel d'impôt avaient été pris en compte. Il ignorait aussi si une procédure ordinaire de taxation avait eu lieu en 2004.

24) L'AFC-GE a produit cinq nouvelles pièces, à savoir le rapport du canton de Vaud du 17 juillet 2006, caviardé par ses soins, en lien avec le loyer insuffisant relatif à l'immeuble sis à Gland et la vente de l'immeuble sis à Prilly, un extrait de comptes de la société relatif à l'immeuble sis à Prilly, l'estimation de la valeur de cet immeuble au 26 août 2004 à CHF 3'300'000.-, le tableau des reprises concernant les frais non justifiés et les extraits de comptes y relatifs ainsi que le détail du nouveau calcul du produit de liquidation et de la dette fiscale. Était également produit le nouveau calcul du produit net de liquidation et de l'ICC et l'IFD imputables au recourant.

L'AFC-GE a indiqué que les autres pièces pertinentes figuraient déjà au dossier, notamment les bordereaux de taxation provisoires en ICC et IFD de la société pour 2004.

Procédant à nouveau au calcul du produit de la liquidation, l'AFC-GE a tenu compte des fonds propres ressortant du bilan au 31 décembre 2003. Elle y a rajouté le bénéfice net au 30 septembre 2004 de CHF 6'183'318.88, aucune autre activité opérationnelle n'ayant eu lieu en 2004 après cette date. La vente de l'immeuble de Gland étant intervenue après la démission de M. A\_\_\_\_\_, il n'en était pas tenu compte.

La reprise de CHF 211'000.- se rapportant au loyer vaudois insuffisant n'avait pas été contestée par la société. L'immeuble de Prilly avait été vendu le 30 juillet 2004. Cet immeuble avait été comptabilisé le 31 décembre 2003 pour CHF 3'100'000.- ; il avait faussement été comptabilisé le 1<sup>er</sup> janvier 2004 pour CHF 4'100'000.-. Les impôts liés à la reprise de CHF 1'000'000.- sur l'immeuble étaient donc imputables à M. A\_\_\_\_\_. Le montant du produit net de la liquidation imputable à celui-ci s'élevait à CHF 9'049'697.88. Si l'on ne tenait pas compte du bénéfice net au 30 septembre 2004, le produit net de liquidation se monterait à CHF 2'866'379.-.

La dette fiscale de la société s'élevant à CHF 3'669'579.25 (soit CHF 1'192'660.50 IFD + CHF 1'923'951.20 ICC + intérêts sur les deux sommes), à savoir un montant inférieur au montant du produit net de la liquidation, limite de sa responsabilité, M. A\_\_\_\_\_ en répondait intégralement.

Enfin, en procédant à un calcul différent, tenant compte du bénéfice net imposable selon les bordereaux ordinaires, de CHF 3'040'526.- et en y ajoutant les reprises imputables à M. A\_\_\_\_\_, la dette d'impôts plus intérêts serait de CHF 2'272'352.40.

La provision constituée par M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas à être déduite de la procédure de rappel d'impôts, contrairement à ce qu'avait retenu le Tribunal fédéral.

- 25) M. A\_\_\_\_\_ a fait valoir qu'il n'y avait eu aucune taxation ordinaire de la société en 2004 et que les décisions de reprise ne lui avaient pas non plus été notifiées. Les nouvelles pièces produites par l'AFC-GE étaient trop caviardées pour en faire une lecture utile. En outre, l'immeuble rue E\_\_\_\_\_ était comptabilisé, le 31 décembre 2004, à CHF 4'300'000.-, de sorte que la reprise de CHF 1'000'000.- n'avait pas lieu d'être. Par ailleurs, il souhaitait savoir si le nouvel administrateur avait acquitté la provision ; celle-ci devait être déduite, conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral. Il demandait ainsi qu'il soit ordonné à l'AFC-GE de produire l'entier du dossier et des pièces relatives à la société et qu'un délai lui soit ensuite fixé pour se déterminer.
- 26) La chambre de céans a indiqué, par courrier du 9 avril 2019, que la production d'aucune autre pièce ne serait ordonnée.
- 27) M. A\_\_\_\_\_ est venu consulter le dossier auprès de la chambre de céans le 15 avril 2019.
- 28) Dans le délai dûment prolongé, M. A\_\_\_\_\_ a fait parvenir ses observations.

Il a conclu à être libéré du paiement du montant de CHF 34'457.50 se rapportant à l'IFD de l'année fiscale 2003.

Il ne répondait, pour l'année 2004, que des dettes fiscales nées avant le 20 octobre 2004. En particulier, il convenait d'examiner si la dette fiscale en lien avec l'actif de Prilly (rue E\_\_\_\_\_), le loyer vaudois insuffisant et les frais non justifiés lui étaient imputables. Il convenait aussi de déduire de la dette fiscale de CHF 1'192'660.50 en IFD et de CHF 1'923'951.20 en ICC la reprise en lien avec l'immeuble de Gland, cette reprise concernait des faits survenus après sa démission, ce dont l'AFC-GE avait, à juste titre, tenu compte dans son nouveau calcul produit le 8 mars 2019.

L'immeuble de Prilly avait été vendu le 30 juillet 2004 pour CHF 3'680'000.-. L'estimation à cette date produite par l'AFC-GE faisait état d'un montant de CHF 3'300'000.-. Dans le bilan de sortie au 30 septembre 2004, établi le 13 octobre 2004, le montant comptabilisé était de CHF 3'300'000.-. Par ailleurs, l'erreur de comptabilisation objet de la reprise d'impôts avait eu lieu le 23 février 2006. Le bilan établi au 31 décembre 2003 comme celui établi au 30 septembre 2004 faisaient état d'un montant de CHF 3'300'000.-. L'éventuelle prise en compte de la valeur de l'immeuble au 31 décembre 2004 ne relevait ainsi pas du fait du recourant. Il convenait donc de déduire le montant de CHF 1'000'000.- de la reprise.

S'agissant des loyers vaudois insuffisants, il n'était pas possible de déterminer la part imputable au recourant. Selon la pièce 39 produite par l'AFC-GE, des discussions étaient en cours avec le fisc vaudois, de sorte que celui-ci rendrait une décision ultérieurement.

L'AFC-GE avait, à juste titre, estimé que la provision de CHF 29'000.-, les frais d'entretien de CHF 92'492.95 et de commission de CHF 50'000.- étaient postérieurs à la démission du recourant et ne les lui imputait plus. En revanche, il n'était pas possible de savoir quelles autres reprises concernant l'année fiscale 2004 étaient imputables au recourant, de sorte qu'il fallait toutes les exclure.

L'AFC-GE devait donc établir un nouveau décompte écartant l'entier des reprises. Subsidiairement, il convenait de tenir compte des reprises de CHF 1'000'000.- liés à l'actif de Prilly et de CHF 211'000.- pour les loyers injustifiés. Enfin, du montant dû il y avait lieu de déduire la provision de CHF 1'732'040.-, avant de calculer les intérêts.

Aucune pièce au dossier ne permettait de savoir si ladite provision avait été utilisée, si la dette fiscale ordinaire 2004 avait été payée ni même si une taxation ordinaire avait été effectuée.

Enfin, le produit net de liquidation devait se fonder sur le bilan au 31 décembre 2003. Le bénéfice net à cette date était de CHF 477'060.-, montant correspondant aux fonds propres. Il n'y avait pas de motif d'y rajouter le bénéfice net au 30 septembre 2004, comme le proposait le fisc.

En conclusion, M. A\_\_\_\_\_ a demandé à être libéré de toute responsabilité solidaire du paiement de toute créance fiscale. Subsidiairement, il a demandé que l'AFC-GE soit astreinte à fournir un nouveau calcul en déduisant la reprise pour l'immeuble de Gland et les reprises liées à l'immeuble de Prilly et aux loyers injustifiés. Plus subsidiairement, il a conclu à ce que sa responsabilité soit limitée au montant de CHF 19'560.15.

- 29) Par courrier du 11 juin 2019, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

### EN DROIT

- 1) Il a déjà été statué sur la recevabilité du recours, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir.
- 2) Les considérants de droit par lesquels une autorité motive le renvoi d'une affaire à l'autorité inférieure lient cette dernière (ATF 133 III 201 consid. 4 ; 120 V 233 consid. 1a ; 117 V 237 consid. 2a ; 113 V 159 consid. 1c). Ce principe est applicable même en l'absence de texte et vaut aussi, par conséquent, dans la procédure administrative en général (ATF 94 I 388 consid. 2)
- 3) En l'espèce, le Tribunal fédéral a annulé les arrêts cantonaux en tant qu'ils avaient trait à la responsabilité du recourant pour les dettes fiscales de la société concernant l'IFD 2004 et l'ICC 2003 à 2007. La cause était renvoyée à la chambre de céans pour nouvelle décision au sens des considérants pour l'année fiscale (ICC et IFD) 2004.

Ainsi, contrairement à ce que soutient le recourant, la chambre de céans ne peut revenir sur le montant de CHF 34'467.50 plus intérêts de retard dû par l'intéressé pour l'IFD 2003 ; ce point ne fait pas l'objet de l'arrêt de renvoi. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs expressément retenu au consid. 5.4.2 de son arrêt que ce montant était dû.

L'arrêt de renvoi porte sur la question de savoir si l'actif fictif de Prilly, le loyer vaudois insuffisant et les frais non justifiés étaient issus de la période antérieure au 20 octobre 2014. En outre, il convient de déterminer si une taxation ordinaire a eu lieu pour 2004 et si la dette fiscale y relative a été acquittée. Ces éléments sont de nature à réduire la responsabilité du recourant.

- 4) Le recourant a sollicité la production de pièces complémentaires.
  - a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment pour le justiciable le droit de faire administrer des preuves

portant sur des faits pertinents. Ce droit n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 143 III 65 consid. 3.2; 143 V 71 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1).

b. Au regard des questions encore litigieuses, il n'y a pas lieu de procéder à des actes d'instruction complémentaires. En effet, les éléments pertinents figuraient déjà au dossier ou ont été apportés au dossier par l'AFC-GE après l'arrêt de renvoi. Par ailleurs, le recourant n'a pas précisé les pièces dont il demande l'apport. En outre, il a pu consulter le dossier auprès de la chambre de céans, lequel comporte, en particulier, toutes les pièces produites par la société, les déclarations fiscales de celle-ci et les taxations et bordereaux de taxation de la société.

Au vu de ces éléments, il ne sera pas donné suite à la demande de production de pièces complémentaires.

5) En premier lieu, il convient de déterminer, conformément à l'arrêt de renvoi, quelles sont les reprises fiscales dont le recourant répond.

a. La personne chargée de l'administration ou de la liquidation d'une société répond de tous les impôts dus par la société avant son entrée en fonction, charge à cette personne de prouver qu'elle a pris tous les soins commandés par les circonstances pour éviter de devoir s'en acquitter. En revanche, une responsabilité pour des dettes fiscales nées postérieurement à la fin de l'activité au sein de la société n'est pas possible, un tel raisonnement revenant à priver l'intéressé de la possibilité de se libérer de toute responsabilité au sens de l'art. 55 al. 1 i.f. LIFD (arrêt 2C\_607/2017 consid. 5.4.1 rendu dans la présente cause).

b. En l'espèce, la dette fiscale de la société issue du rappel d'impôt pour l'année 2004 se monte à CHF 1'192'660.50 pour l'IFD et à CHF 1'923'951.20 pour l'ICC, montants auxquels s'ajoutent les intérêts courant trente jours après le 23 novembre 2007, date d'échéance figurant sur les bordereaux rectificatifs. Il convient, conformément à l'arrêt de renvoi, de vérifier si les reprises liées à l'actif fictif de Prilly, au loyer vaudois insuffisant et aux frais non justifiés sont issues de la période antérieure au 20 octobre 2014, dont le recourant répond.

aa. L'intimée ayant considéré dans ses écritures après renvoi de la cause que sur le total des reprises 2004 pour frais non justifiés, de CHF 1'349'811.-, trois montants, d'un total de CHF 171'492.95, de frais non justifiés se rapportaient à la période postérieure au 20 octobre 2004.

Ces montants ressortent, en effet, du tableau des reprises, qui détaille les différents postes le constituant et les dates auxquelles les opérations sujettes à reprise ont eu lieu. Le tableau est accompagné des extraits de compte précisant la date, le libellé et le débit correspondant. Contrairement à ce que soutient le recourant, ces pièces permettent de comprendre quels frais particuliers ont été pris en compte, à quoi ils se rapportent et à quelle date ils ont été portés au compte de la société.

Les reprises liées au frais non justifiées relatives à la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 20 octobre 2004 se montent donc à CHF 1'178'318.- (CHF 1'349'811.- moins CHF 171'492.95).

bb. La parcelle de Prilly figurait, le 31 décembre 2003, au bilan de la société pour une valeur de CHF 3'300'000.-. Le 30 juillet 2004, elle a été vendue pour le montant de CHF 3'680'000.-. L'estimation fiscale de la parcelle au 6 août 2004 se montait à CHF 3'300'000.-. Dans le décompte de reprise par M. B. \_\_\_\_\_ au 1<sup>er</sup> janvier 2004, la parcelle est évaluée à CHF 3'330'000.-. À teneur du bilan « pro forma » au 30 juin 2004, l'immeuble figure à l'actif de la société avec une valeur de CHF 3'330'000.-. Selon le bilan au 30 septembre 2004, la parcelle figurait, pour l'année 2003, avec un actif de CHF 3'330'000.-.

Ce n'est que dans les comptes au 31 décembre 2004, notamment dans le compte de pertes et profits, que ledit actif est comptabilisé, au 1<sup>er</sup> janvier 2014, à CHF 4'300'000.-.

Dans la mesure où le bilan au 31 décembre 2003, le décompte de reprise au 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le bilan au 30 septembre 2004 font état de la valeur de l'immeuble de CHF 3'300'000.- ou de CHF 3'330'000.-, la mise au bilan, dans les comptes au 31 décembre 2004, d'un montant de CHF 4'300'000.- pour ce même immeuble ne saurait être imputée au recourant. En effet, les éléments précités laissent à penser qu'il a correctement comptabilisé la valeur de l'immeuble en question. À défaut d'éléments concrets permettant de retenir que le recourant a pu influencer la manière dont le bilan et le compte de pertes et profits au 31 décembre 2004 ont été établis, il ne saurait répondre de la dette fiscale se rapportant à cette reprise. Partant, la somme de CHF 1'000'000.- retenue à titre de reprise devra être écartée.

cc. Selon le rapport établi par l'administration fiscale du canton de Vaud le 17 juillet 2006, produit par l'AFC-GE après l'arrêt de renvoi, aucun loyer n'avait été perçu en 2003 pour l'immeuble sis à Gland dont la société était propriétaire et le loyer perçu en 2004, de CHF 38'621.-, était insuffisant. La section « immobilier » de l'administration vaudoise avait estimé le loyer annuel qui aurait pu être perçu à CHF 300'000.- par année. L'immeuble ayant été vendu le 20 octobre 2004, il convenait de ne retenir à titre de reprise que le montant du loyer qui aurait dû être perçu jusqu'à cette date et d'en déduire le loyer

effectivement versé. Il ressort, en outre, dudit rapport qu'à fin 2004, la société ne détenait plus de biens immobiliers dans le canton de Vaud et qu'elle avait son siège dans le canton de Genève.

Les bordereaux IFD et ICC 2004 tiennent compte de la reprise pour loyer insuffisant de CHF 211'000.- (CHF 300'000.- au pro rata temporis jusqu'au 20 octobre 2004, déduction faite du loyer perçu). Si, certes, comme le relève le recourant, ces bordereaux ont été contestés, la réclamation formée par la société a été rejetée par décisions du 2 mars 2009. En particulier, l'argument de la société selon lequel un recours était pendant devant les autorités vaudoises concernant le loyer insuffisant n'a pas été retenu. Partant, la reprise de CHF 211'000.- pour loyer insuffisant était justifiée et, au vu de la période concernée, engage la responsabilité du recourant.

c. En conclusion, les reprises imputables au recourant jusqu'au 20 octobre 2004 se montent à CHF 1'389'319.- (CHF 1'178'319.- de frais non justifiés + CHF 211'000.- de loyer insuffisant).

Ces reprises devront être ajoutées au bénéfice imposable, avant reprise, de CHF 3'040'526.-, de sorte que le bénéfice imposable déterminant pour établir l'ICC et l'IFD dont le recourant répond est de CHF 4'429'845.- (CHF 3'040'526.- + CHF 1'389'319.-). Le capital imposable de CHF 3'517'587.- ressort tant de la taxation ordinaire que de la taxation après rappel pour l'année fiscale 2004, toutes deux entrées en force. Il n'y a pas lieu d'y revenir ; le recourant ne le fait d'ailleurs pas valoir.

La charge fiscale de la société dont le recourant répond solidairement devra donc être calculée selon ces éléments.

- 6) Il convient encore de déterminer le produit de liquidation.
- a. En effet, la responsabilité solidaire est limitée au produit de la liquidation (art. 55 al. 1 LIFD). C'est l'entier du patrimoine de la société au début de la liquidation, c'est-à-dire au moment où les actifs de la société sont vendus et que les actionnaires, respectivement les personnes qui leur sont proches perçoivent le produit des ventes, qui est déterminant pour fixer le produit de la liquidation. En cas – comme en l'espèce – de liquidation de fait d'une société, celle-ci débute en principe lorsque les actifs sociaux sont réalisés (arrêt 2C\_607/2017 consid. 5.3). Le Tribunal fédéral a retenu que le processus de liquidation de la société avait in casu démarré en mars 2004 (consid. 5.3.1) et qu'il convenait de se fonder sur le bilan au 31 décembre 2003 (consid. 5.3.2).
- b. Après renvoi de la cause, l'intimée a déterminé le produit net de la liquidation en se fondant sur le bénéfice net de la société au 31 décembre 2003, des reprises imputables au recourant et du bénéfice net au 30 septembre 2004, afin

de tenir compte des réserves latentes. Alternativement, l'intimée a pris en compte uniquement le bénéfice net au 31 décembre 2003 et les reprises imputables au recourant en 2004. Cette méthode porterait le produit net de la liquidation à CHF 1'866'379.- (CHF 477'060.- + CHF 1'389'319.-).

Le recourant ne critique pas cette manière de faire et ne se prononce pas sur la méthode à suivre, mais fait valoir qu'il conviendrait de supprimer toutes les reprises. La question des reprises venant d'être examinée, il est renvoyé aux développements y relatifs.

S'agissant de la manière de déterminer le produit net de la liquidation, il convient de se fonder, outre sur le bénéfice net de la société au 31 décembre 2003 – comme indiqué par le Tribunal fédéral dans son arrêt – et les reprises, sur le bénéfice net au 30 septembre 2004. En effet, après la démission du recourant, il y a encore eu une vente d'immeuble, à savoir de l'immeuble de Gland, dont toutefois le recourant n'a pas à répondre, comme l'a retenu le Tribunal fédéral. Par ailleurs, les bénéfices engrangés au 30 septembre 2004 proviennent précisément des opérations de liquidation de fait effectuées par le recourant, qui engagent sa responsabilité.

Partant, en tenant compte des reprises telles que définies ci-dessus (consid. 5 supra), du bénéfice net au 31 décembre 2003 et au 30 septembre 2004, le produit net de liquidation se monte à CHF 8'049'697.88 (CHF 6'183'318.88.- bénéfice net au 30 septembre 2004 + CHF 1'389'319.- reprises + CHF 477'060.- bénéfice net au 31 décembre 2003). Ce montant fixe la limite de la somme pour laquelle le recourant peut être recherché.

7) Se pose encore la question de savoir si la provision pour impôts de CHF 1'736'040.- que le recourant a fait inscrire au bilan 2004 lui permet de se libérer de toute responsabilité.

a. Le Tribunal fédéral a retenu que, dès lors que la procédure de rappel d'impôt avait été initiée en 2006, la provision constituée en 2004 se rapportait au paiement de l'impôt 2004 avant reprise. L'arrêt cantonal ne permettait toutefois pas de savoir si une taxation ordinaire avait eu lieu pour 2004 et si la provision avait servi au paiement de la dette issue de cette taxation. Par ailleurs, « dans l'éventualité où cette provision n'avait pas servi à acquitter une dette fiscale découlant de la procédure de taxation ordinaire pour l'année 2004, il convenait de déduire le montant de la provision de la dette issue de la procédure de rappel d'impôt. La constitution d'une provision pour impôt devait être considérée comme étant une mesure visant à réduire la responsabilité du recourant, ce d'autant plus que si la société ne s'était pas acquittée des impôts de l'année 2004, celui-ci ne pouvait pas en être tenu responsable, ayant démissionné de son poste d'administrateur avant la fin de cette année et n'ayant de ce fait plus eu aucune activité de liquidateur de fait dès ce moment (consid. 5.5.2 in fine).

b. Il ressort du dossier que des bordereaux provisoires établis en 2005 ont fixé l'IFD 2004 à CHF 4'420.- et l'ICC 2004 à CHF 730'291.45. Ces bordereaux n'ont pas été contestés. La dette fiscale issue de la procédure de rappel d'impôt a été fixée le 23 novembre 2007 à CHF 1'192'660.50 pour l'IFD et à CHF 1'923'951.20 pour l'ICC. La société ne s'est pas acquittée de sa dette fiscale ordinaire pour l'année 2004. L'intimée relève à juste titre que la provision n'a pas été constituée par des réserves de liquidités dans les actifs circulants et que lesdites liquidités ont été placées dans le compte courant actionnaire, qui a présenté un solde débiteur de CHF 4'922'866.13. La chambre de céans étant toutefois liée par les considérants en droit de l'arrêt de renvoi, elle ne peut, contrairement à ce que souhaiterait l'intimée, s'écarter du raisonnement du Tribunal fédéral. Partant, la provision sera déduite de la dette fiscale issue du rappel d'impôt.

Par ailleurs, il n'y a pas lieu de procéder à la déduction de la provision avant le calcul des intérêts dus sur la dette fiscale imputée au recourant. En effet, il ressort du dossier que la provision n'a pas servi au paiement de la dette d'impôt. D'ailleurs, faute de liquidités constituées à cet effet, la société n'a pas été en mesure de procéder à des acomptes. Ainsi, la provision permet uniquement de réduire la responsabilité du recourant à concurrence de son montant ; elle ne saurait toutefois porter des intérêts.

- 8) En conclusion, le recours doit être partiellement admis.

Il conviendra de déterminer l'ICC et l'IFD 2004 imputables au recourant en retenant un bénéfice imposable de CHF 4'429'845.- et un capital imposable de CHF 3'517'587.-. L'ICC et l'IFD porteront intérêts à compter du 23 décembre 2007, soit trente jours après les bordereaux de rappel d'impôts du 23 novembre 2007. Du montant ainsi obtenu, il conviendra de déduire la provision de CHF 1'732'040.-. L'éventuel découvert en résultant correspondra au montant dû par le recourant, pour autant qu'il ne dépasse pas la somme de CHF 8'049'697.88.

Le recours est donc partiellement admis dans ce sens et la cause est renvoyée à l'intimée afin qu'elle établisse le montant dû par le recourant en suivant les paramètres précités. Il est relevé que ce renvoi se limite à l'exécution du présent arrêt.

- 9) Le recourant a conclu à ce que les frais de première instance et de recours soient mis à la charge de l'État et qu'une indemnité de procédure pour chaque instance lui soit allouée.

Le recourant n'obtient que partiellement gain de cause : sa responsabilité est confirmée, seul le montant dont il répond solidairement doit être recalculé, à la baisse. Un émolument réduit de CHF 500.- sera ainsi mis à sa charge pour la procédure devant le TAPI et un émolument, également réduit, de CHF 500.- sera mis à sa charge pour la procédure devant la chambre de céans (art. 87 al. 1 LPA).

Une indemnité de procédure réduite de CHF 1'000.- lui sera allouée pour chaque instance (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 7 octobre 2016 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 septembre 2016 ;

**au fond :**

l'admet partiellement, annule le jugement précité et les décisions de l'administration fiscale cantonale des 31 juillet 2013 et 31 août 2015 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle détermine le montant dû par Monsieur A\_\_\_\_\_ selon les paramètres fixés dans le présent arrêt ;

met à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 500.- pour la procédure devant le Tribunal administratif de première instance et un émolument de CHF 500.- pour la procédure devant la chambre administrative de la Cour de justice ;

alloue à Monsieur A\_\_\_\_\_ une indemnité de procédure de CHF 1'000.- pour la procédure devant le Tribunal administratif de première instance et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- pour la procédure devant la chambre administrative de la Cour de justice, à charge de l'État de Genève ;

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 Grégoire Piller, 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, MM. Pagan et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :