

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3116/2023 ICCIFD

JTAPI/886/2024

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 9 septembre 2024

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**, représenté par GRANT THORNTON ADVISORY SA, avec  
élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2018 de Monsieur A\_\_\_\_\_.
2. Selon la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations, le précité est arrivé à Genève en provenance de Zürich le 15 janvier 2015. Le 25 janvier 2019, il est retourné dans ce dernier canton.
3. Par pli du 29 juin 2022, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE), a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôt, ainsi que d'une procédure pour soustraction d'impôt concernant les années 2015 à 2018.

Elle l'a invité à produire les comptes de B\_\_\_\_\_ Ltd (ci-après : la société) pour les années 2012 à 2018, à fournir toute explication utile quant au fait que cette entité était domiciliée aux Bahamas et, enfin, à lui communiquer tous les revenus provenant de celle-ci durant les périodes fiscales en cause.

4. Ce courrier est revenu à l'expéditeur, de sorte que l'AFC-GE a envoyé au contribuable des rappels les 27 juillet, 12 et 30 septembre 2022.
5. Par pli du 7 novembre 2022, l'AFC-GE a imparté au prénommé un ultime délai de dix jours pour donner suite à sa demande de renseignements, sous menace de taxation par estimation.
6. Le 3 février 2023, le contribuable a répondu que, selon un contrôle mené par l'administration fiscale cantonale zurichoise (ci-après : AFC-ZH), il détenait une participation de 50 % dans la société, dont le siège se trouvait au Bahamas qu'il avait omis, par erreur, de déclarer. Il transmettait sa comptabilité des années 2015 à 2017. Toutefois, cette société était inactive depuis 2015 et, comme le droit bahaméen ne prescrivait pas la tenue d'une comptabilité, aucun état financier n'avait été établi en 2018. Enfin, il n'avait perçu ni salaire, ni honoraires d'administrateur ni dividende de la part de cette société.
7. Par lettre du 28 février 2023, suivie d'un rappel daté du 31 mars suivant, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui faire parvenir tout document démontrant que l'AFC-ZH avait considéré que la société était domiciliée aux Bahamas, qu'elle avait été imposée comme participation de 2011 à 2014 et que, de ce fait, elle n'avait pas été assujettie en Suisse. En outre, au vu de sa cessation d'activité en 2016, un dividende de liquidation devait être pris en compte pour sa taxation au prorata de sa participation, les fonds propres distribuables s'élevant à CHF 1'347'234.46.- au 31 décembre 2017.
8. Le 17 mai 2023, l'AFC-GE a informé le contribuable de la clôture des procédures ouvertes le 29 juin 2022.

Elle lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt pour l'année 2018. Ce faisant, elle a ajouté CHF 402'761.- à son revenu, à savoir CHF 671'268.- à titre de dividende de liquidation, sous imputation de CHF 268'507.-, représentant la

déduction pour participation qualifiée privée. Elle a également intégré dans sa fortune la valeur de sa participation dans la société, arrêtée à CHF 4'998.-.

Pour cette même période, l'AFC-GE lui a également notifié des bordereaux d'amende pour soustraction intentionnelle, arrêtant la quotité de la peine à une fois les impôts éludés.

9. Le 14 juin 2023, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux.

Il n'avait pas déclaré sa participation de 50 % dans la société. Cependant, celle-ci n'avait pas été liquidée et il n'avait donc pas perçu de dividende de liquidation. Par conséquent, la reprise de CHF 402'761.- ne se justifiait pas. Les amendes devaient également être réduites.

10. Par décision du 24 août 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

À l'analyse des comptes de la société, ses actifs étaient liquides ou facilement distribuables et elle avait cessé toute activité économique depuis 2015. Puisqu'il n'existait pas de comptes établis en 2018, il n'était pas possible de s'assurer que les fonds propres n'avaient pas été versés.

Le contribuable n'avait pas déclaré sa participation, ni les rendements de celle-ci. Il en avait résulté une perte fiscale pour la collectivité. Toutes les conditions d'une soustraction d'impôt intentionnelle étaient réunies. Une amende devait lui être infligée. Puisqu'aucun élément supplémentaire n'avait été apporté dans le cadre de sa réclamation, la quotité de la peine, fixée à une fois les droits soustraits, n'apparaissait nullement disproportionnée.

11. Par acte du 25 septembre 2023, le contribuable, sous la plume de son conseil, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal)

Par erreur, il n'avait pas déclaré sa participation dans la société. Toutefois, celle-ci n'avait pas été liquidée et il n'avait ainsi pas perçu de dividende de liquidation. La valeur de sa participation devait être prise en compte au niveau de l'impôt sur la fortune et l'amende fixée uniquement sur la base de cet impôt soustrait. Il produisait les comptes 2017-2018 de la société, dont il ressortait que des fonds propres distribuables existaient encore au 31 décembre 2018.

12. Dans sa réponse du 24 novembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les montants figurant dans les comptes 2017 transmis le 3 février 2023 divergeaient de ceux de cette même année et joints à son recours. En annexe à celui-ci, il avait également produit les comptes 2018 de la société, alors que dans le susdit courrier, il avait indiqué qu'aucun état financier n'avait été établi pour cette année-là. Aucune explication n'avait été fournie à ce sujet et l'examen des comptes ne permettait pas d'exclure le versement de dividendes.

13. Dans sa réplique du 6 mars 2024, le recourant a fait valoir que selon les comptes 2015 à 2018 annexés, la société avait encore exercé une activité commerciale en 2015. Les années suivantes, elle n'avait plus réalisé de chiffre d'affaires, seules des

charges de personnel de CHF 14'558.77 avaient été comptabilisées en 2016. En 2018, les fonds propres n'avaient pas été distribués aux actionnaires. Selon une attestation du 6 mars 2024 annexée, Madame C\_\_\_\_\_ confirmait sa dette envers la société au 31 décembre 2018 d'un montant de CHF 1'326'629.38. Enfin, les comptes fournis le 3 février 2024 étaient incorrects, seuls ceux annexés étaient exacts.

14. Par duplique du 27 mars 2024, l'AFC-GE a fait valoir qu'il découlait d'une réclamation déposée devant l'administration fiscale cantonale schwyzoise que Mme C\_\_\_\_\_ était une proche du recourant, étant sa compagne et ayant fondé la société avec lui.
15. Par écriture du 13 juin 2024, le recourant a repris les arguments exposés dans le cadre de sa réplique.
16. Le détail des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

## **EN DROIT**

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).
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.
3. Le recourant conteste la reprise de CHF 402'761.- effectuée au niveau de son revenu imposable pour l'année 2018 dans la procédure de rappel d'impôt.
4. À teneur des art. 151 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, 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.
5. De simples soupçons quant à l'inexactitude de la déclaration fiscale sont suffisants pour justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4).
6. En l'espèce, le recourant admet n'avoir jamais déclaré sa participation de 50 % dans la société. L'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt à son encontre se justifiait. Cependant, il conteste la reprise effectuée par l'AFC-GE, considérant qu'au 31 décembre 2018, la société n'était pas liquidée.

7. Selon l'art. 20 al. 1bis LIFD dans sa teneur en vigueur en 2018, le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

L'art. 22 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) présente une teneur similaire.

8. En droit fiscal, la notion de liquidation ne doit pas être comprise au sens du droit privé, mais au sens économique. Cela vaut non seulement pour l'application de l'art. 58 al. 1 let. c, LIFD mais aussi pour l'imposition du rendement de la fortune. L'art. 20 al. 1 let. c LIFD est une norme qui présente des points de rattachement économiques, raison pour laquelle l'état de fait doit être apprécié en fonction de sa substance économique (ATF 115 Ib 249 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_349/2008 du 14 novembre 2008 in RDAF 2009 II 460).

Du point de vue fiscal, une société est réputée liquidée économiquement ou de fait lorsqu'elle cesse son activité commerciale, aliène ou réalise ses actifs et ne réinvestit pas le produit de la vente, mais le répartit entre les actionnaires. Dans les faits, elle est liquidée non seulement lorsque tous ses actifs lui sont retirés, mais aussi lorsqu'elle conserve certains actifs (tels que des avoirs bancaires, des liquidités ou des avoirs vis-à-vis d'actionnaires) et perd en outre sa substance économique (ATF 115 Ib 274 consid. 10a ; arrêt du Tribunal fédéral du 4 mai 1999 in ASA 68, p. 739, consid. 4).

9. Les excédents de liquidation sont des prestations accordées aux actionnaires ou à leurs proches en relation avec la dissolution de la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_349/2008 du 14 novembre 2008 in RDAF 2009 II 460 consid. 2.3).

La fortune de la société dissoute est répartie entre les détenteurs des droits de participation après l'extinction de leurs dettes (art. 745 CO). Il s'agit du dernier dividende possible, raison pour laquelle il est également question du « dividende final ». Au stade de la liquidation, le capital-actions ou le capital social libéré est d'abord remboursé (arrêt 2C\_349/2008 précité consid. 2.3) Il n'est pas contesté qu'il n'y a pas de rendement de participation à cet égard.

Sont imposés en tant que rendement de la fortune toutes les opérations qui entraînent économiquement une liquidation ou une liquidation partielle par laquelle la société, en fin de compte, livre les actifs concernés, pour autant que ces opérations ne constituent pas un remboursement des parts existantes du capital (arrêt de la commission cantonale de recours du canton de Zurich du 26 août 1998 in StE 1999 B 24.4 n° 51, consid. 2a).

10. 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 réf.).
11. En l'espèce, l'AFC-GE soutient que la société a été liquidée en 2018. Elle souligne que les comptes produits par le contribuable à divers stades de la procédure ne concordent pas et relève que la société a cessé toute activité en 2015.

De son côté, le contribuable remet en cause la thèse de l'AFC-GE faisant valoir que la société aurait été liquidée en 2018 et qu'il aurait perçu un dividende de liquidation de la part de celle-ci cette année-là. Il se fonde sur la comptabilité jointe à son recours et sa réplique, ainsi que sur l'attestation de Mme C \_\_\_\_\_, datée du 6 mars 2024, confirmant sa dette envers la société au 31 décembre 2018.

12. Il convient de rappeler que la notion de liquidation au sens des art. 20 al. 3 LIFD et 23 let. 3 LIPP ne doit pas être comprise dans le sens où le donne le droit privé, mais dans son acception économique.

Ainsi que le relève à juste titre l'autorité intimée, il existe une divergence entre les comptes que le recourant a joints à son courrier du 3 février 2023 (i), ceux annexés à son recours (ii) et ceux produits avec sa réplique (iii). En effet, le total des actifs 2017 des comptes (i) et (iii) se monte à CHF 1'347'234.46, tandis que le total des actifs des comptes (ii) se chiffre à CHF 1'083'384. En outre, les comptes (ii) font état d'une créance de la société de CHF 50'227.93 à l'encontre du contribuable, qui n'est pas mentionnée dans les autres comptabilités. Dans sa réplique, le contribuable se contente d'exposer que les comptes annexés à celle-ci doivent seuls être pris en considération, car ceux produits le 3 février 2023 sont incorrects. Or, ce faisant, il ne s'exprime pas au sujet de la divergence entre les comptes joints à sa réplique et ceux produits en annexe à son recours.

Aussi et surtout, dans sa réplique du 6 mars 2024, il ne fournit aucune explication quant au fait qu'il se trouve désormais en possession des comptes sociaux 2018, alors que dans le courrier du 3 février 2023, il affirmait que la société n'avait établi aucune comptabilité pour cette année. Au vu de la contradiction flagrante entre ces deux affirmations, le tribunal ne peut que conclure que la comptabilité 2018 a été établie pour les besoins de la cause fiscale. Ces comptes ne seront pas pris en considération. L'attestation de Mme C \_\_\_\_\_ n'y change rien, étant donné qu'elle est un proche du recourant, ayant cofondé la société avec lui et partagé sa vie.

La société est inactive depuis 2015, ce que le contribuable reconnaît. Il admet également qu'elle n'a pas établi d'états financiers en 2018, alors qu'elle tenait une comptabilité les années précédentes. Dès lors, l'AFC-GE était fondée à retenir qu'elle avait été économiquement liquidée durant l'année 2018 et que par conséquent, le recourant, qui détenait la moitié de son capital, avait perçu un gain

de liquidation. Celui-ci n'est imposable qu'à raison de 60 %, en application des art. 20 al. 1bis LIFD et 22 al. 2 LIPP. Il se détermine de la manière suivante :

Fonds propres distribuables au 31.12.2017	1'347'234.46
Remboursement de capital (non imposable)	-4'697.96
Dividende de liquidation	1'342'536.50
Part du contribuable (50 %)	671'268.25
Part nette du contribuable (imposable à 60 %)	<b>402'760.95</b>

En conséquence, c'est à juste titre que l'autorité intimée a ajouté une montant de CHF 402'761.- au revenu de l'intéressé.

Le recours doit dès lors être rejeté sur ce point.

13. Le contribuable conteste les amendes qui lui ont été infligées pour soustraction d'impôt.
14. 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).
15. 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/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 28b et les références citées).
16. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on

entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1).

17. En l'espèce, en 2018, le recourant n'a pas déclaré un dividende provenant de la liquidation de la société. L'on ne voit pas pour quelle autre raison il aurait omis de déclarer ce revenu, si ce n'est afin de payer moins d'impôts. Son comportement doit ainsi être qualifié d'intentionnel et ne procède pas d'une simple négligence.

Il résulte de ce qui précède que les conditions objective et subjective d'une soustraction d'impôt sont remplies en l'espèce. Partant, le prononcé d'une amende à l'encontre du recourant se justifie. Il convient d'examiner sa quotité.

18. Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. 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 en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid.7.2.1. La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent aussi en considération le repentir actif ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (Pietro SANSONETTI, Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 175, § 47, p. 1995).

19. En l'espèce, il convient de retenir avec l'autorité intimée, l'importance du montant soustrait. En effet, la reprise s'élève à CHF 402'761.-, alors que le contribuable n'avait déclaré qu'un revenu imposable de CHF 35'197.- pour l'ICC et de CHF 30'686.- pour l'IFD. En outre, le recourant ne peut bénéficier d'aucune circonstance atténuante. D'ailleurs, il ne s'en prévaut d'aucune et il n'apporte aucune motivation portant sur la peine.

En conséquence, la quotité des amendes, fixée à une fois les impôts éludés, ce qui correspond à la sanction ordinaire en cas de soustraction intentionnelle, doit être confirmée.

20. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.
21. 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), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 25 septembre 2023 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 24 août 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Laurence DEMATRAZ et Caroline GOETTE, juges assessseures.

**Au nom du Tribunal :**  
**La présidente**  
**Sophie CORNIOLEY BERGER**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière