

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/378/2009-IFD

ATA/18/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 janvier 2013

2^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ C_____ et Monsieur J_____ C_____
représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
26 mars 2012 (JTAPI/413/2012)**

ainsi que

dans la cause

Madame A_____ C_____ et Monsieur J_____ C_____
représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 juin 2012 (JTAPI/791/2012)**

EN FAIT

1) Madame A_____ C_____ et Monsieur J_____ C_____ (ci-après : les contribuables), ressortissants français, ont été domiciliés à Genève du 14 avril 1982 au 14 décembre 2000, date à laquelle ils ont déménagé dans le canton de Vaud. Ils étaient assujettis à l'ICC ainsi qu'à l'IFD perçu par les autorités genevoises jusqu'en décembre 2000. Le 15 mai 2006, le Tribunal de grande instance de Paris a prononcé la séparation de corps des époux C_____.

M. J_____ C_____ (ci-après : le contribuable) a été administrateur de la société E_____ S.A., dont le but était le courtage, la gestion de biens et les opérations financières, à l'exclusion d'opérations immobilières en Suisse. Cette société a été inscrite au registre du commerce du canton de Genève jusqu'en avril 2005.

2) Le présent arrêt concerne l'impôt cantonal et communal genevois (ci-après : ICC) de 2000, l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de 1997-1998 et 1999-2000, ainsi que les amendes prononcées au titre de soustraction d'impôt relatives à chacune de ces deux dernières périodes fiscales.

3) S'agissant de l'ICC, Mme et M. C_____ ont été imposés sur la base des revenus bruts déclarés suivants :

Période fiscale	Revenu brut déclaré	Revenu imposable
1996	CHF 127'324.-	CHF 69'112.- (bordereau rectificatif du 22.7.97)
1997	CHF 115'249.-	CHF 111'716.- (bordereau rectificatif du 27.10.98)
1998	CHF 85'820.-	CHF 139'600.- (bordereau taxation d'office du 8.6.99)
1999	---	CHF 250'800.- (bordereau taxation d'office du 21.12.99)
2000	CHF 534'616.-	CHF 450'554.-

Dans leur déclaration fiscale 2000, remise le 12 septembre 2000, les époux C_____ ont également déclaré une fortune brute de CHF 1'627'611.-, qui, après déductions, s'élevait à CHF 533'051.-. M. J_____ C_____ exerçait la profession de conseiller financier. Dans le cadre de son activité dépendante, il avait réalisé un revenu de CHF 74'906.-, attesté par un certificat de salaire de son employeur, la société E_____ S.A. Il avait aussi déclaré un chiffre d'affaires brut de CHF 426'530.- issu de son activité indépendante.

- 4) Les époux C_____ ont reçu les bordereaux IFD suivants :

Période fiscale	Revenu imposable	Impôt IFD dû
1995-1996	CHF 366'200.-	CHF 61'997.70
1997-1998	CHF 91'200.-	CHF 16'779.-
1999-2000	CHF 114'000.-	CHF 22'706.50

En particulier, l'IFD 1999-2000 a fait l'objet d'une taxation d'office notifiée le 29 octobre 2001.

- 5) Par ordonnance du 9 juin 2000, le Tribunal de grande instance de Blois a, sur la base des pièces du dossier, admis l'existence de présomptions d'infractions fiscales pesant à l'encontre de M. J_____ C_____ et de la société E_____ S.A. Il a autorisé, en application de l'art. L 16 B du livre français des procédures fiscales, des agents fiscaux français à procéder aux visites et saisies nécessaires à la recherche de la preuve des agissements présumés dans la résidence française du contribuable et aux sièges de plusieurs sociétés qui se trouvaient au même endroit.

Les documents découverts lors de cette perquisition ont notamment été transmis à la cellule française de lutte contre le blanchiment, connue sous l'abréviation de Tracfin, en charge du traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins. La cellule Tracfin les a fait parvenir au Parquet de Paris.

- 6) Le 29 juillet 2002, le Parquet de Paris a ouvert une information des chefs d'abus de biens sociaux, complicité et recel d'abus de biens sociaux suite au signalement de la cellule Tracfin. Cette dernière dénonçait la conclusion de contrats de consultant entre M. J_____ C_____ et plusieurs sociétés.

L'enquête et les informations de la cellule Tracfin portaient sur le versement de commissions très importantes pouvant constituer des détournements au détriment des sociétés concernées. Les sommes versées entre 1999 et 2000 se seraient montées à plusieurs millions de francs et auraient notamment transité par la société E_____ S.A. en Suisse. Une partie des sommes aurait vraisemblablement été utilisée au paiement de commissions à des tiers, parmi lesquels figureraient des fonctionnaires étrangers susceptibles de faciliter les contrats.

Sur la base de ces éléments, une demande d'entraide judiciaire a été formée par les autorités françaises auprès des autorités genevoises.

- 7) Par ordonnance du 21 mai 2003, le juge d'instruction genevois a admis la demande d'entraide judiciaire et ordonné la perquisition au domicile vaudois de

M. J_____ C_____ aux fins de saisir tous les documents utiles à la manifestation de la vérité. Il a également demandé aux établissements bancaires genevois de lui transmettre les relevés des comptes dont M. J_____ C_____ était titulaire ou ayant-droit.

L'ensemble de ces documents ont été consultés par l'administration fiscale (ci-après : AFC-GE).

- 8) Par un courrier du 2 novembre 2005, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt portant sur l'IFD des périodes fiscales 1995-1996 à 1999-2000 et sur l'ICC des périodes fiscales 2000 et 2001A. Des éléments de revenu et fortune pourraient ne pas avoir été déclarés. Le contribuable était invité à se présenter à l'AFC-GE. Des échanges de courriers ont eu lieu entre le 25 novembre et le 13 décembre 2005.
- 9) Le 13 décembre 2005, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de rappel d'impôt pour l'ICC 2000. Elle se réservait le droit de prononcer une amende portant sur cette période fiscale. Le bordereau précité faisait état d'un revenu imposable de CHF 5'349'779.- et d'une fortune imposable de CHF 4'582'841.-. Le supplément d'impôt s'élevait à CHF 1'547'020,70 et les intérêts de retard à CHF 249'199,25.

Suite à la réclamation du contribuable du 13 janvier 2006 contre le bordereau précité, les parties ont échangé divers courriers destinés à compléter ladite réclamation et à produire des pièces.
- 10) Par décision du 17 février 2006, l'autorité de contrôle suisse en matière de lutte contre le blanchiment d'argent a clos la procédure d'assujettissement ouverte à l'encontre de la société E_____ S.A.
- 11) Le 20 décembre 2006, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de rappel d'impôt pour des revenus extraordinaires réalisés en 2000, intitulé ICC 2001-A. Le revenu imposable était de CHF 4'219'292.-, le supplément d'impôts de CHF 1'280'135,40 et les intérêts de retard de CHF 244'114,70. Le droit d'infliger une amende portant sur cette période était également réservé. Le contribuable a formé une réclamation contre ce bordereau le 3 janvier 2007.
- 12) Par arrêt du 11 juin 2007, la Cour administrative d'appel de Nantes a notamment réformé le jugement du Tribunal administratif d'Orléans du 4 octobre 2005 en ce sens que Mme et M. C_____ ont été déchargés des cotisations d'impôt sur le revenu, de contribution sociale généralisée et de contribution au remboursement de la dette sociale des années 1998 et 1999 procédant de l'imposition de bénéfices non commerciaux et de revenus d'origine indéterminée.

Mme et M. C_____ ne pouvaient être considérés comme ayant leur domicile fiscal en France en 1998 et 1999. Ils ne pouvaient dès lors pas être soumis à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, mais uniquement à raison de leurs seuls revenus de source française qui avaient été déclarés.

- 13) Le 12 septembre 2007, l'AFC-GE a notifié aux contribuables trois bordereaux de rappel d'impôts pour l'IFD 1995-1996, l'IFD 1997-1998 et l'IFD 1999-2000. Les suppléments d'impôts IFD dus pour ces trois périodes fiscales s'élevaient respectivement à CHF 1'159'026,30, CHF 240'453.- et CHF 109'313,50. Les intérêts de retard étaient respectivement de CHF 442'426,10, CHF 79'713,50 et CHF 23'311,10.

Le même jour, l'AFC-GE a aussi notifié aux contribuables un bordereau amende correspondant au montant de l'impôt soustrait au motif qu'ils n'avaient pas déclaré des revenus imposables. L'amende se montait à CHF 1'508'793.-.

L'ensemble de ces décisions ont été contestées par réclamation des contribuables du 12 octobre 2007. Divers courriers s'en sont suivis entre les parties.

- 14) Par arrêt du 29 octobre 2007, la Cour d'appel d'Orléans, 2^{ème} chambre des appels correctionnels, a infirmé le jugement du Tribunal correctionnel de Blois du 9 mai 2006 et renvoyé M. J_____ C_____ de tous les chefs de poursuite.

Le jugement attaqué avait notamment déclaré M. J_____ C_____ coupable de fraude fiscale, à titre personnel et en sa qualité de dirigeant de la société E_____ S.A., et l'avait condamné à une peine d'emprisonnement et à une amende.

Se fondant sur l'arrêt susmentionné de la Cour administrative d'appel de Nantes du 11 juin 2007 concernant M. J_____ C_____ ainsi que sur un second arrêt rendu le même jour relatif à la société E_____ S.A., la Cour d'appel d'Orléans a constaté que ces deux arrêts mettaient un terme définitif au contentieux opposant le contribuable à l'administration fiscale française, qui avait donné lieu aux poursuites pénales et à la condamnation du Tribunal correctionnel de Blois du 9 mai 2006. Il n'existait dès lors pas de preuve pour imputer à M. J_____ C_____ les infractions qui lui étaient reprochées, à titre personnel et en sa qualité de dirigeant de la société E_____ S.A.

- 15) Le 19 décembre 2008, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation du 13 janvier 2006 et émis un nouveau bordereau de rappel d'impôt pour l'ICC 2000. Le revenu imposable était de CHF 701'044.- et la fortune imposable de CHF 246'001.-. Le supplément d'impôt se montait à CHF 80'042,50 et les intérêts de retard à CHF 17'079.40.

Le même jour, l'AFC-GE a aussi partiellement admis la réclamation du 3 janvier 2007 et émis un nouveau bordereau de rappel d'impôt, pour l'année 2000, fondé sur l'art. 17 al. 6 aLCP. Le revenu imposable était de CHF 3'563'807.-, le supplément d'impôt de CHF 1'078'626.20 et les intérêts de retard de CHF 205'688.-.

A cette même date, l'AFC-GE a également notifié aux contribuables un bordereau amende pour l'ICC 2000 de CHF 1'158'668.- au motif qu'il n'avait pas déclaré d'importants revenus.

Enfin, le 19 décembre 2008, l'AFC-GE a, en outre, partiellement admis la réclamation du 12 octobre 2007 et émis trois nouveaux bordereaux de rappel d'impôts pour l'IFD 1995-1996, l'IFD 1997-1998 et l'IFD 1999-2000, ainsi qu'un nouveau bordereau amende. Les suppléments d'impôts pour ces trois périodes fiscales étaient de CHF 1'141'776,30, CHF 175'984.- et CHF 45'761,50. Les intérêts de retard s'élevaient respectivement à CHF 435'841,35, CHF 58'341,10 et CHF 9'758,60. Quant à l'amende, elle était de CHF 1'363'521.- et correspondait au montant de l'impôt soustrait.

- 16) Par courrier du 13 janvier 2009, l'AFC-GE a annulé ses décisions du 19 décembre 2008 portant sur le rappel d'impôt ICC 2000, sur le rappel d'impôt 2000 fondé sur l'art. 17 al. 6 aLCP et sur l'amende relative à l'ICC 2000.
- 17) Le 14 janvier 2009, l'AFC-GE a entièrement admis la réclamation du 3 janvier 2007 contre le bordereau ICC 2001-A et annulé ce dernier.

Le même jour, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation du 13 janvier 2006 et émis un nouveau bordereau de rappel d'impôts ICC 2000. Le revenu imposable était de CHF 4'264'108.- et la fortune imposable de CHF 246'001.-. Le supplément d'impôts s'élevait à CHF 1'175'050,10 et les intérêts de retard à CHF 189'280,95.

A cette même date, l'AFC-GE a émis un bordereau amende relatif à l'ICC 2000 d'un montant de CHF 1'175'050.-, correspondant au montant de l'impôt soustrait, au motif que des revenus provenant d'une activité lucrative n'avaient pas été déclarés.

Procédure n° 1 - Cause n° A/378/2009 - IFD

- 18) Le 19 janvier 2009, le contribuable a recouru contre la décision du 19 décembre 2008 auprès de la Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI).

L'AFC-GE a conclu au rejet du recours dans sa réponse du 16 novembre 2009.

Le contribuable a répliqué le 15 janvier 2010 et persisté dans ses conclusions. Par courrier du 4 novembre 2011, il a demandé à être personnellement entendu par le TAPI.

Par courriers séparés des 9 janvier et 1^{er} février 2012, les parties ont admis que le rappel d'impôt pour l'IFD 1995-1996 et l'amende y relative étaient prescrits.

- 19) Par jugement du 26 mars 2012 (JTAPI/413/2012), le TAPI a annulé les décisions de rappel d'impôts pour l'IFD des années 1995-1996 à 1999-2000, ainsi que les amendes y relatives. Il a renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelles décisions sur le rappel d'impôts et l'amende des années 1997-1998 et 1999-2000 au sens de ses considérants. Ceux-ci s'écartaient des conclusions du recourant. Le recours a été partiellement admis.

Le droit de procéder au rappel d'impôt pour l'IFD 1995-1996 était périmé et l'amende y relative était prescrite. Le rappel d'impôt pour l'IFD 1997-1998 était annulé au motif que quatre des montants encore litigieux au stade du recours au TAPI ne pouvaient pas être qualifiés de revenus. S'agissant de l'amende correspondante à cette période, le coefficient d'une fois l'impôt soustrait était confirmé, mais le montant devait être recalculé.

Quant à la reprise d'impôt pour l'IFD 1999-2000, elle était annulée pour violation de l'obligation de motivation. Ni les écritures, ni les pièces de l'AFC-GE ne démontraient que les revenus considérés comme non déclarés avaient été diminués des revenus ayant fait l'objet de la taxation d'office IFD 1999-2000. L'amende relative à cette période a également été annulée. L'AFC-GE était invitée à rendre une nouvelle décision motivée pour cette période sur ces deux aspects.

- 20) Par acte du 1^{er} mai 2012, M. J_____ C_____ a recouru contre le jugement du TAPI du 26 mars 2012 auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). La cause a été enregistrée sous le n°A/378/2009. Le recours portait sur les périodes fiscales 1997-1998 et 1999-2000.

Le recourant se plaignait d'une violation du droit d'être entendu, le TAPI ne l'ayant pas entendu personnellement alors que le montant total des amendes, y compris celles atteintes par la prescription, était très important.

Les pièces et les relevés bancaires fondant les décisions de rappel d'impôt et les amendes de l'AFC-GE avaient été obtenus de manière illicite. En effet, la procédure d'entraide judiciaire genevoise faisait suite à une demande des autorités françaises et à une perquisition illégale menée par ces dernières, en France, au lieu du domicile du contribuable et du siège de plusieurs sociétés. La perquisition française contrevenait au droit à un procès équitable, soit un droit fondamental du contribuable et non une norme procédurale. Ce vice initial était irréparable et

entachait toutes les procédures ultérieures. Les documents ainsi obtenus par l'AFC-GE devaient être écartés. Faute de preuve, l'ensemble des décisions litigieuses devaient être annulées. De plus, le contribuable n'avait pu ni consulter le dossier de la procédure d'entraide genevoise, ni s'opposer à la transmission des informations et documents le concernant par le juge genevois à l'AFC-GE. Son activité n'avait pas été considérée contraire à la loi contre le blanchiment d'argent.

Le contribuable invoquait une violation des règles du fardeau de la preuve et, en particulier, du principe de la présomption d'innocence dans la mesure où le rappel d'impôt était assorti d'une amende. Le TAPI admettait que le contribuable avait caché de très importants revenus à l'AFC-GE et que cette dernière pouvait en conséquence exiger toutes les informations utiles relatives aux montants reçus sur les comptes bancaires, alors que cette même autorité ne fournissait pas d'explication détaillée et motivée sur lesdits revenus dans la procédure de recours et qu'elle estimait ne pas devoir se prononcer sur tous les détails de chaque grief invoqué par le recourant.

Le contribuable contestait la reprise d'impôt sur le montant de USD 110'700.- (soit CHF 145'017.-) et sur celui de CHF 910'938.- relatifs à l'année 1996 au motif qu'ils avaient été reversés à des tiers. Il reprochait à l'AFC-GE de s'être uniquement fondée sur les relevés bancaires et non sur les instructions et autres pièces internes du groupe X_____. Il fournissait à cet égard un extrait de la synthèse du 27 février 2006 effectuée par la brigade française de répression de la délinquance économique portant sur la relation entre la société X_____ et le contribuable. Selon ce dernier, cet extrait avait plus de poids que l'analyse de l'AFC-GE.

De plus, le contribuable relevait que le TAPI avait manifestement oublié d'annuler la reprise d'impôt sur le montant de FRF 49'940,14 encaissé le 16 décembre 1996. En effet, ce tribunal avait reconnu le versement d'un montant total de CHF 264'437,57 entre le 16 décembre 1996 et le 23 janvier 1997 provenant d'amis et concernant l'organisation d'un voyage commun au Canada. Sur cette base, il avait annulé la reprise de la somme de FRF 214'497,43 reçue en janvier 1997.

Le contribuable contestait le montant de l'amende. D'une part, le TAPI avait à tort limité son pouvoir d'examen et refusé de l'entendre personnellement. D'autre part, sa situation financière et personnelle était difficile. Le montant de l'amende ne devait donc pas excéder CHF 20'000.- respectivement le tiers de l'impôt soustrait.

- 21) Le 15 mai 2012, le TAPI a transmis le dossier à la chambre administrative, sans observations.

- 22) Le 12 juin 2012, le recourant a fait parvenir à la chambre administrative un bordereau de pièces complémentaire au sujet de sa situation financière.
- 23) Le 11 juillet 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. S'agissant de la période 1999-2000, l'AFC-GE conclut principalement à son irrecevabilité.

Le droit d'être entendu du recourant n'avait pas été violé. Sa demande d'audition personnelle ne figurait pas dans le mémoire de recours mais dans un courrier daté du 4 novembre 2011, déposé deux ans et dix mois après son recours et une année et neuf mois après sa réplique qui ne contenait pas d'élément nouveau.

Le recourant se plaignait de l'utilisation par l'AFC-GE des moyens de preuve qui étaient en lien avec la perquisition illégale française, alors qu'il n'avait pas épuisé les moyens de recours à l'encontre de cette dernière. Il ne pouvait pas se prévaloir d'une illicéité de la perquisition *in abstracto*. A la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après : CourEDH) et de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : CEDH), il n'existait pas d'interdiction de principe pour l'utilisation des moyens de preuve obtenus de manière illicite. De plus, la procédure devant le TAPI avait respecté les exigences du droit à un procès équitable. La CEDH n'avait pas été violée.

Les reprises fiscales confirmées par le TAPI étaient exemptes de critiques, les reversements à des tiers invoqués par le recourant n'étant pas prouvés et les instructions internes du groupe X_____ n'étant pas fournies.

Seule, la quotité de l'amende était contestée. Elle était proportionnelle à la culpabilité du contribuable. Ce dernier reconnaissait avoir commis une soustraction fiscale intentionnelle et consommée pour un montant très important. Sa collaboration à la procédure de rappel d'impôt et de réclamation n'avait pas été bonne. Sa fonction au sein de la société E_____ S.A. et ses connaissances justifiaient une amende fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait. Ce coefficient correspondait à une faute de gravité moyenne. La situation financière actuelle du recourant n'était pas pertinente pour les années fiscales litigieuses, mais uniquement dans le cadre d'une éventuelle remise d'impôts.

- 24) Le 17 août 2012, le recourant a répliqué et transmis un nouveau bordereau de pièces à la chambre administrative, parmi lesquelles figurait la convention de séparation de corps annexée au jugement français du 15 mai 2006.

Le pourvoi en cassation interjeté par le recourant contre l'ordonnance de perquisition française avait été rejeté par arrêt du 27 septembre 2001. Par la suite, toutes les procédures fiscales et pénales ouvertes contre lui avaient été annulées, le contribuable ayant été déclaré non coupable de tout délit de fraude fiscale et de soustraction d'impôt sur le plan civil et pénal. Le recourant n'avait pas eu la

possibilité de contester l'arrêt de la Cour de cassation auprès d'une instance supérieure. Il joignait l'arrêt du 11 juin 2007 de la Cour administrative d'appel de Nantes et l'arrêt du 29 octobre 2007 rendu par la Cour d'appel d'Orléans.

Le recourant n'avait pas accès aux documents internes du groupe X_____. Cependant, la brigade française de répression de la délinquance économique avait pu les analyser de manière complète. Les conclusions du rapport de cette brigade convergeaient avec les explications constantes du contribuable.

S'agissant de la quotité de l'amende, le principe de proportionnalité commandait de prendre en compte la situation financière et personnelle du contribuable.

Procédure n° 2 - Cause n° A/383/2009 - ICC

- 25) Le 4 février 2009, les contribuables ont recouru contre la décision de l'AFC-GE du 14 janvier 2009 portant sur le rappel d'impôt relatif à l'ICC 2000, auprès de la commission, devenue entre-temps le TAPI. Cette cause a été enregistrée sous la cause n° A/383/2009-ICC.

Le 16 novembre 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet dudit recours.

Le 15 janvier 2010, les contribuables ont répliqué et persisté dans leurs conclusions.

- 26) Le 4 février 2009, les contribuables ont aussi formé une réclamation contre l'amende du 14 janvier 2009 auprès de l'AFC-GE en concluant notamment à la récusation de certains collaborateurs de l'AFC-GE.

La demande de récusation a fait l'objet d'une décision de rejet du 8 avril 2009 par le directeur général de l'AFC-GE, contre laquelle un recours déclaré irrecevable a été interjeté au Tribunal administratif (ci-après : le TA), devenu entre-temps la chambre administrative (ATA/541/2009 du 27 octobre 2009). Cette juridiction a transmis ledit recours à la commission pour raison de compétence, qui l'a rejeté par décision du 26 janvier 2010. Cette dernière a été confirmée par arrêt du TA du 22 juin 2010 (ATA/429/2010 du 22 juin 2010) et par arrêt du Tribunal fédéral du 15 novembre 2010 (cause 2C_629/2010).

La réclamation du 14 janvier 2009 portant sur l'amende relative à l'ICC 2000 a été rejetée par décision de l'AFC-GE du 18 décembre 2009.

- 27) Le 15 janvier 2010, les contribuables ont également recouru auprès de la commission contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 18 décembre 2009 concernant l'amende afférente à l'ICC 2000. Cette cause a été enregistrée sous la cause n° A/262/2010-ICC.

Le 2 août 2011, l'AFC-GE a conclu à la jonction des causes A/383/2009 et A/262/2010 et au rejet du recours du 15 janvier 2010.

Les contribuables ont répliqué le 7 septembre 2011 sans s'opposer à ladite jonction.

- 28) Ont suivi divers échanges de courriers, au cours desquels les parties ont admis que l'amende relative à l'ICC 2000 était prescrite.

Le 11 juin 2012, l'AFC-GE a informé le TAPI de la découverte de faits nouveaux susceptibles d'être soumis à l'ICC 2000 et s'est réservé le droit de compléter son courrier. Le 14 juin 2012, les contribuables se sont opposés à un report du jugement suite à la lettre du 11 juin 2012 de l'AFC-GE.

- 29) Par jugement du 18 juin 2012 (JTAPI/791/2012), le TAPI a joint la cause n° A/383/2009 portant sur le rappel d'impôt ICC 2000 et la cause n° A/262/2010 portant sur l'amende relative à l'ICC 2000 sous la cause n° A/383/2009.

Le TAPI a annulé l'amende relative à l'ICC 2000, au motif qu'elle était prescrite sous l'angle tant du délai quinquennal de prescription relatif que du délai décennal de prescription absolu.

Le TAPI a annulé la décision de rappel d'impôt pour l'ICC 2000 au motif que les montants perçus en 1999 ne justifiaient pas une reprise d'impôts. D'une part, s'agissant de la somme imposable de USD 15'000.-, elle résultait de la différence entre la somme globale reçue par le contribuable (soit USD 120'000.- équivalent à CHF 187'200.-) et la somme que ce dernier avait reversée à un tiers (soit USD 105'000.-). La somme totale avait été annoncée, par erreur, au titre de chiffre d'affaires, dans la déclaration fiscale 2000. Cette dernière mentionnait un chiffre d'affaires de CHF 426'530.-. Aucun élément du dossier ne remettait en cause les explications des recourants. L'addition des sommes versées par la société X_____ en 1999 aux contribuables (soit CHF 187'000.- et CHF 240'000.-) correspondait au chiffre d'affaires précité. La somme de CHF 240'000.- résultait de trois versements, effectués sur un même compte du contribuable, d'une valeur de CHF 7'000.-, de CHF 8'000.- et de CHF 225'000.-. D'autre part, quant aux montants de CHF 7'000.- et de CHF 8'000.-, ils constituaient des éléments du salaire perçu en 1999. Ce dernier avait été déclaré de manière globale par le contribuable dans la déclaration fiscale 2000 et le certificat de salaire y annexé.

Le TAPI a renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision sur le rappel d'impôt pour l'ICC 2000, seuls les montants perçus par les contribuables en 2000 devant être retenus. En effet, ces derniers étaient qualifiés de gains occasionnels et devaient être soumis au rappel d'impôt. Le recours a été partiellement admis.

- 30) Le 24 juillet 2012, Mme et M. C_____ ont recouru contre le jugement du TAPI du 18 juin 2012 auprès de la chambre administrative. La cause était enregistrée sous le n° A/383/2009.

A titre liminaire, les recourants demandaient la rectification de la qualité des parties. Il était séparé de corps de son épouse depuis mai 2006. Son épouse n'avait pas eu de revenu au cours de la période fiscale 2000. Elle n'était pas responsable des impôts résultant d'une éventuelle omission d'éléments de revenus par son mari.

Admettant avoir perçu, entre 1993 et 1999, des revenus substantiels et très variables dans le cadre de son activité indépendante et faute d'explication détaillée et motivée par l'AFC-GE pour les années 1999-2000, le contribuable contestait la réalisation d'un gain occasionnel en 2000. Le montant litigieux de CHF 3'563'807.- ne résultait pas d'une activité déployée pendant plusieurs années, mais d'un mandat de brève durée, terminé en 2000. Cette somme ne pouvait dès lors pas être qualifiée de gain occasionnel et n'était de ce fait pas imposable.

Le contribuable reprenait l'argument de l'illicéité des moyens de preuve, fondant les décisions litigieuses de l'AFC-GE, développé dans son premier recours et dans sa réplique du 17 août 2012 relatifs à la première procédure judiciaire. Sur cette base, il concluait à l'annulation de tous les rappels d'impôts. Il invoquait également que l'AFC-GE n'avait pas prouvé l'existence d'un gain occasionnel.

A l'instar de l'amende, la prescription absolue s'appliquait aussi à la créance fiscale, l'existence de délais différents pour ces deux objets étant insolite. La créance fiscale était prescrite et la taxation devait être annulée.

- 31) Le 25 juillet 2012, l'AFC-GE a recouru contre le jugement du TAPI du 18 juin 2012 auprès de la chambre administrative. Elle concluait en particulier au renvoi du dossier auprès d'elle pour établir un bordereau rectificatif ICC 2000 dans le sens des considérants du TAPI. La cause était enregistrée sous le n° A/383/2009.

L'AFC-GE développait les éléments nouveaux annoncés au TAPI dans son courrier du 11 juin 2012 qui, par inadvertance, ne mentionnait pas le numéro de cause relatif au rappel d'impôt mais seulement celui de l'amende. Cette erreur était manifeste, vu que l'AFC-GE avait admis la prescription de l'amende. Son courrier du 11 juin 2012 visait, malgré la mention erronée précitée, à conclure à une imposition supplémentaire dans le cadre du rappel d'impôt ICC 2000. Or, le TAPI ne lui avait pas donné la possibilité de préciser ces éléments nouveaux avant le prononcé de son jugement et avait violé l'art. 19 LPA. Il avait également fait preuve de formalisme excessif en rejetant la demande de l'AFC-GE au motif que

cette dernière se fondait sur une disposition légale erronée, alors que son intention était claire.

En ne transmettant pas la détermination du contribuable sur le courrier du 11 juin 2012, le TAPI avait violé le droit d'être entendu de l'AFC-GE et l'avait empêchée de formuler des conclusions sur ces éléments nouveaux. Le fait que le contribuable s'opposait à un report du jugement était une nouvelle prise de position sur laquelle l'AFC-GE n'avait pas pu se prononcer. De plus, l'exercice de ce droit lui aurait permis d'étayer son courrier du 11 juin 2012, de fournir tous les documents et les explications utiles et de compléter ses conclusions. Comme la chambre administrative disposait du même pouvoir d'examen que le TAPI, la violation du droit d'être entendue était réparable. Les éléments nouveaux pouvaient également être pris en compte par la chambre administrative dans le cadre d'une application souple et conforme au principe de la bonne foi de l'art. 68 LPA. La nouvelle conclusion devait donc être déclarée recevable et le montant de CHF 11'500'000.- imposable aux contribuables dans le cadre de l'ICC 2000, au besoin en application de l'art. 54 LPFisc, le cas échéant en renvoyant la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision sur ce point.

Le 3 juin 2012, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) avait informé l'AFC-GE que la société E_____ Ile Maurice avait versé aux contribuables en 2000 un montant de CHF 11'500'000.- au titre de "commissions". Cette information avait été découverte dans le cadre d'une procédure vaudoise portant sur des rappels d'impôts en matière d'IFD et ressortait du compte d'exploitation de ladite société au 31 décembre 2000. Les autorités vaudoises avaient taxé le montant précité au titre de revenu de l'activité indépendante dans le cadre de l'IFD, le droit de taxer l'ICC 2000 revenant au canton de Genève. Le montant précité devait être qualifié de gain occasionnel au regard des revenus nettement inférieurs déclarés par le contribuable pour les années 1996 à 1999. Il devait être taxé comme un revenu de son activité lucrative indépendante pour l'année 2000 et proportionnellement à sa présence dans le canton de Genève. Cette solution rejoignait celle du tribunal vaudois et avait été admise par le contribuable dans le cadre de la procédure vaudoise.

Le rappel d'impôt, portant sur les sommes de USD 120'000.- et de CHF 240'000.-, devait être confirmé et le jugement litigieux annulé sur ces deux points. Comme les propos du contribuable n'avaient été prouvés par aucune pièce ni par le grand livre, ils n'étaient pas suffisants pour conclure à l'annulation de ces deux reprises. La somme des montants de CHF 187'200.- et de CHF 225'000.- était égale à CHF 412'200.- et non à CHF 426'530.- qui était le montant déclaré à titre de chiffre d'affaires dans la déclaration fiscale ICC 2000.

- 32) Le 16 août 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours du contribuable et persisté dans les conclusions de son recours.

L'argument relatif à l'illicéité des preuves fondant les taxations litigieuses ne pouvait être retenu, le contribuable n'ayant pas prouvé qu'il avait été définitivement forclos devant toutes les instances. Pour le reste, l'AFC-GE a repris l'argumentation développée dans ses précédentes écritures.

- 33) Le 31 août 2012, le contribuable a conclu à l'irrecevabilité du recours de l'AFC-GE et subsidiairement à son rejet. Il a persisté dans les conclusions de son recours.

La conclusion nouvelle de l'AFC-GE était forclosée et devait être déclarée irrecevable. Cette dernière avait eu dix jours pour la présenter en temps utile au TAPI. Le contribuable contestait avoir perçu, en 2000, la somme de CHF 11'500'000.-. L'arrêt vaudois invoqué par l'AFC-GE avait fait l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral et n'était pas en force.

L'AFC-GE ne pouvait invoquer la violation du droit d'être entendue, la détermination du contribuable du 14 juin 2012 ne contenant aucun élément nouveau.

Le grief de l'AFC-GE portant sur les reprises d'impôts annulés par le TAPI n'avait pas été relevé dans sa réponse du 16 novembre 2009 au recours du contribuable devant le TAPI. Il s'agissait d'un grief nouveau qui devait être déclaré irrecevable.

- 34) Le 21 septembre 2012, le contribuable a maintenu sa position.

Les deux arrêts français, produits par le contribuable, prouvaient qu'il avait été libéré de manière définitive de toute prétention fiscale ou amende. Il n'avait dès lors, pas de raison de se plaindre d'une violation de ses droits fondamentaux et en particulier de la perquisition illicite à l'origine de ces procédures. Il joignait une copie du recours qu'il avait interjeté contre l'arrêt vaudois.

- 35) Sur quoi, les causes ont été gardées à juger.

EN DROIT

- 1) Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables de ce point de vue (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).

En tant que destinataires des jugements litigieux, le contribuable et l'AFC-GE ont la qualité pour recourir (art. 60 al. 1 let. a et al. 2 LPA). Les recours portent sur les rappels d'impôts pour l'IFD 1997-1998 et l'IFD 1999-2000, les

amendes relatives à ces deux périodes fiscales ainsi que le rappel d'impôts relatif à l'ICC 2000. Ils sont recevables.

- 2) Sur la base de l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune. En l'espèce, les causes n° A/378/2009 et n° A/383/2009 se rapportant à un complexe de faits connexes et opposant les mêmes parties, la chambre de céans procédera à leur jonction sous le n° A/378/2009.
- 3) S'agissant du droit applicable au litige et selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.

En l'espèce, les périodes fiscales portent sur les années 1997-1998 et 1999-2000 pour l'IFD et l'année 2000 pour l'ICC.

Au niveau fédéral, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995 et trouve application. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, est devenue obligatoire pour les cantons au 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID).

Au niveau genevois, les dispositions fiscales entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, en application de la LHID, ont abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Toutefois, ces dernières demeurent applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001 (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et les références citées). La LCP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001 (ci-après : aLCP) est applicable au présent litige. S'agissant des règles de procédure, la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 et s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Toutefois, en application du principe de la *lex mitior*, la LPFisc prévoit la rétroactivité en matière de sanctions pénales. Elle dispose à son article 84 que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant son entrée en vigueur sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

Cause n° A/378/2009 - IFD

4) Le contribuable invoquant des droits tirés de l'art. 6 CEDH, il convient d'examiner en premier lieu si ce dernier s'applique à la présente cause.

a. Selon la jurisprudence de la CourEDH, l'art. 6 CEDH n'est pas applicable sous son volet civil à la détermination des obligations fiscales du contribuable à l'égard de l'Etat (ACEDH Ferrazzini c. Italie, du 12 juillet 2001, req. no 44759/98, § 29).

b. Il est de jurisprudence constante que l'art. 6 CEDH est applicable, sous son angle pénal, à la procédure réprimant la soustraction d'impôt (ACEDH A.P., M.P. et T.P. c. Suisse, du 29 août 1997, Recueil des arrêts et des décisions 1997-V, §§ 40 ss ; ATF 119 Ib 311 traduit in RDAF 1995 p. 118 ; ATF 121 Ib 257 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_232/2011 du 25 octobre 2011 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006). Dans une affaire suisse de 2001, la CourEDH a précisé que le volet pénal de l'art. 6 CEDH s'applique aussi dans une procédure tendant à la détermination des montants dus à titre d'impôt lorsque les autorités n'excluent pas d'emblée le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt et qu'en fin de compte, elles renoncent à l'infliger (ACEDH J.B. c. Suisse, du 3 mai 2001, req. no 31827/96, §§ 47-48).

c. Récemment, la CourEDH a admis l'applicabilité du volet pénal de l'art. 6 CEDH à une procédure administrative suisse visant la fixation de montants dus à titre d'impôts par un contribuable faisant également l'objet d'une enquête pour soustraction d'impôts, qui s'est soldée par un rappel d'impôts et une amende pour soustraction d'impôts (ACEDH Chambaz c. Suisse, du 5 avril 2012, req. no 11663/04, §§ 41-48). L'art. 6 CEDH s'applique sous l'angle pénal lorsqu'une des procédures porte sur une accusation en matière pénale et que les autres procédures lui sont suffisamment liées pour des raisons tenant soit aux faits sur lesquels elles portent, soit à la manière dont elles sont menées par les autorités nationales (ACEDH Chambaz précité, § 43). L'examen de l'art. 6 CEDH est global et porte sur l'ensemble des procédures suffisamment liées entre elles (ACEDH Chambaz précité, § 43). Les griefs allégués par le contribuable peuvent amener la CourEDH à se pencher peu ou prou sur des actes, ou des fragments de procédure, auxquels l'art. 6 CEDH n'est en principe pas applicable, notamment lorsque différents éléments se trouvent combinés dans une même procédure de telle manière qu'il est impossible de distinguer les phases de celle-ci portant sur une accusation en matière pénale et celles qui ont un autre objet (ACEDH Chambaz précité, § 42).

En l'espèce, les procédures de rappel d'impôts pour l'IFD 1997-1998, l'IFD 1999-2000 et l'ICC 2000 ainsi que les amendes y relatives découlent d'un même contexte de faits, dont le point de départ en Suisse est l'ordre du juge pénal genevois de procéder à la perquisition au domicile vaudois du contribuable et

d'exiger des établissements bancaires genevois la transmission des relevés de comptes dont le contribuable était titulaire ou ayant-droit. Les documents recueillis dans ce cadre ont conduit l'AFC-GE à ouvrir, par un courrier unique du 2 novembre 2005, les procédures litigieuses en rappel d'impôts et en soustraction d'impôts. L'établissement subséquent de décisions séparées en fonction du motif (rappel d'impôts ou amende), des périodes fiscales litigieuses et de l'impôt cantonal ou fédéral concerné, ainsi que l'annulation non contestée de l'amende relative à l'ICC 2000, n'enlèvent rien au fait que l'ensemble de ces différentes procédures se fonde sur le même complexe de faits et qu'elles sont menées de manière simultanée par la même autorité administrative. Le caractère manifestement pénal des amendes infligées aux contribuables pour soustraction d'impôts s'étend donc, conformément à la jurisprudence Chambaz précitée, aux procédures de rappel d'impôts. Par conséquent, l'art. 6 CEDH est applicable sous son volet pénal à la présente cause.

- 5) Le contribuable invoque une violation du droit à être personnellement entendu par le juge.

Selon l'art. 6 § 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi. La tenue d'une audience publique est un principe fondamental d'une importance particulière en matière pénale, qui permet notamment au justiciable d'être personnellement entendu par un tribunal au sens de l'art. 6 CEDH (ACEDH Jussila c. Finlande, du 23 novembre 2006, req. no 73053/01, § 40 ; ATF 119 Ib 311 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_232/2011 précité). Ce droit à être personnellement entendu n'est cependant pas absolu. Il ne doit en particulier pas être appliqué dans toute sa rigueur dans des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les majorations d'impôts. L'élément fondamental est avant tout le respect du principe d'équité (ACEDH Jussila précité, §§ 41-43 ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003). Reconnaisant qu'une procédure écrite peut souvent se révéler plus efficace qu'une procédure orale, la CourEDH considère que le fait que le justiciable ait amplement eu l'occasion de présenter par écrit ses moyens de défense et de répondre aux conclusions des autorités fiscales respecte le principe d'équité de l'art. 6 CEDH et n'exige pas la tenue d'une audience (ACEDH Jussila précité, §§ 47-48).

L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.- RS 101) n'accorde pas une protection plus large que l'art. 6 § 1 CEDH, dans la mesure où la disposition constitutionnelle n'implique pas une audition personnelle de l'administré, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et les arrêts cités ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012).

En l'espèce, le recourant a pu s'exprimer par écrit à plusieurs reprises, tout au long des deux procédures devant le TAPI ainsi que devant la chambre administrative, pour développer ses arguments et répondre à ceux de l'autorité fiscale. Dès lors qu'il ne dispose pas d'un droit d'être entendu oralement, le droit d'être entendu du contribuable a été respecté et le grief y relatif écarté.

6) Le contribuable invoque l'illicéité des moyens de preuves recueillis dans le cadre de la procédure fiscale genevoise et leur mise à l'écart, au motif qu'ils résultent de la perquisition française fondée sur l'art. L 16 B du livre français des procédures fiscales, que cette perquisition est contraire à l'art. 6 § 1 CEDH et qu'une telle illicéité a été reconnue par la CourEDH dans l'affaire Ravon et autres c. France du 21 février 2008 (req. no 18497/03).

a. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 131 I 272), l'utilisation de preuves recueillies de manière illicite doit être examinée au regard des exigences posées par les art. 29 al. 1 Cst. et 6 § 1 CEDH relatifs au procès équitable. Toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable (art. 29 al. 1 Cst.). Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi (art. 6 § 1 phr. 1 *in fine* CEDH).

b. L'art. 6 CEDH ne régleme pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telles, matière qui relève au premier chef du droit interne (ACEDH Jalloh c. Allemagne, du 11 juillet 2006, req. no 54810/00, § 94 ; ACEDH Schenk c. Suisse, du 12 juillet 1988, req. no 10862/84, § 46). La Cour n'exclut donc pas par principe et *in abstracto* l'admissibilité d'une preuve recueillie de manière illégale. Elle doit examiner si la procédure dans son ensemble, y compris la manière dont les éléments de preuve ont été recueillis, a été équitable (ACEDH Jalloh précité, § 95 ; ACEDH Schenk précité § 46). Dans le cadre de cet examen, elle prend notamment en compte le respect des droits de la défense et la qualité de l'élément de preuve. Sur le premier aspect, il faut vérifier si le justiciable s'est vu offrir la possibilité de remettre en question l'authenticité de l'élément de preuve et de s'opposer à son utilisation. Sur le second, il faut examiner la question de savoir si les circonstances dans lesquelles la preuve a été obtenue font douter de sa fiabilité ou de son exactitude. Si un problème d'équité ne se pose pas nécessairement lorsque la preuve obtenue n'est pas corroborée par d'autres éléments, il faut noter que, lorsqu'elle est très solide et ne prête à aucun doute, le besoin d'autres éléments à l'appui devient moindre (ACEDH Jalloh précité, § 96 ; ACEDH Allan c. Royaume-Uni, du 5 novembre 2002, req. no 48539/99, § 43 ; ACEDH Khan c. Royaume-Uni, du 12 mai 2000, req. no 35394/97, §§ 35 et 37).

La CourEDH admet la prise en compte de l'intérêt public à la poursuite de l'infraction et à la sanction de son auteur ainsi que la pesée de cet intérêt avec l'intérêt de l'individu à une administration légale des preuves. Toutefois, les

préoccupations d'intérêt général ne sauraient justifier des mesures vidant de leur substance même les droits de la défense, y compris celui de ne pas contribuer à sa propre incrimination (ACEDH Jalloh précité, § 97). Ce dernier droit ne s'étend cependant pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données que l'on peut obtenir de l'accusé en recourant à des pouvoirs coercitifs mais qui existent indépendamment de la volonté du suspect, par exemple les documents recueillis en vertu d'un mandat ou les prélèvements de sang (ACEDH Jalloh précité, § 102).

c. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le droit constitutionnel n'exclut pas l'utilisation de moyens de preuves obtenus illicitement dans tous les cas mais uniquement en principe. Le fait que l'élément de preuve n'est pas prohibé en soi ne suffit pas pour admettre son utilisation. Il faut procéder à une pesée des intérêts entre l'intérêt public à la manifestation de la vérité et l'intérêt privé de la personne poursuivie à ce que la preuve en cause ne soit pas exploitée. Sont dans ce cadre déterminantes la gravité de l'acte pénalement répréhensible et la question de savoir si le moyen de preuve est en soi admissible et aurait pu être obtenu de façon légale. En particulier, un moyen de preuve ne peut pas être utilisé lorsqu'il a été obtenu par une violation d'un bien juridique qui prime dans le cas concret l'intérêt à la mise en œuvre du droit pénal (ATF 137 I 218 ; ATF 131 I 272 ; ATF 130 I 126). S'agissant de la gravité de l'infraction pénale, elle s'examine dans le cadre de la pesée des intérêts en ce sens que plus l'acte pénalement répréhensible est grave, plus l'intérêt public à la découverte de la vérité prend du poids par rapport à l'intérêt privé de la personne poursuivie à écarter l'utilisation de la preuve obtenue illicitement. Le Tribunal fédéral a refusé de limiter l'utilisation de preuves illicites aux seuls cas d'infractions très graves telles que le meurtre (ATF 131 I 272, traduit in RDAF 2006 I 588).

d. Dans l'affaire Ravon de 2008 précitée, les requérants ayant fait l'objet d'un droit de visite et de saisie, prévu par l'art. L 16 B du livre français des procédures fiscales, ont contesté cette mesure sans succès par un pourvoi en cassation devant les autorités françaises. Ils ont ensuite saisi la CourEDH en se plaignant de ne pas avoir eu accès à un recours effectif pour contester la régularité des visites et saisies domiciliaires effectuées sur la base de la disposition française susmentionnée. Selon la CourEDH, dans le cas concret, la possibilité de se pourvoir en cassation offerte par le droit français et utilisée par les requérants ne répond pas aux exigences de l'art. 6 § 1 CEDH au motif que la voie de droit française porte le litige devant un juge du droit et qu'elle ne permet pas un examen des éléments de faits fondant les mesures litigieuses (ACEDH Ravon et autres c. France précité, § 29).

En l'espèce, il n'est pas démontré que les procédures menées par les autorités pénale et fiscale genevoises ont empêché le contribuable d'exercer ses droits de défense, notamment son droit à contester les éléments de preuve. L'allégation du recourant, selon laquelle il n'a pas pu s'opposer à la prise de connaissance du

dossier pénal genevois par l'AFC-GE, n'a pas été prouvée. Même dans une telle hypothèse, dans la mesure où l'AFC-GE se fonde sur les documents saisis par le juge pénal genevois, le contribuable a eu la possibilité, dans le cadre de la procédure administrative devant l'AFC-GE puis devant le TAPI, de contester l'authenticité et la véracité des pièces et informations découlant de la saisie pénale. Or, tel n'a pas été le cas, le grief du recourant se limitant à invoquer une illicéité entachant la procédure de perquisition française. De plus, conformément à la jurisprudence européenne, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne s'étend pas à l'usage de données existant indépendamment de la volonté du contribuable telles que les pièces découvertes dans le cadre de la procédure d'entraide genevoise, et ce même si elles ont été obtenues par le recours à des pouvoirs coercitifs. Au vu de ces éléments, les procédures menées en Suisse contre le contribuable respectent dans leur ensemble le droit à un procès équitable au sens des art. 29 al. 1 Cst. et 6 § 1 CEDH et ne renferment aucun vice juridique.

S'agissant du grief du recourant, il porte sur une prétendue illicéité de la procédure de perquisition française, reconnue dans l'ACEDH Ravon de 2008 et se répercutant sur la procédure fiscale genevoise ouverte en 2005. A ce sujet, deux points doivent être précisés. D'une part, l'illicéité invoquée par le recourant à l'encontre de la perquisition française n'a pas été établie. Le pourvoi en cassation interjeté contre l'ordonnance du 9 juin 2000 autorisant ladite perquisition a été rejeté le 27 septembre 2001, soit sept ans avant l'ACEDH Ravon invoqué par le recourant. Contre ce rejet, aucun recours devant la CourEDH n'a été déposé par le contribuable à l'époque, alors qu'il invoque aujourd'hui la violation du droit à un procès équitable par la procédure française fondée sur l'art. L 16 B du livre français des procédures fiscales et que cette violation n'avait, à l'époque, pas encore été admise par la juridiction européenne. Le recourant allègue ne pas avoir pu contester le rejet de son pourvoi en cassation sans en expliquer ni en démontrer les raisons. Le fait qu'en 2007, les tribunaux français l'aient acquitté des accusations pesant contre lui ne change rien, dans la mesure où le pourvoi en cassation contre l'ordonnance de perquisition française a été rejeté en 2001 et non en 2007. Au vu de ces circonstances, les droits de la défense du contribuable n'ont pas été violés.

Le recourant n'a pas été empêché, à l'époque, de contester l'authenticité et l'utilisation des éléments de preuve découverts lors de la perquisition française. On constate au contraire qu'il n'a pas utilisé toutes les voies de droit à sa disposition. Cette lacune ne saurait être comblée après coup en invoquant aujourd'hui de manière abstraite l'ACEDH Ravon, inexistant au moment de la prétendue perquisition illicite, sans un examen concret des faits relatifs à la perquisition ordonnée en 2000. En effet, il n'est pas certain que le cas particulier du contribuable aurait conduit la CourEDH à la même conclusion que celle admise dans l'affaire Ravon. Par ailleurs, la jurisprudence de la CourEDH n'exclut pas par principe et *in abstracto* l'utilisation de preuve recueillie de manière

illégal. Il serait au surplus contraire à la souveraineté des États et au principe de territorialité du droit d'imputer aux autorités suisses une éventuelle illicéité entachant la procédure de perquisition française.

D'autre part, la jurisprudence du Tribunal fédéral n'exclut pas l'utilisation de moyens de preuve recueillis de manière illicite dans tous les cas, mais exige une pesée des intérêts entre l'intérêt public à la manifestation de la vérité et l'intérêt privé à l'inexploitation de la preuve obtenue illicitement. Cette pesée des intérêts ne se limite pas aux seules infractions graves et prend notamment en compte le fait que le moyen de preuve ait pu être obtenu de façon légale. En l'espèce, il n'y a pas lieu de procéder à une telle pesée des intérêts dans la mesure où aucune illicéité n'entache les procédures d'entraide et fiscale genevoises. Par conséquent, le grief du recourant est écarté et les décisions litigieuses se fondent valablement sur les pièces recueillies dans le cadre de la procédure d'entraide judiciaire.

7) Le contribuable estime que le TAPI viole le principe de présomption d'innocence en admettant le droit de l'AFC-GE d'exiger toutes les explications utiles du contribuable sur les revenus qu'il a cachés. L'intéressé conteste en particulier les reprises d'impôts sur les montants de USD 110'700.-, de CHF 910'938.- et de FRF 49'940,14 perçus en 1996.

a. Le principe de présomption d'innocence ancré aux art. 32 al. 1 Cst. et 6 § 2 CEDH s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède, du 23 juillet 2002, req. no 34619/97, § 96 ; ACEDH Phillips c. Royaume-Uni, du 5 juillet 2001, req. no 41087/98, § 40 ; ACEDH Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne, du 6 décembre 1988, req. no 10590/83, § 67). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés (ACEDH Chambaz précité § 70 ; ACEDH Barbera précité § 77). Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; ACEDH Barbera § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (ACEDH Janosevic précité § 98).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met pas obstacle en principe du moment que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101). De plus, la CourEDH n'est

pas appelée à examiner *in abstracto* la compatibilité des présomptions posées par la législation nationale avec la CEDH, mais à déterminer si la manière dont cette présomption a été appliquée dans le cas concret a violé le droit à un procès équitable au sens de l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Phillips précité § 41).

b. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007).

En l'espèce, le TAPI a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal suisse dans la mesure où le dossier pénal genevois a permis d'identifier des éléments imposables qui n'avaient pas été déclarés par le recourant. La recherche d'information par l'AFC-GE visait à établir les faits pertinents susceptibles de taxation, et non à prouver la culpabilité du recourant. De plus, aucun élément du dossier ne démontre que l'application de ces règles a violé le droit à un procès équitable du contribuable, notamment le droit de se défendre. Le prononcé d'une amende pour soustraction d'impôt n'est que la conséquence de l'établissement par l'AFC-GE d'éléments de revenus non déclarés soumis à taxation. En se fondant sur ces éléments et en sollicitant la collaboration du contribuable pour les établir, ni l'autorité fiscale genevoise ni le TAPI n'ont violé le principe de la présomption d'innocence. En conséquence, le grief du recourant doit être écarté.

Plus particulièrement, la contestation du recourant portant sur le montant de FRF 49'940,14 encaissé le 16 décembre 1996 ne peut être retenue. En effet, ledit montant n'est pas contesté par le contribuable dans ses conclusions de recours du 19 janvier 2009 devant le TAPI, ni dans ses écritures ultérieures. Contrairement à l'avis du recourant, le TAPI n'a pas admis la preuve du reversement à hauteur de FRF 264'437,57, montant allégué par le contribuable, mais de FRF 245'000.-. Quant aux sommes litigieuses de USD 110'700.- et de CHF 910'938.-, le raisonnement du TAPI ne peut qu'être confirmé. En effet, le contribuable ne prouve pas, faute de pièce bancaire, le versement de ces sommes à des tiers. L'analyse de la brigade de répression de la délinquance économique ne suffit pas

pour démontrer de tels mouvements d'argent. Par conséquent, les griefs du recourant ne peuvent qu'être écartés et le jugement du TAPI confirmé.

8) Le contribuable conteste le montant de l'amende et conclut à une amende n'excédant pas la somme de CHF 20'000.- respectivement le tiers de l'impôt soustrait en raison de sa situation financière et personnelle difficiles.

a. Selon l'art. 175 al. 1 phr. 1 LIFD, 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, est puni de l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale 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).

b. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée aux contribuables (art. 175 al. 1 LIFD) mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP_RS 311.0] ; ATF 135 II 86 consid. 4.4).

En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, § 26 n. 18). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 n. 17). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée ; ATA/646/2012 du 25 septembre 2012 ; ATA/611/2012 du 11 septembre 2012).

c. Les dispositions générales du CP sont applicables à la poursuite pénale selon la LIFD (art. 333 al. 1 let. a CP), ce qui vaut en particulier pour les dispositions relatives à la fixation de la peine (art. 47 CP) et à l'atténuation de celle-ci (art. 48 CP ; A. DONATSCH / M. FREI, Allgemeine Strafmilderungs-

und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, RF 2010 pp. 12-21, not. 13). Les actuels art. 47 et 48 CP correspondent aux anciens art. 63 et 64 du CP applicables au moment des faits litigieux. Leur substance est fondamentalement similaire.

L'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 ; ATA/632/2001 du 9 octobre 2001). La chambre de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

En l'espèce, seule est litigieuse la quotité des amendes fixée à une fois l'impôt soustrait. Au vu des circonstances du cas d'espèce, il ne fait pas de doute que le contribuable a, intentionnellement ou à tout le moins par dol éventuel, omis de déclarer les revenus soumis à rappel d'impôt pour les périodes fiscales litigieuses. Il ne conteste d'ailleurs pas le principe des amendes pour soustraction fiscale. Il en sollicite une diminution en raison de sa situation financière et personnelle difficile. Or, d'une part, ces motifs n'entrent pas dans la liste des circonstances atténuantes de l'ancien art. 64 CP, ni dans celle de l'actuel art. 48 CP. D'autre part, aucune des circonstances atténuantes de ces deux dispositions ne sont réalisées dans la présente affaire. Par ailleurs, au vu des montants soustraits et de la durée de l'infraction sanctionnée s'étendant sur plusieurs années fiscales, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'ont abusé de leur pouvoir d'appréciation en fixant la quotité de l'amende à une fois le montant soustrait. Ce coefficient respecte le principe de la proportionnalité et doit être confirmé. Le grief du recourant est donc écarté.

Cause A/383/2009-ICC

- 9) Le contribuable considère que Mme A_____ C_____ n'a pas la qualité de partie.
- a. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.
- b. La jurisprudence de la chambre administrative montre une pratique beaucoup plus restrictive. Ainsi, l'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire, dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée

ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).

Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/163/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/30/2009 du 20 janvier 2009 ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 ; ACOM/49/2008 du 17 avril 2008 ; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).

En l'espèce, le contribuable remet en cause, pour la première fois devant la chambre administrative, la question de la qualité de partie de son épouse, alors qu'ils sont séparés de corps depuis mai 2006, circonstance qu'il n'a pas invoquée devant le TAPI. Cette conclusion sera dès lors déclarée irrecevable.

- 10) L'AFC-GE estime que la taxation relative à l'ICC 2000 doit aussi porter sur le montant de CHF 11'500'000.- touché par le contribuable en 2000. Il s'agit d'un élément nouveau communiqué par l'AFC-CH à l'AFC-GE le 3 juin 2012 et qui n'a pas été examiné par le TAPI malgré son courrier du 11 juin 2012.

L'objet du litige est défini par trois éléments : principalement par l'objet du recours (ou objet de la contestation) et les conclusions du recourant et accessoirement par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée. Cette dernière délimite le cadre matériel admissible de l'objet du litige. La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances. Il peut se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (B. BOVAY, précité, p. 390).

Comme rappelé ci-dessus, l'art. 68 LPA ne permet pas de prendre des conclusions qui n'ont pas été formulées devant l'autorité de première instance et la pratique de la chambre de céans est, à cet égard, restrictive (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006). Conformément à la jurisprudence mentionnée ci-dessus, la chambre de céans n'examine pas les prétentions et les griefs sur lesquels l'instance inférieure ne s'est pas prononcée, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe

de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction.

L'art. 54 LPFisc n'y change rien. En effet, selon cette disposition, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/99/2010 du 16 février 2010 ; ATA/682/2004 du 31 août 2004). Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (B. BOVAY, précité, p. 433).

En l'espèce, le grief de l'AFC-GE concerne une prétention juridique qui n'a pas été examinée par le TAPI. Elle ne fait donc pas partie du contenu matériel du jugement du TAPI contesté devant la chambre de céans. Il s'agit au contraire d'une nouvelle question qui vise à qualifier la nouvelle somme de gain occasionnel découverte et à étendre l'imposition du contribuable relative à l'ICC 2000. L'admission d'un tel grief à ce stade de la procédure entraînerait une taxation supplémentaire sur un nouveau point, ce que n'autorise pas l'art. 54 LPFisc. Une telle solution priverait le contribuable de deux degrés de juridiction et ne permettrait pas à la chambre d'exercer sa fonction de contrôle. Par conséquent, la nouvelle conclusion de l'AFC-GE doit être déclarée irrecevable. Les griefs formés sur ce point à l'encontre du jugement du TAPI souffrent donc de rester ouverts.

- 11) Le contribuable estime que la créance fiscale pour l'ICC 2000 est soumise, à l'instar de l'amende, au délai décennal de prescription absolu au motif que l'existence de deux délais distincts pour ces deux objets est insolite.

Au regard du droit applicable au moment des faits litigieux, la prescription de la créance fiscale est régie par l'art. 369 aLCP et celle relative à l'amende pour soustraction fiscale par l'art. 341A aLCP. Les deux dispositions prévoient un délai de prescription de cinq ans mais diffèrent par le *dies a quo* dudit délai. L'art. 369 al. 1 aLCP précise expressément que le délai de cinq ans court dès le jour de l'entrée en force de la décision de taxation. Quant à l'art. 341A aLCP, il commence à courir, conformément à la jurisprudence y relative (ATA/359/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008), dès la commission de l'infraction.

Par ailleurs, l'aLCP ne contient pas de délai de prescription absolu. Toutefois, en raison de son caractère pénal, l'amende pour soustraction d'impôt est soumise à un délai de prescription absolu de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à

l'époque (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées). Or, la créance fiscale ne revêt pas la nature pénale permettant l'application des normes pénales renfermant un délai de prescription absolu de dix ans.

En l'espèce, au vu de la nature différente de la créance fiscale et de l'amende pour soustraction d'impôt ainsi que de la législation existant au moment des faits litigieux, l'existence de délais de prescription différents pour ces deux objets n'est pas contraire au droit. Dépourvue de caractère pénal, la créance fiscale relative à l'ICC 2000 ne peut donc pas se voir appliquer le délai décennal de prescription absolu. Elle est donc soumise au délai de prescription de cinq ans commençant à courir au moment de l'entrée en force de la décision de taxation à teneur de l'art. 369 al. 1 aLCP. Or, comme l'a relevé à juste titre le TAPI, la décision de taxation relative à l'ICC 2000 est l'objet de la présente procédure et n'est dès lors pas entrée en force. La créance fiscale y afférente n'est donc pas prescrite. Le grief du recourant doit, en conséquence, être écarté et le jugement du TAPI confirmé.

- 12) Comme pour la première cause (A/378/2009-IFD), le contribuable invoque, dans le cadre de la seconde cause (A/383/2009-ICC), l'art. 6 CEDH afin d'écarter les moyens de preuve obtenus de manière illicite par les autorités fiscales genevoises qui sont en lien avec la procédure pénale française.

L'applicabilité de l'art. 6 CEDH et l'analyse dudit moyen ne requièrent pas, pour l'ICC, un raisonnement différent de celui développé ci-dessus pour l'IFD. Il s'agit de questions réglées de la même manière indépendamment de l'impôt en cause. La solution pour l'ICC est la même que celle pour l'IFD dans la mesure où il s'agit du même complexe de faits et des mêmes griefs. Il sera donc renvoyé aux considérants ci-dessus.

- 13) L'AFC-GE conteste l'annulation des reprises d'impôts sur les montants de USD 120'000.- et de CHF 240'000.- touchés par le contribuable en 1999.

Les règles générales relatives au fardeau de la preuve en matière fiscale ont été rappelées ci-dessus dans le cadre de la première cause (A/378/2009-IFD). En l'espèce, le raisonnement du TAPI n'est pas critiquable. L'AFC-GE ne démontre pas que le chiffre d'affaires déclaré à tort en 2000 résulte de sommes autres que les deux sommes litigieuses. Dans la mesure où les montants contestés ont été déclarés par le recourant en 2000, ils ne justifient pas de reprise ultérieure d'impôts. La charge de la preuve du contraire revient dans ce cas à l'AFC-GE qui doit prouver les faits qui augmentent la taxation. En l'absence d'une telle démonstration, le grief de l'AFC-GE doit être rejeté et le jugement du TAPI confirmé.

- 14) Le contribuable conteste la qualification de gain occasionnel et l'imposition de la somme de CHF 3'563'807.-. Il estime aussi qu'en ne détaillant pas ses écritures dans le cadre de la procédure devant le TAPI, l'AFC-GE n'a pas prouvé

les éléments imposables et qu'elle a ainsi violé les règles sur le fardeau de la preuve.

a. L'art. 73 LPA n'impose pas d'exigences particulières auxquelles doit satisfaire la réponse au recours. Cette disposition se limite à offrir aux parties ayant participé à la procédure de première instance la possibilité de s'exprimer sur le recours et de faire valoir leurs points de vue. En ne détaillant pas ses écritures, l'AFC-GE ne contrevient pas à l'art. 73 LPA. Par ailleurs, il n'est pas reproché à l'AFC-GE d'avoir violé les règles sur le fardeau de la preuve en rendant ses propres décisions. En conséquence, le grief du recourant sur cet aspect ne peut qu'être écarté.

b. Selon l'art. 17 al. 6 aLCP, le contribuable dont l'assujettissement prend fin doit immédiatement un impôt annuel entier sur le revenu pour tous les bénéfices immobiliers et les gains occasionnels réalisés dans l'année même et dans l'année précédente. Le but du législateur était de soumettre à l'impôt les revenus importants et "sans commune mesure avec [les] revenus antérieurs" réalisés l'année au cours de laquelle le contribuable décidait de quitter le canton. Cette modification législative permettait d'éviter de soustraire à l'impôt, en raison du système d'imposition dans le temps qui séparait l'année de calcul et l'année de taxation, les revenus perçus l'année de la fin de l'assujettissement (Mémorial du Grand Conseil 1990/V p. 5385). La jurisprudence qualifie ce type de revenu d'exceptionnel, d'extraordinaire ou d'inhabituel (ATA/11/2002 du 8 janvier 2002 ; ATA/75/1998 du 10 février 1998). L'élément déterminant repose sur l'ampleur de la différence entre le revenu réalisé l'année du départ du canton et les revenus des années antérieures.

En l'espèce, le recourant conteste le raisonnement du TAPI en affirmant avoir tiré des revenus substantiels les années antérieures à l'année 2000, alors même qu'il fait l'objet de procédure de rappel d'impôts pour des revenus importants non déclarés pendant cette même période. Dans ce contexte, le TAPI se fonde, à juste titre, sur les revenus déclarés au cours des années 1996 à 1999 pour déterminer si le montant de CHF 3'563'807.- constitue un gain occasionnel au sens de l'art. 17 al. 6 aLCP. La critique du recourant y relative ne résiste pas à l'examen. Le contribuable ne saurait de bonne foi tirer avantage d'allégations contradictoires en fonction du grief examiné dans le cadre d'un même litige et d'un même complexe de faits. La véracité de telles allégations en pareilles circonstances doit être démontrée de manière irréfutable pour être prise en considération. Or, tel n'est pas le cas, contrairement à l'avis du recourant, du document établi par le service de contrôle de l'AFC-GE répertoriant les revenus, dans la mesure où il s'agit d'une pièce contestée. Par conséquent, faute d'élément probant, vu l'ampleur de la différence des revenus étayée par le jugement du TAPI et tenant compte des circonstances particulières du cas d'espèce, la qualification de gain occasionnel de la somme de CHF 3'563'807.- et l'assujettissement de ce

montant à l'ICC 2000 ne peuvent qu'être confirmés. Le grief du recourant sur cet aspect doit donc être écarté.

15) Au vu de ce qui précède, les recours seront rejetés.

Un émolument de CHF 2'000.- sera, conjointement et solidairement, mis à la charge de Mme A_____ C_____ et M. J_____ C_____. Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

préalablement :

ordonne la jonction des causes nos A/378/2009 et A/383/2009 sous le n° A/378/2009 ;

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1er mai 2012 par Madame A_____ C_____ et Monsieur J_____ C_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 mars 2012 ;

déclare recevable le recours interjeté le 24 juillet 2012 par Madame A_____ C_____ et Monsieur J_____ C_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2012 ;

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2012 ;

au fond :

les rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge, conjointement et solidairement, de Madame A_____ C_____ et Monsieur J_____ C_____ ;

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 Antoine Berthoud, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :