

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1414/2005-ICC

ATA/306/2012

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 15 mai 2012**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur B \_\_\_\_\_**

représenté par Me Michel Bergmann, avocat

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 janvier 2011 (DCCR/83/2011)**

---

## EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôts cantonal et communal (ci-après : ICC) de Monsieur B\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable), pour les périodes fiscales 1999, 2000, 2001-B, 2002 et 2003, ainsi que sur l'amende y relative.

2. Né en 1957, le contribuable est célibataire et n'a pas d'enfants.

Depuis 1982, il travaille à plein temps auprès des A\_\_\_\_\_ de Genève (ci-après : A\_\_\_\_\_).

Au moment des faits, il percevait de son employeur un salaire mensuel net de CHF 7'500.- à CHF 8'000.-, qu'il recevait treize fois l'an sur son compte courant auprès de la I\_\_\_\_\_ de Genève (ci-après : I\_\_\_\_\_).

Il disposait également auprès de cette banque d'un compte de dépôt de titres d'une valeur de CHF 232'127,05 au 31 décembre 2002.

Il disposait par ailleurs d'un troisième compte épargne auprès de la même banque.

Il possédait, de plus, un compte de chèque postal.

Dans ses déclarations d'impôts pour les années litigieuses, il ne faisait mention que de son compte épargne auprès de la I\_\_\_\_\_, sur lequel il possédait un peu moins de CHF 50'000.-. Les autres comptes n'étaient pas déclarés.

3. Entre 1999 et 2003, le contribuable organisait des voyages de plongée en mer Rouge réunissant un certain nombre de personnes.

4. Par courrier du 30 juin 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour les années fiscales 1999-2003 (ICC).

Une procédure parallèle en rappel d'impôt relative à l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) a été initiée à la même date.

5. Entre le 30 juin et le 23 décembre 2004, l'AFC et le contribuable ont procédé à des échanges de courriers.

L'AFC invitait le contribuable à lui remettre ses bilans, comptes de pertes et profits, ainsi que les attestations fiscales annuelles de son compte de chèque postal et de son compte courant.

Elle avait découvert un site internet révélant l'existence du compte de chèque postal du contribuable et la mise sur pied de voyages par son intermédiaire.

Le contribuable expliquait qu'il était passionné de plongée et qu'il avait organisé, de 1994 à ce jour, des voyages avec des amis et leurs connaissances intéressées, sans aucun but lucratif. Il ne tenait aucune comptabilité de cette activité.

6. Par courrier du 23 décembre 2004, l'AFC a informé le contribuable de la clôture de la procédure en rappel d'impôt, tant en matière d'ICC que d'IFD.

S'agissant de l'ICC, elle a notifié des bordereaux rectificatifs de rappel d'impôts pour les années concernées, ainsi qu'un bordereau amende ICC de CHF 28'400.- pour toutes les périodes fiscales litigieuses. L'amende correspondait à la moitié de l'impôt soustrait.

Cette amende était motivée par l'absence manifeste de collaboration de la part du contribuable ; il n'avait pas retourné les relevés mensuels de son compte salaire. Son activité d'accompagnateur et de moniteur de plongée ne pouvait être considérée comme un hobby au regard des informations que l'AFC avait collectées. Il n'avait pas fourni de comptes de pertes et profits ou une liste de ses charges, malgré des demandes réitérées. Enfin il n'avait pas déclaré ses comptes de chèque postal et courant.

Les suppléments d'impôts ICC étaient les suivants :

Périodes fiscales	Suppléments d'impôts	Intérêts de retard
1999	11'885,20	1'956,40
2000	14'286,65	1'887,40
2001-B	11'402,25	579,70
2002	11'071,45	217,10
2003	11'594,30	0,00
Total	60'239,85	4'640,60

7. Le 19 janvier 2005, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux ICC et IFD précités. Ils étaient arbitraires, dès lors qu'il était dans l'impossibilité de remettre les pièces justificatives requises.
8. Par décisions sur réclamation du 28 février 2005, l'AFC a maintenu les taxations ICC et IFD, ainsi que les amendes, expliquant que l'activité du contribuable constituait une activité lucrative indépendante et non un hobby.
9. Le 26 mars 2005, le contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après: la commission IFD) et auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: la commission ICC), remplacée dès le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à l'annulation des reprises fiscales et de l'amende.

Il n'avait pas acquis les revenus retenus par l'AFC, mais « uniquement le bénéficiaire de prestations en nature dont il n'imaginait pas qu'elles devaient faire l'objet d'imposition ».

10. Après divers échanges de courriers, l'AFC a produit, le 10 février 2006, son dossier auprès de la commission ICC et de la commission IFD et conclu au rejet des recours. Elle a repris son argumentation développée dans sa décision du 28 février 2005.

Le compte courant du contribuable n'avait cessé d'augmenter au cours des années où il organisait les voyages, de même que son compte de chèque postal.

Il n'avait pas prouvé, ni même allégué, que les personnes ayant opéré des versements sur ce compte étaient des amis ou des connaissances.

Il avait fait preuve d'un manque de collaboration, ne répondant pas aux multiples demandes de renseignements.

Les reprises et les amendes devaient être confirmées : L'amende était proportionnée et l'AFC n'avait retenu qu'une faute légère.

11. Le contribuable a répliqué le 10 avril 2006. L'augmentation des soldes des comptes bancaire et postal correspondait à un « patrimoine engrangé » avant 2001 et qui n'avait pas été mentionné dans sa déclaration fiscale. Il avait toutefois été déclaré ultérieurement afin de se « mettre en accord avec la loi ». Il était absurde d'opérer une reprise de CHF 40'000.- par année alors qu'il était employé à plein temps.
12. Par duplique du 17 mai 2006, l'AFC a persisté dans ses conclusions. Le contribuable n'avait pas prouvé que l'augmentation de ses comptes était sans

corrélation avec les croisières effectuées et les gains qu'il aurait réalisés. La situation était pour le moins insolite et les voyages avaient procuré des gains au contribuable.

13. A la demande de la commission IFD, le contribuable a expliqué, le 28 juin 2007, l'origine du montant de CHF 225'216.- figurant sur son relevé de compte courant auprès de la I\_\_\_\_\_ au 30 septembre 2003. Cette somme représentait « le fruit d'économies engendrées d'années en années depuis plus de 25 ans ». De multiples prélèvements sur son compte courant avaient permis l'acquisition d'actions et/ou d'obligations qui avaient constitué son épargne au fil du temps. Le 11 mars 2003, il avait vendu l'entier de son portefeuille de titres et le compte de dépôt de titres avait été soldé. Le montant précité, versé sur son compte courant, correspondait au produit de cette vente.
14. En réponse à ce courrier, l'AFC a persisté dans ses conclusions.
15. Par décision du 26 septembre 2007, la commission IFD a rejeté le recours.
16. Le 29 octobre 2007, le contribuable a demandé la suspension de la procédure ICC, le Tribunal administratif, devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) ayant été saisi de la décision de la commission IFD.
17. Par arrêt du 8 juin 2010, le Tribunal administratif a annulé la décision de la commission IFD du 26 septembre 2007 (ATA/388/2010).

Après avoir entendu les parties en audience de comparution personnelle et procédé à des enquêtes, il a retenu que l'organisation des croisières ne pouvait être qualifiée d'activité lucrative indépendante, mais de hobby, ce qui dispensait le recourant de tenir une comptabilité. De ce fait, ce dernier n'avait pas fait preuve d'un manque de collaboration en ne produisant pas les pièces comptables requises.

L'organisation des voyages en mer Rouge avait permis au recourant de bénéficier uniquement de la gratuité du bateau utilisé pour les croisières. Il s'agissait d'une prestation en nature modique, qui n'était pas imposable, au risque de fiscaliser toute activité ou échange.

Le produit de la vente de titres n'était pas imposable.

18. Par lettre du 13 août 2010, l'AFC a informé la commission ICC qu'elle renonçait à recourir contre l'arrêt précité au Tribunal fédéral. Toutefois, elle sollicitait un délai pour déposer des observations complémentaires concernant la procédure ICC, des éléments nouveaux étant apparus au cours de la procédure IFD devant le Tribunal administratif.
19. Le 20 septembre 2010, l'AFC a déposé lesdites observations.

La procédure devant la juridiction compétente avait mis en évidence des éléments nouveaux qui avaient eu une influence directe sur les années fiscales ICC litigieuses.

Lors de l'audience de comparution personnelle du 13 mars 2008, le contribuable avait admis qu'il détenait à son domicile une somme, en argent liquide, de CHF 150'000.- à 200'000.- environ, qui n'avait pas été déclarée. Cet argent avait ensuite été placé en 1999, sans qu'aucun compte ou portefeuille titres n'ait été déclaré cette année-là. Le contribuable n'avait pas remis de justificatifs y relatifs, contrairement à ce qu'il avait promis.

Afin de tenter d'expliquer l'augmentation de sa fortune en 2003, le contribuable avait allégué avoir vendu son portefeuille titres non déclaré pour CHF 225'216.-. Pour l'AFC, ces explications étaient insuffisantes et les revenus de l'activité salariée du recourant (CHF 120'000.- en moyenne) ne cadraient pas avec cette accroissement de fortune non déclarée.

En conséquence, l'AFC persistait à conclure au rejet du recours et concluait également à une *reformatio in pejus* quant à la fortune non déclarée et les revenus y relatifs découverts lors des procédures de recours devant la commission et le Tribunal administratif. Enfin, elle sollicitait la production de toutes pièces utiles, notamment une attestation d'intégralité de la part de la I\_\_\_\_\_ et des relevés bancaires.

Elle annexait un tableau détaillant la fortune non déclarée du contribuable pour les années en cause.

20. Le 20 octobre 2010, le recourant a déposé à son tour ses observations en concluant, avec suite de dépens, à l'annulation de la décision sur réclamation ICC du 28 février 2005.

Le TA lui avait donné entièrement gain de cause en ce qui concernait l'IFD. Dès lors que la procédure ICC portait sur des éléments de fait et de droit identiques, qui avaient tous été tranchés de manière définitive dans le cadre de la procédure concernant l'IFD, les conclusions de l'AFC se heurtaient à l'autorité de la chose jugée.

Les éléments nouveaux invoqués par l'AFC avaient été intégrés dans le jugement du Tribunal administratif entré en force.

21. Le 21 octobre 2010, la CCRA a informé les parties que la cause était gardée à juger.
22. Par jugement du 31 janvier 2011, le TAPI a partiellement admis le recours du contribuable. Il a annulé la décision sur réclamation du 28 février 2005 ainsi que les bordereaux rectificatifs et l'amende du 23 décembre 2004 relatifs aux

---

taxations ICC 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, et a renvoyé le dossier à l'AFC afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de taxation conformes à ses considérants.

Sur le plan de l'imposition du revenu, la problématique juridique était la même pour l'IFD et l'ICC. Dès lors, le TAPI avait admis les conclusions du recourant sur le revenu pour l'ICC 1999 à 2003.

En revanche, en tant que l'arrêt du Tribunal administratif ne portait que sur le revenu du contribuable en IFD, le TAPI n'était pas lié par ce jugement en ce qui concernait l'imposition de la fortune du recourant en ICC.

Par application de l'ancien droit, la somme de CHF 200'000.- devait être ajoutée à la fortune imposable du justiciable pour les taxations ICC 1999, 2000 et 2001-B. La fortune imposable devait être augmentée de CHF 354'147.- (120'020.- + 232'127.-) pour la période fiscale 2002 et de CHF 456'250.- pour 2003, conformément aux soldes des comptes bancaires concernés.

23. Le 10 mars 2011, l'AFC a recouru contre le jugement du TAPI du 31 janvier 2011.

L'AFC ne contestait pas l'annulation des reprises effectuées, mais la position du TAPI dans la mesure où celui-ci annulait purement et simplement la décision du 28 février 2005 et les bordereaux rectificatifs et d'amende du 23 décembre 2004.

Ladite décision et lesdits bordereaux consacraient aussi des reprises en matière de fortune, prononcés à l'issue de la procédure en rappel d'impôt et non contestées par le contribuable.

Le TAPI devait prendre en considération toutes les reprises en matière de revenus de fortune mobilière et préciser que celles-ci étaient soumises à une amende, tout comme les revenus provenant de la fortune non déclarée. Il devait se prononcer sur le principe et la quotité de la sanction. L'AFC s'était montrée très modérée en considérant que le contribuable avait commis une faute légère ; compte tenu des éléments découverts, l'amende devait être égale à une fois le montant de l'impôt soustrait.

Les reprises concernaient le compte de chèque postal et les comptes courant et de dépôt à la I\_\_\_\_\_ du contribuable.

Elles se montaient, pour l'année 1999 : à CHF 723.- + CHF 138'673.- ; pour l'année 2000, à CHF 19'723.- + CHF 37'460.- ; pour l'année 2001, à CHF 17'893.- + CHF 69'452.- ; pour l'année 2002, à CHF 28'553.- + CHF 122'020.- ; pour l'année 2003, à CHF 15'656.-.

De plus, les revenus afférents aux différents éléments de fortune imposable devaient être pris en considération. Ils se montaient à CHF 28,10 pour l'année 1999 (intérêts sur compte de chèque postal) ; CHF 20,85 et CHF 159,00 pour l'an 2000 (intérêts sur compte de chèque postal et sur compte courant I\_\_\_\_\_); CHF 40,05 pour l'année 2001-B (intérêts sur compte de chèque postal), CHF 50.-, CHF 191,70 et CHF 4'416.- pour l'an 2002 (intérêts sur compte de chèque postal et sur les comptes courant et de dépôt auprès de la I\_\_\_\_\_), CHF 29.- et CHF 846,12 pour l'année 2003 (intérêts sur compte de chèque postal et sur le compte courant auprès de la I\_\_\_\_\_).

24. Le 18 avril 2011, le TAPI a persisté dans sa décision.
25. Le 23 mai 2011, le contribuable a déposé ses observations à la chambre administrative.

En ce qui concernait sa fortune, son compte courant à la I\_\_\_\_\_ avait été crédité d'un montant de CHF 225'216.- le 11 mars 2003. Celui-ci correspondait au produit de la liquidation de son compte dépôt de titres et correspondait aux fruits de plus de vingt-cinq ans d'économies.

Le versement initial de fonds sur le compte dépôt de titres remontait vraisemblablement à l'année 1998. Le 1<sup>er</sup> janvier 1999, le compte courant présentait un solde de CHF 140'000.- et avait été utilisé pour acquérir des titres déposés sur le compte dépôt.

Il avait ensuite effectué un apport supplémentaire d'environ CHF 50'000.- sur le compte dépôt de titres, puis de nouvelles souscriptions en faveur de ce compte de l'ordre de CHF 30'000.-, pour les années 1999-2000.

Ce compte de dépôt de titres du contribuable, non déclaré, avait été liquidé en 2003.

Il présentait, à la fin de cette année, un solde de CHF 456'871.15.-

Son compte courant présentait un solde de CHF 456'250,50 le 31 décembre 2003.

Il possédait encore un compte de chèque postal, non déclaré, dont le solde oscillait entre CHF 25'000.- et CHF 50'000.- durant les périodes fiscales concernées.

Le montant retenu par l'AFC au titre de fortune non déclarée comptabilisait deux fois un même montant, soit CHF 339'396.- au lieu de CHF 189'396.-.

L'AFC s'était évertuée à comptabiliser deux fois certains montants, singulièrement les avoirs en espèces du contribuable. Son recours est infondé sur ce point.

En ce qui concernait l'amende, le contribuable ne voyait pas de motifs qui justifieraient d'aggraver la quotité fixée par l'AFC.

Il concluait à ce que l'AFC-GE prenne en compte les montants de fortune inférieurs à ceux retenus par le TAPI « par soucis de clarté ».

26. Par courrier du 24 juin 2011, l'AFC a sollicité la production de pièces complémentaires par le contribuable, à savoir les relevés mensuels de son compte courant à la I\_\_\_\_\_.

Le fait que le contribuable ait précisé dans ses observations du 23 mai 2011 que ce n'était pas en 1999, mais en 1998 qu'il avait déposé auprès de la I\_\_\_\_\_ l'argent qu'il détenait en espèces chez lui, et que ce montant se situait aux alentours de CHF 150'000.- en lieu et place de CHF 200'000.- devait être considéré comme constituant de nouveaux éléments.

Dès lors, ses conclusions n'étaient pas erronées, puisque lesdits éléments lui étaient inconnus.

27. Par courrier du 25 juillet 2011, le contribuable a transmis à la chambre administrative le relevé établi par la I\_\_\_\_\_ relatif au compte litigieux pour les années 1998 et 1999.

28. Le 12 août 2011, l'AFC a accusé réception de la convocation à l'audience de comparution personnelle des parties du 19 septembre 2011.

En prévision de cette audience et eu égard aux nouveaux éléments ressortis du dernier courrier du contribuable, l'AFC-GE a souhaité que M. B\_\_\_\_\_ produise les relevés de son compte dépôt de titres.

29. Le 31 août 2011, le contribuable a transmis à la chambre administrative une copie des relevés fiscaux et des valeurs de rendement pour ses comptes à la I\_\_\_\_\_ aux dates souhaitées.

30. Lors de l'audience de comparution personnelle du 19 septembre 2011, l'AFC a produit de nouveaux tableaux relatifs à la fortune et aux revenus de la fortune du contribuable pour les périodes fiscales litigieuses. Un délai à fin octobre 2011 a été accordé au contribuable pour qu'il produise ses observations concernant les tableaux en question.

31. Le 5 octobre 2011, l'AFC a transmis à la chambre administrative un exemplaire en couleur des tableaux dont la production avait été demandée à l'audience de comparution personnelle.

Elle a également confirmé avoir transmis au contribuable, le 26 septembre 2011, une version électroniques de ses tableaux.

32. Le 31 octobre 2011, le contribuable a déposé ses observations.

Les chiffres relatifs aux années 1997, 2004 et 2005 étaient sans pertinence pour le litige.

La fortune du contribuable sur son compte courant à la I\_\_\_\_\_, au 31 décembre 1999, s'élevait à CHF 37'459,80 et non à CHF 39'275.-.

Les revenus du contribuable avaient déjà fait l'objet d'une autre procédure conduisant à un jugement définitif. Par conséquent, il n'y avait pas lieu de revenir sur leurs montants.

Certains chiffres ne pouvaient pas être vérifiés et étaient dès lors contestés.

Les revenus bruts de ses comptes étaient soumis à impôt anticipé ; le contribuable précisait les revenus nets correspondant.

33. Par courrier du 10 novembre 2011, l'AFC a relevé que seules les années fiscales 1999 à 2003 faisaient l'objet de la procédure.

Les deux relevés du compte courant à la I\_\_\_\_\_ du contribuable indiquaient, au 31 décembre 1999, deux soldes différents, sans que cela soit explicable.

Les tableaux établis correspondaient à un résumé de tous les éléments de fortune mobilière et de revenus mobiliers qui auraient dû être déclarés par le contribuable.

Le volet « revenus mobiliers » n'avait pas été tranché, et encore moins définitivement, dans le cadre d'une précédente procédure.

Les montants qui restaient contestés étaient les revenus afférents au compte de chèque postal et ceux relatifs au compte courant I\_\_\_\_\_ du contribuable.

L'AFC persistait intégralement dans son recours du 10 mars 2011.

34. Le 15 novembre 2011, la chambre administrative a informé les parties que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - 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).
2. A ce stade de la procédure, les éléments restant litigieux sont, en matière d'ICC, le montant total de la fortune mobilière imposable de l'intimé pour les périodes fiscales 1999, 2000, 2001-B, 2002 et 2003, le montant total des revenus de cette fortune ainsi que le montant de l'amende due par le contribuable. Le litige relatif à l'IFD a été tranché antérieurement (ATA/388/2010 du 8 juin 2010).
3. La question de la recevabilité des conclusions figurant dans les observations du contribuable au recours de l'AFC doit préalablement être traitée.

Le contribuable n'a pas recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du 31 janvier 2011 du TAPI dans le délai légal de trente jours (art. 62 al. 1 let. a LPA).

Dans ses observations, il conclut à ce que soit prise en compte sa version des faits concernant les éléments composant sa fortune pour les périodes fiscales litigieuses.

Dès lors qu'aucune autre conclusion que celles visant à la confirmation du jugement querellé ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure ne peut être prise en dehors du délai légal de recours, les conclusions du contribuable tendant à ce que l'AFC précise « par souci de clarté » les éléments composant sa fortune pour les périodes fiscales litigieuses sont irrecevables faute d'avoir été prises dans le délai précité, le recours incident étant par ailleurs inconnu de la LPA (ATA/98/2009 du 26 février 2009 ; ATA/320/2008 du 17 juin 2008 ; ATA/592/2007 du 20 novembre 2007 ; ATA/133/2012 du 13 mars 2012).

4. Le litige concernant cinq années fiscales durant lesquelles des changements de systèmes légaux sont intervenus, la question du droit applicable se pose.
  - a. Selon le principe de la non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 ; ATA V. du 25 juin 2002 ; ATA H. du 23 avril 2002 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> édition, Bâle, 1991, p. 116).

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993. Aux termes de son art. 72 al. 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1<sup>er</sup> janvier 2001.

En application de cette loi, sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 de nouvelles lois sur l'imposition des personnes physiques LIPP I, LIPP II, LIPP III, et LIPP IV (D 3 11 à 14), qui règlent l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques, ainsi que l'imposition dans le temps des personnes physiques. Elles abrogent de ce fait les dispositions y relatives de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATF n.p. du 31 janvier 2000, 2 P/411/1998 et 2A/568/1998, consid. 10d. aa).

b. Le calcul des éléments imposables doit ainsi être effectué conformément au droit en vigueur au moment où les faits générateurs de l'impôt se sont produits (ATF n.p. du 31 janvier 2000 op. cit., consid. 10a).

Les dispositions de la LCP, malgré l'abrogation de plusieurs normes résultant de l'entrée en vigueur de la LIPP en application de la LHID, demeurent applicables en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001, notamment en ce qui concerne les prétentions découlant du rappel d'impôt. La taxation des années 1999 à 2000 est donc régie par l'aLCP dans sa teneur antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2001 (ATF n.p. du 31 janvier 2000, 2 P/411/1998 et 2A/568/1998, consid. 10d. aa).

L'aLIPP-III ainsi que son ancien règlement d'application du 19 décembre 2001 (D 3 13.01) s'appliquent en revanche au litige concernant l'ICC 2001-B, 2002 et 2003 concurremment à la LHID.

5. La recourante reproche au TAPI, d'une part, de ne pas avoir pris en considération toutes les reprises en matière de fortune relatives à la fortune non déclarée du contribuable, ni de s'être prononcé sur l'amende y relative.

D'autre part, la fortune, ainsi que les revenus de la fortune non déclarée pour chaque période fiscale litigieuse devaient également faire l'objet de reprises et être soumis à l'amende.

6. En droit genevois, l'impôt sur la fortune est déterminé par les art. 34 ss aLCP (1999, 2000) et par les articles 1 ss aLIPP-III (2000, 2001-B, 2002, 2003).

a. Sous le régime aLCP, l'art. 34 aLCP disposait que l'impôt sur la fortune était perçu annuellement sur l'ensemble de la fortune mobilière et immobilière du contribuable, sous déduction des dettes et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 36 aLCP. L'art. 35 aLCP prévoyait qu'étaient notamment soumis à l'impôt sur la fortune les fonds publics, les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, [...] (let. b) ainsi que l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (let. g).

Le système aLIPP-III disposait que l'impôt sur la fortune avait pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 2). L'art. 3 aLIPP-III prévoit que sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, [...] (let. b) ainsi que l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (let c).

Sur ce principe, ces deux systèmes sont donc les mêmes.

b. Selon l'art. 4 aLIPP-III, l'état de la fortune mobilière et immobilière était établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. Selon l'art. 45 al. 1 aLCP, l'état de la fortune mobilière était établi à sa valeur vénale au 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle l'impôt est dû, sous réserve des alinéas 2-8. Lors du passage entre les deux systèmes, une brèche de calcul s'est produite. Sauf cas particulier, les revenus réalisés durant les années 1999-2000 n'ont jamais servi de base d'imposition (ATA/593/2011).

Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu de régler les arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante, y compris les intérêts.

7. a. En l'espèce, les parties divergent sur l'état du compte courant à la I\_\_\_\_\_, au 31 décembre 1999. Dès lors que le solde de CHF 37'459,80 ressort d'un relevé de compte établi par cette banque, alors que celui de CHF 39'275.- est mentionné dans un listing informatique ne mentionnant pas son origine, la chambre de céans retiendra le premier.
- b. A juste titre, le contribuable ne conteste pas les autres montants indiqués par l'AFC, attestés par les relevés des comptes de l'intéressé. Ce dernier disposait des éléments de fortune suivants, en sus de sa fortune déclarée, lors des périodes fiscales litigieuses :

**Au 31 décembre 1998**

I_____ compte courant :	CHF 138'672,95
I_____ compte dépôt :	0 (pas de relevé)
CCP :	CHF 723,45
Espèces :	CHF 50'000.- (selon dernières déclarations)
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 189'396,50</u></b>

**Au 31 décembre 1999:**

I_____ compte courant :	CHF 37'459,80
I_____ compte dépôt :	CHF 193'134,50
CCP :	CHF 19'723,05
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 250'317,35</u></b>

**Au 31 décembre 2000**

I_____ compte courant :	CHF 124'887,05
I_____ compte dépôt :	CHF 187'398,25
CCP :	CHF 11'671,45
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 323'956,75</u></b>

**Au 31 décembre 2001**

I_____ compte courant :	CHF 69'452,40
I_____ compte dépôt :	CHF 250'276,80
CCP :	CHF 17'893,25
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 337'622,45</u></b>

**Au 31 décembre 2002**

I_____ compte courant :	CHF 122'020,45
I_____ compte dépôt :	CHF 232'127,05
CCP :	CHF 38'553,00
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 392'700,50</u></b>

**Au 31 décembre 2003**

I_____ compte courant :	CHF 456'250,50
-------------------------	----------------

I_____ compte dépôt :	00.-
CCP :	CHF 15'656,25
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 471'906,75</u></b>

Ces éléments de fortune font partie de la fortune imposable au sens des lois applicables. Le contribuable n'ayant pas déclaré son compte de chèque postal, ni ses comptes courant et de dépôt de titres à la I\_\_\_\_\_ durant les périodes fiscales litigieuses, la cause sera renvoyée à l'AFC pour nouvelles taxations prenant en compte la situation de fortune du justiciable telle que résumée ci-dessus.

8. En ce qui concerne la taxation des avoirs en espèces du contribuable, seul le montant de CHF 50'000.- est imposable pour l'année fiscale 1999, pour les motifs suivants :

a. Il incombe à l'autorité d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Elle n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur du contribuable (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, p. 438 ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

b. Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut 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 (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 416 et les nombreuses références citées).

Le contribuable doit, quant à lui, prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 138).

Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier

l'origine des montants non déclarés (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2).

En l'espèce, le contribuable a soutenu, lors de la procédure en rappel d'impôt, qu'il détenait la somme de CHF 150'000.- à CHF 200'000.- chez lui jusqu'en 1998 ou 1999, avant de placer en une ou deux fois cette somme en banque. Dans ses dernières écritures, il précise que le montant approximatif de CHF 150'000.- a été versé en 1998, sur le compte courant à la I\_\_\_\_\_, et qu'un montant d'environ CHF 50'000.- a été placé en février 2009 sur son compte dépôt de titres, sur lequel il avait préalablement transféré le premier montant de CHF 150'000.-.

L'état de fait résultant de pièces à disposition de la chambre administrative concordant avec les explications du contribuable, il n'y a pas lieu de prendre en considération d'autres avoirs en espèces que le justiciable aurait conservé à son domicile après 1999, étant donné que tout porte à croire que les montants évoqués par ce dernier ont été transférés sur ses comptes courant puis dépôt de titre et enfin courant durant les périodes fiscales litigieuses.

De plus, l'AFC n'est au demeurant pas parvenue à apporter la preuve du contraire.

9. Par ailleurs, est litigieuse la question de savoir si les revenus de la fortune susmentionnée sont imposables, ainsi que la détermination de ces revenus.

a. L'art. 16 aLCP dispose que l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, et quelle qu'en soit l'origine. L'art. 16 al. 2 let. f aLCP dispose en particulier que les intérêts de tous capitaux, créances, obligations et dépôts d'argent, les dividendes d'actions [...] sont considérés comme revenus au sens de l'alinéa 1<sup>er</sup> précité.

b. Selon l'art. 6 let. a LIPP-IV, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier : les intérêts d'avoirs, créances, obligations, dépôts d'argent payés par le débiteur de la prestation, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat d'assurances de capitaux susceptibles de rachat acquittées au moyen d'une prime unique, sauf si ces assurances de capitaux servent à la prévoyance.

c. La question de l'impôt anticipé sur les rendements de la fortune fait l'objet de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA - RS 642.21).

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de comptabiliser les rendements nets de la fortune du contribuable, puisque les rendements bruts ont déjà fait l'objet d'un impôt anticipé, qui ne saurait être remboursé, en vertu de l'art. 23 LIA.

Dès lors, ainsi qu'établis par les relevés des comptes non déclarés du contribuable, les rendements nets de la fortune de ce dernier sont les suivants :

**Au 31 décembre 1998**

I_____ compte courant :	CHF 443,41
CCP :	CHF 18,25
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 461,66</u></b>

**Au 31 décembre 1999 :**

I_____ compte courant :	CHF 159.-
I_____ compte dépôt :	CHF 1'560.-
CCP :	CHF 13,55
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 1'732,55</u></b>

**Au 31 décembre 2000**

I_____ compte courant :	CHF 216,43
I_____ compte dépôt :	CHF 1'796,60
CCP :	CHF 32,50
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 2'045,53</u></b>

**Au 31 décembre 2001**

I_____ compte courant :	CHF 306,89
I_____ compte dépôt :	CHF 2'570,10
CCP :	CHF 26,05
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 2903,04</u></b>

**Au 31 décembre 2002**

I_____ compte courant :	CHF 124,60
I_____ compte dépôt :	CHF 2'870,40
CCP :	CHF 32,50
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 3'027,50</u></b>

**Au 31 décembre 2003**

I_____ compte courant :	CHF 549,98
I_____ compte dépôt :	CHF 00.-
CCP :	CHF 18,85
<b><u>Total :</u></b>	<b><u>CHF 568,83</u></b>

Les revenus de la fortune du contribuable susmentionnés devant être comptabilisés pour sa taxation pour les périodes fiscales litigieuses, la cause sera également renvoyée à l'AFC pour nouvelle taxation sur ce point.

10. Enfin, il reste à examiner le principe et la quotité de l'amende due par le contribuable.
- a. Selon l'art. 84 LPFisc, les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de ladite loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002, les articles topiques de l'aLCP ont été remplacés par l'art. 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de l'impôt éludé en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant.

S'agissant de la soustraction d'impôts commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle par contre, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable

que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 aLPC).

b. Pour infliger une amende, il faut apporter la preuve que les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction sont réalisés (RDAF 1989 p. 431 et références citées).

Selon une jurisprudence constante, l'AFC jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/128/2003 du 11 mars 2003 ; ATA A. du 9 août 2000 et les arrêts cités).

En l'espèce, l'AFC a conclu à une *reformatio in pejus*.

Contrairement à l'image que la recourante se faisait de la situation au début de la procédure en rappel d'impôt, la question se pose de savoir quel degré d'intention avait le contribuable d'opérer une soustraction fiscale.

Le TAPI n'ayant statué ni sur ce point ni sur celui du *ratio* de l'amende, la cause lui sera renvoyée pour nouveau jugement sur ces deux problématiques afin de garantir au recourant le double degré de juridiction voulu par le législateur.

11. En conséquence, le recours de l'AFC sera partiellement admis. Le jugement du TAPI sera annulé et la cause renvoyée à l'administration pour nouvelle taxation ICC dans le sens des considérants 6 à 9, ainsi qu'au TAPI pour nouveau jugement dans le sens du considérant 10.
12. Vu la nature du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du contribuable (art. 87 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée.

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 11 mars 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du 31 janvier 2011 du Tribunal administratif de première instance ;

déclare partiellement irrecevable les conclusions présent par le recourant dans sa réponse du 23 mai 2011 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 janvier 2011 ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance afin qu'il statue sur la question de l'amende, au sens des considérants ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux rectificatifs au sens des considérants ;

met à la charge de Monsieur B\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 1'500.- ;

dit qu'il ne lui 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Michel Bergmann, avocat de Monsieur B\_\_\_\_\_, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :