

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1188/2015-ICCIFD

ATA/56/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 janvier 2017

4^{ème} section

dans la cause

M. A. _____

représenté par Monsieur Jean-Marc Wasem, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
10 novembre 2015 (JTAPI/1307/2015)**

EN FAIT

1. M. A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant), né en 1962, exerce la profession de restaurateur.

Selon la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations, il a été marié à Mme B_____ A_____, née en 1978, du 16 février 2001 au 23 avril 2008. Le couple qui a eu deux enfants, s'est séparé le 22 octobre 2007.

Du 30 mars 1990 au 1^{er} février 2012, M. A_____ a été domicilié à C_____ dans le canton de Genève. Quant à Mme B_____ A_____, elle a été domiciliée à C_____ du 1^{er} janvier 2001 au 22 octobre 2007, puis à D_____, dans le canton de Genève.

2. Selon le registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC), M. A_____ a exercé son métier de restaurateur en raison individuelle, avant de transférer ses actifs et passifs, par contrat du 23 septembre 2005 à la société Auberge de C_____ SA (ci-après : l'Auberge de C_____ ou la société), devenue en mars 2016 E_____ SA.

L'Auberge de C_____ était une société anonyme inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le _____ 2005. Son but consistait en l'« exploitation de cafés-restaurants, hôtels et autres établissements publics, notamment l'exploitation de l'Auberge de C_____, place de F_____ _____, à C_____ (GE) ». Le contribuable en a été le fondateur, l'actionnaire unique et l'administrateur, avec signature individuelle, jusqu'en mai 2011. Il en est ensuite devenu administrateur, avec pouvoir de signature à deux, jusqu'au début de l'année 2012.

3. Sur la base des déclarations fiscales déposées, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié au contribuable et à son épouse leurs bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2004 à 2006, puis au seul contribuable pour les années 2007 à 2011. N'ayant pas été contestés, ces bordereaux sont entrés en force.

4. Le 4 avril 2014, l'AFC-GE a écrit à M. A_____ l'informant de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et soustraction à son encontre pour les années 2007 à 2011 et d'une tentative de soustraction pour l'année 2012.

La division principale de la taxe sur la valeur ajoutée de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) lui avait communiqué les chiffres d'affaires suivants, non déclarés par le contribuable :

2008 : CHF 363'785.- ;

2009 : CHF 313'985.- ;

2010 : CHF 334'304.- ;

2011 : CHF 170'300.-.

Ces montants allaient être ajoutés à son état des titres en tant que rendement de fortune et le solde du compte bancaire non déclaré serait ajouté à sa fortune.

L'intéressé était en outre invité à produire le détail des mouvements bancaires sur son compte auprès de la banque G_____ pour les années 2004 à 2012.

5. Le 30 avril 2014, M. A_____ a remis à l'AFC-GE, par courriel, les relevés du compte bancaire requis (intitulé « Auberge » n° 1_____.2_____).
6. Le 17 juillet 2014, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les procédures en rappel et soustraction d'impôts étaient étendues pour l'IFD et l'ICC aux années fiscales 2004 à 2006.

Suite à l'analyse du compte bancaire précité non déclaré, l'AFC-GE avait constaté que du chiffre d'affaires n'avait pas été déclaré pour les périodes 2004 à 2007. En conséquence, les reprises suivantes seraient effectuées :

2004 : CHF 16'453.- (chiffre d'affaires non déclaré – activité lucrative indépendante) ;

2005 : CHF 20'052.- (chiffre d'affaires non déclaré – activité lucrative indépendante) ;

2006 : CHF 220'199.- (chiffre d'affaires non déclaré – Auberge de C_____) ;

2007 : CHF 439'205.- (chiffre d'affaires non déclaré – Auberge de C_____).

En outre, les intérêts ainsi que le solde du compte bancaire non déclaré seraient ajoutés à ses états des titres.

Sans nouvelles de M. A_____ d'ici au 15 août 2014, l'AFC-GE éditerait des bordereaux « rappel d'impôts » qui comprendraient des intérêts de retard, et une amende fixée selon le montant de l'impôt soustrait lui serait infligée.

7. Le 14 août 2014, M. A_____ a contesté les reprises et la quotité de l'amende.

Il avait en effet encaissé sur un compte bancaire personnel non déclaré des montants de chiffre d'affaires bruts en relation avec sa profession de restaurateur. Il organisait des banquets, mariages, anniversaires, etc., qui ne figuraient pas dans les comptes de la société. L'ensemble de cette activité avait été tenue en marge de la comptabilité de la société et n'avait pas été déclarée, ce qui n'était pas contesté. Cependant, il fallait déduire les charges afférentes à cette activité (location de salles, frais de personnel, achat de nourriture et de boissons).

Compte tenu du « caractère fiscalement occulte » de cette activité, ces charges n'avaient pas été payées contre remise de factures auprès des divers prestataires, au même titre que les produits n'avaient pas été encaissés contre remises de factures aux clients.

L'AFC-GE n'était cependant pas autorisée à faire abstraction de ces charges, il convenait dès lors de prendre en considération un bénéfice net de 20,70 % du chiffre d'affaires réalisé sur la base des données statistiques recueillies par l'organe faitier de la restauration Gastro Suisse (ci-après : Gastro suisse).

S'agissant de l'amende, l'intéressé souhaitait obtenir des précisions sur les circonstances objectives justifiant une quotité égale à une fois l'impôt soustrait.

En annexe de son courrier, M. A_____ a remis un extrait de la brochure de Gastro suisse « Reflet économique de la branche 2013 », point 4.5.3 p. 42 « Structure des coûts et des revenus dans la restauration » constatée en 2011 où il apparaissait que pour CHF 100.- de chiffre d'affaires, CHF 50.- étaient consacrés aux frais de personnel et CHF 29.30 aux marchandises.

8. Le 25 août 2014 et afin de pouvoir prendre en compte les charges de personnel et de marchandises en déduction du chiffre d'affaires non déclaré, l'AFC-GE a demandé à M. A_____ les noms, prénoms, adresses et attestations signées de la part des personnes ayant perçu les montants débités sur le compte bancaire de M. A_____ en lien avec le chiffre d'affaires non déclaré.

Concernant la quotité de l'amende, celle-ci n'avait pas encore été fixée. Elle serait déterminée au moment de la clôture du dossier.

9. Le 25 septembre 2014, M. A_____ a précisé à l'AFC-GE qu'il était dans l'impossibilité de fournir les informations requises.

Cette démarche consisterait à « dénoncer fiscalement les partenaires d'affaires de M. A_____ dans le cas où ces montants n'auraient pas été dûment enregistrés dans leur comptabilité respective ». En aucun cas il souhaiter entrer dans cette démarche « pour des raisons évidentes de confidentialité et de loyauté, fût-elle utile à la résolution de ses propres difficultés ».

Toutefois, cela n'enlevait rien à la réalité économique de ces frais, de sorte que les reprises devaient être limitées à 20,70 % du total du chiffre d'affaires encaissé sur son compte bancaire auprès de la banque G_____.

10. Le 17 octobre 2014, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les procédures en rappel et soustraction d'impôts concernant l'IFD et l'ICC 2004 à 2006 et 2007 à 2011 étaient terminées et lui a remis les bordereaux rectificatifs et d'amende pour ces années.
11. Le même jour, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ les bordereaux de rappel d'impôts IFD et ICC et d'amende IFD et ICC suivants :

	Revenu imposable	Fortune imposable	Rappel d'impôts	Supplément d'impôts	Amende
ICC 2004	CHF 92'003.-	CHF 39'345.-	CHF 4'207.45	CHF 4'207.45	CHF 3'155.-
IFD 2004	CHF 85'800.-		CHF 724.-	CHF 724.-	CHF 543.-
ICC 2005	CHF 61'403.-	CHF 0.-	CHF 4'476.85	CHF 4'476.85	CHF 3'357.-
IFD 2005	CHF 61'100.-		CHF 463.-	CHF 463.-	CHF 347.-
ICC 2006	CHF 295'591.-	CHF 33'624.-	CHF 65'091.90	CHF 65'091.90	CHF 48'818.-
IFD 2006	CHF 294'600.-		CHF 24'672.-	CHF 24'672.-	CHF 18'504.-
ICC 2007	CHF 447'621.-	CHF 154'403.-	CHF 129'104.30	CHF 129'104.30	CHF 96'828.-
IFD 2007	CHF 448'800.-		CHF 47'129.75	CHF 47'129.75	CHF 35'347.-
ICC 2008	CHF 381'242.-	CHF 536'392.-	CHF 106'927.70	CHF 106'927.70	CHF 80'195.-
IFD 2008	CHF 381'600.-		CHF 38'227.80	CHF 38'227.80	CHF 28'670.-
ICC 2009	CHF 209'425.-	CHF 367'112.-	CHF 51'517.80	CHF 51'517.80	CHF 38'638.-
IFD 2009	CHF 214'200.-		CHF 16'068.65	CHF 16'068.65	CHF 12'051.-
ICC 2010	CHF 229'031.-	CHF 640'709.-	CHF 57'012.45	CHF 57'012.45	CHF 42'759.-
IFD 2010	CHF 235'100.-		CHF 18'757.95	CHF 18'757.95	CHF 14'068.-
ICC 2011	CHF 100'827.-	CHF 1'025'424.-	CHF 21'070.30	CHF 21'070.30	CHF 15'802.-
IFD 2011	CHF 106'500.-		CHF 3'396.60	CHF 3'396.60	CHF 2'547.-
TOTAL				CHF 588'848.50	CHF 441'629.-

Les bordereaux d'amendes ICC et IFD 2004 à 2011 contenaient la même motivation. M. A_____ avait bénéficié de prestations appréciables en argent sous forme de distributions dissimulées de bénéfice provenant de la société l'Auberge de C_____, dont il était l'actionnaire et il n'avait pas déclaré la totalité de sa fortune mobilière, ainsi que les rendements y relatifs. De ce fait, l'intéressé avait bénéficié à tort d'une imposition favorable. Dans son cas, l'AFC-GE avait retenu le caractère intentionnel et tenu compte de sa bonne collaboration. En conséquence, la quotité de l'amende était fixée aux trois quarts des impôts soustraits.

12. Le 17 novembre 2014, M. A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, contestant les reprises opérées par l'AFC-GE.

Il a repris sa précédente argumentation formulée dans son courrier du 14 août 2014. Les reprises en bénéfice net imposable équivalaient à 20,70 % du chiffre d'affaires réalisé.

Il demandait à pouvoir bénéficier de la déduction sur sa fortune imposable des dettes fiscales liées aux rappels d'impôts. De plus, les intérêts passifs correspondant aux intérêts moratoires dus sur rappel d'impôts devaient être déduits de son revenu imposable.

Enfin, les amendes n'étaient pas contestées dans leur quotité, mais leurs montants devaient être rectifiés en fonction de ces deux griefs.

13. Par deux décisions du 13 mars 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu les reprises et les amendes.

Les montants encaissés sur le compte privé ouvert au nom de M. A_____ auprès de la banque G_____ avaient été réintégrés au titre de bénéfices de l'activité indépendante pour les périodes fiscales 2004 et 2005 et au titre de bénéfices non déclarés auprès de la société et imposés en tant que rendement de fortune mobilière pour les périodes fiscales 2006 à 2011.

M. A_____ n'avait fourni aucune pièce justificative relative aux charges liées au chiffre d'affaires repris. De plus, des charges de personnel et des marchandises comptabilisées par la société avaient déjà été prises en compte dans les taxations des années concernées. Il n'était dès lors pas démontré que ces charges supplémentaires n'avaient pas déjà été comptabilisées.

Concernant la prise en compte des intérêts et dettes liés aux rappels d'impôts, celle-ci ne pouvait intervenir que pour l'exercice fiscal au cours duquel les décisions de rappel d'impôts étaient notifiées.

Enfin, les amendes restaient quant à elles inchangées, dès lors que les griefs invoqués étaient écartés et que la quotité n'était pas contestée.

La motivation concernant l'ICC et l>IDF 2004 à 2011 était la même.

14. Par acte du 10 avril 2015, M. A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées.

Il convenait de définir objectivement la part des charges afférentes aux produits en se fondant sur les coefficients mentionnés dans la brochure de Gastro suisse « Reflet économique de la branche 2012 », point 4.5.3 p. 34 « Structure des coûts et des revenus dans la restauration » constatée en 2010 où il apparaissait que pour CHF 100.- de chiffre d'affaires, CHF 49.50 étaient consacrés en frais de

personnel et CHF 29.30 en marchandises. Il en résultait un bénéfice net équivalant à 21,20 % du chiffre d'affaires réalisé.

S'agissant des intérêts et des dettes liés aux rappels d'impôts, la jurisprudence cantonale avait admis que le contribuable était autorisé à faire valoir des dettes en diminution de ces reprises. En conséquence, la dette d'impôt découlant de la procédure de rappel devait être déduite de la fortune imposable. Les intérêts passifs correspondant aux intérêts moratoires dus sur rappel d'impôts devaient être déduits du revenu imposable.

Enfin et concernant les amendes, l'intéressé demandait que leur montant soit mis en rapport avec les nouveaux montants de rappel d'impôts suite à la prise en considération des deux griefs susmentionnés.

M. A_____ a produit la p. 34 de la brochure de Gastro suisse « Reflet économique de la branche 2012 ».

15. Le 14 août 2015, l'AFC-GE a conclu d'une part, à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle s'engageait à déduire, relativement à l'ICC, les dettes de rappel d'impôts, et les intérêts y relatifs lors de l'année fiscale 2014 et, d'autre part, au rejet du recours pour le surplus.
16. Par jugement du 10 novembre 2015, le TAPI a admis partiellement le recours de M. A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de rappel d'impôts et d'amende concernant l'ICC 2004 à 2011 conformes aux considérants et dit « que les bordereaux » (sic ; la suite de la phrase n'apparaît pas dans le jugement).

S'agissant du revenu net et concernant les années fiscales 2004 et 2005, il incombait à l'intéressé de justifier par pièces les charges effectives d'exploitation qu'il alléguait. Ces frais ne pouvaient pas être déduits sur la base d'une simple estimation basée sur des statistiques insuffisamment détaillées. Rien n'indiquait que ces charges n'aient pas été déjà enregistrées dans les comptes déclarés ou que la marge bénéficiaire n'ait pas été supérieure au pourcentage de 21,20 % allégué. Pour les périodes fiscales 2006 à 2011, il n'était pas contesté que les revenus encaissés directement sur le compte bancaire non déclaré constituaient des produits de l'activité commerciale de la société. L'AFC-GE avait considéré à juste titre que l'intégralité des sommes encaissées par le contribuable durant les années 2006 à 2011 constituait une distribution dissimulée de bénéfice découlant du fait qu'il était l'actionnaire unique de la société et que cette dernière avait échoué à démontrer la réalité de ces charges dans le cadre de la procédure de rappel d'impôts la concernant. Elle avait ainsi procédé aux reprises de ces revenus au titre de rendement de la fortune mobilière. Il n'était au surplus pas démontré que ces frais n'avaient pas déjà été déduits du chiffre d'affaires de la société. M. A_____

ne pouvait donc faire valoir les charges litigieuses en déduction des montants repris. Son recours était rejeté sur ce point.

Concernant la question de la déduction des suppléments d'impôts sur le plan de la fortune et en application de la jurisprudence récente, ces suppléments d'impôts des années 2004 à 2011 étaient déductibles de la fortune imposable des années respectives 2004 à 2011. Autrement dit, le supplément d'impôt 2004 devait être déduit de la fortune imposable 2004 et ainsi de suite pour les années suivantes en cause. Le recours de M. A_____ était admis sur ce point. L'AFC-GE devait rectifier les bordereaux de rappel d'impôts ICC 2004 à 2011 dans ce sens. S'agissant des intérêts sur le rappel d'impôts, les bordereaux de rappel d'impôts avaient été notifiés au contribuable le 17 octobre 2014, de sorte que, contrairement aux suppléments d'impôts, ces intérêts moratoires n'étaient pas échus avant la notification de ces bordereaux de rappel. Ils n'étaient dès lors pas déductibles de la fortune imposable des années sur lesquelles portait le rappel d'impôts. Si l'intéressé ne s'était pas encore acquitté de ces intérêts au 31 décembre 2014, ceux-ci pourraient être déduits de la fortune imposable de l'année 2014.

S'agissant de la déduction des intérêts résultant des rappels d'impôts sur le plan de l'impôt sur le revenu, et dès lors que les suppléments d'impôts pouvaient être déduits au titre de dette de la fortune du contribuable, il y avait lieu de déduire également les intérêts de cette dette du revenu imposable. Toutefois, et dans la mesure où les bordereaux de rappel d'impôts avaient été notifiés le 17 octobre 2014, les intérêts découlant de ces rappels étaient échus à cette date, de sorte qu'ils étaient déductibles du revenu de l'année fiscale 2014 uniquement. L'AFC-GE devait déduire ces intérêts du revenu imposable concernant l'ICC et l'IFD 2014.

Enfin, les montants des amendes relatives à l'ICC devaient être réduits compte tenu de la déductibilité des suppléments d'impôt sur le plan de la fortune imposable.

Le dossier était renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle notifie de nouveaux bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes concernant l'ICC 2004 à 2011 dans le sens des considérants. Les bordereaux de rappel d'impôts et d'amendes relatif à l'IFD 2004 à 2011 restaient, quant à eux, inchangés.

17. Par acte du 10 décembre 2015, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité. Il contestait ledit jugement sur le point de la détermination du revenu net, ainsi que celui relatif à la déduction en revenu des intérêts sur les rappels d'impôts ; le point de la déduction en fortune des dettes liées aux rappels d'impôts ayant été admis par le TAPI, celui-ci n'était plus litigieux.

L'argumentation reprenait celle développée par-devant le TAPI s'agissant de l'examen du revenu net.

Concernant la problématique des intérêts et des dettes liées aux rappels d'impôts, les arguments du TAPI selon lesquels les intérêts ne seraient échus qu'à compter de la notification de la décision (soit le 17 octobre 2014) étaient en totale contradiction avec le décompte des intérêts moratoires, dans la mesure où ceux-ci étaient calculés selon un terme d'échéance propre à chacune des périodes fiscales 2004 à 2011.

Il ne comprenait pas la différence faite dans le raisonnement entre la dette fiscale échue sur chacune des périodes fiscales et donc déductible de la fortune imposable des années 2004 à 2011, et les intérêts qui ne seraient pas déductibles en revenu sur les périodes fiscales 2004 à 2011, car échus lors de leur notification le 17 octobre 2014, et en conséquence déductible en totalité et uniquement sur la période fiscale 2014. Les dettes fiscales et les intérêts sur ces dettes fiscales pour les années 2004 à 2011 grevaient la fortune et le revenu imposables sur ces années, et non seulement à compter de la notification de la décision, soit la période fiscale 2014, comme le prétendait le TAPI.

Enfin, la quotité des amendes n'était pas contestée mais leurs montants devaient être rectifiés en fonction de ces deux griefs.

18. Le 14 décembre 2015, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
19. Le 29 février 2016, l'AFC-GE a conclu principalement au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI sur les reprises effectuées par l'AFC-GE, le refus de la déduction de charges effectives d'exploitation, le refus de la déduction des intérêts sur le plan de la fortune imposable, l'admission par l'AFC-GE de la déduction des suppléments d'impôts sur le plan de la fortune imposable, ainsi que les intérêts résultant de rappels d'impôts déductibles du revenu, à ce que les nouveaux éléments de fait soient déclarés recevables, à ce qu'il soit procédé à l'instruction des nouveaux éléments factuels et se déterminer tant sur les reprises que sur la quotité de l'amende, et enfin au renvoi à l'AFC-GE afin qu'elle émette de nouveaux bordereaux rectificatifs de rappel d'impôts et d'amende prenant en compte les nouveaux éléments. Subsidiairement, elle a pris les mêmes conclusions mais conclu au renvoi de la cause au TAPI pour qu'il procède à l'instruction des nouveaux éléments factuels, avec le cas échéant renvoi par celui-ci de la cause à l'AFC-GE afin que cette dernière émette de nouveaux bordereaux rectificatifs de rappel d'impôts et d'amende prenant en compte les nouveaux éléments. Plus subsidiairement, elle a pris les mêmes conclusions mais conclu au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle instruisse et émette de nouveaux bordereaux rectificatifs de rappel d'impôts et d'amende qui ouvriraient à nouveau les voies de droit ordinaires de réclamation et de recours.

Des faits nouveaux avaient été portés à la connaissance de l'AFC-GE par l'AFC-CH le 8 janvier 2016. Son service pénal, suite à l'ouverture d'une procédure pour soustraction à l'encontre de la société, avait constaté que le contribuable détenait un dépôt titres auprès de la banque G_____ et que ledit dépôt (fortune et rendement de la fortune) n'avait pas été annoncé dans ses déclarations fiscales privées.

Le contribuable était titulaire d'un dépôt titres pour les années 2008 à 2011 dont la fortune variait de CHF 401'000.- à CHF 1'035'000.- auprès de la banque G_____. L'AFC-CH lui avait transmis les pièces y afférentes le 21 janvier 2016. D'après ces pièces, les éléments non déclarés par M. A_____ se présentaient de la manière suivante :

		2007	2008	2009	2010	2011
Banque G_____ compte n° 3_____. 4_____	Revenus (intérêt)	?	CHF 1'595.-	CHF 67.-	CHF 14.-	CHF 10.- CHF 0.-
	Fortune	CHF 42'318.-	CHF 100'290.-	CHF 13'336.-	CHF 4'350.-	
Banque G_____ compte n° 5_____. 6_____	Revenus (dividendes et intérêts)	?	CHF 22'768.-	CHF 8'246.-	CHF 4'792.-	CHF 6'100.-
	Revenus (autres)	?	CHF 1'979.-	CHF 15'400.-	CHF 188.-	CHF 0.-
	Fortune	CHF 41'553.-	CHF 717'414.-	CHF 652'447.-	CHF 408'560.-	CHF 371'110.-
Banque G_____ compte n° 7_____. 8_____	Revenus (dividendes et intérêts)	?	CHF 92.-	CHF 22.-	CHF 14.-	CHF 12.-
	Fortune	?	CHF 5'811.-	CHF 833.-	CHF 847.-	CHF 659.-
Banque G_____ compte n° 9_____. 10_____ (ouvert le 1 ^{er} février 2010) et après conversion en CHF	Revenus (dividendes et intérêts)				CHF 12'886.-	CHF 15'465.-
	Fortune				CHF 7'136.-	CHF 7'382.-
Banque G_____ compte n° 11_____. 12_____ après conversion en CHF	Revenus (dividendes et intérêts)	?	CHF 189.-	CHF 1'726.-	CHF 9'224.-	CHF 8'879.-
	Fortune	?	CHF 7'959.-	CHF 1'793.-	CHF 8'426.-	CHF 361.-

Banque G_____ dépôt titres	Fortune	?	CHF 342'486.-	CHF 833'375.-	CHF 960'977.-	CHF 959'237.-
Banque H_____ compte n° 13_____ _.14_____ (ouvert le 19 avril 2011)	Fortune					CHF 267'619.-
Banque G_____ compte n° 15_____ _.16_____	Revenus encaissés	?	CHF 16'170.-	CHF 14'797.-	CHF 6'190.-	CHF 9'166.-
	Fortune	CHF 9'215.-	CHF 3'867.-	CHF 9'356.-	CHF 2'573.-	CHF 1'258.-
Totaux en CHF	Revenus	?	CHF 42'793.-	CHF 40'258.-	CHF 33'307.-	CHF 39'631.-
	Fortune	?	CHF 1'173'956.-	CHF 1'501'784.-	CHF 1'390'295.-	CHF 1'338'752.-

Le seul point contesté par le contribuable était la déduction des intérêts sur rappel d'impôts au niveau de la fortune imposable. En l'occurrence, les bordereaux de rappel d'impôts avaient été notifiés le 17 octobre 2014. Ce n'était qu'à cette date que les intérêts moratoires étaient échus. Ils n'étaient dès lors pas déductibles pour les années concernées par le rappel d'impôts.

L'AFC-GE avait découvert par l'intermédiaire de l'AFC-CH que l'intéressé avait, outre le premier compte G_____ qui faisait l'objet de la procédure en rappel d'impôts actuellement examinée, occulté l'existence de huit autres comptes bancaires. Le contribuable n'avait pas respecté ses obligations fiscales. Les conditions permettant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôts étaient réunies, raison pour laquelle l'AFC-GE faisait valoir ces nouveaux éléments de fait et concluait à l'extension de la procédure de rappel d'impôts les incluant.

S'agissant de l'amende, M. A_____ avait adopté un comportement illicite. De toute évidence, il était en mesure de comprendre la portée de ses actes et omissions, ce d'autant plus qu'il faisait l'objet d'un rappel d'impôts portant également sur la dissimulation de l'existence d'un compte bancaire. Il fallait donc présumer que le contribuable avait volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il avait agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée. La quotité de l'amende ayant été fixée à hauteur de trois quarts des impôts soustraits le 17 octobre 2014, l'AFC-GE, par simplification, préconisait de

conserver cette quotité, bien qu'au vu des circonstances aggravantes (nombre de comptes, montant), une quotité supérieure pourrait être retenue.

L'objet du litige étant circonscrit au motif du rappel d'impôts, à savoir les comptes non déclarés s'agissant du revenu et de la fortune du contribuable, plus particulièrement sur l'état des titres en tant que rendements de fortune et la fortune non déclarés par M. A_____, il apparaissait que les nouveaux éléments rentraient dans le cadre limité comme faisant partie de l'objet du présent litige. Ils devaient donc être retenus et instruits par la chambre administrative. Toutefois, si ces nouveaux éléments ne devaient pas être considérés comme recevables, l'AFC-GE se réservait le droit de procéder à l'ouverture d'une nouvelle procédure en rappel et en soustraction d'impôts sur les années en cause. Ceci aurait pour conséquence que M. A_____ disposerait à nouveau des voies de droit ordinaires sur les nouveaux éléments et entraînerait un prolongement de la procédure.

Les nouveaux éléments découverts par l'AFC-GE aggravant la situation du contribuable et l'émission d'une nouvelle décision par l'AFC-GE apparaissant comme formaliste à ce stade, il appartenait à la chambre administrative, en application de la jurisprudence, de poursuivre l'instruction sur le point encore litigieux et les nouveaux éléments introduits par l'AFC-GE en chef de conclusion ou de renvoyer la cause au TAPI à cette fin.

En conclusion, la chambre administrative devait faire usage de son plein pouvoir de cognition et revoir la taxation de M. A_____ à la lumière des nouveaux éléments qui avaient été portés à sa connaissance et de procéder à une *reformatio in pejus* relative à ceux-ci. La chambre administrative devait également se déterminer sur la quotité des amendes. L'AFC-GE n'avait pris connaissance des nouveaux éléments de fait au stade de la présente réponse et avait usé de tous les moyens à sa disposition pour faire valoir ces éléments dès leur connaissance. Il apparaîtrait dès lors choquant que l'intéressé puisse échapper à l'imposition sur les nouveaux éléments découverts alors qu'il avait l'obligation de les porter à la connaissance de l'AFC-GE lors de la procédure de taxation, et aurait pu le faire lors de la procédure en rappel d'impôts par le biais d'une dénonciation spontanée.

20. Le 4 mars 2016, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 8 avril 2016 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger en l'état du dossier.
21. Aucune des parties ne s'est déterminée dans le délai imparti.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc -

D 3 17 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Dans sa réponse au recours, l'AFC-GE a conclu à ce que la chambre de céans prenne en considération les nouveaux éléments de fait relatif à la situation patrimoniale du recourant et les instruisse.

a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. 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. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), 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, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016 consid. 2b ; ATA/459/2016 du 31 mai 2016 consid. 2b). 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, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, 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 traitées dans la procédure antérieure (ATA/907/2016 précité consid. 2b ; ATA/376/2016 du 3 mai 2016 consid. 2b et les références citées).

c. Selon la doctrine, les droits de procédure cantonaux n'admettent pas l'institution du recours joint, les parties intimées qui n'ont elles-mêmes pas recouru dans les délais devant en effet se borner à conclure au rejet du recours. Il n'y a d'exception à ce principe que si l'autorité de recours peut réformer la décision au détriment du recourant (*reformatio in pejus*). Dans un tel cas, les parties intimées peuvent, en respectant strictement le cadre de l'objet du litige, prendre des conclusions tendant à la modification de la décision attaquée en défaveur du recourant sans avoir à déposer un recours indépendant. Le résultat sur le plan procédural, est alors similaire au dépôt d'un recours joint. Mais ces conclusions n'ont qu'un caractère accessoire et tombent si le recours est retiré ou déclaré irrecevable. Les parties intimées peuvent en outre faire valoir de nouveaux faits et proposer d'autres moyens de preuve, qui sont pris en considération s'ils

sont décisifs (Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2^{ème} éd., 2015, p. 610-611).

d. Conformément à l'art. 54 LPFisc, 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, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/346/2014 du 13 mai 2014 consid. 3 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 ; 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 (Benoît BOVAY, op. cit., p. 610-611).

e. En matière fiscale, la chambre administrative détient certes le même pouvoir de cognition que le TAPI et peut à nouveau examiner les éléments imposables (art. 54 LPFisc). Toutefois, appliquant également au domaine fiscal sa jurisprudence constante, la chambre administrative, dès lors que la cause a déjà été soumise à une juridiction de première instance, 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, 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/1261/2015 du 24 novembre 2015 consid. 22 non remis en cause sur ce point par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 2.2.3 ; ATA/558/2012 du 21 août 2012 consid. 2c et jurisprudences citées).

f. Dans sa jurisprudence, la chambre de céans a déclaré irrecevable la conclusion de l'AFC-GE qui avait recouru contre un jugement du TAPI, lequel n'avait pas examiné un élément nouveau bien qu'elle le lui eût signalé (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 10, non remis en cause sur ce point par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 vu l'absence de recours de la part de l'AFC-GE).

Dans cette affaire, la chambre administrative a considéré que le grief de l'AFC-GE concernait une prétention juridique qui n'avait pas été examinée par le TAPI. Elle ne faisait pas partie du contenu matériel du jugement du TAPI contesté devant elle. Il s'agissait au contraire d'une nouvelle question qui visait à qualifier la nouvelle somme de gain occasionnel découverte et à étendre l'imposition du contribuable. L'admission d'un tel grief à ce stade de la procédure entraînerait une taxation supplémentaire sur un nouveau point, ce que n'autorisait 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 (ATA/18/2013 précité consid. 10).

g. En l'occurrence, il est certes exact que les nouveaux éléments découverts postérieurement au jugement du TAPI concernent certaines années fiscales (les années 2007 à 2011) faisant l'objet des rappels d'impôts et d'amendes notifiés au recourant.

Toutefois, force est de constater que d'une part, l'AFC-GE n'est pas partie recourante par-devant la chambre de céans et que d'autre part, ses prétentions juridiques découlant de ces nouveaux éléments sortent du cadre strict de l'objet du litige.

En effet, le recourant a limité l'objet du litige aux questions de savoir si c'est conformément au droit que le TAPI a refusé de tenir compte des charges effectives d'exploitation en déduction des montants repris, a retenu que les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts de la fortune imposable étaient déductibles uniquement dans le cadre de l'année fiscale 2014, et enfin, a retenu que les intérêts découlant des rappels d'impôts étaient uniquement déductibles du revenu pour l'année fiscale 2014.

Le recourant n'a ainsi pas remis en doute le principe même du rappel d'impôts et des amendes découlant de la découverte du compte bancaire intitulé « Auberge » n° 1____.2____ non déclaré qu'il détenait auprès de la G_____.

L'art. 54 LPFisc n'y change rien, dans la mesure où comme il a été expliqué ci-dessus la *reformatio in pejus* doit respecter le cadre strict de l'objet du litige, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce si l'on devait prendre en considération ces éléments nouveaux.

De plus, l'admission des conclusions de l'AFC-GE à ce stade de la procédure entraînerait une taxation supplémentaire sur de nouveaux points. Une telle solution priverait le recourant de deux degrés de juridiction et ne permettrait pas à la chambre administrative d'exercer sa fonction de contrôle.

En conséquence, les conclusions de l'AFC-GE prises en lien avec les nouveaux éléments découverts seront déclarées irrecevables.

3. a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme

cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 3).

b. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

c. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2004 à 2011. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les années 2004 à 2009 et le nouveau droit pour les années 2010 et 2011, ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (2004 à 2011).

4. Le recourant soutient que les charges liées au chiffre d'affaires non déclaré doivent être déduites de son revenu imposable.

a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenus les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable (art. 16 al. 1 et 2 LIFD ; art. 1 aLIPP-IV ; art. 17 LIPP). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD ; art. 2 aLIPP-IV ; art. 18 LIPP). De même, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV ; art. 19 al. 1 LIPP). Enfin, sont taxables les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 6 let. c aLIPP-IV ; art. 22 al. 1 let. c LIPP).

b. L'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net. Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu brut les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales (art. 25 à 33a et 212 LIFD, dans son état avant le 1^{er} janvier 2014, art. 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et

des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 1 aLIPP-V ; art. 17 LIPP).

c. Aux termes des art. 27 al. 1 LIFD, 10 LHID, 3 al. 3 aLIPP-V et 30 let. a LIPP, le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante peut déduire du revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

d. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 let. h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; 2C_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 4b).

e. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers et que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; 2C_927/2013 et 2C_928/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1).

f. Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la

société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 236).

g. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/652/2016 du 26 juillet 2016 consid. 3d ; ATA/332/2016 du 19 avril 2016 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015).

h. En l'espèce et s'agissant des années fiscales 2004 et 2005, suite à un courrier du recourant du 14 août 2014, l'AFC-GE lui a demandé, le 25 août 2014 et afin de pouvoir considérer sa demande de prise en compte des charges de personnel ainsi que des charges de marchandises en déduction du chiffre d'affaires non déclaré, les noms, prénoms, adresses et attestations signées de la part des personnes ayant perçu les montants débités sur le compte bancaire de M. A_____ en lien avec le chiffre d'affaires non déclaré.

Alors même qu'il lui incombait d'apporter ces éléments, selon les règles relatives à la répartition de la preuve, le recourant a refusé de les transmettre à l'AFC-GE « pour des raisons évidentes de confidentialité et de loyauté, fût-elle utile à la résolution de ses propres difficultés ». Il n'a d'ailleurs pas fourni d'informations ou des pièces justificatives par la suite, ni par-devant le TAPI, ni par-devant la chambre de céans.

En refusant délibérément de transmettre à l'AFC-GE puis aux juridictions de recours toutes les informations et pièces justificatives qui lui auraient permis de déduire ces charges du chiffre d'affaires non déclaré, le recourant doit supporter les conséquences de son refus, conformément à la jurisprudence fédérale précitée.

Comme l'a retenu le TAPI, on ne saurait dès lors admettre que ces charges puissent être déduites sur la base d'une simple estimation basée sur des statistiques générales.

Enfin, dans la mesure où le recourant n'a pas fourni les pièces justificatives de ces charges, rien n'indique que celles-ci n'auraient pas été déjà prises en considération dans les comptes qui eux ont été déclarés et pris en compte lors des taxations ou que la marge bénéficiaire n'ait pas été supérieure au pourcentage allégué de 21,20 %.

Quant aux années fiscales 2006 à 2011, c'est également à juste titre que l'AFC-GE, confirmée en cela par le TAPI, a considéré que l'intégralité des sommes encaissées par le recourant durant les années 2006 à 2011 constituait une distribution dissimulée de bénéfice découlant du fait qu'il était actionnaire unique de la société et que cette dernière avait échoué à démontrer la réalité de ces charges dans le cadre de la procédure de rappel d'impôts la concernant (cause A/159/2015 dans laquelle l'arrêt est rendu ce même jour). L'AFC-GE était ainsi en droit de procéder aux reprises de ces revenus au titre de la fortune mobilière du recourant. Enfin, rien n'indique que ces frais n'auraient pas été déjà pris en considération dans les comptes de la société qui eux ont été déclarés et pris en compte lors des taxations.

Le grief sera écarté.

5. Le recourant soutient que les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts concernant la fortune imposable sont déductibles de la fortune imposable pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôts.

a. La loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18) est applicable à la perception des impôts, rappels d'impôts, amendes et frais régis notamment par la LPFisc (art. 1 let. d LPGIP).

À teneur de l'art. 21 LPGIP, les autres impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais sont perçus sur la base d'une décision de taxation ou d'un prononcé.

Selon l'art. 23 LPGIP intitulé « Échéance », les autres impôts, rappels d'impôts, amendes, intérêts et frais sont échus dès la notification de la décision de taxation ou du prononcé (al. 1). Tel est le cas notamment de l'impôt sur les prestations en capital provenant de la prévoyance (al. 2 let. a), de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (al. 2 let. b), des rappels d'impôts prévus dans la 2^{ème} partie, titre VI, chapitre III, de la LPfisc (al. 2 let. c), des amendes prévues dans la 3^{ème} partie, titre I, de la LPFisc (al. 2 let. d), des intérêts et des frais se rapportant aux impôts et amendes mentionnés sous lettres a à d (al. 2 let. e).

Conformément à l'art. 27 al. 1 LPGIP, en cas de rappels d'impôts relatifs à des impôts périodiques, l'intérêt visé à l'art. 59 al. 1 LPFisc commence à courir dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée, jusqu'à la notification du rappel d'impôts.

b. Selon les travaux préparatoires de la LPGIP (PL 10039-A et PL10039), l'art. 27 LPGIP était formulé, avant un amendement, de la manière suivante : « En cas de rappels d'impôts, l'intérêt visé à l'art. 59 al. 1 LPFisc, commence à courir trente jours après le terme initial d'échéance, jusqu'à la notification du rappel

d'impôts. Le terme initial d'échéance correspond à la date de notification du premier bordereau provisoire ou définitif ou, en l'absence de bordereau, au 1^{er} jour qui suit la fin de la période fiscale. Demeure réservé l'art. 26 de la présente loi. ». Lesdits travaux précisent sur ce point que l'intérêt commence à courir trente jours après l'échéance initiale et s'étend jusqu'à la notification du rappel d'impôts.

L'art. 27 al. 1 LPGIP était inspiré de l'art. 364 al. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) en vigueur à l'époque, qui prévoyait qu'en cas de rappel d'impôts à la suite de déclarations inexactes ou incomplètes, de fraude ou de soustraction de l'impôt à la source, l'intérêt est calculé dès l'expiration du délai de paiement du bordereau initial, mais au plus tard dès le début de la période fiscale qui suit celle pour laquelle l'impôt est dû.

c. En l'occurrence, force est de constater qu'en application de l'art. 23 al. 1 et al. 2 let c. LPGIP, ainsi que de l'art. 27 al. 1 LPGIP, les intérêts moratoires sur le rappel d'impôts commencent à courir dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée jusqu'à la notification dudit rappel d'impôts.

Ainsi, il faut déduire les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts concernant la fortune imposable de la fortune imposable pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôts jusqu'au 18 octobre 2014, date vraisemblable de la notification au recourant des bordereaux de rappel d'impôts datés du 17 octobre 2014.

Une autre solution irait à l'encontre du texte légal clair de l'art. 27 al. 1 LPGIP.

Le grief est admis et le jugement du TAPI sera réformé sur ce point.

6. Le recourant soutient enfin que les intérêts résultant des rappels d'impôts doivent être déduits sur le plan de l'impôt sur le revenu pour chaque année fiscale.

S'agissant de la manière dont les intérêts résultant de rappels d'impôts sont déductibles du revenu, la LIFD et la LHID sont muettes sur cette question.

Toutefois et conformément à l'art. 23 al. 1 et al. 2 let c. LPGIP précité, ainsi qu'à l'art. 27 al. 1 LPGIP précité, il faut déduire les intérêts résultant des rappels d'impôts sur le plan de l'impôt sur le revenu pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôts jusqu'au 18 octobre 2014, date vraisemblable de la notification au recourant des bordereaux de rappel d'impôts datés du 17 octobre 2014.

Une autre solution irait à l'encontre du texte légal clair de l'art. 27 al. 1 LPGIP.

Le grief sera admis et le jugement du TAPI sera annulé sur ce point.

7. a. Selon les art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 LPFisc, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait (ou aurait dû) l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende.
- b. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4.1 et les références citées ; ATA/907/2016 précité consid. 10 a).
- c. En l'espèce, le recourant ne conteste ni le principe des amendes, ni leur quotité.

Toutefois et compte tenu de l'admission des griefs relatifs aux intérêts liés aux rappels d'impôts, il conviendra d'en tenir compte lors de la fixation du montant des amendes ICC et IFD 2004 à 2011.

8. Le recours sera partiellement admis. Le jugement du TAPI sera annulé en tant qu'il refuse la déduction des intérêts liés aux suppléments et rappels d'impôts pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôts et confirmé pour le surplus.

Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle notifie au recourant de nouveaux bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2004 à 2011 et d'amende ICC et IFD 2004 à 2011.

9. Vu l'issue du recours, un émoulement – réduit – de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe en partie, et aucun émoulement ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 2^e phr. LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, en l'absence de conclusions dans ce sens (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare irrecevables les nouveaux éléments de fait présentés par l'administration fiscale cantonale dans sa réponse au recours du 29 février 2016 ;

déclare recevable le recours interjeté le 10 décembre 2015 par M. A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 novembre 2015 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 novembre 2015, en tant qu'il refuse la déduction des intérêts liés aux suppléments et rappels d'impôts pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôts ;

le confirme pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle établisse des nouveaux bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2004 à 2011 et d'amende ICC et IFD 2004 à 2011 ;

met à la charge de M. A_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 au recourant, soit pour lui Monsieur Jean-Marc Wasem, mandataire, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

le président siégeant :

F. Scheffre

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :