RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1134/2016-ICCIFD **ATA/411/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 avril 2021

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Me Xavier Oberson, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 septembre 2020 (JTAPI/803/2020)

EN FAIT

1) Le litige concerne les taxations cantonales 2009 et 2010 de Monsieur A_____.

2) Durant les années en cause, l'intéressé était titulaire d'une part de copropriété s'élevant à 20 % dans les immeubles locatifs sis route B_____ et C_____ , qui se situent en zone d'affectation 2.

Il était également président du conseil d'administration avec signature individuelle et détenteur d'un tiers du capital-actions de D_____ (ci-après : D_____) dont le but consiste en l'acquisition, la construction, l'exploitation et la gérance d'hôtels et de restaurants.

3) Dans ses déclarations fiscales 2009 et 2010, le contribuable a mentionné sa participation dans D_____ pour une valeur respective de CHF XXX.- et de CHF XXX.-.

4) Par bordereaux d'ICC du 20 octobre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a déterminé la valeur fiscale et l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) de la manière suivante :

	Loyers	Taux capit.	Val. fiscale	IIC
Année fiscale 2009				
13, route de B_____	XXX	5.46 %	XXX	XXX
11, route de B_____	XXX	6.37 %	XXX	XXX
Année fiscale 2010				
13, route de B_____	XXX	4.86 %	XXX	XXX
11, route de B_____	XXX	6.29 %	XXX	XXX

5) Dans sa réclamation, M. A_____ a, notamment, fait valoir que la valeur fiscale de ces immeubles devait être fixée sur la base des montants qu'il avait déclarés, à savoir CHF XXX en 2009 et CHF XXX en 2010, qui ressortaient d'une expertise réalisée par la E_____ (ci-après : E_____).

6) Par décisions du 14 mars 2016, l'AFC-GE a admis la réclamation sur un point qui n’est plus litigieux et l'a rejetée pour le surplus. La valeur fiscale des immeubles locatifs en cause devait être calculée par capitalisation de leur état locatif.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux d'ICC rectificatifs pour tenir compte de l'admission partielle de sa réclamation.

7) Par acte du 13 avril 2016, M. A_____ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

La valeur fiscale totale des deux immeubles (dont il ne possédait qu'une part de copropriété de 20 %), retenue par l'AFC-GE, excédait celle ressortant de l'expertise de la E_____ d'un montant de CHF XXX en 2009 et de CHF XXX en 2010, en valeurs arrondies. La méthode employée par l'autorité fiscale n'était pas en adéquation avec la réalité économique.

L'immeuble sis 13, route de B_____ , en zone d'aménagement 1 et 2, se trouvait à la limite de la zone 3, dont le taux, s'il était appliqué en 2010, aurait eu pour effet de réduire la valeur fiscale de ce bien de 24 %. En outre, depuis 2013, les taux des immeubles commerciaux en zone 1 et 2 étaient séparés, le taux de la zone 2 étant inférieur à celui de la zone 1. L'on ne pouvait pas, pour les années antérieures, augmenter artificiellement la valeur fiscale des immeubles en zone 2.

Dès lors, la valeur fiscale de sa part de copropriété devait être arrêtée, comme déclarée, à CHF XXX en 2009 et à CHF XXX en 2010. La faculté de transmission restreinte de sa part de copropriété devait être prise en compte par le biais d'un abattement de 30 % sur la valeur de celle-ci, comme pouvait le revendiquer le détenteur d'une participation minoritaire d'une société de capitaux non cotée en bourse.

Enfin, ses taxations se révélaient confiscatoires, car sa charge fiscale cantonale et fédérale pour les deux années oscillait entre 160 % et 190 % de son revenu imposable. À l'appui de cette conclusion, il a présenté un exemple de calcul.

8) Le 22 juillet 2016, le contribuable a sollicité la suspension de l'instruction de la cause, compte tenu de l'enquête menée à son encontre par la division des affaires pénales et enquêtes de l'administration fédérale des contributions (ci-après : DAPE).

La DAPE a également ouvert une enquête à l'encontre de D_____ .

9) La cause a été suspendue d'entente entre les parties.

10) Le 11 novembre 2016, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2008 ainsi que d'une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2009 à 2014.

L'AFC-CH l'avait informée qu'il avait bénéficié de prestations appréciables en argent sous forme de prise en charge de frais de véhicules.

11) Les 22 novembre 2017 et 15 juin 2018, la DAPE a rendu ses rapports finaux à l'encontre de D_____ et du contribuable.

12) À la suite de la reprise de l'instruction, l'AFC-GE, invitée à répondre au recours, a conclu à la reformatio in pejus des taxations et au rejet du recours.

La méthode d'évaluation des immeubles consistant à capitaliser leur état locatif avait été approuvée par le Tribunal fédéral. Dès lors que les dispositions légales topiques avaient été correctement appliquées, les autres arguments soulevés par l'intéressé étaient dépourvus de pertinence.

Le contribuable n'avait pas déclaré des prestations appréciables en argent dont il avait bénéficié de la part de D_____ , ce qui avait justifié les reprises du revenu. Sur le plan de sa fortune, de nouvelles évaluations des actions qu'il détenait dans cette société avaient été effectuées le 8 décembre 2017. Les reprises, déterminées par l'AFC-GE à la suite du rapport de la DAPE, s'établissaient comme suit :

	2009	2010
Revenu	XXX	XXX
Fortune	XXX	XXX

Les éléments constitutifs d'une tentative de soustraction d'impôt étaient réunis pour les années fiscales 2009 et 2010 et l'AFC-GE notifierait à M. A_____ des bordeaux d'amende pour tentative de soustraction ultérieurement. Enfin, les calculs présentés pour justifier le caractère confiscatoire de l'imposition n'étaient plus à jour, dès lors qu'ils ne tenaient pas compte des reprises.

L'AFC-GE a notamment produit un chargé de pièces, certaines sous le couvert du secret fiscal.

13) Le 20 décembre 2018, l'AFC-GE a informé le contribuable de la clôture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt portant sur l'ICC et l'IFD 2008 et lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende. Le supplément d'impôt et les intérêts sur rappel d'impôt se chiffraient à respectivement CHF XXX et à CHF XXX.

14) Dans sa réplique, le contribuable a sollicité l'accès aux pièces produites sous le couvert du secret fiscal ou, à tout le moins, que leur teneur essentielle lui soit communiquée.

La conclusion de l'autorité intimée portant sur la reformatio in pejus était irrecevable, car exorbitante à l'objet du litige.

Au cours de la procédure ouverte à son encontre, la DAPE n'avait mené aucun acte d'enquête au sujet de la part privée du véhicule de l'entreprise et l'enquête ne portait en rien sur l'évaluation des actions de D_____ , puisqu'elle ne concernait que l'IFD.

Sa participation minoritaire (20 %) justifiait l'octroi d'un abattement. Sa situation était comparable au détenteur d'actions nominatives liées, à qui la société pouvait refuser un transfert d'actions en proposant de les reprendre à leur valeur réelle. De plus, en matière immobilière, les copropriétaires disposaient entre eux d'un droit de préemption.

Procédant à l'analyse de la commission d'experts pour la détermination des taux de capitalisation pour les immeubles locatifs, pour la période 2010-2011, M. A_____ a conclu que le taux de capitalisation fixé de manière uniforme pour les immeubles commerciaux en zone 1 et 2 ne conduisait pas à une valeur vénale admissible.

Subsidiairement, si la question de la reformatio in pejus devait être examinée, elle devait être rejetée. L'AFC-CH avait porté à la connaissance de l'autorité intimée l'existence d'une part privée de CHF 9'600.- en 2014 déjà. Il n'était pas admissible que l'AFC-GE attende le 30 novembre 2018 pour les faire valoir. Celle-ci devait produire les pièces soumises au secret fiscal, sur lesquelles elle entendait se fonder pour procéder à la réévaluation des actions de D_____ .

Enfin, il a fait valoir en déduction de son revenu et de sa fortune des dettes d'impôt et les dettes découlant du rappel d'impôt ainsi que des intérêts moratoires.

15) Par duplique du 25 mars 2019, l'AFC-GE s'est opposée à la transmission des pièces produites sous le couvert du secret fiscal, étant donné qu'elles concernaient un contribuable distinct de M. A_____. Celui-ci y avait nécessairement eu accès, en sa qualité d'administrateur de D_____ . De plus, la reformatio in pejus pouvait porter sur d'autres points que ceux ayant fait l'objet de la taxation.

16) Le contribuable a maintenu sa demande de délivrance des pièces produites sous le couvert du secret fiscal et persisté dans les conclusions de son recours.

17) Par décision incidente du 20 juin 2019, le TAPI a rejeté la requête de consultation des pièces couvertes par le secret fiscal produites par l'autorité fiscale avec sa réponse.

Puisque ces documents ne concernaient pas M. A_____, mais D_____ , ils étaient couverts par le secret fiscal et ne pouvaient ainsi lui être communiqués. Cela étant, il y avait accès, en sa qualité d'administrateur-président de cette société (art. 715a CO).

18) Par arrêt du 27 août 2019, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a déclaré irrecevable le recours interjeté contre cette décision, les conditions permettant de recourir contre une décision incidente n'étant pas remplies.

19) Le 28 octobre 2019, le TAPI a accordé un délai au contribuable pour se déterminer sur la reformatio in pejus de sa taxation.

20) M. A_____ a exposé, se référant à la jurisprudence, que l'objet du litige ne concernait que la valeur fiscale des immeubles et le caractère confiscatoire de son imposition. La reformatio in pejus ne pouvait dès lors se rapporter à l'estimation des titres ou l'utilisation privée d'un véhicule de fonction. Elle ne pouvait par ailleurs porter sur des questions d'appréciation, telle que l'abattement de 30 % ou l'augmentation de la valeur fiscale de D_____ .

Il détenait dans cette société une participation minoritaire à hauteur d'un tiers, si bien qu'il ne disposait pas de la majorité des droits de vote. Il avait ainsi droit à l'abattement de 30 % sur la valeur des titres. Jusqu'à sa remise en cause par l'autorité intimée dans sa réponse, il avait toujours bénéficié de cet abattement.

21) L'AFC-GE a rétorqué que le TAPI disposait de la compétence pour réformer in pejus la taxation. Il n'était pas exigé que la décision soit manifestement erronée. En outre, celle-ci avait octroyé une déduction forfaitaire de 30 % sur la valeur des actions de D_____ , telle que sollicitée par le contribuable.

22) M. A_____ a encore contesté l'évaluation des actions de D_____ effectuée par l'AFC-GE au motif que son calcul se fondait sur l'estimation des sociétés immobilières dont les loyers ou fermages dépendaient dans une large mesure du bénéfice ou du chiffre d'affaires de l'activité commerciale déployée par le locataire. Cela avait pour conséquence que la valeur substantielle comptait double et que le taux de capitalisation était calculé selon un mode particulier. Or, tel n'était pas le cas en l'espèce, puisque D_____ exploitait un hôtel cinq étoiles et non une société immobilière.

Par ailleurs, l'AFC-GE n'avait pas déduit de la valeur substantielle les impôts dus au titre du rappel d'impôt. Ceux-ci venaient en diminution des fonds propres taxables.

23) Le TAPI a invité l'AFC-GE à lui expliquer les raisons l'ayant conduite à traiter D_____ comme une société immobilière. L'AFC-GE était également priée de préciser si cette valorisation tenait compte des bénéfices corrigés de la provision pour impôts, à la suite des procédures de rappel d'impôt, ainsi que des intérêts liés aux rappels d'impôts.

24) L'AFC-GE a répondu qu'elle n'avait pas évalué D_____ comme une société immobilière, pour la valorisation de laquelle il n'était tenu compte que de

la valeur substantielle. Elle avait pris en considération le double de la valeur substantielle de D_____ ainsi que sa valeur de rendement. Une telle méthode était appliquée lorsque le revenu dépendait principalement des actifs immobilisés, tels que pour des parkings ou des hôtels. Cette méthode était appliquée depuis 2003 étant donné que les revenus provenant de l'hébergement excédaient ceux découlant d'autres services de la société, à teneur des comptes de profits et pertes. En outre, la valeur substantielle étant inférieure à la valeur de rendement, une telle méthode avantageait le contribuable.

La valorisation effectuée en 2017 ne tenait pas compte des bénéfices corrigés de la provision pour impôts, ni des dettes liées au rappel d'impôt. Il convenait dès lors de prendre ces éléments en considération.

25) Se déterminant sur ces indications, M. A_____ a requis le TAPI d'ordonner la production de la pratique nouvellement alléguée par l'AFC-GE portant sur l'évaluation des titres non cotés des sociétés exploitant des hôtels.

Il se trouvait dans une situation désagréable, étant donné que l'autorité fiscale ne lui avait pas communiqué les pièces sur lesquelles elle s'était fondée pour évaluer D_____ .

Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, la valeur de rendement était prise en compte pour valoriser certaines sociétés immobilières. Il n'avait pas connaissance de la pratique de l'AFC-GE consistant à utiliser une telle méthode pour évaluer les sociétés exploitant des hôtels et des parkings, si bien qu'il demandait que le TAPI ordonne la production de ladite pratique. D_____ ne constituait pas une société immobilière. En outre, le taux de capitalisation applicable à la valeur de rendement ainsi qu'au résultat avait été déterminé de manière erronée.

Pour l'ICC 2009, la valeur substantielle s'élevait à CHF XXX − dont à déduire la dette découlant du rappel d'impôt − et la valeur de rendement à CHF XXX, au lieu de CHF XXX déterminé par l'AFC-GE. Pour l'ICC 2010, la valeur substantielle s'établissait à CHF XXX − sous imputation de la dette découlant du rappel d'impôt - et la valeur de rendement à CHF XXX, au lieu de CHF XXX calculé par l'autorité intimée.

Le taux de capitalisation pour 2009 et 2010 était de respectivement 10.50 % et 9 %.

26) Par pli du 7 août 2020, le contribuable a exposé qu'aux termes des nouvelles évaluations, datées du 26 février 2020, mais reçues le 4 août suivant, l'AFC-GE évaluait encore de manière erronée D_____ comme une société immobilière. Ces estimations prenaient en compte à juste titre, pour la valeur de substance, les dettes fiscales.

27) Invitée à se déterminer sur cette écriture, l'AFC-GE a indiqué qu'après nouvelle analyse du dossier, elle renonçait à sa précédente évaluation. L'estimation des actions D_____ serait opérée conformément aux principes usuels prévalant pour les sociétés commerciales, à savoir la prise en compte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée et la valeur substantielle simple. Les taux de capitalisation de sociétés commerciales, pour les périodes de taxation 2009 et 2010 en cause, s'élevaient respectivement à 10.50 % et à 9 %, comme l'indiquait l'intéressé. Elle versait à la procédure le détail de la nouvelle estimation des actions de la société D_____ , lequel était couvert par le secret fiscal. Il devait lui être donné acte de ce qu'elle procéderait à l'estimation des titres D_____ conformément auxdites estimations.

Elle relevait enfin que les valeurs déterminantes y figurant étaient identiques à celles datées du 26 février 2020 que le contribuable avait annexées à son courrier du 7 août 2020, à l'exception du taux de capitalisation, ce qui aboutissait à une valeur totale de la société inférieure à celle résultant de l'estimation du 26 février 2020 pour les taxations litigieuses 2009 et 2010.

28) Par jugement du 15 septembre 2020, notifié le 25 septembre 2020, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

Le Tribunal fédéral avait jugé conforme au droit fédéral la législation cantonale qui évaluait les immeubles locatifs par capitalisation de leurs états locatifs à des taux fixés annuellement par le Conseil d'État. Il n'y avait donc pas à prendre en compte l'expertise établie par la E_____ . Par ailleurs, les taux de capitalisation présentaient un caractère schématique, qui ne permettait pas de tenir compte de toutes les spécificités. Il convenait donc de les appliquer strictement.

Ne détenant qu'une part dans une société immobilière et non une participation dans une société de capitaux, le contribuable ne pouvait se prévaloir d'un abattement de 30%, tel que prévu dans la circulaire n° 28, qui ne s'appliquait qu'aux sociétés non cotées.

Disposant des mêmes compétences que l'AFC-GE, le TAPI pouvait procéder à la reformation in pejus.

L'autorité fiscale avait suivi l'intéressé au sujet de l'évaluation de ses titres dans D_____ . Il convenait de valider les estimations faites par celui-ci. La prise en charge par D_____ de frais privés du contribuable constituait une prestation appréciable en argent imposable dans le revenu de celui-ci. Cette reprise était donc validée. Il n'y avait pas d'atteinte dans la durée au patrimoine de l'intéressé du fait de la charge fiscale pour les années 2009 et 2010, de sorte que celle-ci n'avait pas de caractère confiscatoire.

Enfin, les intérêts liés au rappel d'impôt étaient déductibles des revenus 2009 et 2010. Le contribuable était également fondé à déduire de sa fortune 2009 les dettes d'impôts, les suppléments d'impôt 2006 à 2009. En 2010, il pouvait déduire de sa fortune les suppléments d'impôt 2006 à 2010.

29) Par acte expédié le 22 octobre 2020 à la chambre administrative, M. A_____ a recouru contre ce jugement, dont il a demandé l'annulation. Il a conclu à ce que sa part de copropriété soit évaluée à CHF XXX - pour 2009 et CHF XXX pour 2010, dont il convenait de déduire 30 %, et que sa charge fiscale en ICC soit plafonnée pour les deux années à 60 % de son revenu imposable. Subsidiairement, il convenait de renvoyer le dossier au TAPI afin qu'il rende un nouveau jugement après lui avoir donné accès aux nouvelles estimations de D_____ produites par l'AFC-GE le 9 septembre 2020, plus subsidiairement après lui en avoir communiqué le contenu essentiel et lui avoir permis de s'exprimer à leur sujet.

Son droit d'être entendu avait été violé du fait que le TAPI n'avait pas pris en compte son écriture du 16 septembre 2020, alors que les premiers juges venaient de lui transmettre les nouvelles estimations auxquelles l'AFC-GE avait procédé le 7 septembre 2020. En outre, le contenu essentiel des estimations fiscales ne lui avait pas été communiqué, en particulier le montant que le fisc entendait ajouter à la fortune imposable, soit la valeur fiscale par action. La détermination précitée ne disait qu'en termes généraux que le fisc entendait aller dans le même sens que le contribuable. Le TAPI ne semblait par ailleurs pas vraiment avoir examiné les estimations proposées par l'autorité fiscale, reçues quelques jours avant de rendre le jugement querellé, qu'il avait simplement fait siennes.

Le recourant a, pour le surplus, repris son argumentation relative à l'évaluation des immeubles, à l'abattement allégué et au caractère confiscatoire de l'impôt.

30) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'accès à l'estimation des titres de D_____ avait donné lieu à une décision rendue par le TAPI, entrée en force. Dans sa duplique du 25 mars 2019, l'AFC-GE avait expliqué que les estimations seraient fondées sur le modèle 2 de la circulaire n° 28, sur la base des exercices fiscaux des trois années précédentes. Le calcul de rendement tenait compte des corrections ressortant de l'enquête de la DAPE et un taux de capitalisation de 7.5 % avait été retenu pour 2008 et de 6.5 % pour 2009, la valeur moyenne de l'entreprise avait été obtenue en tenant compte d'une pondération simple de la valeur de rendement et du double de la valeur substantielle divisé par 3. La valeur nette des actions avait été déterminée après déduction forfaitaire de 30 %. Le recourant avait accédé à ces estimations le 4 août 2020, puisqu'il les avait jointes à son courrier du 7 août 2020. Il n'avait

contesté que la méthode utilisée pour déterminer le taux de capitalisation et le mode de pondération entre les valeurs de substance et de rendement.

Dans son courrier du 9 septembre 2020, l'AFC-GE avait communiqué les éléments essentiels des nouvelles estimations, à savoir qu'elle allait opérer l'estimation des actions de D_____ en tenant compte de la moyenne pondérée de la valeur de rendement doublée et de la valeur substantielle simple. Elle précisait que le taux de capitalisation était de 10.5 % et 9 % comme le soutenait le contribuable. Le recourant s'était vu communiquer le 9 septembre 2020 les informations essentielles de l'estimation de ses titres. Il était ainsi contraire au principe de la bonne foi de soutenir que le TAPI avait avalisé de manière générale et abstraite la position du fisc.

31) Dans sa réplique, le recourant a persisté dans ses conclusions.

32) Sur ce, les parties ont été informées 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 du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2) Le recourant se plaint, en premier lieu, de la violation de son droit d'être entendu, le TAPI ayant statué avant qu'il puisse produire une réplique à l'écriture de l'AFC-GE du 9 septembre 2020, d'une part, et sans qu'il ait eu accès aux nouvelles pièces produites par celle-ci avec ce courrier ou à leur contenu essentiel, d'autre part.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comporte celui de s'exprimer avant qu'une décision soit rendue (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3). Une partie à un procès doit pouvoir prendre connaissance de toute observation ou pièce soumise au tribunal et se déterminer à son propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement de nature à influer sur le jugement à rendre. En ce sens, il existe un véritable droit à la réplique qui vaut pour toutes les procédures judiciaires (ATF 133 I 98 consid. 2.1 ; 133 I 100 consid. 4.3 - 4.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_225/2019 du 27 juin 2019 consid. 2.1).

Le droit de répliquer n'impose pas à l'autorité judiciaire l'obligation de fixer un délai à la partie pour déposer d'éventuelles observations. Elle doit seulement

lui laisser un laps de temps suffisant, entre la remise des documents et le prononcé de sa décision, pour qu'elle ait la possibilité de déposer des observations si elle l'estime nécessaire (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1. ; 138 I 484 consid. 2.4 et les références citées). Lorsqu'une partie se voit communiquer par le juge une écriture ou des pièces nouvelles, il lui appartient, si elle souhaite s'exprimer à leur sujet, de faire spontanément usage de son droit de réplique ; si elle s'en abstient, elle est censée y avoir renoncé après l'écoulement d'un délai raisonnable (ATF 133 I 98 consid. 2.2 ; 132 I 42 consid. 3.3.3 - 3.3.4).

b. Une violation du droit d'être entendu qui n'est pas particulièrement grave peut être exceptionnellement réparée devant l'autorité de recours lorsque l'intéressé jouit de la possibilité de s'exprimer librement devant une telle autorité disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité précédente sur les questions qui demeurent litigieuses (ATF 136 III 174 consid. 5.1.2 ; 133 I 201 consid. 2.2), et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le justiciable (ATF 136 III 174 consid. 5.1.2). La réparation du droit d'être entendu en instance de recours peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1B_556/2017 du 5 juin 2018 consid. 2.1).

c. Les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision (art. 44 al. 1 LPA). L'autorité peut interdire la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne pouvant s'étendre toutefois qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (art. 45 al. 1 et 2 LPA). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (art. 45 al. 3 LPA). L'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en matière de consultation des dossiers fiscaux et est applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc, reprend les principes décrits ci-dessus. Il en va de même en matière d'impôt fédéral direct (art. 114 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

Ainsi, lorsque le fisc oppose le secret fiscal à la consultation d'une pièce par le contribuable, il convient de procéder à une pesée des intérêts en présence, à savoir d'opposer l'intérêt du contribuable à l'intérêt public ou l'intérêt d'un tiers, pour déterminer si l'accès à une pièce peut être refusé et, si tel est le cas, d'en communiquer le contenu essentiel au justiciable afin de pouvoir en tenir compte dans le jugement à rendre (arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 3.3 et les références citées).

3) En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC-GE a procédé le 26 février 2020 à une nouvelle évaluation de la valeur des actions de D_____ qu'elle a transmise au recourant le 4 août 2020. Cette estimation retenait, après déduction de 30 %, une valeur nette par action de CHF 5'271.- en 2009. Le recourant a, par courrier du 7 août 2020 au TAPI, contesté la méthode utilisée qui s'appliquait aux sociétés immobilières et le taux applicable, faisant valoir que D_____ n'était pas une société immobilière. Le taux devait être de 10.5 % pour 2009 et de 9 % pour 2010.

Le 12 août 2020, le TAPI a interpellé l'autorité intimée afin qu'elle précise de quelle manière elle avait calculé les nouvelles valeurs, étant relevé qu'elle s'était engagée à tenir compte des provisions pour impôts et dettes liées au rappel d'impôts.

Par courrier du 9 septembre 2020, l'AFC-GE a indiqué au TAPI qu'après nouvelle analyse, elle allait procéder à l'estimation des titres de D_____ selon les principes usuels prévalant pour les sociétés commerciales et avec les taux articulés par le recourant. Elle remettait au TAPI, sous secret fiscal, la nouvelle estimation. Le recourant avait accès à celle-ci du fait de sa qualité de président du conseil d'administration. Elle précisait que les valeurs déterminantes qui figuraient dans le détail des estimations des titres de D_____ du 7 septembre 2020 étaient identiques à celles du 26 février 2020, à l'exception du taux de capitalisation. L'AFC-GE concluait donc qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle allait procéder à l'estimation des titres de D_____ conformément aux estimations du 7 septembre 2020 qu'elle produisait en annexe.

Le TAPI a transmis cette détermination au recourant par courrier du vendredi 11 septembre 2020 en l'informant que la cause était gardée à juger. Ce courrier a été reçu, selon le tampon humide figurant sur l'enveloppe produite par le recourant, le lundi 14 septembre 2020. Le jugement du TAPI a été rendu le 15 septembre 2020. Le recourant n'a ainsi pas eu l'opportunité de se déterminer sur l'écriture de l'AFC-GE du 9 septembre 2020, qui modifiait la manière de déterminer la valeur des titres de D_____ .

Agissant dans les deux jours suivants la réception du courrier de l'AFC-GE du 11 septembre 2020, le recourant s'est déterminé, par courrier du 16 septembre 2020, sur ce dernier. Il y exposait que les nouvelles estimations fiscales ne lui étaient pas parvenues et en sollicitait la production ou, à défaut, la transmission de leur contenu essentiel ainsi que la possibilité de se déterminer après en avoir pris connaissance. En statuant avant que le recourant ait le temps d'exercer son droit à la réplique spontanée, le TAPI a violé le droit d'être entendu du recourant.

Par ailleurs, le TAPI a, certes, expliqué qu'il avait statué, dans sa décision du 20 juin 2019, sur l'accès aux pièces couvertes par le secret fiscal produites par l'AFC-GE avec sa réponse au recours. Il ne s'est toutefois pas prononcé sur

l'accès du recourant aux nouvelles pièces produites sous couvert du secret fiscal, ceci vraisemblablement parce qu'il n'avait alors pas encore reçu la détermination du recourant demandant à y avoir intégralement accès ou à tout le moins à leur contenu essentiel.

Il convient également de relever que, la nouvelle estimation de la valeur des titres de D_____ datant du 7 septembre 2020, l'allégation du recourant selon laquelle la société ne l'avait, lorsque le TAPI a rendu le jugement querellé, pas encore reçue est crédible. Cette allégation est renforcée par le courriel adressé le 15 octobre 2020 par la directrice « finances & ressources humaines » de D_____ au conseil du recourant indiquant qu'elle n'avait toujours pas reçu les nouvelles estimations des titres effectuées le 7 septembre 2020 par l'AFC-GE.

Le droit d'être entendu du recourant a donc été violé tant au regard du droit à la réplique que de l'accès aux pièces du dossier.

Les vices affectant la procédure de première instance ne sauraient être réparés devant la chambre de céans, ceux-ci revêtant une certaine importance. Par ailleurs, dès lors qu'il appartiendra au TAPI de se déterminer sur l'accès aux nouvelles pièces produites, point sur lequel il ne s'est pas encore penché, et de permettre au recourant d'exercer son droit d'être entendu également à cet égard, le renvoi de la cause au TAPI ne constitue pas une simple formalité.

Le recours sera ainsi partiellement admis, le jugement querellé annulé et la cause renvoyée au TAPI afin qu'il statue à nouveau, en respectant le droit d'être entendu du recourant.

4) Au vu de l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) et une indemnité de procédure de CHF 800.- sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 octobre 2020 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 septembre 2020 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement précité et renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour nouvelle décision au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Monsieur A_____ une indemnité de procédure de CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève (AFC-GE) ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Xavier Oberson, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory et Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
M. Rodriguez Ellwanger	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :