RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1134/2016-ICC **ATA/854/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 août 2022

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 décembre 2021 (JTAPI/1277/2021)

EN FAIT

1) Durant les années 2009 et 2010, Monsieur A_____, né le _____ 1960, était titulaire d'une part de copropriété de 20 % dans les immeubles locatifs sis B_____ et Ba_____/C_____ à Genève (ci-après : les immeubles locatifs), 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 social vise l'acquisition, la construction, l'exploitation et la gérance d'hôtels et de restaurants.

2) Dans ses déclarations fiscales 2009 et 2010, le contribuable a mentionné sa participation dans D_____ pour une valeur de respectivement CHF 1_____ et CHF 2_____. Pour les immeubles locatifs, il était indiqué un état des loyers capitalisés ou estimés de respectivement CHF 3_____ et de CHF 4_____.

3) Par courrier du 2 mars 2012, M. A_____ et sa famille ont sollicité une entrevue de la part de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE). Concernant la valeur des immeubles locatifs, les expertises effectuées et transmises étaient bien inférieures à la capitalisation de l'état locatif. Ainsi, pour les années 2009 et 2010, il résultait une différence de respectivement CHF 5_____ et CHF 6_____ entre la valeur fiscale et les expertises de la Banque cantonale de Genève (ci-après : BCGe) des 29 janvier 2007 et 26 octobre 2010.

4) Le 18 mars 2014, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a informé l'AFC-GE avoir, lors du contrôle fiscal de D_____ effectué du mois d'août 2013 au mois de janvier 2014, imposé une part privée aux frais de véhicule de tourisme à affectation mixte non comptabilisée pour M. A_____.

5) Par bordereaux d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) du 20 octobre 2014, l'AFC-GE a taxé le contribuable pour les années fiscales 2009 et 2010. La valeur fiscale et l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) de ces biens se présentaient ainsi :

	Loyers CHF	Taux de capitalisation CHF	Valeur fiscale CHF	IIC CHF
Année fiscale 2009				
route de Ba_____	7_____	5.46 %	8_____	9_____

route de B_____	10_____	6.37 %	11_____	12_____
Année fiscale 2010				
route de Ba_____	13_____	4.86 %	14_____	15_____
route de B_____	16_____	6.29 %	17_____	18_____

6) Dans sa réclamation du 20 novembre 2014, M. A_____ a notamment fait valoir que la valeur fiscale des immeubles locatifs qui devait être fixée sur la base des montants qu'il avait déclarés, à savoir CHF 3_____ en 2009 et CHF 4_____ en 2010, ressortant d'une expertise réalisée par la BCGe. Il n'avait pas déclaré des revenus qui lui avaient été versés sous forme de distributions dissimulées de dividendes de D_____ par le biais de sociétés sises à l'étranger, ainsi que par déclaration de dépenses fictives.

7) Par décisions du 14 mars 2016, l'AFC-GE a admis les réclamations en tant qu'elles concernaient les frais d'entretien de l'immeuble occupé et les a rejetées pour le surplus. La valeur fiscale des immeubles locatifs devait être calculée par capitalisation de leur état locatif.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux d'ICC rectificatifs, tenant compte de l'admission partielle de ses réclamations.

8) Par acte du 13 avril 2016, le contribuable a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), en concluant à l'annulation des décisions sur réclamation du 14 mars 2016 et des bordereaux de taxation du 20 octobre 2014, ainsi qu'au renvoi de la cause à l'AFC-GE.

La valeur fiscale totale des immeubles locatifs (dont il ne possédait qu'une part de copropriété de 20 %), retenue par l'AFC-GE, excédait celle ressortant de l'expertise de la BCGe.

Les immeubles locatifs se trouvaient 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 ces biens de 24 %. 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. Il n'était pas possible, pour les années antérieures, d'augmenter artificiellement la valeur fiscale des immeubles en zone 2.

La valeur fiscale de sa part de copropriété devait donc être arrêtée à CHF 3_____ en 2009 et à CHF 4_____ 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, ainsi que pouvait le revendiquer le

détenteur d'une participation minoritaire d'une société de capitaux non cotée en bourse.

Ses taxations étaient confiscatoires, sa charge fiscale cantonale et fédérale pour les deux années en cause oscillant entre 160 % et 190 % de son revenu imposable. Son revenu étant négatif, il fallait considérer un revenu minimum à hauteur de 1 % de la fortune imposable, conformément au calcul produit.

9) À la demande du contribuable et d'entente entre les parties, le TAPI a suspendu l'instruction de la cause, par décisions des 8 août 2016 et 9 août 2017.

10) Le 11 novembre 2016, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour les l'ICC et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006 à 2008, ainsi que d'une procédure en tentative de soustraction 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 part privée aux frais de véhicule à affectation mixte, lors des exercices 2008 à 2012.

11) Les 22 novembre 2017 et 15 juin 2018, la division affaires pénales et enquêtes de l'AFC-CH (ci-après : DAPE) a rendu ses rapports finaux à l'encontre de D_____ et du contribuable.

12) Par courrier du 17 juillet 2018, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure pénale pour instigation, complicité et participation de soustraction d'impôt pour les années 2008 à 2013.

13) À la suite de la reprise de l'instruction, dans sa réponse du 30 novembre 2018, l'AFC-GE a conclu à la *reformatio in pejus* des taxations et au rejet du recours.

La méthode d'évaluation des immeubles locatifs avait été approuvée par le Tribunal fédéral. Vu les dispositions légales applicables, les autres arguments soulevés par le contribuable étaient dépourvus de pertinence.

S'agissant des reprises du revenu, le contribuable n'avait pas déclaré des prestations appréciables en argent dont il avait bénéficié de la part de D_____ . 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	19_____	19_____

	2009	2010
Fortune	20_____	21_____

Les éléments constitutifs d'une tentative de soustraction d'impôt étaient réunis pour les années fiscales 2009 et 2010. Des bordeaux d'amende pour tentative de soustraction seraient notifiés ultérieurement au contribuable.

Les calculs présentés pour justifier le caractère confiscatoire de son imposition n'étaient plus à jour, faute de tenir compte des reprises.

L'AFC-GE a notamment produit un chargé de pièces, dont certaines « sous secret fiscal ».

14) 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 22_____ et à CHF 23_____. L'amende pour soustraction d'impôt, correspondant aux trois quarts du supplément d'impôt, était de CHF 24_____.

15) Le contribuable a répliqué, en sollicitant l'accès aux pièces produites par l'AFC-GE « sous secret fiscal » ou, à tout le moins, que leur contenu essentiel lui soit communiqué.

La conclusion de l'AFC-GE portant sur la *reformatio in pejus* était irrecevable, car exorbitante de 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 ne portait en rien sur l'évaluation des actions de D_____ , puisqu'elle ne concernait que l'IFD.

Sa participation de copropriété minoritaire de 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. En matière immobilière, les copropriétaires disposaient entre eux d'un droit de préemption.

En 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, il apparaissait 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.

En cas d'examen par le TAPI, la question de la *reformatio in pejus* devait être rejetée. L'AFC-CH avait porté à la connaissance de l'AFC-GE l'existence d'une part privée de CHF 19_____ 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_____ .

Les dettes d'impôt, celles découlant du rappel d'impôt, et les intérêts moratoires devaient être déduits de son revenu et de sa fortune.

Il produisait notamment une copie du rapport d'activité de la commission d'experts pour la détermination des taux de capitalisation pour les immeubles locatifs du 30 juin 2011, dont il ressortait en particulier que « onze transactions d'immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les zone d'affectation du sol 1 et 2 ont été constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier 2009 et le 30 juin 2010. Après avoir écrêté les premiers et les derniers 5 % (dix transactions restantes), le taux de capitalisation a été fixé à 4,8 %. Dix transactions d'immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les autres zones ont été constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier 2009 et le 30 juin 2010. Après avoir écrêté les premiers et les derniers 5 % (neuf transactions restantes), le taux de capitalisation a été fixé à 6,36 % ». Une copie du rapport de cette même commission du 11 juillet 2014, selon lequel « afin de tenir compte des spécificités du marché immobilier locatif dans l'hyper-centre, la commission a décidé de diviser l'actuelle zone 1 en deux (zone 1 et zone 2) […]. Zone 2. Malgré le nombre faible de transactions constatées sur le marché immobilier (six transactions du 1er janvier 2012 au 30 juin 2013), les membres de la commission ont décidé (six membres et trois abstentions) de ne pas étendre la période d'observation, car le taux de capitalisation moyen obtenu est conforme au marché. Après écrêtement des premiers et derniers 5 %, le taux de capitalisation moyen s'élève à 4,37 % ».

16) L'AFC-GE s'est opposée à la transmission des pièces produites « sous secret fiscal », étant donné qu'elles concernaient un contribuable distinct de M. A_____, lequel y avait nécessairement eu accès, en sa qualité d'administrateur de D_____ . La *reformatio in pejus* pouvait porter sur d'autres points que ceux ayant fait l'objet de la taxation.

17) Le contribuable a maintenu sa demande de délivrance des pièces produites « sous secret fiscal », en persistant dans ses conclusions.

18) L'AFC-GE a également persisté dans les conclusions de sa réponse.

19) Par arrêt du 27 août 2019 (ATA/1302/2019), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a déclaré irrecevable le recours interjeté par le contribuable le 3 juillet 2019 contre la décision du TAPI du

20 juin 2019 (DITAI/285/2019), rejetant la requête de consultation des pièces couvertes par le secret fiscal. Les conditions permettant de recourir contre une décision incidente n'étaient pas remplies.

20) Dans le délai imparti pour se déterminer sur la *reformatio in pejus* de sa taxation, le contribuable a exposé que l'objet du litige ne concernait que la valeur fiscale des immeubles locatifs 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, ni porter sur des questions d'appréciation, telle que l'abattement de 30 % ou l'augmentation de la valeur fiscale de D_____ .

Sa participation dans D_____ était minoritaire, 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'AFC-GE 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 du contribuable. Il n'était pas exigé que la décision soit manifestement erronée. Elle avait octroyé une déduction forfaitaire de 30 % sur la valeur des actions de D_____ , telle que sollicitée par le contribuable. Elle s'en rapportait à justice quant aux conditions d'octroi de la déduction.

22) Le contribuable a derechef contesté l'évaluation des actions de D_____ effectuée par l'AFC-GE.

Les parties ont eu divers échanges d'écritures à ce sujet, lequel n'est plus litigieux à ce stade de la procédure.

23) Par pli du 9 septembre 2020, l'AFC-GE a versé à la procédure le détail de la nouvelle estimation des actions de la société D_____ , « sous secret fiscal ». Il devait lui être donné acte de ce qu'elle procéderait à l'estimation des titres D_____ conformément auxdites estimations.

24) Par jugement du 15 septembre 2020 (JTAPI/803/2020), le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

25) Par courrier du 16 septembre 2020, le contribuable a fait valoir son droit d'accès au dossier et son droit d'être entendu, en contestant le fait que la nouvelle estimation des titres de D_____ soit transmise « sous secret fiscal ».

26) Par arrêt du 13 avril 2021 (ATA/411/2021), la chambre administrative a partiellement admis le recours de M. A_____ du 22 octobre 2020 contre le jugement précité et renvoyé la cause au TAPI pour nouvelle décision.

En statuant avant que le contribuable ait eu le temps d'exercer son droit à la réplique spontanée, ce qu'il avait fait par courrier du 16 septembre 2020, le TAPI avait violé son droit d'être entendu. Par ailleurs, le TAPI ne s'était pas prononcé sur l'accès du contribuable aux nouvelles pièces produites le 9 septembre 2020 « sous secret fiscal », violant ainsi également son droit d'être entendu. Il était également crédible que D_____ n'avait pas encore reçu la nouvelle estimation de ses titres du 7 septembre 2020, lorsque le TAPI avait rendu le jugement précité.

27) Faisant suite à un courrier du TAPI du 12 juillet 2021 l'invitant, à la suite de l'arrêt précité, à se déterminer sur les observations du 9 septembre 2020 de l'AFC-GE, le contribuable a conclu à la remise des nouvelles estimations de D_____ , subsidiairement à ce que leur contenu essentiel lui soit communiqué, puis à pouvoir s'exprimer à ce sujet et proposer d'éventuelles contre-preuves.

Avec l'accord de l'AFC-GE, les valeurs fiscales par action pour les années 2009 et 2010 de D_____ lui ont été communiquées.

28) Par jugement du 13 décembre 2021, le TAPI a admis partiellement le recours du 13 avril 2016 et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations.

La législation genevoise consistant à évaluer les immeubles locatifs par capitalisation de leur états locatifs, à des taux fixés annuellement par le Conseil d'État, avait été jugée conforme au droit fédéral. L'expertise établie par la BCGe n'avait ainsi pas à être prise en considération. Le taux de capitalisation schématique ne pouvait tenir compte de toutes les spécificités du cas d'espèce. Il convenait d'appliquer strictement le taux de capitalisation propre à chaque zone pour des questions d'égalité de traitement.

Dans la mesure où M. A_____ ne détenait pas une participation dans une société de capitaux mais une part de copropriété immobilière, il ne pouvait se fonder sur la circulaire n° 28 de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) intitulée « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune du 28 août 2008 » (ci-après : la circulaire n° 28) pour réclamer un abattement sur la valeur fiscale de ses immeubles locatifs, celle-ci régissant l'évaluation de titres non cotés pour l'impôt sur la fortune. Les immeubles concernés ne devaient dès lors pas être évalués sur la base de cette circulaire, mais par capitalisation de leur état locatif. Contrairement aux actifs mobiliers, la législation genevoise réglait de manière détaillée l'estimation des actifs immobiliers.

Le TAPI disposait de compétences équivalentes à celles du département dans la procédure de taxation. Il était autorisé à corriger l'entier de la taxation du contribuable à son détriment si elle ne correspondait pas au droit objectif. Suivre le point de vue de M. A_____ viderait les dispositions applicables de leur

substance et aurait pour conséquence que si l'AFC-GE découvrait de nouveaux éléments non déclarés après le dépôt du recours, elle devrait d'abord attendre que la taxation querellée soit entrée en force, puis ouvrir une, voire plusieurs procédures de rappel d'impôt concernant ces éléments et notifier des bordereaux de rappel d'impôt susceptibles de recours devant le TAPI. Il n'apparaissait pas que cette solution puisse être plus favorable à M. A_____, une procédure de rappel d'impôt pouvant être doublée d'une procédure en soustraction aboutissant, le cas échéant, au prononcé d'une amende. Elle était également contraire au principe de l'économie de la procédure, étant donné qu'en cas de *reformatio in pejus* effectuée dans le cadre de la procédure de recours, M. A_____ avait de toute manière la possibilité de faire valoir son point de vue à ce sujet.

S'agissant de la contestation de la méthode d'évaluation des titres de D_____ , il fallait confirmer la valeur de rendement retenue par l'AFC-GE pour l'année 2009, puisqu'elle correspondait à celle articulée par M. A_____ dans sa lettre du 16 mars 2020. Il convenait de faire de même pour l'année 2010, car la valeur calculée par l'AFC-GE était inférieure à celle déterminée par M. A_____ dans ce courrier et lui était donc plus favorable. Les valeurs substantielles figurant dans les estimations du 9 septembre 2020 devaient également être validées, car elles étaient identiques à celles figurant dans les évaluations du 26 février 2020, que M. A_____ ne contestait pas. La prise en charge par D_____ de frais privés en faveur du contribuable constituait une prestation appréciable en argent imposable à titre de revenu auprès de ce dernier. Les reprises effectuées étaient donc valides. Il ne pouvait être reproché à l'AFC-GE d'avoir tardé à invoquer l'existence de ces prestations appréciables en argent, les reprises ayant été déterminées sur la base des rapports de la DAPE, dont les derniers dataient des 22 novembre 2017 et 15 juin 2018.

Même à supposer que les chiffres avancés par M. A_____ étaient retenus, soit une charge fiscale représentant 160 % et 190 % pour les deux années en cause, les taxations 2009 et 2010 ne pouvaient être qualifiées de confiscatoires. Il n'avait pas démontré que l'atteinte à son patrimoine s'inscrivait dans la durée. Or, selon la jurisprudence, une taxation excessive durant deux ans ne suffisait pas à qualifier un taux de confiscatoire.

Il était admis que le contribuable puisse faire valoir en déduction les intérêts liés au rappel d'impôts notifié le 20 décembre 2018, pour chaque période en cause. Concernant la fortune 2009, M. A_____ pouvait déduire, au titre des dettes d'impôts, les suppléments d'impôt pour les années 2006 à 2009, ces sommes étant dues au 31 décembre 2009. Quant à la fortune 2010, il pouvait faire valoir en déduction, au titre de dettes d'impôts, les suppléments d'impôts pour les années 2006 à 2010. Il appartiendrait à l'AFC-GE de déterminer les montants, y compris des intérêts, déductibles des revenus 2009 et 2010.

29) Par acte du 18 janvier 2022, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, en concluant à son annulation, à la fixation de la part de copropriété des immeubles locatifs à CHF 3_____ pour 2009 et à CHF 4_____ pour 2010 sous déduction de 30 %, au plafonnement du montant des ICC 2009 et 2010 à 60 % de son revenu imposable en réservant au surplus l'examen du caractère confiscatoire de l'impôt lors de l'émission des taxations rectificatives, ainsi qu'au renvoi de la cause à l'AFC-GE ou au TAPI en tant que de besoin pour l'établissement de nouvelles taxations.

Il ne contestait pas le jugement querellée dans la mesure où il lui donnait droit quant aux déductions des dettes fiscales et des intérêts de retard.

Concernant l'évaluation des immeubles locatifs, le TAPI ne pouvait pas automatiquement écarter la force probante des moyens de preuve et circonstances spécifiques au seul motif qu'ils avaient été produits et allégués par une partie. Le schématisme cantonal devait faire l'objet d'un contrôle concret, ne trouvant pas application lorsqu'il n'était plus conforme aux règles de la LHID prévoyant que la fortune était estimée à la valeur vénale. Il ressortait des expertises produites une différence importante entre les valeurs retenues (CHF 5_____ en 2009 et CHF 6_____ en 2010) et les valeurs fiscales (CHF 25_____ en 2009 et CHF 26_____ en 2010). Ces chiffres portaient sur 100 % des immeubles locatifs dont il ne détenait que 20 %. Il devait être tenu compte pour l'année 2009 d'une valeur fiscale pour la quote-part de 20 % sur les immeubles locatifs de CHF 3_____ pour l'année 2009 et de CHF 4_____ pour l'année 2010. Ces montants devaient ensuite être réduits de 30 % en raison du caractère minoritaire de la détention de l'immeuble. Le TAPI opposait le caractère schématique du taux de capitalisation au rapport d'activité de la commission d'experts pour la détermination des taux de capitalisation pour les immeubles locatifs du 30 juin 2011, sans remettre en cause les constatations de celui-ci. Bien qu'entré en vigueur en 2012, l'art. 25 du règlement d'application de la LIPP du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.01) démontrait que le taux de capitalisation basé sur un échantillon trop faible de transactions ne pouvait pas être appliqué tel quel, mais devait faire l'objet d'un ajustement afin que la valeur fiscale se rapproche au plus de la valeur vénale du bien immobilier. Le droit à l'égalité de traitement était violé lorsque l'autorité omettait de faire les distinctions qui s'imposaient au vu des circonstances.

La prise en compte du caractère minoritaire de sa quote-part des immeubles locatifs, impliquant une faculté de transmission restreinte, par le biais d'une réduction de 30 % de la valeur des immeubles semblait appropriée, à l'instar de ce qui prévalait en pratique administrative pour les participations à des sociétés avec actions nominatives liées ou pour des participations minoritaires à des sociétés. La valeur sur le marché d'une part de copropriété de 20 % ne correspondait pas à 20 % de la valeur de la totalité de l'immeuble, étant précisé qu'il n'avait pas un

droit à vendre sa part aux autres copropriétaires et qu'il pourrait par ailleurs ne trouver personne qui la lui rachète à un prix correspondant à sa quote-part multipliée par la valeur du tout, faute d'intérêt d'un repreneur pour une part ne donnant que des prérogatives limitées.

Compte tenu pour 2009 d'une charge fiscale nette cumulée de CHF 27_____ pour un revenu imposable de CHF 0.-, et pour 2010, de CHF 28_____ pour un revenu imposable de CHF 29_____, son imposition était confiscatoire, le ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable oscillant entre 160 % et 190 %. La majoration de sa fortune demandée par l'AFC-GE en cours de procédure et admise par le TAPI ne faisait qu'aggraver sa situation. Il fallait ainsi plafonner le montant des ICC 2009 et 2010 à 60 % de son revenu imposable. Sa taxation 2008 démontrait que les impôts entamaient durablement sa fortune puisqu'il avait alors été taxé pour l'ICC à CHF 30_____ pour un revenu de CHF 0.-.

La *reformatio in pejus* devait respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résultait des moyens soulevés par les parties. Seul le dispositif de la décision querellée fixait le cadre dans lequel le TAPI pouvait faire usage de sa compétence en matière d'établissement des faits. Les possibles difficultés pouvant en résulter pour l'administration qui entendait ajouter de nouveaux éléments taxables ne pouvaient être éludées par une extension indue de l'objet du litige. La prise en considération de nouveaux éléments après le dépôt du recours au TAPI revenait à le priver de deux étapes de la procédure contentieuse, sans que le législateur n'ait prévu une telle exception. Le TAPI ne pouvait indiquer que le recourant aurait de toute manière la possibilité de faire valoir son point de vue sur ce sujet, alors qu'il l'avait privé de son droit d'être entendu sur la question de la valorisation des actions de D_____ , qui faisait l'objet de la *reformatio in pejus*. La conclusion de l'AFC-GE relative à l'intégration de nouveaux éléments taxables dans le revenu et la fortune pour les années fiscales 2009 et 2010 aurait dû être déclarée irrecevable par le TAPI. Cela étant dit, il n'était pas admissible qu'elle attende le 30 novembre 2018 pour demander des reprises dont elle avait connaissance en 2014 déjà, soit avant la notification de la décision de taxation. Cette manière de procéder ressortait d'une attitude contradictoire, contraire au principe de la bonne foi.

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

L'estimation fiscale des immeubles locatifs ne pouvait être faite en application pour les années en cause, soit 2009 et 2010, d'un changement dans les taux survenu quatre et trois ans après les périodes litigieuses, sauf à violer les principes de la légalité et de l'égalité de traitement.

La taxation 2008 du recourant n'était pas en force, puisqu'elle faisait l'objet d'une procédure pendante au TAPI. Celle-ci ne suffisait pas pour permettre de

considérer que l'atteinte à la propriété des années litigieuses s'inscrivait dans la durée. Il était insuffisant d'alléguer le montant de sa charge fiscale de 2009 et 2010 pour qualifier l'imposition de confiscatoire. Tant la fortune brute que la fortune imposable augmentaient fortement au cours des trois années retenues par le recourant.

Concernant la *reformatio in pejus* du revenu pour l'utilisation privée d'un véhicule d'entreprise, il n'était pas nécessairement possible pour l'AFC-GE de traiter une information de l'AFC-CH du 14 janvier 2014, au moment de procéder à l'examen des déclarations fiscales 2009 et 2010 qui s'avéraient être concernées par cette information, et de leur taxation, étant rappelé que la notification des bordereaux 2009 et 2010 datait du 20 octobre 2014. En outre, divers événements (en particulier l'ouverture de plusieurs procédures de contrôle par la DAPE) s'étaient succédés postérieurement à la notification de ces bordereaux de taxation, expliquant que ces reprises n'avaient pu être annoncées, en vue d'être intégrées dans le revenu 2009 et 2010 du recourant, qu'en novembre 2018. Lors de sa première audition par la DAPE le 15 avril 2016, le recourant avait nié les faits reprochés, mais par la suite, les 13 janvier, 28 avril et 1er septembre 2017, il avait déclaré que ceux-ci avaient été exécutés sur ordre de son père. Faute pour le recourant de fournir toute précision sur le comportement qui aurait été induit chez lui par le fait que l'AFC-GE n'avait fait état que le 30 novembre 2018 de la nécessité d'opérer des reprises sur des taxations 2009 et 2010 qui étaient non définitives, le grief de violation du principe de la bonne foi devait être écarté.

Au surplus, elle se référait au jugement attaqué.

Étaient notamment joints les bordereaux ICC 2008 des 12 novembre 2013 et 17 juillet 2020 non entrés en force, selon lesquels la fortune immobilière était comptabilisée à CHF 31_____.

31) Une copie de cette écriture a été transmise au recourant, à l'exception des pièces couvertes par le secret fiscal.

32) Le 17 mars 2022, le recourant a fait valoir son droit d'accès au dossier, en réservant son droit à la réplique.

Il semblait que la totalité des écritures responsives de l'AFC-GE, le bordereau et le chargé de pièces y relatifs ne lui avaient pas été communiqués, ce dont il avait également fait part à cette dernière. Il demandait que les éléments non communiqués soient retournés à l'AFC-GE, de sorte que ceux-ci ne seraient pas pris en compte dans la procédure, ou que le contenu essentiel des pièces lui soit communiqué, soit la ou les pages manquantes comprenant l'intitulé des pièces tenues secrètes, avec l'octroi d'un délai pour se déterminer.

Était joint le courriel adressé dans ce sens à l'AFC-GE le 7 mars 2022.

33) Le 24 mars 2022, la juge déléguée a confirmé au recourant que la réponse de l'AFC-GE comportait huit pages. Les pièces produites sous le secret fiscal étaient celles produites devant le TAPI, soit les rapports d'enquêtes de la division affaires pénales et enquêtes du 22 novembre 2017 et du 15 juin 2018, ainsi que les estimations des titres de D_____ pour les années fiscales 2008 et 2010, effectuées le 8 décembre 2017 et 7 septembre 2020. Cette dernière estimation – sur laquelle le TAPI s'était fondé – retenait une valeur fiscale brute par action de D_____ de CHF 32_____ pour 2008, de CHF 33_____ pour 2009 et de CHF 34_____ pour 2010. Les valeurs fiscales nettes étaient de CHF 35_____ pour 2008, CHF 36_____ pour 2009 et de CHF 37_____ pour 2010.

34) Dans sa réplique, le recourant a persisté dans ses conclusions et précédents développements.

Le caractère « en force » ou non du bordereau d'impôts ICC 2008 ne changeait rien sur ce point, à moins que l'AFC-GE ne s'engage à réduire la taxation 2008.

Contrairement aux allégations de l'AFC-GE, ce n'était pas une durée de huit ans qui était exigée pour constater l'imposition confiscatoire. Selon la jurisprudence, la durée exigée était plutôt de trois ans. Son cas n'était pas comparable à ceux cités. Il convenait en revanche de se référer à l'ATA/818/2012 du 4 décembre 2012, lequel retenait que l'accroissement de la fortune imposable n'excluait pas le caractère confiscatoire de l'impôt. L'augmentation de fortune était d'ailleurs virtuelle puisqu'elle reposait essentiellement sur la chute du taux de capitalisation déterminant pur l'estimation fiscale des immeubles locatifs, sauf à considérer qu'il pourrait les vendre pour payer ses impôts, ce qui était la démonstration du caractère confiscatoire de l'imposition.

La notion d'administration de masse n'expliquait pas pourquoi des éléments figurant à son dossier étaient invoqués contre lui de nombreuses années après leur versement au dossier. Il appartenait à l'AFC-GE de faire preuve de diligence.

Était jointe une copie du rapport de l'organe de révision concernant les comptes annuels 2010 de D_____ .

35) Sur quoi, 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 -

LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020). En l'occurrence, tel n'est pas le cas, la prescription n'étant pas acquise.

3) Préalablement, le recourant se prévaut de son droit d'accès au dossier, demandant que le contenu essentiel des pièces produites par l'intimée en annexe à ses écritures du 1er mars 2022, lui soit communiqué.

a. Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) (ATF 132 II 485 consid. 3.2).

Le principe de l'accès au dossier figure à l'art. 44 LPA, alors que les restrictions sont traitées à l'art. 45 LPA. Ces dispositions n'offrent pas de garantie plus étendue que l'art. 29 Cst. (Stéphane GRODECKI/Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 145 n. 553 et l'arrêt cité).

L'art. 45 LPA prévoit que l'autorité peut interdire la consultation du dossier si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (al. 1). Le refus d'autoriser la consultation des pièces ne peut s'étendre qu'à celles qu'il y a lieu de garder secrètes et ne peut concerner les propres mémoires des parties, les documents qu'elles ont produits comme moyens de preuves, les décisions qui leur ont été notifiées et les procès-verbaux relatifs aux déclarations qu'elles ont faites (al. 2). 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 (al. 3).

b. La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 39 LHID et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc).

En particulier, le secret fiscal est opposable à l'actionnaire d'une société, dans la mesure où celle-ci dispose de la personnalité morale et qu'elle constitue une personne tierce et distincte de l'actionnaire, en dépit de la position de celui-ci au sein de ladite société en tant que directeur ou administrateur (ATF 126 I 122 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 5.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4.2 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil - Art. 102 -222 DBG, 2015, ad art. 110 n. 20 et 24, et ad art. 114 n. 22 et 28 s). Dans ce dernier cas, lorsqu'en raison de sa position au sein de la société, les données de celle-ci ne sont pas secrètes envers l'actionnaire, celui-ci doit cependant s'adresser à la société (art. 715a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220) et non aux autorités fiscales (Walter FREI, Das Akteneinsichtsrecht im Zürcher Steuerrecht und das Sonderproblem der Bewertung nichtkotierter Aktien beim Minderheitsaktionär, in Zürcher Steuerpraxis Vol. 1, 1992, p. 73 ss, p. 89 s). Lorsque des documents de la société se trouvent dans le dossier fiscal de l'actionnaire, celui-ci peut en prendre connaissance seulement après une pesée des intérêts conforme à l'art. 114 al. 2 LIFD, à l'art. 41 al. 1 LHID et à la disposition cantonale pertinente (arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2008 du 1er septembre 2008 consid. 2.4.2 ; Peter LOCHER, op. cit., ad 114 n. 29).

c. In casu, la chambre administrative a communiqué le contenu essentiel des pièces remises par l'intimée « sous secret fiscal » en annexe à ses écritures du 1er mars 2022 au recourant par courrier du 24 mars 2022. Elle a alors précisé qu'il s'agissait de celles produites par-devant le TAPI, soit les rapports d'enquêtes de la DAPE des 22 novembre 2017 et 15 juin 2018, ainsi que les estimations des titres de D_____ pour les années fiscales 2008 et 2010, effectuées les 8 décembre 2017 et 7 septembre 2020.

Dès lors qu'il a été donné à cette requête du recourant, ce grief sera écarté.

4) Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI du 13 décembre 2021 confirmant les taxations 2009 et 2010 du recourant selon les bordereaux de taxation des 20 octobre 2014, rectifiés le 14 mars 2016.

Demeurent litigieuses les questions relatives à l'évaluation des immeubles locatifs, à l'octroi d'un abattement de 30 % sur la valeur de la quote-part de 20 % des immeubles locatifs, à l'imposition confiscatoire, à la détermination de l'objet de litige, ainsi que, subsidiairement, à la prise en considération de la part privée du véhicule d'entreprise. Les parties ne contestent plus les valeurs par actions de D_____ ressortant de l'estimation du 9 septembre 2020.

5) À titre liminaire, il convient d'examiner le droit applicable, le litige concernant les périodes fiscales 2009 et 2010, soit en partie une période antérieure au 1er janvier 2010.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/379/2018 du 24avril 2018 et les références citées).

b. La LIPP prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP).

c. La présente affaire concerne l'ICC 2009 et 2010. Trouvent ainsi application la LHID, la LPFisc, ainsi que les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2008 et 2009 et la LIPP pour la période fiscale 2010.

6) Dans un premier grief, le recourant conteste la conformité à l'art. 14 LHID du caractère schématique du taux de capitalisation cantonal en matière d'évaluation des immeubles locatifs.

a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

b. L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phrase LHID dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 ; ATA/1401/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcentage de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.1).

La valeur vénale correspond à la valeur du marché objective d'un immeuble, à savoir la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles des affaires (ATF 128 I 240 = RDAF 2003 II 219 ; 124 I

193 consid. 4b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 235 ; Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, n. 5 ad § 39).

La valeur vénale au sens du droit fiscal ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/1401/2021 précité consid. 4b ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b).

c. Dans le canton de Genève, l'aLIPP-III, respectivement la LIPP, précisent que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 4 al. 1 aLIPP-III et 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 4 al. 2 aLIPP-III et 49 al. 2 LIPP), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4).

Les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 7 aLIPP-III, respectivement l'art. 50 LIPP, qui posent des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (immeuble locatif [let. a] ; immeuble servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce [let. b] ; immeuble servant à l'exploitation agricole et sylvicole [let. c] ; autres immeubles [let. d] ; etc.).

d. L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton. La valeur des immeubles locatifs est calculée, en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille (let. a).

En application de ces dispositions, le Conseil d'État fixe chaque année, à l'art. 25 RIPP, le taux de capitalisation applicable sur la base des transactions

constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale. Cette formulation correspond à celle de l'art. 3 al. 1 aRIPP-III.

Selon l'art. 4 aRIPP-III, pour l'année fiscale 2009, les taux de capitalisation des immeubles locatifs sont les suivants : 4,96 % pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement (let. a) ; 6,37 % pour les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement (let. b) ; 7,00 % pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM (let. c) ; 5,46 % pour les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs (let. d).

L'art. 25 al. 3 RIPP mentionne les taux de capitalisation applicables en distinguant les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à vingt ans, les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à vingt ans, les immeubles HBM, HLM, HCM et HM, les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les zones d'affectation du sol 1 et 2, et les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les autres zones. Les zones 1 et 2 comprennent les quartiers de la ville qui se trouvent dans les limites des anciennes fortifications ainsi que les quartiers édifiés sur le territoire des anciennes fortifications et des quartiers nettement urbains qui leur sont contigus (art. 19 al. 1 let. a et b de la loi d'application de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 4 juin 1987 - LaLAT - L 1 30).

e. Le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts était conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_194/2018 précité consid. 5.3 ; 2C_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 et 2C_820/2008 du 23 avril 2009).

Il a considéré que la règle spécifique prévue par le droit genevois pour évaluer les immeubles locatifs s'insère dans le cadre défini largement par l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 50 let. a LIPP renvoie à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou, pour les immeubles de logements, de l'âge de ces derniers (art. 50 let. a LIPP en lien avec l'art. 25 al. 1 et 3 RIPP), se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_820/2008 précité consid. 3.3). Le taux de capitalisation des immeubles locatifs au sens de l'art. 50 let. a LIPP est ainsi calculé non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_316/2010 précité consid. 3.3 ; 2C_820/2008 précité consid. 3.3 et 5.2 ; ATA/1834/2019 du

17 décembre 2019 consid. 12a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 5d).

La fixation schématique de la valeur vénale et les règles pour l'élaboration desquelles les cantons disposent d'une large marge de manœuvre, notamment en ce qui concerne la prise en considération de la valeur de rendement, n'ont cependant qu'une portée subsidiaire. Elles trouvent seulement application pour fixer la valeur vénale d'un immeuble qui n'a pas fait l'objet d'une vente récente. En effet, en raison du principe de droits fédéral et cantonal selon lequel la fortune est estimée à la valeur vénale soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales, lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_316/2010 précité consid. 3.3 ; ATA/670/2014 précité consid. 6b).

En revanche, à la différence d'une vente effectivement réalisée, une expertise même effectuée par un cabinet de conseils immobiliers renommé ne peut aboutir qu'à une estimation, laquelle comporte inévitablement des éléments d'appréciation. Dans ces circonstances, lorsque le prix établi par l'expertise diverge de la valeur fiscale, on ne saurait en déduire d'emblée que cette dernière est arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 précité consid. 5.4 ; 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 6.3 ; ATA/482/2014 du 24 juin 2014 consid. 3b et 4).

f. En l'espèce, il n'est pas contesté que les immeubles en cause n'ont pas fait l'objet d'une vente récente permettant d'établir leur valeur vénale.

Dans ce contexte, le recourant a produit des expertises de la BCGe, dont les valeurs pour les immeubles locatifs concernés sont notablement inférieures à celles résultant du calcul effectué selon les modalités prévues par la loi. Le TAPI a écarté lesdites expertises au motif que celles-ci n'étaient pas suffisantes et déterminantes pour établir la valeur vénale. Ainsi, contrairement aux allégations du recourant, les expertises n'ont pas été écartées au seul motif qu'elles avaient été produites par une partie. À cela s'ajoute qu'elles n'établissent pas qu'en cas de vente de leurs immeubles locatifs, ces valeurs vénales seraient appliquées. Conformément à la jurisprudence susrappelée, le seul fait que les valeurs vénales estimées par l'expertise produite divergent des valeurs fiscales retenues, ne saurait indiquer d'emblée que ces dernières sont arbitraires.

Le recourant estime que les expertises de la BCGe, corroborées par le rapport d'activité de la commission d'experts pour la détermination des taux de capitalisation pour les immeubles locatifs du 30 juin 2011, démontreraient une surévaluation de la valeur vénale des immeubles locatifs en raison de l'application du taux de capitalisation. Toutefois, cette approche ne prend pas en considération

le fait que ce mode de calcul a effectivement été validé par le Tribunal fédéral, de jurisprudence constante. En outre, tant l'art. 25 RIPP que l'art. 3 al. 1 aRIPP-III prévoient une adaptation du taux de capitalisation applicable sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale. Ainsi, pour les années 2008 à 2010, le taux de capitalisation applicable aux immeubles locatifs a fait l'objet de variations. À teneur de la loi, l'adaptation annuelle de ces taux de capitalisation résulte de surcroît de la proposition d'une commission d'experts, composée de spécialistes en la matière, à laquelle le recourant se réfère en invoquant le rapport d'activité précité. Ce dernier fait d'ailleurs état d'une modification des taux pour l'avenir et non pas rétroactive. En ces circonstances, c'est à juste titre que le TAPI a retenu que, conformément aux principes de la légalité et de l'égalité de traitement, il convenait d'appliquer strictement le taux de capitalisation propre à chaque zone. En effet, évaluer un immeuble en fonction de sa situation précise ou de ses caractéristiques spécifiques reviendrait à contourner le système élaboré par le législateur à cette fin.

Cela étant dit, le recourant ne conteste pas que les taux de capitalisation appliqués in casu par l'intimée, tels qu'ils ressortent des dispositions légales y relatives, seraient erronés.

Par ailleurs, le recourant prétend à tort que des valeurs fiscales équivalant à 100 % de la valeur des immeubles locatifs auraient été prises en considération, alors que sa part de copropriété est de 20 %. En effet, il ressort tant des bordereaux de taxation du 20 octobre 2014 que des bordereaux rectificatifs du 14 mars 2016, que la somme des valeurs fiscales des immeubles locatifs mentionnées, soit CHF 38_____ pour 2009 et CHF 39_____ pour 2010, correspond à 20 % de la valeur fiscale totale desdits biens.

Au vu de ce qui précède, ce grief sera écarté.

7) Dans un deuxième grief, le recourant invoque une prise en considération du caractère minoritaire de sa quote-part par le biais d'une réduction de 30 % de la valeur des immeubles locatifs, à l'instar de ce qui vaut en pratique administrative pour les participations à des sociétés avec actions nominatives liées ou pour des participations à des sociétés minoritaires.

a. Pour déterminer la valeur vénale, l'art. 5 al. 2 aLIPP-III posait des règles d'évaluation, lesquelles n'existent plus dans la LIPP. Selon cette disposition, les actions, parts sociales des sociétés coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse étaient évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque.

L'art. 1 de l'ancien règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP III)

précisait encore que, dans la mesure où elle ne dérogeait pas à l'art. 3 al. 1 aLIPP-II et aux art. 4 al. 1 et 5 aLIPP-III, la circulaire n° 28 était applicable.

b. L'évaluation des titres non cotés a fait l'objet, en 1995, d'une circulaire de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions, intitulée : « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune ». Elle a été remplacée par la circulaire n° 28 dans une première version du 21 août 2006, puis par une seconde version datant du 28 août 2008, applicable dès le 1er janvier 2008, soit aux périodes fiscales litigieuses. La CSI édite en outre annuellement un commentaire de la circulaire (ci-après : le commentaire) afin de refléter la pratique et tenir compte de la jurisprudence.

La circulaire n° 28 a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse. Elle sert à l'harmonisation fiscale inter cantonale (ch. 1.1).

La circulaire n° 28 prévoit une méthode d'estimation générale des titres non cotés en bourse, qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services. Selon cette méthode, la valeur de ces titres correspond à la moyenne pondérée entre la valeur de rendement, doublée, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (ch. 34). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral 2C_953/2019 précité consid. 4.3 ; 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6).

La circulaire n° 28 prévoit toutefois une déduction forfaitaire pour restrictions apportées à des droits patrimoniaux.

Il est tenu compte par le biais d'une déduction forfaitaire de l'influence réduite dont jouit le porteur d'une participation minoritaire au sein de la direction de l'entreprise ou dans la prise de décisions à l'assemblée générale ainsi que de la transmissibilité restreinte de parts de la société (ch. 61.1). Les contrats de droit privé, comme par exemple les conventions d'actionnaires qui entravent la transmissibilité des titres, restent sans influence sur l'estimation des titres (ch. 61.2). Lorsque la valeur vénale d'un titre est calculée conformément au ch. 2.4, son propriétaire peut – sous réserve des chiffres suivants – faire valoir une déduction forfaitaire de 30 % (ch. 61.3).

La déduction forfaitaire est accordée généralement à toutes les participations inférieures ou égales à 50 % du capital social. Sont déterminants les rapports de participation à la fin de la période fiscale (ch. 62.1). Si le contribuable reçoit un dividende convenable, la déduction n'est pas accordée (ch. 63.1).

Si l'actionnaire reçoit un dividende convenable, il n'est pas moins bien placé qu'un actionnaire majoritaire, bien qu'il ne puisse influencer les décisions de l'assemblée générale (Commentaire ch. 63 p. 79 et la référence cité).

c. S'agissant des actions nominatives non cotées en bourse, l'art. 685b al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911- Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) prévoit que la société peut refuser son approbation en invoquant un juste motif prévu par les statuts ou en offrant à l'aliénateur de reprendre les actions pour son propre compte, pour le compte d'autres actionnaires ou pour celui de tiers, à leur valeur réelle au moment de la requête.

Sont considérées comme de justes motifs les dispositions concernant la composition du cercle des actionnaires qui justifient un refus eu égard au but social ou à l'indépendance économique de l'entreprise (art. 685b al. 2 CO).

d. Au titre des restrictions à la propriété foncière, en cas de copropriété, les copropriétaires ont un droit de préemption contre tout acquéreur d'une part qui n'est pas copropriétaire. Lorsque plusieurs copropriétaires font valoir leur droit de préemption, la part leur est attribuée en proportion de leur part de copropriété au moment de l'attribution (art. 682 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210).

Sous quelques réserves, les stipulations convenues entre le vendeur et le tiers s'imposent au préempteur qui entend faire usage. En particulier, il devra payer le prix de vente convenu avec le tiers, sauf si son droit de préemption est limitatif ou si son droit ne porte que sur une partie de l'immeuble vendu, respectivement sur un immeuble vendu conjointement avec d'autres à un prix global. De même, le préempteur devra accepter les conditions qui grèvent le cas échéant le contrat. Quant aux clauses accessoires que le préempteur n'est pas à même d'exécuter lui-même, elles doivent être converties en une créance pécuniaire (Bénédict FOËX/Irène MARTIN-RIVARA, in Commentaire romand, CO I, 2021, n. 16 ad art. 216d CO).

e. En l'occurrence, le recourant soutient à tort qu'une part de copropriété immobilière de 20 % peut être assimilée à des actions nominatives liées ou une participation minoritaire dans une société de capitaux.

D'une part, la circulaire n° 28, dont il réclame l'application à son cas, vise expressément une estimation uniforme des titres non cotés en bourse, s'appliquant aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services. Tel n'est pas la définition d'une copropriété immobilière. La valeur vénale de la part de copropriété du recourant n'est d'ailleurs pas estimée selon les modalités prévues au ch. 2.4 de la circulaire n° 28, condition nécessaire pour que la déduction forfaitaire de 30 % au sens du ch. 61.3 de la circulaire n° 28 soit applicable.

D'autre part, il ressort d'une comparaison des art. 685b CO et 681 al. 1 CC en relation avec l'art. 216d CO, que les restrictions apportées au transfert d'une part de copropriété ne sont pas aussi strictes que pour celui d'actions nominatives non cotées en bourse. Le droit de préemption d'un copropriétaire ne constitue pas un empêchement à la vente de la part de copropriété.

Il s'ensuit que le recourant ne peut prétendre à une déduction forfaitaire de 30 % de la valeur fiscale de sa part de copropriété, évaluée par capitalisation des états locatifs des immeubles concernés. Ce grief doit donc également être écarté.

8) Dans un troisième grief, le recourant invoque que son imposition serait confiscatoire, vu le ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable.

a. Aux termes de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 16c). Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 128 II 112 consid. 10b/bb ; 106 Ia 342 consid. 6a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1 ; 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1) ou encore le fait que l'impôt sur la fortune devait en principe pouvoir être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b).

Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (ATA/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 48 n. 50).

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 précité consid. 3.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I 573).

Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale (fédérale, cantonale et communale) équivalant à 92,36 % du revenu imposable ICC de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 consid. 9). En revanche, la chambre administrative a nié, à de nombreuses reprises, le caractère confiscatoire de l'imposition en présence de situation exceptionnelle ou qui ne s'inscrivait pas dans la durée (ATA/329/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/168/2018 du 20 février 2018 ; ATA/1264/2015 du 24 novembre 2015).

b. Au 1er janvier 2011, le législateur genevois a décidé d'étendre la protection du patrimoine des justiciables et de concrétiser le principe de l'interdiction confiscatoire avec l'entrée en vigueur d'un nouvel art. 60 LIPP. Cette disposition prévoit une limite fixe de taxation en pourcent et permet ainsi la mise en place du bouclier fiscal à Genève.

Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP).

La chambre administrative a déjà eu l'occasion de préciser que, s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, il n'apparaissait pas arbitraire de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP pour les périodes antérieures à son entrée en vigueur. Elle a ainsi estimé que le contenu de cette disposition pouvait être appliqué dans la mesure où une telle solution permettait de respecter le principe de la proportionnalité, tout en restant en-deçà du seuil, élevé, posé par la jurisprudence fédérale pour reconnaître le caractère confiscatoire de l'impôt (ATA/753/2018 du 18 juillet 2018 consid. 5b ; ATA/228/2017 du 21 février 2017 ; ATA/973/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/584/2013 du 3 septembre 2013).

c. Lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve (ATA/168/2018 précité consid. 6), ne peut se limiter à alléguer celui-ci sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/168/2018 précité consid. 6 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 consid. 5d ; ATA/781/2015 du 28 juillet 2015 consid. 4c).

d. En l'espèce, le recourant se prévaut d'un ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable oscillant entre 160 % et 190 % pour considérer que son imposition est confiscatoire en 2009 et 2010.

Toutefois, au vu des bases légales et de la jurisprudence susrappelées, ces seuls éléments – pour autant qu'ils soient corrects – ne suffisent pas à considérer que son imposition serait confiscatoire. À cet égard, le TAPI a, à juste titre, rappelé que l'atteinte au patrimoine du recourant dans la durée n'avait pas été démontrée.

La production de la taxation 2008 du recourant, laquelle n'est pas encore entrée en force, faisant l'objet d'une procédure contentieuse pendante, ne permet pas de déroger à cette condition. Ceci d'autant plus que sa fortune brute, qu'elle soit mobilière ou immobilière, n'a cessé d'augmenter durant les années 2008 à 2010.

En ces circonstances, il ne se justifie pas d'examiner le détail des calculs effectués par le recourant pour examiner si son imposition serait confiscatoire ou non.

Ce grief doit donc être écarté.

9) Dans un quatrième grief, le recourant estime que le TAPI a considéré à tort comme recevable la conclusion de l'intimée portant sur la *reformatio in pejus* de sa taxation par la prise en compte de nouveaux éléments imposables, en particulier l'ajout d'une part privée aux frais de véhicules de tourisme à affectation mixte de CHF 19_____ pour 2009 et 2010.

a. 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/242/2020 du 3 mars 2020 consid. 2a). N'est donc pas nouveau un chef de conclusions n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité auparavant ou ne demandant pas autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

b. Le TAPI invite le département à se déterminer et à lui faire parvenir le dossier. Lorsque l'avis présenté par le département en réponse au recours du contribuable contient de nouveaux arguments de fait ou de droit, le TAPI invite le contribuable à s'exprimer également sur ceux-ci (art. 50 al. 1 LPFisc). Dans la procédure de recours, le TAPI a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 50 al. 2 LPFisc). Le TAPI prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables

et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 al. 1 LPFisc ; ATA/1572/2017 du 5 décembre 2017 consid. 3a).

L'art. 50 al. 2 LPFisc a la même teneur que l'art. 142 al. 4 LIFD. Ces dispositions ne sont pas prévues pour la procédure de recours par-devant la chambre administrative (art. 54 LPFisc et 145 LIFD).

Si l'introduction d'une procédure de recours dépend exclusivement de la volonté des parties, la maxime de dispositions cède immédiatement la place à la maxime d'office pour la suite de la procédure, et la commission de recours - soit le TAPI dans le canton de Genève - n'est notamment plus liée par les conclusions des parties. Cela n'empêche pas que l'objet litigieux de la décision attaquée reste en principe déterminant pour la suite de la procédure, dans la mesure où l'autorité de recours ne procède pas d'office à un contrôle complet de la décision de taxation (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 7 ad art. 142 LIFD).

Dans la mesure où la commission de recours dispose d'un plein pouvoir d'examen, des allégations de faits et moyens de preuves nouveaux sont en principe recevables. Dans le cas particulier d'un recours dirigé contre une taxation d'office, le contribuable peut, bien que de manière limitée, également rattraper des manquements antérieurs dans l'accomplissement de ses devoirs de procédure. Quoi qu'il doive en principe le faire en procédure de réclamation déjà n'exclut pas d'éventuels compléments en procédure de recours, pour autant qu'il ait au moins déjà formulé une réclamation recevable. Dans la procédure devant une seconde instance cantonale au sens de l'art. 145 LIFD, il n'est pas contraire à l'art. 142 al. 4 LIFD de restreindre le pouvoir d'examen et de limiter le droit d'alléguer des faits nouveaux, cela vaut notamment pour la taxation d'office, mais toujours dans les limites posées par les art. 110 et 111 LTF (Hugo CASANOVA/ Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., n. 13 ad art. 142 LIFD).

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité 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 revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 5c ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130 p. 421).

c. Le Tribunal fédéral a par ailleurs relevé que ni la LIFD, ni la LHID, ni la LPFisc ne contiennent de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définit le contenu de la procédure. En effet, tant les art. 140 ss LIFD, qui règlent la procédure devant la première et, le cas

échéant, la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traite en général de la « procédure de recours », ne contiennent que les principes de la procédure en question. Quant à la LPFisc, il n'y a dans cette loi, notamment aux art. 44 à 54 LPFisc consacrés à la procédure de recours en matière fiscale, aucune règle permettant une telle dérogation. La possibilité de procéder à une *reformatio in pejus*, prévue expressément par l'art. 54 LPFisc, permet à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne saurait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation. Il en va de même de la libre appréciation des faits, voire de la possibilité de tenir compte de nova (ATF 144 II 359 consid. 4.4 et les références citées ; ATA/685/2021 du 29 juin 2021 consid. 13).

Selon la jurisprudence, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un examen complet de la taxation ordinaire et doit au contraire être restreint aux points pour lesquels les conditions légales sont cumulativement remplies, c'est-à-dire, pour l'essentiel, l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités : le contribuable ne doit pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation ; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt. Le Tribunal fédéral a alors relevé que cela signifiait, dans l'affaire qui lui était soumise, que la déduction des frais et des charges liés aux revenus imposables du recourant, qui n'avait pas été demandée durant la procédure de taxation initiale, ne pouvait plus être exigée en procédure de rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1069/2019 du 14 avril 2020 consid. 6.2).

d. En l'occurrence, les parties sont en désaccord sur l'étendue des compétences du TAPI en matière de *reformatio in pejus* dans le cadre d'une procédure de taxation. Selon le recourant, celle-ci serait limitée par l'objet du litige, que l'intimée ne pourrait étendre en ajoutant des nouveaux éléments taxables en cours de procédure. De plus, la prise en compte de nouveaux éléments après le dépôt du recours reviendrait à les priver de deux étapes de la procédure contentieuse pour faire valoir son droit d'être entendu.

Les art. 50 al. 1 et 51 al. 1 LPFisc prévoient expressément la compétence pour le TAPI d'examiner complètement la taxation en cause, y compris en tenant compte des nouveaux éléments de fait ou de droit présentés par l'intimée, en prévoyant la nécessité pour le recourant de pouvoir s'exprimer à cet égard.

In casu, dès ses écritures responsives du 30 novembre 2018 par-devant le TAPI, l'intimée a sollicité la *reformtio in pejus* des taxations querellées, en intégrant les reprises au titre de prestations appréciables en argent versées au

recourant. Dite demande était fondée sur le rapport de la DAPE du 15 juin 2018. Ces éléments ont été soumis au recourant, lequel a pu ainsi faire valoir son point de vue à cet égard. Ce n'est donc pas le TAPI qui s'est de lui-même livré à un examen complet des taxations litigieuses. Au contraire, il a limité son pouvoir d'appréciation aux éléments soulevés par les parties, conformément aux bases légales applicables.

Contrairement à l'approche du recourant et tel que susrappelé, à la différence d'une procédure de taxation non entrée en force, une procédure en rappel d'impôt n'équivaut pas à un examen complet de la taxation.

C'est donc à bon droit que le TAPI a retenu sa compétence pour procéder à une *reformatio in pejus* en examinant les éléments soulevés devant lui par l'intimée. Le fait que, concrètement, par souci d'économie de procédure et compte tenu des compétences spécifiques de l'intimée en matière de taxation, le TAPI lui renvoie le dossier pour procéder à une nouvelle imposition selon ses directives, n'affecte nullement sa compétence.

Ce grief doit être rejeté, de sorte qu'il convient d'examiner la conclusion subsidiaire du recourant portant sur l'impossibilité d'ajouter aux taxations 2009 et 2010 une part privée du véhicule d'entreprise de CHF 19_____.

10) a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2).

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 ; ATA/876/2018 du 28 août 2018 et les références citées).

b. En matière de prestation appréciable en argent effectuée par une société à son détenteur de parts ou à un proche, le Tribunal fédéral a retenu que, si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.2 et les références citées ; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8).

c. Le principe de la bonne foi consacré aux art. 9 et 5 al. 3 Cst. exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale et leur commande de s'abstenir, dans leurs relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1). Le principe de la confiance s'applique aux procédures administratives. Selon ce principe, les décisions, les déclarations et comportements de l'administration doivent être compris dans le sens que son destinataire pouvait et devait leur attribuer selon les règles de la bonne foi, compte tenu de l'ensemble des circonstances qu'il connaissait ou aurait dû connaître (ATF 135 III 410 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.170/2004 du 14 octobre 2004 consid. 2.2.1 in RDAF 2005 71 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2ème éd., 2018, n. 569 s). L'interprétation objectivée selon le principe de la confiance sera celle d'une personne loyale et raisonnable (ATF 116 II 431 consid. 3a et les références citées).

Toutefois, en droit fiscal, qui est dominé par le principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.), le principe de la bonne foi n'exerce qu'une influence limitée dans le domaine du droit administratif, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b).

La notification d'une décision de taxation est un acte juridique effectué d'office par l'autorité fiscale. Cet acte ne constitue pas une assurance de l'autorité qui donne au contribuable le droit d'exiger qu'elle s'y conforme en vertu de la bonne foi (sur les conditions de la protection de la bonne foi (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; 141 V 530 consid. 6.2). Une telle assimilation viderait du reste de leur portée les dispositions sur le rappel d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités consid. 9.4).

d. En l'espèce, le recourant ne conteste pas en tant que tel le montant de CHF 19_____ dont l'ajout à ses taxations 2009 et 2010 a été demandé par

l'intimée, au titre de reprises pour des prestations appréciables en argent qu'il avait reçues, soit la part privée du véhicule d'entreprise.

Si, comme le soutient le recourant, l'AFC-CH a informé l'intimée le 18 mars 2014 avoir imposé une part privée aux frais de véhicule d'entreprise, ce n'est que les 22 novembre 2017 et 15 juin 2018 que l'intimée a reçu les rapports définitifs de l'AFC-CH à l'encontre de l'intéressé. Ce dernier, concerné par les procédures ouvertes à son encontre par l'AFC-CH, avait déjà connaissance de ces éléments. À cela s'ajoute que l'AFC-GE l'a elle-même informé le 11 novembre 2016 de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour les ICC et IFD 2006 à 2008, et d'une procédure en tentative de soustraction pour l'ICC et l'IFD 2009 à 2014, pour le motif précité.

Il s'ensuit que, d'une part, le recourant pouvait s'attendre à ce que des reprises soient effectuées pour les prestations appréciables en argent qu'il avait reçues sous forme de part privée aux frais de véhicule d'entreprise, et, d'autre part, qu'il aurait pu en informer l'AFC-GE en raison de ses obligations fiscales, ce qu'il n'a pas fait.

En ces circonstances, force est de constater que l'intimée n'a pas fait preuve d'une attitude contradictoire ou contraire au principe de la bonne foi.

C'est ainsi à bon droit que les premiers juges ont validé les reprises effectuées à ce titre par l'intimée.

Par conséquent, entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe intégralement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 janvier 2022 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 décembre 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 2'500.- ;

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 à Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.
Genève, le la greffière :