RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1362/2003-FIN **ATA/697/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 25 octobre 2005

dans la cause

Monsieur H._____
représenté par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur H._____ est assujetti de manière limitée aux impôts dans le canton de Genève du fait qu'il est propriétaire de deux terrains situés dans le quartier du ___à Genève, qui font partie d'un consortium dénommé « H._____- »

2. M. H._____ est de nationalité allemande comme l'atteste l'extrait d'un passeport allemand établi à son nom bien que son avocat ait indiqué dans son recours au Tribunal de céans qu'il était de nationalité suisse, sans pour autant apporter la moindre preuve de cette allégation.

3. M. H._____ a produit une attestation de la principauté d'Andorre, émise en 1974, mentionnant qu'il y était domicilié depuis 1971. Cependant, ses divers bordereaux d'impôts genevois lui ont toujours été adressées à Zurich. Lorsque l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) lui a écrit, elle l'a fait à cette adresse zurichoise. Pour le surplus, son conseil a confirmé qu'il y était imposé fiscalement avant d'alléguer qu'il était domicilié à Andorre.

   Enfin, lorsqu'il a écrit à son avocat, M. H._____ utilise du papier mentionnant son adresse de Zurich.

4. En date du 9 avril 1996, l'AFC a notifié à M. H._____ un bordereau rectificatif 1995, au montant de CHF 17'669,20, calculé sur une fortune imposable de CHF 1'983'621.-. Il est entré en force à l'expiration du délai de réclamation.

5. En date du 12 décembre 1997, l'AFC a remis au contribuable un bordereau de taxation pour l'année 1997, au montant de CHF 17'004,25, calculé sur une fortune imposable de CHF 2'133'261.-. Ce bordereau est également devenu définitif.

6. Par courrier du 22 novembre 1999, l'AFC a avisé M. H._____, à son adresse de Zurich, de l'ouverture d'une procédure en vérification au sens de l'article 333 de la loi sur les contributions publiques du 14 décembre 1887 (LCP - D 3 05) et portant sur les exercices fiscaux de 1995 à 1997 inclusivement.

7. M. H._____ a été prié de fournir toutes précisions utiles concernant son investissement dans la promotion immobilière dénommée « C._____». L'AFC désirait connaître le détail de la comptabilisation des gains réalisés, des commissions touchées ainsi que des fonds propres investis, le détail de leur remboursement et des intérêts relatifs y compris.

8. N'ayant pas reçu de réponse, l'AFC a relancé le contribuable par courrier du 6 janvier 2000.

9. Par lettre du 8 février 2000 de son conseil, M. H._____ a fait parvenir une copie des comptes d'exploitation des années 1997 et 1998 de la promotion immobilière « H._____- ».

10. Dans un pli daté du 11 avril 2000 adressé à son avocat, M. H._____ a notamment indiqué avoir prêté une somme de CHF 260'000.- à Messieurs S._____ et L._____, domiciliés à Genève. Seule une partie de la somme avancée lui avait été remboursée sans toutefois qu'il en indique le montant. Il n'avait reçu aucun paiement d'intérêt.

11. Par courrier du 3 octobre 2000, M. H._____ a informé l'AFC ne pas avoir participé à la promotion « C._____ », mais avoir consenti un prêt de CHF 260'000.- à MM. S._____ et L._____. Il a joint, entre autres pièces, une copie d'une lettre, datée du 18 décembre 1989 que MM. S._____ et L._____ lui avaient adressée et dans laquelle ils lui confirmaient qu'à la date du 15 novembre 1989, le prêt s'élevait à CHF 260'000.-.

12. Le contribuable a admis avoir reçu un montant de CHF 332'000.- de Monsieur O._____, chargé du pilotage de la promotion « C._____ » par le crédit du compte de Me Z._____, son précédent conseil. Par ailleurs, en 1996, il avait perçu un montant complémentaire de CHF 14'801.-.

13. M. H._____ a prétendu qu'il s'agissait d'un remboursement des montants dus par M. S._____ et à des intérêts ce qui représentait compte tenu du prêt de CHF 260'000.-, repris par M. S._____ en 1991 à la suite du décès de son associé, un rendement moyen sur fonds propres investis pendant plus de dix ans, de 5,75 %.

14. En réalité, M. H._____ a touché, par l'intermédiaire du conseil précité, en plusieurs fois, la somme de CHF 664'918.- de 1992 à 2002.

15. L'AFC a fixé un revenu imposable de CHF 332'118.- pour l'exercice fiscal 1995 et de CHF 14'903.- pour l'exercice fiscal 1997. L'AFC n'a pas procédé à la rectification de la fortune imposable.

16. L'AFC a ensuite remis au contribuable 3 bordereaux soit :

- un bordereau rectificatif pour l'année fiscale 1995 donnant lieu à un supplément d'impôt de CHF 104'624,75, augmenté des intérêts de retard pour un montant de CHF 19'214,25 ;

- un bordereau rectificatif pour l'année fiscale 1997 donnant lieu à un supplément d'impôts de CHF 4'569,80, augmenté des intérêts de retard pour un montant de CHF 462,05 ;

- un bordereau d'amende par CHF 109'213.- .

17. En date du 13 décembre 2000, M. H._____ a élevé une réclamation à l'encontre des 3 bordereaux précités.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC, tous les renseignements demandés lui avaient été fournis. Il n'était en rien concerné par la promotion « C._____ » dès lors qu'il s'était contenté d'effectuer un prêt à MM. L._____ et S._____ lesquels avaient participé à la promotion. La régie O._____ SA avait informé l'AFC de l'identité des participants de la promotion susvisée et M. H._____ n'y figurait pas.

Etaient joints les comptes de la promotion « C._____ » au 31 octobre 1996.

18. Par décision du 27 mars 2002, l'AFC a maintenu les bordereaux rectificatifs.

M. H._____ avait perçu CHF 332'118.- en 1994 et CHF 14'801.60 en 1996, gains qu'il n'avait pas déclarés. Bien que domicilié dans le canton de Zurich et assujetti de façon limitée dans le canton de Genève, M. H._____ aurait dû déclarer ces montants.

Les éléments remis étaient incomplets voire inutiles dès lors que les documents produits concernaient la promotion « H._____- » qui était hors de sujet avec la demande de renseignements du 22 novembre 1999. D'après les documents en possession de l'AFC, M. H._____ n'apparaissait pas comme un participant direct de la promotion mais comme un sous-participant à qui M. O._____ avait versé les parts de bénéfice lui revenant. Or, ces montants étaient considérés comme du revenu et devaient donc figurer en tant que tels dans les déclarations fiscales concernées.

Quant à l'amende, elle était totalement justifiée par le fait que M. H._____ n'avait pas fourni les documents requis et que les sommes perçues n'avaient pas été déclarées.

19. En date du 26 avril 2001, M. H._____ a déposé deux recours par-devant la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRI). Le premier concerne les bordereaux rectificatifs ICC 1995 et 1997, le second la décision sur amende qui lui avait été infligée.

a. Il n'avait pas participé à la promotion « C._____ » comme cela ressortait des documents à disposition de l'AFC. Il avait octroyé un prêt à MM. L._____ et S._____ mais n'était pas partie prenante dans l'investissement effectué au sein de la promotion précitée. Une convention de prêt avait été conclue entre eux le 18 décembre 1989.

Les CHF 332'118.- qui lui avaient été versé en 1994 ne sauraient être considérés comme un bénéfice puisqu'il était établi par documents qu'il avait prêté un montant de CHF 260'000.- à MM. L._____ et S._____. La différence entre le montant du prêt (CHF 260'000.-) et celui que M. S._____ avait déclaré avoir versé au titre de bénéfice (CHF 332'188.-) devait très certainement correspondre aux intérêts sur le prêt consenti en 1989 et dont le remboursement était intervenu en 1994 et 1996.

Comme, il était domicilié à Zurich, le canton de Genève n'était pas compétent pour imposer les intérêts relatifs à ce prêt.

Par ailleurs, la promotion « C._____ » concernait notamment deux contribuables genevois à savoir MM. L._____ et S._____. L'AFC ne pouvait lui faire grief de ne pas être au courant de l'opération.

M. S._____ lui avait confirmé par lettre du 19 juin 1989, que suite à une demande de l'AFC, il, (M. S._____) avait déclaré à cette dernière avoir payé les montants précités (CHF 332'188.- et CHF 14'903.-). Ainsi, depuis le mois de juin 1999, au moins, l'AFC connaissait l'existence de la convention de prêt. L'AFC ne pouvait, en outre, lui faire grief de ne pas avoir été en mesure de produire une déclaration de M. S._____ - lui-même ne l'ayant reçue qu'au mois d'octobre 1999 – car l'AFC avait en sa possession les documents demandés concernant M. S._____.

Il concluait à l'annulation des reprises fiscales.

b. S'agissant de l'amende, il relevait que son intention de frauder le fisc n'avait pas été établie à satisfaction de droit. Dès lors qu'il s'agissait d'un prêt effectué à une tierce personne, et eu égard à son domicile hors du canton, il n'était pas assujetti à Genève. Le fait de ne pas tenir compte du remboursement du prêt dans le montant perçu, et l'imposer au titre de revenu sur une prestation en remboursement de créance étaient contraire à la loi.

Tant lui-même que son mandataire avait agi avec diligence dès les premières demandes de l'AFC. Au demeurant, l'AFC disposait déjà de tous les éléments pertinents par le biais des déclarations de MM. S._____ et L._____. Par ailleurs, le fait que le prêt remontait à 1989 et avait été effectué à deux personnes à savoir MM. L._____ et S._____ – dont l'une avait

commis des détournements – n'était pas de nature à faciliter la demande de pièces.

Lui faire grief à concurrence d'une amende de plus de CHF 100'000.- pour ne pas avoir, depuis le 11 août 2000, donné un document qu'il attendait d'une tierce personne dans les trois mois qui avaient suivi, était manifestement excessif. Il ne pouvait être tenu pour responsable de l'inaction de M. S._____. Cela étant, si on voulait lui faire grief d'un comportement, ce ne saurait être qu'un comportement par négligence mais en aucun cas fautif.

Il concluait à l'annulation du bordereau d'amende.

20. En date du 11 septembre 2001, l'AFC a déposé sa réponse.

a. Sur la base des indications fournies par M. H._____, un bordereau relatif à l'année 1995 et fixant l'impôt dû dans le canton de Genève à CHF 17'669,20 et un bordereau concernant l'année 1997 et fixant l'impôt dû à CHF 17'004,25 lui avaient été notifiés le 4 avril 1996 respectivement le 10 décembre 1997. Non contesté, ces deux bordereaux étaient entrés en force.

Dans le cadre d'une procédure de vérification, il était apparu que M. H._____ avait participé à la promotion immobilière « C._____ ». Selon divers documents, M. H._____ avait perçu, dans le cadre de cette promotion, deux montants, le premier de CHF 332'118.- en 1994 et le second de CHF 14'802.- en 1996. Ainsi, M. H._____ n'avait pas rempli de manière complète et exhaustive ses déclarations fiscales 1995 et 1997, en ne déclarant notamment pas les gains qu'il avait réalisés dans le cadre de la promotion immobilière « C._____ ».

Le prêt accordé en 1989 par M. H._____ à MM. S._____ et L._____ et la participation du contribuable à la promotion immobilière « C._____ » était deux choses distinctes, l'une n'empêchant pas l'autre.

Un certain nombre de documents établissaient de manière certaine que M. H._____ était partie prenante à la promotion « C._____ ». Il avait perçu divers montants liés au bénéfice de cette promotion, et ce à plusieurs reprises. Cela ressortait notamment d'une lettre de M. S._____ à l'AFC datée du 30 octobre 1999. En 1991, M. H._____ avait en outre reçu un montant de CHF 160'000.- dans le cadre de la promotion immobilière « C._____ », comme la lettre d'accompagnement du chèque le mentionnait. Par ailleurs, M. S._____ avait indiqué par lettre du 19 juin 1999 à l'AFC, que M. H._____ avait participé à la promotion immobilière susvisée en qualité de sous-participation et qu'à ce titre il avait reçu en 1994 et 1996, respectivement CHF 332'118.- et CHF 14'802.-. La lettre de Me Z._____ à M. O._____, datée du 8 juin 1994, confirmant le premier versement fait en faveur de son

client, mentionnait expressément le nom de M. H._____ en référence avec la promotion immobilière. Au demeurant, M. H._____ ne contestait pas avoir reçu la somme de CHF 332'118.- en 1994.

L'argumentation de M. H._____, qui consistait à prétendre que les montants non-déclarés l'avaient été en remboursement du prêt qu'il avait accordé en 1989 à MM. S._____ et L._____, n'était pas convaincante. Si tel avait été le cas, le remboursement aurait été opéré par le débiteur lui-même à savoir M. S._____ et non pas par M. O._____ qui n'était en rien partie au contrat. M. O._____ pilotant la promotion « C._____ », il apparaissait évident que s'il avait versé des montants provenant de cette promotion à M. H._____, c'était parce que ce dernier était partie à ladite opération.

Enfin, M. H._____ avait produit, en annexe à son recours, la comptabilité au 31 octobre 1996 de la promotion « C._____ ». S'il n'avait pas été partie à cette opération immobilière, il était improbable qu'il ait pu obtenir un tel document par définition confidentiel.

En conséquence, les reprises fiscales étaient justifiées.

b. S'agissant de l'amende infligée, M. H._____, actif dans le milieu immobilier, avait délibérément occulté sa participation à la promotion immobilière « C._____ » qui s'était opérée sous le couvert de MM. L._____ et S._____ afin de ne pas apparaître dans les comptes de l'opération foncière. En essayant de faire croire que les montants reçus étaient un remboursement de prêt, et en niant sa participation à la promotion immobilière, M. H._____ avait manifestement trompé le fisc.

L'amende correspondait au surplus au montant de l'impôt éludé et était tout à fait raisonnable dans sa quotité.

Le recours devait être rejeté dans sa totalité.

21. Le 29 janvier 2003, la CCRI a interpellé M. H._____ afin qu'il se prononce sur la perception d'un montant de CHF 160'000.- en 1991 dans le cadre de la promotion immobilière « C._____ ».

22. Dans sa réponse du 14 février 2003, M. H._____ a contesté dans son intégralité l'allégation de l'AFC. Il aurait dû recevoir un montant de CHF 160'000.- dans le cadre du remboursement de son prêt mais ce montant avait été détourné par M. L._____. Il ne l'a donc pas reçu.

23. En date du 13 décembre 2002, la CCRI a, de nouveau, interpellé M. H._____ pour obtenir une copie de la convention par laquelle MM. L._____ et S._____ lui avaient octroyé un prêt de CHF 260'000.- (sic).

La CCRI considérait en effet comme insuffisante la lettre de MM. L._____ et S._____ à lui-même du 18 décembre 1999 vu qu'elle ne fournissait aucune précision quant au taux d'intérêt, au paiement de ceux-ci et à l'amortissement du prêt.

La CCRI demandait donc les justificatifs afférents au paiement des intérêts ainsi qu'au remboursement du prêt et au décompte final de la promotion immobilière « C._____ » et au tableau indiquant les parts de bénéfice revenant à chaque intervenant.

24. Le recourant a répondu le 18 février 2003. Il était dans l'impossibilité de remettre une convention par laquelle MM. L._____ et S._____ lui avait octroyé un prêt de CHF 260'000.- dans la mesure où le prêt avait été consenti par lui-même à ceux-là. Au demeurant, la preuve de ce prêt consistait en une lettre du 18 décembre 1989 déjà fournie.

Il convenait de rectifier une erreur qui s'était glissée dans le courrier du 26 avril 2001 à savoir que M. H._____ était certes domicilié hors du canton de Genève mais pas en Suisse. Il était domicilié dans la principauté d'Andorre depuis plus de 25 ans.

De nationalité allemande, il avait été trompée de manière astucieuse en 1986 par M. L._____ qui l'avait convaincu de participer à une affaire immobilière à Genève. Or, eu égard à sa nationalité étrangère, la législation interdisant l'acquisition d'immeuble par des personnes domiciliées à l'étranger rendait impossible cette opération. C'est pourquoi il avait remis à MM. L._____ et S._____ un montant de CHF 260'000.-. Il avait été convaincu par des promesses qui s'étaient révélées par la suite être des affirmations fallacieuses. Après d'âpres négociations, il avait obtenu la reconnaissance d'un prêt de CHF 260'000.- de la part de MM. L._____ et S._____. C'est dans ce contexte que la lettre du 18 décembre 1989 avait été établie.

Les emprunteurs s'étaient engagés à le rembourser de manière prioritaire sur les sommes qu'il devait percevoir de leur opération immobilière.

En 1991, M. L._____ avait détourné un montant de CHF 160'000.- qui devait servir à le rembourser en partie.

Afin d'éviter toute procédure pénale et pour lui permettre de se retourner, M. L._____ étant décédé entre temps, M. S._____ lui avait proposé un arrangement. Il s'était engagé à le rembourser pour le dommage subi et les sommes prêtées de la façon suivante :

- CHF 260'000.- dans les meilleurs délais étant précisé que cette somme porterait intérêts à 7% dès le 16 décembre 1991 jusqu'à complet remboursement.

- un montant supplémentaire de CHF 260'000.- serait payé en sus dès la fin de la promotion « C._____ » dès réception des derniers montants dus par les acquéreurs de ladite opération.

- instruction formelle devait être donnée par M. S._____ à la régie O._____ de lui verser tout montant disponible devant revenir à M. S._____, directement et en priorité via son Conseil de Genève de l'époque, à savoir Me Z._____.

Il ne disposait d'aucune pièce autre que la lettre du 18 décembre 1989 et les engagements qui avaient été pris et notamment sur l'honneur par M. S._____ pouvaient être confirmés par ce dernier, le cas échéant.

L'existence du prêt était attestée et les conditions de celui-ci ensuite du décès de M. L._____ étaient connues et vérifiables auprès de M. S._____. Il confirmait avoir reçu, via Me Z._____ , les versements suivants de M. S._____ :

-	1992	CHF 50'000.-
-	1993	CHF 20'000.-
-	1994	CHF 332'118.-
-	1996	CHF 14'800.-
-	1996	CHF 58'000.-
-	1998	CHF 50'000.-
-	1999	CHF 5'384,50
-	1999	CHF 41'875.-
-	2001	CHF 75'125.-
-	2002	CHF 23'000.-
Soit un total de		CHF 670'302,50

Ces montants consistaient en un remboursement des sommes dues par M. S._____ en capital et intérêts ce qui, eu égard aux engagements pris donnait un rendement moyen sur les fonds investis pendant plus de 10 ans, de 5,75 %.

25. En date du 29 janvier 2003, la CCRI a demandé à M. S._____ la confirmation de l'encaissement de CHF 160'000.- par M. H._____.

26. Dans sa réponse du 14 février 2003, M. S._____ a confirmé que le chèque de CHF 160'000.- avait été effectivement remis à P._____ SA le 16 avril 1991 mais que M. L._____, administrateur-délégué de ladite société, avait gardé les fonds et cette société déclarée en faillite en 1992.

Les administrations spéciales des faillites de P._____ SA et de M. L._____ avaient constaté le détournement de ce montant.

27. Le 13 décembre 2002, la CCRI a interpellé l'AFC afin d'obtenir le décompte final de la promotion immobilière « C._____ » ainsi que la convention de prêt passée entre M. H._____ d'une part et MM. L._____ et S._____ d'autre part.

28. Par courrier du 10 janvier 2003, l'AFC a indiqué que les seuls documents qu'elle disposait et concernant le prêt de M. H._____ ainsi que le résultat de la promotion immobilière « C._____ » avaient déjà été fournis en annexe de sa réponse. Elle relevait à cet égard que les comptes relatifs aux bénéfices de la promotion immobilière lui avaient été transmis par le conseil de M. H._____ dans le cadre de la réclamation qu'il avait interjetée en date du 13 décembre 2000, réclamation dans laquelle il niait toute participation de son client à la promotion.

29. L'AFC a produit trois pièces (19 à 21 de son chargé) couvertes par le secret fiscal. Il s'agit des comptes et détails de la promotion « C._____ » au 31 décembre 1994, d'une lettre du 19 juin 1999 de M.S._____ à elle-même avec ses deux annexes ainsi que d'un courrier du même toujours à elle-même, du 30 octobre 1999 avec son annexe.

a. Les comptes et détails de la promotion « C._____ » au 31 décembre 1994, ne mentionnaient pas le nom de M. H._____. En revanche, il y était indiqué le montant des fonds propres investis par chaque partenaire ainsi que MM. L._____ et S._____ détenaient 50% de la promotion.

b. La première lettre de M. S._____ indiquait qu'en date du 6 juin 1994, la promotion « C._____ » pilotée par M. O._____ avait versé la somme de CHF 332'118.- à un sous-participant. La somme avait été remise par M. O._____ à Me Z._____, Conseil de M. H._____. Ce dernier avait accusé réception du montant et, sous la rubrique concerne, avait spécifié « C._____/H._____-O._____-S._____-L._____ » (annexe n° 1).

Le tableau de distribution – répartition des bénéfices - indiquait sous la rubrique « L._____ et S._____ » qu'une somme de CHF 332'118.- avait été versée à Me Z._____ en déduction de leur part. Celles des autres participants n'avaient pas été touchées par ce versement.

M. S._____ spécifiait également avoir remboursé CHF 14'800,60 à M. H._____, sous-participant. Il faisait remarquer que M. L._____ avait encaissé un montant supérieur à sa part et, en outre, n'avait pas répercuté un remboursement de mise de fonds de CHF 160'000.- à M. H._____. Dès lors, il lui remboursait ce montant par mensualités encore actuellement, étant engagé solidairement.

c. Le second courrier indiquait la répartition d'un montant (CHF 500'000.-) payé par M. O._____ le 19 mars 1991 à MM. L._____, S._____ et H._____, et ce dernier recevant la somme de CHF 160'000.- les deux autres CHF 170'000.- chacun. La lettre d'accompagnement mentionnait qu'il s'agissait de la promotion « C._____ ».

30. La CCRI a rendu sa décision lors de sa séance du 26 juin 2003.

Les deux recours de M. H._____ ont été joints attendu qu'ils étaient liés à la procédure de vérification ouverte par l'AFC.

a. S'agissant des reprises opérées par l'AFC au cours de la procédure de vérification, le nom du recourant ne figurait pas sur les documents couverts par le secret fiscal soit la distribution des acomptes sur bénéfice et les intérêts sur fonds propres au 31 décembre 1994, sur le détail des frais de vente et commissions versées au 31 décembre 1994, sur le tableau de distribution des bénéfices et sur le plan de financement et détails des fonds propres investis.

b. Le conseil de M. H._____ ne fournissait aucune précision quant aux modalités du prêt que son client avait octroyé à MM. L._____ et S._____ en décembre 1989 pour un montant de CHF 260'000.-, notamment en ce qui concernait le taux d'intérêt, le paiement de celui-ci et l'amortissement. Par ailleurs, il n'expliquait pas à quoi correspondait la différence entre le montant prêté (CHF 260'000.-) et le montant de CHF 332'118.- que M. H._____ avait reçu en 1994 de M. O._____. Il évoquait une supposition. Or, celle-ci était annihilée par le fait que dans la lettre P._____ SA du 16 avril 1991, la société avait remis un chèque de CHF 160'000.- en l'invitant à verser cette somme à M. H._____ d'ordre de MM. L._____ et S._____ concernant la promotion « C._____ ». Si ces CHF 160'000.- représentaient un remboursement partiel du prêt de CHF 260'000.- concédé deux ans auparavant, la différence entre le solde du prêt et le montant versé ne saurait alors concerner exclusivement des intérêts. Ainsi, l'argumentation développée selon laquelle les montants repris étaient des intérêts cumulés du prêt de CHF 260'000.- n'était pas crédible et devait être écartée.

La vraisemblance que les sommes reçues par M. H._____, soit CHF 332'118.- en 1994 et CHF 14'802.- en 1996, étaient en relation avec la promotion immobilière précitée, était renforcée par le fait que le conseil de M.

H._____ avait joint à l'acte de recours la comptabilité au 30 octobre 1996 afférente à ladite promotion immobilière.

L'ensemble de ces documents créait donc un faisceau d'indices convergents vers l'indentification d'une sous-praticipation dont faisait état M. S._____ dans son courrier du 19 juin 1999 en la personne du recourant. Le recours était donc infondé sur ce point.

c. S'agissant de l'amende, M. H._____ était un professionnel de l'immobilier et bien que domicilié à Zurich, il était actif dans le canton de Genève où il avait participé à diverses promotions immobilières dont celle « H._____- ». M. H._____ n'avait pas été à même de justifier que les montants repris par l'AFC dans le cadre de la procédure de vérification se rapportaient au prêt de CHF 260'000.- par la production de pièces justificatives probantes pour expliquer la cause des deux versements qu'il avait reconnu avoir perçu en 1994 et 1996. Il avait essayé au contraire d'occulter sa participation en agissant par le biais de MM. L._____ et S._____ afin de ne pas apparaître nommément dans les comptes de la promotion. Il avait bel et bien participé à cette promotion puisqu'il avait joint dans son acte de recours des documents comptables se rapportant à cette promotion. Ainsi, il avait voulu soustraire à l'imposition la part du bénéfice lui revenant. L'amende infligée par l'AFC correspondait au montant de l'impôt éludé. L'AFC n'avait pas fait preuve d'arbitraire. Le recours était donc infondé.

31. La décision a été reçue par M. H._____ le 3 juillet 2003.

32. Par recours posté le 4 août 2003 à l'attention du tribunal de céans, M. H._____ a recouru contre la décision précitée.

a. Il n'avait pas participé à la promotion « C._____ ». Il n'avait pas fait de rétention d'information. Par le fait que MM. L._____ et S._____ avaient participé à la promotion et qu'ils étaient tous deux contribuables dans le canton de Genève, l'AFC disposait de tous les éléments topiques et pouvait alors facilement trouver les informations complémentaires qu'elle souhaitait connaître. Il n'était pas domicilié à Genève mais à l'étranger. Il ne pouvait donc être appréhendé fiscalement que sur des opérations immobilières conduites à Genève.

Puisqu'un prêt d'argent avait été effectué en 1989, il ne saurait être question d'une imposition des intérêts relatifs à ce prêt. S'agissant de l'allégation d'une éventuelle sous-participation, elle ne reposait sur aucun fondement ni dans les faits ni dans les pièces fournies dans le cadre de la procédure. Si tel avait été réellement le cas, un accord de société simple (sous-consortium) aurait fait l'objet de documents écrits à l'instar de la convention de prêt.

Des documents émanant de la régie O._____ concernant la promotion « C._____ » démontraient également qu'il n'avait pas participé à la promotion.

Il avait fourni la liste exhaustive des montants qui lui avait été versés en rapport avec ce prêt. Le rendement des sommes investies et des engagements pris en 1991 vis-à-vis de M. S._____ conduisait à un rendement moyen sur fonds investis pendant plus de 10 ans, de 5,75%.

Dès lors qu'il lui était fait grief que la rémunération du prêt n'était pas usuelle, il était patent que cette remise de fonds pourrait être qualifié de prêt partiaire. Pour être à même de vérifier l'exactitude du calcul de sa rémunération, le prêteur dans ce cas de figure jouissait d'un certain nombre de surveillance sur l'activité de l'emprunteur mais il n'en devenait pas pour autant un associé. Il lui manquait l'animus societatis. Les emprunteurs ne pouvaient se retourner envers lui en cas de pertes dans l'opération immobilière « C._____ ».

En considérant que le montant litigieux obtenu en remboursement de son prêt était un revenu soumis à l'impôt, la CCRI avait erré puisque non seulement il était assujetti de manière limitée mais encore le prêt ne pouvait être appréhendé par l'AFC et considéré comme du revenu justifiant une reprise d'impôt.

Pour le surplus, l'argumentation de la CCRI concernant l'émission des bordereau justificatifs 1995 et 1997 était non fondée et arbitraire. En effet, l'AFC n'avait pu prouver aucun fait à la base de l'obligation de payer une contribution. Son mandataire avait fourni toutes précisions quant aux modalités du prêt. Il en allait de même s'agissant de la différence entre le montant prêté et le montant reçu comme cela résultait du complément à son recours, daté du 18 février 2003.

La CCRI faisait preuve de confusion lorsqu'elle tenait pour avéré le remboursement de CHF 160'000.- alors même qu'elle reconnaissait, peu avant dans ses considérants, que ce montant avait été détourné par M. L._____ et jamais reçu par le recourant.

Enfin, M. S._____ avait pris un certain nombre d'engagements à son égard après les « errements » de son associé L._____, décédé. Parmi ceux-ci, figurait l'instruction formelle donnée à la régie O._____ de faire des versements directement à son mandataire, à savoir Me Z._____, ainsi que de communiquer certains documents à sa demande lorsqu'il devait fournir des renseignements à l'AFC ou se défendre. C'est ainsi que, les documents provenant de la régie O._____ lui avaient été remis.

Il n'avait jamais eu connaissance du courrier du 19 juin 1999 de M. S._____ à l'AFC puisqu'il était prétendument couvert par le secret fiscal. Ainsi, le prétendu faisceau d'indice était basé sur des éléments erronés et ne pouvait donc remettre en cause les pièces avérées et non contestées portées au dossier.

b. S'agissant de l'amende, il n'avait jamais été un participant de la promotion « C._____ ». Il était un créancier privé. Il avait produit à première réquisition toutes les pièces et tous les justificatifs utiles à la procédure de contrôle. Ainsi, l'AFC ne saurait a posteriori affirmer qu'il n'avait pas rempli ses obligations de procédure en ne produisant pas des pièces justificatives probantes pour expliquer la cause des versements qu'il avait reconnu avoir perçu en 1994 et 1996. Par ailleurs, il n'avait jamais refusé d'expliquer son prêt et le montant litigieux était un remboursement de celui-ci. Il n'y avait donc pas soustraction d'impôt et aucune intention de frauder le fisc.

L'argumentation de la CCRI pour justifier le rejet du recours contre l'amende était contraire aux faits, à la jurisprudence et à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : la CEDH).

En outre, la décision querellée était arbitraire dès lors qu'elle s'était limitée à affirmer que la créance en CHF 260'000.- était un revenu imposable par l'AFC d'une part et qu'il n'avait pas rempli ses obligations de procédure d'autre part. Les faits démontraient indubitablement le contraire.

En conséquence, la décision de la CCRI devait être annulée, tout comme les bordereaux rectificatifs concernant les années fiscales 1995 et 1997 ainsi que le bordereau d'amende.

33. Le 19 septembre 2003, l'AFC a conclu à la confirmation de la reprise concernant l'année fiscale 1995, à la reformatio in pejus de la reprise concernant l'année fiscale 1997 afin de tenir compte de CHF 58'000.- non déclarés que M. H._____ avait perçu en rapport avec l'opération « C._____ » et à la révision des montants de l'amende. Pour le surplus, elle concluait au rejet du recours.

a. Dans son complément de recours du 18 février 2003 à la CCRI, M.H._____ indiquait pour la première fois qu'il n'était en réalité pas domicilié dans le canton Zurich mais à l'étranger. Cet allégué était pour le moins surprenant puisque le contribuable n'avait jamais contesté, avant cette date, son domicile à Zurich. Au contraire, son conseil avait expressément indiqué, dans son recours à la CCRI, qu'il ne saurait être question d'imposer des intérêts relatifs à ce prêt monétaire en un lieu autre qu'au domicile de M. H._____ à savoir dans le canton de Zurich. Différents courrier notamment la lettre du contribuable du 11 avril 2000 produite par son conseil indiquait une adresse à

Zurich. L'argument de la législation fédérale concernant l'acquisition d'immeuble par des personnes étrangères, n'était pas pertinente puisque M. H._____ était partie au consortium « H._____- ». Enfin, dans son recours le mandataire du contribuable n'indiquait plus que M. H._____ était de nationalité allemande mais suisse.

b. Le prêt accordé en 1989 par le recourant à MM. S._____ et L._____ et sa participation à la promotion immobilière « C._____ » n'étaient pas exclusifs l'un de l'autre. Il était étonnant que M. S._____ en plus du remboursement du prêt de CHF 260'000.- avec intérêts à 5 % l'an sur ce montant dès 1991 était disposé à lui verser, à titre gratuit, un montant supplémentaire de CHF 260'000.- dès la fin de la promotion et à réception du dernier montant dû sur cette opération. Il était insolite qu'un montant initialement prêté de CHF 260'000.- donnait droit, sur une période de 10 ans à un remboursement final de CHF 670'302,50 soit plus de 2,5 fois le montant prêté.

Si réellement l'arrangement susvisé avait été prévu, nul doute qu'il aurait fait l'objet d'un contrat écrit notamment eu égard au montant en jeu et au strict rapport d'affaire liant le recourant à M. S._____. Or, un tel document faisait défaut.

M. H._____ n'avait jamais transmis comme élément de preuve le moindre extrait bancaire justifiant le remboursement de sa créance et le versement d'intérêts réguliers chirographaires.

Si des montants non déclarés avaient effectivement été versés en remboursement du prêt accordé en 1989, ils l'auraient été par le débiteur restant, à savoir M. S._____ et non pas par M. O._____ qui n'était en rien partie au contrat. L'instruction formelle prétendument donnée à la régie O._____ de verser tout montant disponible devant revenir à M. S._____ directement et par priorité au recourant, via son conseil à Genève, n'était étayé par aucune pièce.

Si M. H._____ avait produit la comptabilité au 31 octobre 1996 de la promotion « C._____ », c'était qu'il était partie prenante à cette opération. En effet, pour des raisons de confidentialité, ni la régie O._____, ni M. S._____ ne lui auraient transmis la comptabilité complète d'une opération immobilière par laquelle il n'était pas concerné.

Quoi qu'il en soit, des documents établissaient que M. H._____ participait à la promotion. M. S._____ avait confirmé à l'AFC que M. H._____ était un sous-participant et qu'il avait reçu à ce titre, en 1994 et 1996 respectivement CHF 332'118.- et CHF 14'800.-.

A cet égard, le contribuable reconnaissait expressément avoir perçu en plus, durant les années 1992 et 2002, des montants substantiels en relation avec

l'affaire immobilière précitée. Or, ces montants, totalisant une somme de CHF 670'302,50 avaient été versés également sur d'autres années que celles où étaient intervenues les reprises. Ainsi, l'ouverture d'une nouvelle procédure à l'encontre du contribuable, voire pour l'année fiscale 1997 une reformatio in pejus étaient justifiées. En effet, le contribuable avait reçu un montant complémentaire de CHF 58'000.- en 1996.

c. S'agissant de l'amende, elle était établie parce que M. H._____ n'avait pas indiqué dans ses déclarations fiscales 1995 et 1997 les montants qu'il avait obtenus dans le cadre de la promotion immobilière. Il ne pouvait ignorer la nécessité de déclarer de tels montants dans la mesure où il était lié à une opération immobilière. M. H._____ avait agi intentionnellement. Actif dans le milieu immobilier, il avait délibérément caché sa participation à la promotion immobilière « C._____ », en opérant sous le couvert de MM. S._____ et L._____ afin de pas apparaître dans les comptes de la promotion. Tant lors du contrôle que dans le cadre de la procédure litigieuse postérieure, il avait persisté à nier sa participation à cette promotion en tentant de faire croire que les montants qu'il avait reçus étaient un remboursement de prêt. Il avait donc essayé de tromper le fisc. L'amende infligée était modérée puisqu'elle ne tenait pas compte des circonstances aggravantes prévues par la législation.

34. En date du 26 août 2005, le recourant s'est déterminé sur la question de la reformatio in pejus. Son domicile à l'étranger était démontré notamment par les pièces produites, tel le certificat de résidence daté du 11 janvier 1974 et par une photocopie de son nouveau passeport allemand établi le 26 septembre 2000 valable jusqu'au 25 septembre 2010.

Il contestait la prise en compte du montant de CHF 58'000.- versé en 1996 au titre de revenu pour les mêmes raisons que celles développées dans son recours. S'agissant des reprises de CHF 332'118.- et CHF 14'800.- effectuées dans le cadre des bordereaux rectificatifs 1995 et 1997, une relation de prêt était établie. Il demandait l'apport des déclarations fiscales de M. S._____ pour les années 1990 à 1997 ainsi que l'audition de ce dernier.

35. L'affaire a ensuite été gardée à juger.

EN DROIT

1. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). L'article 86 de cette loi précise que les règles de procédure qu'elle énonce s'appliquent aux causes qui sont encore pendantes au moment de son entrée en vigueur. La disposition concrétise le principe qui prévaut plus généralement en procédure selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles règles s'appliquent à l'ensemble des affaires en cours, que les faits

établis soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATA/716/2003 du 30 septembre 2003, consid. 2 c ; ATA/459/2003 du 10 juin 2003 consid. 3 a et les références citées). La LPFisc est ainsi applicable au cas d'espèce.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA - E 5 10 ; art. 53 al. 1 LPFisc).

3. a. Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 Cst, le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne pourraient l'amener à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (Arrêts du tribunal fédéral 2P.200/2003 du 7 octobre 2003, consid. 3.1 ; 2P.77/2003 du 9 juillet 2003 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/172/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/39/2004 du 13 janvier 2004 consid. 2). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui lui paraissent pertinents (Arrêts du Tribunal fédéral 1P.32/2004 du 12 février 2004 consid. 6 ; 1P.24/2001 du 30 janvier 2001 consid. 3a et les arrêts cités ; ATA/292/2004 du 6 avril 2004).

b. Selon l'article 41 LPA, le recourant ne peut pas prétendre à une audition verbale.

En l'espèce, le Tribunal administratif dispose des documents – couverts par le secret fiscal – remis par M. S._____ desquels il ressort (cf. infra. ch.5) que le recourant est partie prenante de la promotion immobilière « C._____ ».

Il n'y a dès lors pas lieu d'ordonner la comparution personnelle des parties ou d'entendre comme témoin M. S._____.

4. S'agissant du domicile de M. H._____ ainsi que de sa nationalité, le tribunal de céans a acquis la conviction qu'il est de nationalité allemande et qu'il était domicilié dans le canton de Zurich. Le recourant a curieusement attendu le dépôt de son complément d'écriture devant la CCRI pour prétendre, pour la première fois, être domicilié dans la principauté d'Andorre. Jusqu'alors il a affirmé être domicilié à Zurich. La production d'un certificat de domicile établi le 11 janvier 1974 n'est absolument pas probante. Le fait de ne pas avoir fourni une attestation de domicile récente démontre que M. H._____ n'est pas domicilié

dans la principauté d'Andorre. Le recourant aurait également dû produire un contrat de bail à loyer, des factures de consommation d'électricité et d'utilisation du téléphone afin de démontrer la réalité d'un domicile dans la principauté d'Andorre. De plus, on ne comprend pas pourquoi il aurait tu être domicilié à l'étranger jusqu'au dépôt de son complément d'écritures susvisé et surtout pourquoi son mandataire ne l'aurait pas indiqué immédiatement à l'autorité fiscale dès l'ouverture de la procédure sur rectification. L'AFC a informé directement et personnellement le recourant, à son adresse de Zurich. Le recourant a manifestement reçu cet avis, puisqu'il l'a transmis à son avocat lequel s'est ensuite constitué pour la défense de ses intérêts auprès de l'AFC. Le recourant n'a fourni aucune explication quant à son changement version de domicile entre le dépôt de sa réclamation auprès de l'AFC et le présent recours.

Enfin, la lettre du 18 décembre 1989 de MM. L._____ et S._____ au recourant tout comme la lettre de ce dernier du 11 avril 2000 à son conseil, indiquent toutes deux une adresse à Zurich.

Ainsi donc, à l'époque concernée par le litige, il sera retenu que le domicile fiscal de M. H._____ est bien à Zurich.

5. En l'espèce, la question a résoudre concerne la participation ou non du contribuable à la promotion immobilière « C._____ ».

En d'autres termes, il s'agit de déterminer si le recourant a démontré, à satisfaction de droit comme il le soutient, que le montant de CHF 260'000.- remis à MM. L._____ et S._____ constitue un prêt respectivement un prêt partiaire et les divers versements d'argent qu'il a reçus, comme un remboursement de celui-ci et un paiement des intérêts ou si au contraire, il s'agit d'une participation à ladite promotion immobilière et les sommes touchées entre 1992 et 1996 comme du revenu.

L'AFC recherche en général d'office les faits déterminants. Mais on reconnaît que son devoir d'investigation n'est pas sans limite, qu'au-delà, l'autorité peut s'en tenir aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve et qu'en droit fiscal, il appartient dans ce cas à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résulte l'obligation de payer une contribution alors qu'il appartient au contribuable d'établir les faits qui ont pour effet de supprimer ou de réduire cette obligation. Il appartient au contribuable de prouver les éléments qui l'autorisent à déduire certains montants de son revenu (RDAF 1995 p. 58 consid. 3 p. 59). Le contribuable doit prouver la nécessité des frais effectivement dépensés et liés à la réalisation du revenu taxé ainsi que leur montant (RDAF 1993 p. 115 jurisprudence citée ; ATA G. du 3 octobre 1995 et les références citées).

L'autorité ne doit et ne peut rechercher que les informations nécessaires à ses décisions. En outre, les parties ont le pouvoir de collaborer à la recherche des

preuves (D. KNAPP, Précis de droit administratif 4ème éd. Bâle 1991 n° 2018-2021 p.419). En matière fiscale l'autorité doit, en principe apporter la preuve des éléments imposables alors que le contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (ATF 121 II 257, consid. 4c p. 266, publié in Revue fiscale 1995, p. 348 consid. 2d p. 351 ; Archives 62, p. 720 consid. 5b p. 729 ; 55, p. 624 consid. 3a p. 627, 39, p. 284 consid. c p.288 ; W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 3ème éd., Berne 1994, pp 58, 59 ; E. KAENZIG, U. R. BEHNISCH, Directe Bundessteuer, III, 2ème éd., Bâle 1992, N° 20 ad. art. 88).

Les explications du recourant notamment quant au montant de CHF 260'000.- remis à MM. S._____ et L._____ sont pour le moins confuses et manquent singulièrement de consistance. La lettre du 18 décembre 1989 – qui lui a été adressée à Zurich - sur laquelle s'appuie le recourant pour faire accroire à un prêt ne constitue que la confirmation, qu'à une date donnée (15 novembre 1989 soit 2,5 ans avant l'établissement de la lettre), MM. L._____ et S._____ reconnaissait devoir la somme de CHF 260'000.-. Le document – qui n'indique pas les adresses de leurs auteurs et mentionne un code postal inconnu à Genève - ne fournit aucune précision quant aux modalités de ce prêt notamment en ce qui concerne le taux d'intérêt, le paiement du service de la dette et l'amortissement alors même que le recourant affirme que son prêt était rémunéré. Or, en matière civile, le prêteur ne peut réclamer des intérêts que s'ils sont stipulés (cf. art. 313 de la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220). Le tribunal de céans doute que MM. S._____ et L._____ puis M. S._____ exclusivement après le décès de M. L._____, auraient payé spontanément des intérêts contractuellement non dus et exorbitants. En effet M. H._____ affirme qu'une partie des sommes qu'il a reçues entre 1992 et 2002, soit plus de CHF 670'302,50 constituerait le règlement des intérêts de la dette.

Rien non plus ne laisse deviner qu'il s'agirait d'un prêt partiaire, soit un prêt de consommation qui présente comme particularité d'être presque toujours une participation financière à une entreprise mais au lieu d'un intérêt fixe déterminé par le contrat de prêt ou par la loi, la contre-prestation de l'emprunteur consiste en une quote-part des bénéfices qu'il pourra réaliser, notamment grâce au prêt qui lui a été consenti. Aucun indice ne vient étayer cette théorie, nouvellement développée par M. H._____ dans le cadre de son recours contre la décision de la CCRI. De surcroît, afin d'éviter que le prêt partiaire ne soit considéré comme une participation à une société simple, où l'associé participe aux bénéfices mais reprend également des dettes et risque de surcroît de voir son apport englouti à la suite d'opérations déficitaires respectivement d'être contraint de payer au-delà

de son apport, il est évident que si réellement il s'était agi d'un prêt partiaire, il aurait alors fait l'objet d'un contrat circonstancié.

Le recourant, imposé à Zurich vu son adresse et les premières déclarations de son conseil, n'a pas produit une seule déclaration d'impôts respectivement un seul bordereau d'impôts attestant de l'existence d'un prêt concédé à MM. L._____ et S._____. Or, M. H._____ avait l'obligation d'informer les autorités fiscales du canton de Zurich de l'existence du prêt, de son remboursement en capital et en intérêt. A cet égard, il a fallu attendre la réplique du recourant du 18 février 2003, adressée à la CCRI pour apprendre qu'entre 1992 et 2002, un certain nombre de remboursements avaient été opérés en plus des versements de CHF 332'118.- en 1994 et CHF 14'800.- en 1996. Le recourant a donc dû en faire état dans sa déclaration d'impôts à son domicile de Zurich. Il lui était donc aisé de produire de tels documents pour prouver ses allégués. Le tribunal de céans a ainsi acquis la conviction que M. H._____ n'a pas prêté, au sens des articles 305 et suivants CO de l'argent à MM. S._____ et L._____ tout comme il n'a pas conclu avec ces derniers un contrat de prêt partiaire mais qu'il a participé à la promotion « C._____ ».

Ce sentiment est renforcé par les affirmations du recourant lorsqu'il prétend que M. S._____ se serait engagé, ensuite du décès de son associé, non seulement à rembourser le prêt de CHF 260'000.- avec un intérêt dès 1991, mais en plus à lui verser, à titre gratuit, un montant supplémentaire de CHF 260'000.- dès la fin de la promotion « C._____ » et à réception des derniers montants dus sur cette opération. Il est là encore pour le moins curieux qu'un tel accord, extrêmement favorable au recourant, n'ait pas non plus été couché sur papier.

Par ailleurs, on ne comprend pas pourquoi le montant de l'avance porterait intérêts à 7% dès le 16 août 1991 alors que la somme a été remise à MM. S._____ et L._____ le 15 novembre 1989.

Qui plus est, M. S._____ a confirmé à l'AFC, dans son courrier du 19 juin 1999, que la promotion « C._____ » avait payé à un sous-participant la somme de CHF 332'118.- le 6 juin 1994 et CHF 14'801.- le 11 décembre 1996. Le recourant a admis avoir reçu les sommes de CHF 332'000.- et CHF 14'801.-. Ainsi donc, il est établi que le sous-participant visé dans le courrier précité de M. S._____ concerne bien M. H._____. M. S._____ faisait en outre remarquer que le montant de CHF 160'000.- qui avait été remis à M. L._____ pour qu'il le répercute au sous-participant en question, constituait un remboursement d'une mise de fonds et non d'un prêt en particulier celui du 18 décembre 1989.

L'examen du document intitulé « Promotion C._____ – Répartition des bénéfices », couvert par le secret fiscal, mentionne la distribution des bénéfices à chacun des participants et confirme indirectement que M. H._____ a

participé à la promotion. Le versement du 6 juin 1994 par CHF 332'118.- à Me Z._____ y figure expressément et plus précisément sous la rubrique des bénéfices distribués à MM. L._____ et S._____. Le document a été établi au 31 octobre 1996 soit la date de la clôture des comptes qui ont été fournis à l'AFC par M. H._____ lui-même. S'il n'était pas un sous-participant et que l'avance qu'il a consentie le 15 novembre 1989 à MM. S._____ et L._____ était un prêt personnel à ces derniers, il n'y avait aucune raison pour que ledit versement apparaisse dans la répartition des bénéfices entre partenaires. En effet, s'agissant d'un remboursement d'un prêt privé par MM. L._____ et S._____, il n'avait pas à figurer dans un tel document, l'information n'intéressant pas au surplus les autres participants dans cette hypothèse. Puisque tel a été le cas, c'est manifestement parce que le recourant était un sous-participant représenté par MM. L._____ et S._____.

Par ailleurs, M. S._____ a confirmé le 30 octobre 1999 à l'AFC que M. O._____ avait versé le 19 mars 1991 la somme de CHF 500'000.- tant à lui-même qu'à MM. L._____ et S._____, lui-même et son associé recevant chacun CHF 170'000.- et le recourant CHF 160'000.-. Là encore, s'il s'était agi d'un remboursement de MM. S._____ et L._____ à M. H._____ de tout ou partie de son avance du 15 novembre 1989, cette somme n'aurait jamais été versée par le pilote de l'opération. Quoi qu'il en soit M. S._____ a indiqué dans son courrier qu'il s'agissait d'un remboursement d'une mise de fonds.

Enfin, si le recourant a pu joindre à son acte de recours la comptabilité au 31 octobre 1996 afférant à la promotion immobilière « C._____ », c'est parce qu'il en est partie prenante. En effet, on ne comprend pas eu égard à la confidentialité de ces informations, que le pilote de l'opération, M. O._____, respectivement M. L._____ lui ait remis un tel document de surcroît arrêté au cours de l'année fiscale et qui concerne d'autres participations de surcroît.

Ainsi, il est établi que les sommes reçues par le recourant soit CHF 332'118.- en 1994 et CHF 14'802.- en 1996 (tous comme les autres versements perçus entre 1991 et 1996 en tous cas) sont en étroite relation avec la promotion immobilière « C._____ ». Il s'agit de revenus qui doivent être taxés comme tels.

C'est donc à juste titre que l'AFC a procédé à la reprise des bordereaux ICC 1995 et 1997.

6. Le recourant reconnaît avoir reçu, pour l'année 1997 une somme supplémentaire de CHF 58'000.-. Cette information a été portée à la connaissance de l'AFC dans le cadre du recours. Ignorée par l'AFC à l'époque de la reprise, elle n'a donc pas pu en tenir compte. En vertu de l'article 54 alinéa 1 LPfisc, l'autorité de céans est en droit de modifier la taxation du contribuable à son désavantage (reformatio in pejus).

Le dossier sera cependant renvoyé à l'AFC pour qu'elle tienne compte de ce fait nouveau et fasse porter la reprise concernant l'année fiscale 1997 de CHF 14'800.- à CHF 72'800.-.

7. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou qu'un taxation entrée en force soit incomplète, (…) est puni d'une amende. En règle générale l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si le fait est grave elle peut au plus être triplée.

La preuve de l'intention est considérée comme établie lorsqu'il est constaté avec une certitude suffisante que le contribuable était conscient de l'inexactitude ou du caractère incomplet des indications fournies. Si la connaissance est établie, alors on doit également admettre que le contribuable a agi avec volonté c'est-à-dire avec l'intention de tromper les autorités fiscales ou à tout le moins envisagé de le faire (RDAF 1991 p. 131 ; ATF 114 I b 27 ; ATA du 21 mai 1996 cause F). Il y a lieu de relever également que le Tribunal fédéral a jugé que lorsque les éléments de la fortune ou du revenu ne sont pas indiqués dans la soustraction, on peut admettre ordinairement qu'il y a eu intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002), la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en cas de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a donné étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a intentionnellement voulu tromper les autorités fiscales ou du moins qu'il a accepté cette conséquence (dol éventuel) afin d'obtenir une taxation moins élevée. Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer qu'un autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATA/405/2004 du 2 mai 2004).

L'article 69 LPfisc est entré en vigueur le 1er janvier 2002 et a abrogé les articles 340 et 341 LCP.

Le nouveau droit est plus favorable que l'ancien dans le cas présent. Il prévoit en effet que l'amende ne peut être supérieure au triple de l'impôt soustrait.

Conformément au principe de la lex mitior, c'est donc au regard des nouvelles dispositions légales que doit s'examiner la question de l'amende.

Il apparaît que le recourant a délibérément caché sa participation à la promotion immobilière « C._____ » et a opéré au travers de tiers. Il a persisté

dans son attitude coupable en cachant à l'AFC les différentes participations qu'il a reçues dans le cadre de l'opération « C._____ » et qui ascendent à plus de CHF 670'000.-. Il n'a reconnu avoir touché des montants que face à l'évidence. Il ne pouvait ignorer qu'il devait déclarer les montants perçus d'autant plus qu'il participe à une autre promotion (« H._____- ») et sur la base de laquelle il est imposé de manière limitée.

L'intention est manifeste.

La peine ordinaire est prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou atténuantes. Compte tenu des circonstances, l'AFC n'a pas fait preuve d'arbitraire en infligent au recourant une amende correspondant au montant de l'impôt éludé.

8. Le recours de M. H._____ est donc rejeté, la décision de la CCRI concernant les bordereaux rectificatifs de l'année 1995 et d'amende sont confirmés. Le dossier est renvoyé à l'AFC pour une nouvelle décision s'agissant de la taxation de l'année 1997.

Un émolument de CHF 1'500.- est mis la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 août 2003 par Monsieur H._____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 2003 ;

au fond :

le rejette ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 2003 en ce qui concerne le bordereau rectificatif de l'année 1995 et le bordereau de l'amende ;

retourne le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants concernant la taxation de l'année 1997 ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :	la vice-présidente :
D. Werffeli Bastianelli	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :