RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2237/2021-ICCIFD **ATA/1203/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 novembre 2022

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____,
représenté par B_____ société fiduciaire SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 avril 2022 (JTAPI/425/2022)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) pour les années 2007, 2008, 2009, 2011, 2012 et 2013.

2) Selon le registre informatisé (ci-après : Calvin) de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), Monsieur A_____ a épousé Madame A_____ le 20 novembre 2006. Il a exercé la profession d'avocat à Genève.

3) Le contribuable et son épouse ont été taxés d'office pour les périodes fiscales 2007 à 2009 et 2013. Les bordereaux de ces années, ainsi que ceux de 2011 et 2012, sont entrés en force.

4) Selon Calvin, le contribuable a quitté la Suisse le 23 février 2015, à destination de Vienne (Autriche) et s'est séparé de son épouse, cette dernière étant restée domiciliée en Suisse.

5) Par courriers des 13 avril, 27 mai et 9 octobre 2015 puis 12 avril et 6 juin 2016, tout en indiquant « agir au nom et pour le compte » du contribuable et de son épouse, B_____ société fiduciaire SA (ci-après : B_____, la fiduciaire ou le mandataire) a informé divers services de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) que les époux étaient séparés depuis le 1er mars 2014 et que le contribuable vivait en Autriche depuis cette date.

6) Le 15 juin 2016, le contribuable a donné par écrit procuration à la fiduciaire pour le représenter valablement devant l'AFC-GE.

7) Le 2 août 2016, déclarant agir au nom et pour le compte de M. A_____, B_____ a donné suite à un entretien avec un chef de groupe de l'AFC-GE. Le contribuable souhaitait racheter ses dettes fiscales en procédant à un paiement de CHF 50'000.- à trente jours et d'un montant de CHF 250'000.- en 50 mensualités de CHF 5'000.- pour solde de tout compte. La fiduciaire a remis un extrait du registre des poursuites au 21 juin 2016, selon lequel le contribuable devait environ CHF 6'000'000.- à ses créanciers.

8) L'AFC-GE et la fiduciaire ont échangé des courriers les 2 et 28 septembre ainsi que le 12 octobre 2016. Celle-ci a indiqué agir au nom et pour le compte du contribuable.

9) Par courrier du 5 décembre 2016 adressé à la fiduciaire, l'AFC-GE a informé le contribuable et son épouse de l'ouverture de procédures en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2009 et 2011 à 2013 et d'une procédure en tentative de soustraction pour les années 2010 et 2014. La division

principale de la TVA de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) avait communiqué aux autorités fiscales genevoises des chiffres d'affaires non déclarés par le contribuable, à savoir :

2007	CHF 2'433'190.-
2008	CHF 1'388'779.-
2009	CHF 2'279'044.-
2010	CHF 322'585.-
2011	CHF 295'040.-
2012	CHF 402'475.-

Le contribuable et son épouse étaient priés de faire parvenir à l'AFC-GE divers justificatifs, accompagnés des déclarations d'impôt 2006 à 2010 dûment remplies, datées et signées. Un délai au 31 janvier 2016 [recte : 2017] leur était accordé pour répondre et formuler d'éventuelles observations.

10) Le 5 janvier 2017, agissant au nom et pour le compte du contribuable, la fiduciaire a répondu à un courrier de l'AFC-GE du 8 décembre 2016 qui n'a pas été versé à la procédure. Elle prenait note que celle-là ne proposait plus de rachat des actes de défaut de biens jusqu'à la finalisation des procédures en rappel d'impôt et en soustraction. Elle retirait donc sa proposition de rachat de ces actes de défaut de biens.

11) Le 11 janvier 2017, agissant au nom et pour le compte de l'épouse du contribuable, la fiduciaire a pris bonne note de l'ouverture des procédures précitées. Vivant séparée du contribuable depuis le 1er mars 2014, elle n'avait jamais travaillé avant sa séparation et n'avait ni revenu ni fortune imposable avant ce moment-là. De plus, ne possédant pas les documents requis, elle était dans l'incapacité de remplir complètement les déclarations fiscales. Enfin, il fallait tenir compte du fait que le contribuable n'avait pas fait élection de domicile auprès de la fiduciaire.

12) Le 23 janvier 2017, donnant suite à la lettre de l'AFC-GE du 5 décembre 2016 et agissant au nom et pour le compte du contribuable, la fiduciaire a souligné qu'à sa connaissance le contribuable était criblé de dettes, qu'il avait cessé toute activité professionnelle en Suisse depuis plusieurs années et qu'il habitait à l'étranger. Le contribuable n'avait fait aucune élection de domicile auprès d'elle. Elle priait le fisc d'en tenir compte et de notifier directement au contribuable tout courrier le concernant.

13) Par courrier du 2 février 2017 adressé à B_____, l'AFC-GE a confirmé avoir pris note de l'absence d'élection de domicile du contribuable auprès d'elle. Elle l'a toutefois priée de lui communiquer son adresse.

14) Par courrier recommandé daté du 4 avril 2017, envoyé au contribuable à son adresse à Vienne, l'AFC-GE l'a informé de l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2013 et d'une procédure en tentative de soustraction pour l'année 2014. Le contenu de ce courrier était le même que celui du 5 décembre 2016. La poste l'a renvoyé à l'AFC-GE avec la mention « Verzogen – Moved ».

15) À la demande du contribuable et de son mandataire, ces derniers ont été reçus par l'AFC-GE, dans ses locaux, en date du 22 septembre 2017.

16) Par courriel du 27 septembre 2017, la fiduciaire agissant « à la demande de M. A_____ » a remercié l'AFC-GE de les avoir reçus. Ils souhaitaient une nouvelle entrevue afin de « tenter de liquider le dossier ».

L'AFC-GE a répondu au mandataire, par courriel du 6 octobre 2017, que le contribuable devait fournir une adresse en Suisse afin de lui notifier la lettre d'ouverture des procédures susmentionnées et qu'il puisse amener tout élément pouvant réduire son assiette imposable. À défaut d'une telle adresse, elle poursuivrait l'instruction du dossier et notifierait des bordereaux de rappel d'impôt par publication dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO) sur la base des informations en sa possession.

17) Le 13 décembre 2018, l'AFC-GE a répondu à B_____ que, suite à sa demande du 10 décembre 2018, laquelle ne figure pas au dossier, elle n'était toujours pas en mesure de traiter sa demande de rachat des actes de défaut de biens, une procédure étant en cours.

18) Par lettre du 18 décembre 2018, la fiduciaire, « agissant au nom et pour le compte » du contribuable, a sollicité une nouvelle entrevue « pour discuter de la procédure en rappel d'impôt à l'encontre de M. A_____ ».

19) Par pli recommandé du 16 janvier 2019 à la fiduciaire, l'AFC-GE a constaté que le contribuable n'avait pas désigné de représentant en Suisse pour recevoir valablement des notifications. Dès lors, faute d'une telle adresse dont l'importance avait été indiquée dans le courriel du 6 octobre 2017, elle ne pouvait donner une suite favorable à la demande d'entretien. Elle invitait une nouvelle fois B_____ à lui confirmer que les notifications pouvaient lui être adressées pour le compte du contribuable.

20) Par publication dans la FAO du 28 janvier 2021, l'AFC-GE a informé le contribuable que des décisions le concernant lui étaient adressées pour les périodes fiscales 2006 à 2014. Des copies de celles-ci pouvaient être retirées

auprès de l'AFC-GE. Le contribuable était en outre avisé qu'il pouvait adresser une réclamation contre les décisions susmentionnées auprès de ladite autorité dans un délai de trente jours à compter de cette publication.

21) Le 18 mars 2021, M. A_____ a signé une procuration en faveur de la fiduciaire « pour retirer les décisions émises par [l'AFC-GE] en date du 28 janvier 2021 pour les périodes fiscales 2006 à 2014 ».

22) Le 1er avril 2021, par l'intermédiaire de la fiduciaire et après consultation de la FAO, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre des décisions relatives aux années fiscales 2006 à 2014 publiées le 28 janvier 2021. Il restait dans l'attente des copies de ces décisions, qui avaient fait l'objet d'une demande à l'AFC-GE en date du 18 mars 2021. Dès réception de ces documents, et après examen du dossier, il compléterait sa réclamation.

23) Le 19 avril 2021, l'AFC-GE a remis au contribuable, à l'adresse de la fiduciaire, ses bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2007 à 2009 et 2011 à 2013, ainsi que des bordereaux d'amende ICC et IFD 2011 à 2013. Les procédures étaient terminées sans supplément d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 et sans amende pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2010 et 2014. Un délai au 5 mai 2021 lui était accordé pour remettre d'éventuelles observations.

24) Par courrier de B_____ du 23 avril 2021, le contribuable a objecté n'avoir pas reçu la lettre du 5 décembre 2016 mentionnée par l'AFC-GE dans le courrier qui accompagnait ses bordereaux. Les procédures concernées n'avaient pas été engagées valablement et étaient donc nulles de plein droit. Il n'avait jamais été avisé d'une ouverture de procédures en rappel d'impôt de manière conforme à la loi. Au surplus, les rappels d'impôt des années 2007 à 2009 étaient prescrits. Une procuration avec élection de domicile était remise en annexe.

25) Par décision du 31 mai 2021, l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur la réclamation formulée le 1er avril 2021 et complétée le 23 avril 2021 contre les bordereaux rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2014 notifiés le 28 janvier 2021 et contre les bordereaux amende pour l'ICC et l'IFD 2006 à 2014 notifiés le 28 janvier 2021. Le délai de réclamation était en effet échu le 1er mars 2021.

L'AFC-GE a en outre précisé que « dans le souci de [lui] fournir une information complémentaire utile et sans qu'il s'agisse de remettre en cause l'aspect formel de la décision ci-dessus, nous pouvons préciser ce qui suit : la société B_____ avait un pouvoir de représentation envers [l'AFC-GE], notamment dans le cadre des discussions avec le service des remises d'impôts et du traitement des actes de défaut de biens. Le courrier d'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt du 5 décembre 2016 a été porté à [sa] connaissance au plus tard le 22 septembre 2017, lors de notre entretien en [sa] présence et celle de [sa] mandataire (B_____) représentée par Monsieur

C_____. Ainsi, l'ouverture des procédures selon notre courrier du 5 décembre 2016 a été valablement notifiée ».

26) Par acte du 30 juin 2021, sous la plume de la fiduciaire, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant principalement à ce que celle-ci et les décisions de rappel et d'amende du 28 janvier 2021 soient déclarées nulles de plein droit. Subsidiairement, il a conclu à leur annulation.

L'AFC-GE ne l'avait pas informé par écrit de l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt. Lors de l'entretien « informel » du 22 septembre 2017, l'autorité intimée ne lui avait demandé ni son adresse ni qu'il nomme un représentant en Suisse, afin de pouvoir lui notifier l'ouverture de ces procédures en bonne et due forme. De plus, l'ouverture de celles-ci n'avait pas été publiée dans la FAO. Ainsi, ces procédures étant entachées d'un vice de forme, les décisions du 28 janvier 2021 étaient nulles et sans effet.

L'AFC-GE avait eu un comportement contradictoire en confirmant dans son courrier du 2 février 2017 qu'il n'avait pas de représentant en Suisse, puis en laissant entendre dans sa décision sur réclamation du 31 mai 2021 qu'il en avait un. En outre, il n'avait pas pu consulter son dossier ni être entendu. La publication dans la FAO du 28 janvier 2021 n'était pas motivée et ne contenait aucune mention d'une éventuelle amende. Les décisions datées du 28 janvier 2021 avaient été notifiées le 19 avril 2021, de sorte que la réclamation du 1er avril 2021 avait été formée en temps utile.

L'ouverture de la procédure de rappel d'impôt n'ayant pas été valablement notifiée et aucun acte d'interruption de prescription n'ayant été effectué, le droit d'introduire une telle procédure était prescrit pour les années 2006 à 2010. Il en allait de même pour la procédure de soustraction d'impôt pour ces périodes.

27) Dans sa réponse du 30 septembre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

À défaut d'un domicile connu à l'étranger et d'un représentant en Suisse, les décisions et prononcés pouvaient être valablement notifiés par publication dans la FAO. Le délai de réclamation arrivant à échéance le 1er mars 2021, la réclamation déposée le 1er avril 2021 était tardive.

Le mandataire, titulaire d'un brevet d'avocat, utilisait des termes tels que « au nom et pour le compte » du contribuable, lequel lui avait donné procuration en date du 15 juin 2016. Il avait agi en cette qualité et sa procuration n'avait pas été révoquée. Dès lors, il fallait considérer que le contribuable avait été valablement informé de l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt. Au surplus, tant le contribuable que son mandataire avaient eu

connaissance, le 22 septembre 2017 au plus tard, du courrier recommandé concernant l'ouverture de ces procédures. Par ailleurs, l'AFC-GE avait demandé à plusieurs reprises qu'une adresse lui soit communiquée, en précisant qu'en cas d'inexécution, la notification se ferait par publication dans la FAO. Le contribuable avait pu s'exprimer à de multiples reprises, notamment lors des entretiens dans les locaux de l'AFC-GE. Partant, son droit d'être entendu avait été respecté.

En raison du secret fiscal, la notification par publication dans la FAO ne pouvait pas révéler publiquement les éléments fiscaux du contribuable. Elle était dès lors conforme à la loi.

28) Le 19 novembre 2021, M. A_____ a notamment précisé que M. C_____ n'était pas titulaire du brevet d'avocat et qu'aucune élection de domicile auprès de la fiduciaire n'avait été effectuée avant le 22 avril 2021.

29) Le 25 avril 2022, le TAPI a rejeté le recours.

a. Lors des nombreux échanges de correspondance intervenus en 2015 et 2016 entre l'AFC-GE et la fiduciaire, cette dernière s'était toujours présentée comme agissant au nom et pour le compte du contribuable. La procuration signée par le contribuable en date du 15 juin 2016, attestait clairement que la fiduciaire avait le pouvoir de le représenter devant l'AFC-GE. Il ne ressortait pas des pièces du dossier que l'AFC-GE aurait été informée, avant le 5 décembre 2016 qu'il n'y avait pas d'élection de domicile auprès de la fiduciaire. Ce n'était que par courrier du 11 puis du 23 janvier 2017 que cette dernière avait avisé les autorités fiscales qu'elles devaient notifier directement au contribuable tout courrier le concernant.

Dès lors, il y avait lieu de considérer que le courrier recommandé du 5 décembre 2016, adressé à la fiduciaire concernant l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2009 et 2011 à 2013 et en tentative de soustraction pour les années 2010 et 2014, avait été valablement notifié à M. A_____. Au surplus, les nombreux courriers qui avaient suivi, ainsi que l'entretien du 22 septembre 2017 dans les locaux de l'AFC-GE, auquel le contribuable avait participé, démontraient que celui-ci était parfaitement au courant de ces procédures. Par conséquent, les décisions du 28 janvier 2021 ne pouvaient être déclarées nulles au motif que les procédures en rappel et soustraction d'impôt n'avaient pas été valablement ouvertes.

b. En ce qui concernait la validité de la notification des décisions du 28 janvier 2021 par publication dans la FAO, la loi prévoyait que les décisions et les prononcés étaient notifiés au contribuable par écrit avec indication des voies de droit. Lorsque le contribuable n'avait pas de domicile connu ou qu'il se trouvait à l'étranger, sans avoir de représentant en Suisse, les décisions et prononcés pouvaient lui être notifiés valablement par publication dans la feuille officielle du

canton concerné. M. A_____ ayant indiqué que l'élection de domicile auprès de la fiduciaire était effective à compter du 22 avril 2021 et à défaut d'une adresse avant cette date, l'AFC-GE n'avait pas d'autre choix que de procéder par notification dans la FAO. Elle avait d'ailleurs avisé le contribuable que, sans adresse de notification, elle procéderait de la sorte. Par ailleurs, la forme et le contenu de cette publication ne prêtaient pas le flanc à la critique. La notification précisait en effet que les décisions pouvaient être retirées auprès de l'AFC-GE et que le délai de réclamation était de trente jours à compter de la publication officielle. Elle respectait également le secret fiscal dans la mesure où elle ne mentionnait pas les données personnelles du contribuable telles que les éléments imposables et les montants d'impôt.

Les décisions notifiées le 28 janvier 2021 étant valables, il restait à examiner la question de savoir si la réclamation était tardive et, partant, irrecevable.

c. Comme cela venait d'être examiné, les décisions litigieuses avaient été valablement notifiées par publication dans la FAO le 28 janvier 2021. La notification mentionnait expressément qu'une réclamation pouvait être adressée auprès de l'AFC-GE « dans un délai de trente jours à compter de la présente publication ». La réclamation ayant été formée le 1er avril 2021, soit deux mois environ après la notification dans la FAO, elle était manifestement tardive.

d. M. A_____ ne faisait valoir aucune circonstance exceptionnelle ni aucun motif sérieux qui justifierait une restitution du délai. C'était dès lors à bon droit que l'AFC-GE avait déclaré la réclamation irrecevable en raison de sa tardiveté. Les décisions du 28 janvier 2021 étant entrées en force, la question de leur annulabilité n'avait pas à être examinée.

30) M. A_____ a formé recours contre ce jugement par acte expédié à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) le 27 mai 2022. Il a conclu à son annulation, à ce que les décisions ICC et IFD pour les périodes fiscales 2006 à 2014 du 28 janvier 2021 publiées dans la FAO du même jour soient déclarées nulles de plein droit, à ce que la décision sur réclamation du 31 mai 2021 soit également déclarée nulle de plein droit. Subsidiairement, il a conclu à ce que la décision sur réclamation du 31 mai 2021 soit annulée et la cause renvoyée à l'AFC-GE.

a. Un vice de forme était à l'origine de la procédure, qui était nulle de plein droit. L'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt devait être communiquée par écrit à la personne concernée qui était invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre. En cas d'adresse inconnue ou à l'étranger sans représentation avec élection de domicile, l'ouverture de la procédure devait s'effectuer par publication dans la FAO, l'autorité devant apporter la preuve de la notification. Dans son courrier du 23 janvier 2017 à l'AFC-GE, son mandataire

avait indiqué que : « Aucune élection de domicile en faveur de [B_____] n'[avait] été notifiée à votre administration en relation avec M. A_____ ». L'AFC-GE avait confirmé ce point à B_____ le 2 février 2017. Ensuite, le 6 octobre 2017, le service du contrôle de l'AFC-GE avait indiqué à B_____ qu'aucune procédure n'était ouverte contre lui. Le 16 janvier 2019, l'AFC-GE avait à nouveau constaté qu'il n'avait pas désigné de représentant en Suisse afin de valablement recevoir une notification et précisant qu'aucune ouverture de procédure ne lui avait été notifiée.

Ainsi, l'argument développé dans la décision sur réclamation et selon lequel le courrier d'ouverture des procédures en rappel et soustraction du 5 décembre 2016 avait été porté à sa connaissance au plus tard le 22 septembre 2017 ne correspondait pas à la réalité des faits. Aucune notification ne lui avait signifiée dans les formes prévues par la loi. Dès lors qu'il avait assisté au bref entretien informel hors procédure du 22 septembre 2017, l'AFC-GE pouvait à cette occasion lui demander son adresse et nommer un représentant en Suisse, ce qu'elle n'avait pas fait.

Il convenait de conclure « qu'aucune ouverture de procédures en rappel et soustraction d'impôt » n'avait été initiée dans ce dossier. Il était erroné de soutenir que des décisions en ce sens pour les périodes 2006 à 2014 avaient été notifiées par une publication dans la FAO, le contenu desdites décisions n'ayant pas fait l'objet de cette publication. Le TAPI ne s'était pas prononcé et avait éludé toute discussion sur ce point.

b. Le principe de la bonne foi avait été violé. Le 16 janvier 2019, le service du contrôle de l'AFC-GE avait constaté qu'il n'avait pas désigné de représentant en Suisse afin de valablement recevoir leur notification et qu'aucune ouverture de procédure ne lui avait été notifiée.

En outre, l'administration avait adopté un comportement contradictoire. Le 28 janvier 2021, elle avait en effet notifié dans la FAO qu'il était sans domicile connu ou qu'il se trouvait à l'étranger et sans représentant en Suisse. Elle avait précédemment, dans son courrier du 2 février 2017, considéré que tel était déjà le cas. Or, la décision du 31 mai 2021 laissait sous-entendre qu'il avait un représentant en Suisse, ce que B_____ réfutait. Le fardeau de la preuve de cette représentation incombait à l'AFC-GE mais aucune pièce allant dans ce sens n'avait été versée au dossier.

Du fait de ces vices de procédure majeurs, les décisions du 28 janvier 2021 étaient nulles et sans effet. Celle du 31 mai 2021 devait être considérée comme nulle ou sans objet, à tout le moins annulable.

c. Son droit d'être entendu avait été violé dans la mesure où il n'avait pas pu consulter son dossier ni être entendu. Les décisions du 28 janvier 2021 étaient

donc nulles et sans effet de ce fait. Au surplus, il contestait « d'ores et déjà intégralement les décisions si celles-ci devaient être jugées comme existantes ». En conséquence, la décision du 31 mai 2021 devait être considérée comme nulle ou sans objet, à tout le moins annulable.

d. Le contenu du texte publié dans la FAO ne constituait pas une décision finale. Cette publication ne contenait en effet ni les éléments imposables, ni le taux, ni le montant d'impôt. Cette publication n'était au surplus pas motivée. Dès lors, « la décision publiée dans la FAO du 28 janvier 2021 devait être considérée comme nulle et ne déployant aucun effet ».

e. La publication dans la FAO ne constituait pas une notification d'une décision finale d'amende puisqu'elle ne contenait aucune mention d'éventuelle amende. La décision publiée dans la FAO du 28 janvier 2021 devait être considérée comme nulle et ne déployant aucun effet en relation avec une éventuelle amende.

f. Comme indiqué précédemment, la notification dans la FAO ne respectait pas les règles relatives au contenu minimal d'une décision et devaient être considérées comme nulles et ne déployant aucun effet. À défaut, les décisions datées du 28 janvier 2021 et notifiées le 19 avril 2021 ne pouvaient déployer d'effets avant cette date. La réclamation du 1er avril 2021 avait donc été déposée en temps utile et était recevable. Toutefois, vu le non-respect des règles élémentaires de procédure comme l'absence de notification écrite d'ouverture de la procédure, les violations du droit de consulter le dossier et du droit d'être entendu, ces décisions étaient nulles voire annulables.

g. Il fallait constater la péremption de la procédure de rappel d'impôt et la prescription de la procédure de soustraction d'impôt. L'ouverture de la procédure de rappel d'impôt n'avait pas été valablement notifiée et aucun acte n'avait interrompu la prescription. Le droit d'introduire une procédure en rappel d'impôt était prescrite pour les années 2006 à 2011. En conséquence, et sans reconnaissance de l'existence de procédures en rappel d'impôt, il convenait de constater qu'une éventuelle ouverture de procédure de rappel d'impôt pour les années 2006 à 2011 devait être considérée comme éteinte. Il en allait de même du droit d'introduire une procédure en soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2011.

h. Le TAPI ne s'était pas prononcé sur ses griefs figurant sous les let. d à g.

31) Le 2 août 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

M. A_____ avait repris devant la chambre administrative l'argumentation juridique déjà contenue dans son recours au TAPI. Contrairement à ce que soutenait le recourant, les premiers juges s'étaient prononcés sur le grief portant

sur la nullité des procédures en rappel et soustraction d'impôt qui n'auraient pas été ouvertes à son encontre. Ils avaient à juste titre écarté ce grief.

La lettre d'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt ayant été valablement notifiée, c'était également à juste titre que le TAPI avait conclu que les décisions du 28 janvier 2021 notifiées dans la FAO n'étaient pas nulles. Le fisc avait à plusieurs reprises demandé par courriers ou oralement qu'une adresse lui soit communiquée en précisant qu'à défaut la notification des taxations se ferait par publication dans la FAO. En l'absence de réponse avant le 22 avril 2021, le fisc n'avait eu d'autre choix que de procéder ainsi. Le TAPI avait enfin à juste titre confirmé que les données personnelles du contribuable ne devaient pas être mentionnées sur les décisions notifiées dans le FAO, ces données devant être protégées.

32) Le 30 septembre 2022, le recourant a persisté dans ses griefs et conclusions.

Contrairement à ce qu'alléguait l'AFC-GE et retenait le TAPI, l'ouverture de procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2009 et 2011 à 2013 et en tentative de soustraction pour les années 2010 à 2014 ne lui avait pas été valablement notifiée. L'AFC-GE l'avait admis le 2 février 2017, le 6 octobre 2017 et le 16 janvier 2019. Aucune lettre d'ouverture de la procédure n'ayant été valablement notifiée, les décisions du 28 juin (sic) 2021 notifiées dans la FAO devaient être déclarées nulles. Le contenu de ces décisions était contraire à la loi.

33) Le 4 octobre 2022, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) 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'elle ou 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/1301/2020 du 15 décembre 2020 consid. 2b). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les

rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si une recourante ou un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, elle ou il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/1301/2020 précité consid. 2b).

Ainsi, l'autorité de recours n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/1390/2021 du 21 décembre 2021 consid. 2a et les références citées).

b. Le litige porte sur la conformité au droit du refus de l'intimée d'entrer en matière sur la réclamation formulée par le recourant au motif de sa tardiveté.

3) a. Le recourant soulève le grief d'une violation de son droit d'être entendu sous deux aspects. Tout d'abord, il reproche au TAPI de ne pas s'être prononcé sur plusieurs sujets. Les premiers juges auraient, selon lui, éludé la question de l'absence de notification des annonces d'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt. Ils auraient ignoré les questions du contenu et de l'absence de motivation des décisions publiées dans la FAO, de l'absence de mention à une amende dans ces publications, du dépôt en temps utile de sa réclamation le 1er avril 2021 ou encore de la prescription et de la péremption du droit à introduire une procédure en rappel et soustraction d'impôt. Le recourant se plaint ensuite de ne pas avoir pu consulter le dossier de la cause et de ne pas avoir été entendu. On comprend qu'il se plaint de ne pas avoir été entendu oralement.

b. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), 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 (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). 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 l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1). 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 sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 141 III 28 consid. 3.2.4).

c. Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (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. 114 LIFD prévoit que le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (al. 1, 1ère phrase). Le contribuable 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 (al. 2). Lorsqu'une autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que si elle lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve (al. 3). L'autorité qui refuse au contribuable le droit de consulter son dossier confirme, à la demande de celui-ci, son refus par une décision susceptible de recours (al. 4). Sur le plan cantonal, l'art. 17 LPFisc va dans le même sens.

d. La procédure administrative est en principe écrite, toutefois si le règlement et la nature de l'affaire le requièrent, l'autorité peut procéder oralement (art. 18 LPA). Par ailleurs, les garanties minimales en matière de droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprennent en principe pas celui d'être entendu oralement (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_15/2020 du 30 janvier 2020 consid. 2).

e. Au contraire de ce que soutient le recourant, le TAPI a traité la question de la notification des annonces d'ouverture de la procédure aux considérants 3 à 14 du jugement litigieux. Il a également traité la question de la validité de la notification des décisions publiées dans la FAO aux considérants 15 à 17 de son jugement, puis de la question de la tardiveté de la réclamation aux considérants 18 à 25. Le TAPI a enfin fait état, au chiffre 22 de la partie en fait de son jugement, du grief soulevé devant lui par le recourant dans son recours portant sur la prescription du droit d'introduire une procédure en rappel d'impôt pour les années 2006 à 2010. Les premiers juges n'ont toutefois pas traité cette question dans la partie en droit du jugement litigieux. Ce grief sera examiné dans le présent arrêt (infra consid. 7) et une éventuelle violation du droit d'être entendu du recourant sur ce point serait ainsi réparée, la chambre de céans disposant d'un plein pouvoir de cognition en fait et en droit (art. 61 al. 1 LPA).

Pour le reste, il est établi que le recourant et son mandataire, auquel il a donné en juin 2016 une procuration pour le représenter valablement devant l'intimée, ont été en contact constant avec cette dernière pendant toute la période qui a précédé l'annonce de l'ouverture des procédures litigieuses. Il en a été de même ensuite, l'autorité fiscale ayant, jusqu'en janvier 2019, plusieurs fois demandé à obtenir son adresse en Suisse. Il est également établi que le contribuable et son mandataire ont été reçus par l'intimée en septembre 2017. Or, il ne ressort pas du dossier que le recourant aurait durant cette période sollicité la consultation de son dossier fiscal ni que cette consultation lui aurait été refusée. Le 5 octobre 2021, le TAPI a informé le recourant que le dossier de la cause était à disposition pour consultation au greffe de ce tribunal sur rendez-vous. La chambre de céans en a fait de même le 4 août 2022.

Le recourant a ainsi pu défendre son point de vue et présenter ses griefs par écrit devant le TAPI puis la chambre de céans en toute connaissance de cause après avoir identifié les éléments du jugement avec lesquels il était en désaccord.

Le grief de violation du droit d'être entendu sera en conséquence écarté.

4) Le recourant soulève le grief d'un vice de forme à l'origine de la procédure qui serait nulle de plein droit. L'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt ne lui aurait pas été annoncée valablement, de sorte qu'aucune procédure de cet ordre n'aurait été lancée à son encontre.

a. Les art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc prévoient que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

Le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Au surplus, les dispositions concernant les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie (art. 153 al. 1 et 3 LIFD et 60 al. 1 et 4 LPFisc).

b. Selon les art. 183 al. 1 LIFD et 76 al. 1 LPFisc, l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer.

c. Le contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités chargées de l'application de la LIFD, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire (art. 117 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LPFisc).

d. À teneur de l'art. 9 al. 1 LPA, les parties, à moins qu'elles ne doivent agir personnellement ou que l'urgence ne le permette pas, peuvent se faire représenter par un conjoint, un partenaire enregistré, un ascendant ou un descendant majeur, respectivement par un avocat ou par un autre mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit.

En procédure administrative, lorsqu'un administré a constitué un avocat ou désigné un autre mandataire qualifié au sens de l'art. 9 LPA, cela entraîne la création d'un domicile de notification à l'adresse de ceux-ci. Si l'administré, l'avocat ou le mandataire veulent qu'il en soit autrement, il leur appartient alors de l'indiquer clairement à l'autorité administrative (ATA/1305/2021 du 30 novembre 2021 consid. 7a ; ATA/224/2020 du 25 février 2020 consid. 3b ; ATA/277/2013 du 30 avril 2013 consid. 14, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_578/2013 du 4 février 2014).

La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/271/2014 du 15 avril 2014 consid. 4). Par ailleurs, selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013 ; ATA/89/2018 du 30 janvier 2018 consid. 2).

e. En l'espèce, à de très nombreuses reprises entre avril et octobre 2015, puis entre avril et juin 2016, la fiduciaire est intervenue auprès de l'intimée en indiquant le faire « au nom et pour le compte » du contribuable et de son épouse. Le recourant a, le 15 juin 2016, donné par écrit procuration à la fiduciaire pour le représenter devant l'intimée. Ce mandataire est encore intervenu auprès de l'autorité fiscale en déclarant agir « au nom et pour le compte » du contribuable en août puis en septembre et octobre 2016. L'intimée était ainsi fondée à annoncer auprès de la fiduciaire le 5 décembre 2016 l'ouverture de procédures en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2009 et 2011 à 2013 et d'une procédure en tentative de soustraction pour les années 2010 et 2014, ce d'autant que ce n'est que le 11 janvier 2017 que la fiduciaire a indiqué à l'autorité fiscale sur le fait que le contribuable n'avait pas fait élection de domicile auprès d'elle. L'ouverture des procédures précitées ayant été valablement notifiée au contribuable, son grief sera écarté.

5) Le recourant soulève ensuite plusieurs griefs en lien avec les décisions du 28 janvier 2021. Il soutient qu'elles n'auraient pas été valablement notifiées et que leur contenu ainsi que leur motivation étaient défaillants. L'autorité fiscale aurait selon lui adopté un comportement contradictoire et violé le principe de la protection de la bonne foi. Du fait de ces vices, ces décisions seraient nulles et sans effet. Il en allait de même de la décision sur réclamation en cause, qui serait à tout le moins annulable.

a. L'art. 116 LIFD prévoit que les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable et doivent indiquer les voies de droit (al. 1). Lorsque le contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant en Suisse, les décisions et prononcés peuvent lui être notifiés valablement par publication dans la Feuille d'avis officielle du canton (al. 2). L'art. 19 al. 1 et 4 LPFisc va dans le même sens.

b. Selon l'art. 110 al. 1 LIFD, les personnes chargées de l'application de cette loi ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux. L'art. 11 al. 1 LPFisc a une teneur identique.

c. Le principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst. exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale (arrêts du Tribunal fédéral 6B_266/2020 du 27 mai 2020 ; 1C_173/2017 du 31 mars 2017 consid. 2.3 ; Jacques DUBEY, Droits fondamentaux, vol. 2, 2018, p. 642 n. 3454). Ce principe est l'émanation d'un principe plus général, celui de la confiance, lequel suppose que les rapports juridiques se fondent et s'organisent sur une base de loyauté et sur le respect de la parole donnée. Le principe de la loyauté impose aux organes de l'État ainsi qu'aux particuliers d'agir conformément aux règles de la bonne foi ; cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; ATA/555/2022 du 24 mai 2022 consid. 9).

d. En l'espèce, il n'est pas contesté que conformément aux données enregistrées dans Calvin, le contribuable n'est plus domicilié en Suisse depuis le 23 février 2015. Le 23 janvier 2017, la fiduciaire a confirmé à l'intimée qu'aucune élection de domicile n'existait auprès d'elle et qu'il fallait notifier directement au contribuable tout courrier le concernant. L'intimée en a pris note le 2 février 2017 et invité le mandataire à lui communiquer l'adresse du contribuable. Elle a ensuite réitéré sa demande à plusieurs reprises entre octobre 2017 et janvier 2019, la fiduciaire ayant une nouvelle fois, le 27 septembre 2017, indiqué agir pour le compte du contribuable. Sans réponse de la part de ce dernier, après avoir dûment informé le mandataire qu'elle agirait de la sorte, l'intimée n'a eu d'autre choix que de notifier ses décisions par publication dans la FAO le 28 janvier 2021. Le fait que le 23 avril 2021 le recourant se décide à élire domicile auprès de la fiduciaire ne change rien à ce qui précède dès lors qu'il ne ressort pas de la procédure que le contribuable, plusieurs fois invité à le faire, aurait été empêché de procéder à cette élection de domicile bien avant cette date.

Le contenu des décisions du 28 janvier 2021 ne prête pas le flanc à la critique. Comme elle l'expose à juste titre, l'autorité intimée devait en effet protéger le secret fiscal du contribuable et elle ne pouvait en conséquence mentionner dans la FAO des données relatives à son patrimoine, aux montants des

impôts dus ou encore aux éléments imposables. La publication faite dans la FAO était suffisante dès lors qu'elle informait le contribuable de ce que des décisions concernant les périodes fiscales 2006 à 2014 pouvaient être retirées auprès de l'autorité fiscale et qu'un délai de trente jours était ouvert pour déposer une éventuelle réclamation. Enfin, on ne voit pas en quoi la bonne foi de l'intimée pourrait être remise en cause. Elle a en effet plusieurs fois et de manière constante, sans varier dans son attitude, demandé à obtenir l'adresse du recourant sans que ni ce dernier ni son mandataire ne répondent. Le recourant semble reprocher à l'intimée de ne pas lui avoir demandé son adresse lors de l'entrevue qui a réuni les protagonistes du présent litige le 22 septembre 2017. Outre qu'on ignore tout du contenu des discussions qui ont eu lieu ce jour-là, on ne voit pas ce que cela aurait changé le recourant ayant eu avant et après cette rencontre de nombreuses occasions de communiquer à l'intimée les informations qu'elle sollicitait s'agissant notamment de son adresse.

Il découle de ce qui précède que les décisions du 28 janvier 2021 ont été valablement notifiées par publication dans la FAO.

6) L'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt et les décisions du 28 janvier 2021 ayant été valablement notifiées au recourant, reste à examiner si la réclamation déposée le 1er avril 2021 était tardive.

a. Le délai de réclamation fixé par la loi est de trente jours (art. 39 al. 1 LPFisc et 132 al. 1 LIFD), est une disposition impérative de droit public. Il n'est, en principe, pas susceptible d'être prolongé (art. 21 al. 1 LPFisc, 119 al. 1 LIFD et 16 al. 1 LPA), restitué ou suspendu, si ce n'est par le législateur lui-même. Celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/85/2020 du 28 janvier 2020 consid. 3a et les références citées). Le strict respect des délais légaux se justifie pour des raisons d'égalité de traitement et n'est pas constitutif de formalisme excessif (ATF 142 V 152 consid. 4.2 in fine).

b. Le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation est remise au département, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (art. 41 al. 1 LPFisc et 133 al. 1 LIFD). Selon les art. 41 al. 3 LPFisc et 133 al. 3 LIFD, passé le délai de trente jours, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement.

c. Aux termes de l'art. 16 LPA, un délai fixé par la loi ne peut être prolongé ; les cas de force majeure sont réservés (al. 1) ; le délai imparti par l'autorité peut être prolongé pour des motifs fondés si la partie en fait la demande avant son expiration (al. 2) ; la restitution pour inobservation d'un délai imparti par l'autorité peut être accordée si le requérant ou son mandataire a été empêché sans sa faute d'agir dans le délai fixé ; la demande motivée doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé (al. 3). Tombent sous la notion de force majeure les événements extraordinaires et imprévisibles qui surviennent en dehors de la sphère d'activité de l'intéressé et qui s'imposent à lui de façon irrésistible (ATA/160/2019 du 19 février 2019 consid. 2b ; ATA/916/2015 précité consid 2c ; ATA/378/2014 du 20 mai 2014 consid. 3d ; ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4b).

d. En l'espèce, les décisions du 28 janvier 2021 ont été valablement notifiées au recourant et le délai de trente jours ouvert pour déposer une réclamation auprès de l'intimée était mentionné dans la publication dans la FAO. En déposant sa réclamation le 1er avril 2021, soit près de deux mois plus tard, le recourant a agi tardivement. Outre les griefs relatifs à la notification de ces décisions qui ont été examinés précédemment, le recourant ne fait valoir aucun empêchement qui justifierait de prolonger le délai de trente jours prévu par la loi. C'est en conséquence à juste titre que l'intimée a refusé d'entrer en matière sur la réclamation formulée le 1er avril 2021 en raison de sa tardiveté. Pour le reste, on ne voit pas pourquoi la décision de l'intimée du 31 mai 2021, valablement notifiée et dont le contenu n'a pas échappé au recourant serait nulle ou annulable.

7) Le recourant soulève enfin les griefs de la péremption de la procédure de rappel d'impôt et de la prescription de la procédure en soustraction d'impôt.

Il s'agit de questions qui doivent être examinées avec le fond du litige. Ces griefs n'ont dès lors pas à être traités en l'espèce, l'objet du litige portant uniquement sur la conformité au droit du refus de l'intimée d'entrer en matière sur la réclamation formulée par le recourant en raison de sa tardiveté.

Partant, le recours sera rejeté.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mai 2022 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 avril 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

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 B_____ société fiduciaire SA, mandataire de Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
F. Scheffre	J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :