RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/2465/2020-ICC** **ATA/1063/2023**

# COUR DE JUSTICE

## Chambre administrative

## Arrêt du 26 septembre 2023

**4ème section**

dans la cause

**A_____** **recourant**
représenté par Mes Alexandre FALTIN et Lysandre PAPADOPOULOS, avocats

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE** **intimée**

_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 juin 2023 (JTAPI/732/2023)**

## EN FAIT

**A.** **a.** Durant l'année 2008, A_____ (ci-après : le contribuable) était administrateur-président avec signature individuelle de la société B_____ SA (ci-après : B_____ SA), dont il détenait un tiers du capital-actions en qualité de propriétaire et un autre tiers en qualité de nu-propriétaire, l'usufruitier de ce tiers étant son père, C_____. Sa mère, D_____ détenait le troisième tiers de ce capital-actions (constitué de 5'000 actions de CHF 1'000.- nominatives liées).

**b.** Dans sa déclaration fiscale 2008, qu'il a déposée en janvier 2012, le contribuable a mentionné sa participation dans la B_____ SA pour une valeur de CHF 5'540'000.-, en se fondant sur une estimation de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 13 août 2010 (relative à la période fiscale 2008), selon laquelle la valeur de chaque titre de B_____ SA s'élevait à CHF 3'324.-.

**c.** Le 24 janvier 2013, C_____ est décédé, laissant pour seuls héritiers légaux et réservataires son épouse et ses deux enfants, dont le contribuable.

**d.** Par bordereau de taxation du 12 novembre 2013, l'AFC-GE a retenu, au titre de la fortune mobilière, CHF 5'540'000.-, soit la valeur que le contribuable avait déclarée pour sa participation dans B_____ SA.

Ce bordereau est entré en force.

**B.** **a.** Le 11 novembre 2016, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre de procédures en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2008, ainsi que d'une procédure en tentative de soustraction pour les périodes 2009 à 2014. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) l'avait informé qu'il avait bénéficié de prestations appréciables en argent sous forme de prise en charge de frais privés de véhicules. Elle citait les dispositions légales aux termes desquelles il était invité à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informé de son droit de refuser de déposer et de collaborer.

**b.** Le 22 novembre 2017, la division des affaires pénales et d'enquêtes de l'AFC-CH (ci-après : DAPE) a rendu son rapport d'enquête spéciale à l'encontre de la B_____ SA pour les années 2006 à 2014.

Les investigations menées avaient permis de démontrer qu'un grand nombre d'éléments du bénéfice n'avaient pas été déclarés, entraînant une diminution du bénéfice imposable et une réduction illicite d'impôt. Les déclarations d'impôts déposées par la B_____ SA pour les années 2006 à 2014 se fondaient sur de faux comptes, ceux-ci tenant compte d'importantes charges fictives.

Les 13 janvier, 28 avril et 1er septembre 2017, le contribuable (en sa qualité d'actionnaire et d'administrateur de la B_____ SA) avait été entendu en tant qu'inculpé, en présence de son avocat. Lors de la dernière audition, les résultats des investigations de la DAPE lui avaient été présentés. Il avait reconnu les faits.

Le 8 décembre 2017, sur la base du rapport de la DAPE et des comptes de la B_____ SA rectifiés, l'AFC-GE a procédé à une nouvelle estimation de la valeur des actions pour l'année 2008 - la portant de CHF 3'344.- à CHF 7'968.80 -, qu'elle a communiquée à la B_____ SA afin que ses actionnaires la déclarent pour l'année fiscale 2008 au titre de leur fortune mobilière. .

Le 13 décembre 2018, l'AFC-GE a communiqué au contribuable le détail des reprises auxquelles elle envisageait de procéder, y compris celles concernant les titres de la B_____ SA.

Le contribuable n'a pas donné suite à cette communication.

**c.** Le 20 décembre 2018, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau de rappel des impôts cantonal et communal (ICC) 2008, faisant étant d'un supplément d'impôt de CHF 74'910.85, et un bordereau d'amende de CHF 56'183.-. Ce supplément d'impôt résultait des reprises sur le revenu de CHF 9'600.- pour prestations appréciables en argent octroyées par la B_____ SA et sur la fortune de CHF 7'740'833.-, correspondant à la réévaluation des actions de la B_____ SA.

L'infraction avait été commise à tout le moins par dol éventuel. Compte tenu de la bonne collaboration du contribuable, la quotité de l'amende avait été réduite à 0,75 fois le montant des ICC soustraits.

**d.** Le 18 janvier 2019, le contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux.

La procédure de rappel d'impôt avait été ouverte uniquement en raison de l'utilisation de véhicules de la B_____ SA, et non pas à cause de la valeur de ses actions. L'AFC-GE ne pouvait donc procéder à un rappel d'impôt sur la fortune ni prononcer une amende y relative. Au demeurant, une procédure de rappel d'impôt ne pouvait pas être ouverte en cas de simple sous-évaluation des éléments imposables. La valeur des titres déclarée en 2012 était celle que l'AFC-GE lui avait communiquée. Cette dernière ne pouvait dès lors plus revenir sur son estimation initiale. Enfin, l'AFC-GE n'avait pas déduit de sa fortune la dette fiscale découlant du rappel d'impôt de CHF 74'910,85.

**e.** Le 26 février 2020, l'AFC-GE a procédé à une nouvelle estimation des titres de la B_____ SA pour l'année 2008, arrêtant ceux-ci à CHF 6'717.- chacun.

Le 7 septembre 2020, l'AFC-GE a évalué ceux-ci à CHF 6'870.- chacun. Elle a envoyé cette estimation au conseil d'administration de la B_____ SA, lui indiquant qu'elle remplaçait celle du 26 février 2020.

**f.** 17 juillet 2020, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation du contribuable, déduisant de sa fortune la dette de rappel d'impôt de CHF 74'910.85. Elle l'a rejetée pour le surplus.

Le 13 décembre 2018, elle avait informé le contribuable que la procédure de rappel d'impôt concernait également les titres de la B_____ SA, si bien que ce dernier avait été en mesure de faire valoir ses droits dans la procédure ayant conduit à la décision contestée.

Son évaluation initiale des actions de la B_____ SA ne résultait pas d'une estimation insuffisante qui lui était imputable, mais de la fausse comptabilité que cette société, dont le contribuable était l'administrateur, lui avait remise. Par conséquent, les conditions du rappel d'impôt étaient remplies.

Enfin, la dette de rappel d'impôt de CHF 74'910.85 ayant été déduite de la fortune imposable, elle avait réduit le montant de l'amende en conséquence.

Le bordereau rectificatif ICC 2008 joint à cette décision faisait toujours état d'une reprise sur la fortune de CHF 7'740'833.- découlant de la réévaluation des titres de la B_____ SA du 8 décembre 2017.

**C.** **a.** Par acte du 19 août 2020, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre cette décision, concluant principalement à son annulation. Subsidiairement, il a conclu à la rectification du bordereau ICC 2008, en ce sens que celui-ci se fonde sur l'évaluation des titres B_____ SA du 26 février 2020, le tout avec suite de dépens.

Reprenant en substance les griefs et arguments formulés dans sa réclamation, il a en particulier ajouté que la reprise sur la fortune devait être effectuée sur la base de l'estimation du 26 février 2020.

**b.** Par décisions des 2 novembre 2020 (DITAI/445/2020) et 7 décembre 2021 (DITAI/586/2021), le tribunal a prononcé la suspension de l'instruction du recours d'un commun accord des parties, dans l'attente de l'issue dans les causes pendantes A/1134/2016 et A/1051/2016 concernant notamment la valeur des titres B_____ SA pour les périodes 2009 et 2010, respectivement 2008 à 2010.

Dans son jugement JTAPI/1273/2021 du 13 décembre 2021, rendu dans la cause A/1051/2016 (années 2008 à 2010), le tribunal a considéré : « Dans ses évaluations du 7 septembre 2020, l'autorité intimée a donné droit aux conclusions des recourants sur ce point. En effet, elle a estimé B_____ SA comme une

société commerciale, à savoir par la prise en compte de la moyenne entre sa valeur de rendement doublée et de sa valeur substantielle. Par ailleurs, elle a déterminé la valeur de rendement au moyen des taux de capitalisation revendiqués par les recourants. Cela étant, il y a lieu de confirmer la valeur de rendement retenue par l'AFC-GE, puisqu'elle est déterminée conformément à la circulaire n° 28 et correspond à celle articulée par les recourants. Les valeurs substantielles figurant dans les estimations du 7 septembre 2020 doivent également être validées, étant donné qu'elles sont identiques à celles figurant dans les évaluations du 26 février 2020, que les recourants ont approuvées. La valeur de la participation dans B_____ SA doit ainsi être fixée conformément aux estimations du 7 septembre 2020 ».

Ce jugement - en tant qu'il concerne l'évaluation des titres B_____ SA - n'a pas été remis en cause par les héritiers précités, dont le contribuable (ATA/853/2022 du 23 août 2022, qui porte sur des points non litigieux en l'espèce et fait l'objet d'un recours pendant auprès du Tribunal fédéral (cause n° 9C_655/2022, 2C_778/2022).

Le 16 décembre 2022, le TAPI a repris l'instruction du recours.

**c.** Le 16 janvier 2023, l'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours, en ce sens qu'elle acceptait la valorisation des titres B_____ SA sur la base de l'estimation du 7 septembre 2020, et à son rejet pour le surplus.

**d.** Par réplique du 21 février 2023, le contribuable a maintenu ses conclusions, reprenant en substance son argumentation précédente.

**e.** Dans sa duplique du 9 mars 2023, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige n'était avancé et aucune nouvelle pièce déterminante n'était produite. La nouvelle estimation du 7 septembre 2020 retenait une valeur de CHF 6'870.- par titre, de sorte qu'elle était inférieure à celle du 8 décembre 2017, prise en compte dans la décision querellée. Elle n'avait donc aucunement procédé à une *reformatio in peius*.

Pour le surplus, la pièce relative à l'estimation du 7 septembre 2020 était soumise au secret fiscal. En ce sens, elle enjoignait au recourant de solliciter cette pièce directement auprès de son détenteur, la B_____ SA.

**f.** Par courrier du 28 mars 2023, sous la plume de ses conseils, le recourant a maintenu ses conclusions, soutenant en particulier que l'estimation des titres de la B_____ SA devait s'effectuer sur la base des comptes de celle-ci au 31 décembre 2008 et que l'estimation du 7 septembre 2020 n'avait pas été communiquée à cette société, de sorte qu'il ne pouvait pas la consulter auprès d'elle.

**g.** Par jugement du 26 juin 2023, le TAPI a admis partiellement le recours. L'AFC-GE avait accepté de valoriser les titres de la B_____ SA sur la base de son estimation du 7 septembre 2020, ce qui impliquait une reprise sur la fortune du recourant de CHF 5'909'954.- au lieu de CHF 7'740'833.- retenus dans la décision sur réclamation.

La procédure de rappel d'impôt devait être confirmée dans son principe, un rapport de causalité adéquate existant entre une déclaration lacunaire et la taxation insuffisante.

L'estimation des titres de la B_____ SA avait déjà été confirmée dans la cause A/1051/2016 et aucune *reformatio in peius* ne pouvait être retenue. Le principe de la reprise était confirmé et la quotité réduite dans la mesure reconnue par l'AFC-GE.

L'amende n'ayant pas été contestée dans son principe et sa quotité, aucun grief ne serait examiné sous ces angles. Elle serait réduite pour tenir compte de la réduction du rappel d'impôt admise par l'AFC-GE.

La cause était renvoyée à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC 2008.

**D.** **a.** Par acte mis à la poste le 28 juillet 2023, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI, concluant à son annulation ainsi qu'au rétablissement du bordereau ICC 2008 du 12 novembre 2013, arrêtant la valeur fiscale des actions B_____ SA à CHF 3'324.- l'unité.

Le jugement violait l'art. 60 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), la procédure en rappel d'impôt ne portait pas sur l'évaluation des actions B_____ SA. L'élargissement du rappel à l'évaluation des titres B_____ SA n'avait pas été communiqué par écrit.

Le jugement violait l'art. 59 al. 2 LPFisc, aucun rappel d'impôt n'était possible, s'agissant d'un simple cas de sous-évaluation des éléments imposables.

Le jugement violait les art. 17 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 49 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), car les comptes de B_____ SA au 31 décembre 2008 n'avaient pas été pris en considération.

**b.** Le 4 août 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Aucun argument nouveau n'ayant été avancé, elle se référait à ses écritures des 16 janvier et 9 mars 2023.

**c.** Le 18 août 2023, le recourant a persisté dans son argumentation.

**d.** Le 25 août 2023, le recourant a produit les bordereaux 2011 à 2017 du 31 juillet 2023, retenant une valeur fiscale de CHF 3'285'352.-, pour les titres B_____ SA du contribuable, soit CHF 1'666.- à 1'972.- par action. Le principe de continuité ne pouvait pas cohabiter avec celui d'étanchéité.

**e.** Les 25 et 28 août 2023, 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 LPFisc).

**2.** La question du droit applicable se pose.

**2.1** De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/761/2023 du 11 juillet 2023 consid. 2.1). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATF 140 I 68).

**2.2** La LIPP prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). La présente affaire concerne l'ICC 2008. Trouvent ainsi application la LHID, la LPFisc, ainsi que les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000), en particulier l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III) et l'ancien règlement d'application de celle-ci du 19 décembre 2001 (aRIPP-III).

**3.** La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, comme le Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/854/2022 du 23 août 2022 consid. 2).

**3.1** Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 53 al. 2 LHID ; art. 61 al. 1 LPFisc). Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc), ce délai étant un délai de péremption.

En l'espèce, s'agissant de l'année fiscale 2008, le droit de procéder au rappel d'impôt n'est pas atteint, l'avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt 2008 ayant été notifié le 11 novembre 2016 et le délai de quinze ans n'étant pas écoulé.

**3.2** Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 58 al. 2 LHID, dans leur teneur avant le 1er janvier 2017, cum art. 333 al. 6 let. b du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 58 al. 3 LHID).

Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 58 al. 2 let. a LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 58 al. 3 LHID) avant l'échéance du délai de prescription. En vertu de l'art 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_872/2021 du 2 août 2022 publication aux ATF prévue consid. 4.1 et les références citées)

En l'occurrence, la question de la péremption et de la prescription n'est pas problématique pour l'amende non plus, tant sous l'angle du nouveau que de l'ancien droit, compte tenu notamment de la notification du bordereau d'amende relatif à l'année fiscale 2008 le 20 décembre 2018, soit avant l'échéance du délai de dix ans après la fin de ladite période fiscale, et l'ancien droit n'étant pas plus favorable.

**4.** Le recourant conteste le principe du rappel d'impôt ICC 2008, consistant en une reprise opérée sur sa fortune. Les conditions formelles de l'art. 60 LPfisc ne seraient pas remplies.

**4.1** 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 (art. 53 al. 1 LHID ; 59 al. 1 LPFisc).

**4.2** Les conditions régissant le rappel d'impôt sont réglementées de manière similaire aux plans fédéral et cantonal (ATA/1162/2018 du 30 octobre 2018 consid. 7b) si bien que la jurisprudence développée dans l'application des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) sur le rappel d'impôt ou la littérature publiée, peut être appliquée par analogie à la procédure de rappel de droit cantonal.

**4.3** Le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. L'avis peut être remis en mains propres au contribuable (art. 60 al. 1 LPFisc). Au surplus, les dispositions concernant les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie (art. 60 al. 4 LFPisc). Cet avis d'ouverture n'a qu'un caractère informatif et ne constitue nullement une condition de validité qui empêcherait un rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, n. 5 ad art. 153 et les références citées).

**4.4** Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète (art. 26 al. 2 LPFisc).

Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt est soumis à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel, en particulier la découverte de moyens de preuve ou de faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.2 ; 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1).

**4.5** L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôts est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les arrêts cités). Ce ne sont que des défauts évidents – soit des erreurs clairement reconnaissables, respectivement manifestes – qui

conduisent à reconnaître une violation du devoir d'instruction de l'autorité et qui ont pour conséquence de retenir qu'il n'existe pas de « faits inconnus » au sens de l'art. 151 al. 1 LIFD pour justifier un rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.2 et les arrêts cités).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective. En d'autres termes, l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 et les arrêts cités). En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

**4.6** L'autorité fiscale peut étendre la procédure à d'autres éléments imposables détectés au cours de ses investigations, mais toujours dans le respect, pour chacun des éléments, des conditions du rappel d'impôt de l'art. 53 al. 1 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1).

**4.7** Ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101), et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_596/2022 du 8 novembre 2022 consid. 8.1 ; ATA/175/2023 du 28 février 2023 consid. 4b ; Jacques DUBEY, Droits fondamentaux, vol. 2, 2018, p. 642 n. 3454). En particulier, l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_596/2022 du 8 novembre 2022 consid. 8.1 ; ATA/349/2023 du 4 avril 2023 consid. 3.2.3 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2e éd., 2018, p. 203 n. 568 ; Jacques DUBEY / Jean-Baptiste ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, p. 254 n. 716 et 717 et p. 256 n. 726).

**4.8** Une décision irrégulièrement notifiée n'est pas nulle, mais simplement inopposable à ceux qui auraient dû en être les destinataires; une telle décision ne peut donc pas les lier, mais la protection des parties est suffisamment garantie

lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (arrêt 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2 publié in SJ 2015 I 293).

Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si les parties intéressées ont réellement été induites en erreur par l'irrégularité de la notification et ont, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99). Ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance de quelque manière que ce soit de l'existence de la décision qu'il entend contester (ATF 111 V 149 consid. 4c p. 150 ; arrêt 1C_15/2016 du 1er septembre 2016 consid. 2.2). Contrevient évidemment aux règles de la bonne foi celui qui omet de se renseigner pendant plusieurs années (ATF 107 Ia 72 consid. 4a p. 77) ; il en va de même pour celui qui reste inactif pendant deux mois (arrêt 1P.485/1999 du 18 octobre 1999 consid. 4, publié in SJ 2000 I 118).

**4.9** En l'espèce, le recourant soulève le fait que l'AFC-GE ne l'a pas informé par pli recommandé de l'étendue de la procédure de rappel lorsque celle-ci a été élargie aux éléments de fortune correspondant à la valeur des titres B_____ SA corrigée.

Le pli recommandé du 11 novembre 2016, informant le contriubable de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt indiquait que des prestations appréciables en argent, sous forme de part privée aux frais de véhicules de tourisme à affectation mixte (professionnelle et privée), avaient été octroyées lors des exercices fiscaux 2008 à 2012.

Le contribuable, assisté de son conseil, a été entendu à trois reprises par la DAPE dans le cadre de son enquête portant sur la B_____ SA et a reconnu tous les faits, notamment les charges des produits fictifs enregistrés dans la comptabilité de la B_____ SA.

Sur la base du rapport de la DAPE, une rectification de l'estimation de la valeur des actions a été communiquée au conseil d'administration de la B_____ SA le 8 décembre 2017 par l'AFC-GE et l'élargissement du rappel aux éléments de fortune litigieux a été communiqué au conseil du contribuable, par courriel du 13 décembre 2017 contenant un tableau détaillé des montants qui seraient rajoutés aux revenus, respectivement à la fortune du contribuable pour les années concernées. Le tableau contenait une ligne intitulée « valeur B_____ SA (insuffisance) ».

Ce n'est que le 18 janvier 2019, dans sa réclamation, que le contribuable a fait grief à l'AFC-GE de ne pas lui avoir communiqué le fait que la procédure de rappel portait également sur l'évaluation des actions B_____ SA.

Vu ce qui précède, il n'est pas possible de considérer que, de bonne foi, le contribuable aurait été induit en erreur par une notification irrégulière de la décision d'élargissement de la procédure en rappel d'impôt ni de la portée de la décision de rappel d'impôt du 20 décembre 2018. Aucun vice de forme ne peut être constaté et la bonne foi imposait au contribuable, dans tous les cas, de se manifester dans un délai raisonnable, puisqu'il avait tous les éléments nécessaires pour ce faire.

Le grief sera donc écarté.

**5.** Le recourant estime qu'aucun rappel d'impôt n'était possible, s'agissant d'un cas de sous-évaluation d'un élément imposable.

**5.1** Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (art. 53 al. 1 LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc et art. 53 al. 1 LHID ; ATA/1249/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4).

**5.2** L'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète et n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En vertu de la maxime inquisitoire, elle doit en revanche procéder à des investigations lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Il faut en particulier considérer que les faits et les moyens de preuve étaient connus lorsque l'autorité de taxation pouvait éclaircir l'état de fait sur la base d'indices concrets au cours de la procédure de taxation, le rappel d'impôt ne pouvant servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale au cours de cette procédure (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références citées).

**5.3** Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte d'un état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut. La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; 2C_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.2 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales. Par ailleurs, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou application du droit ne

peut donner lieu à un rappel d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2C_258/2017 précité consid. 4.5.1 ; 2C_1018/2015 précité consid. 6.1 et les références citées).

**5.4** En l'espèce, le contribuable a effectivement déclaré les titres B_____ SA qu'il détenait, lesquels ont été pris en compte à la valeur déclarée dans la taxation initiale de 2013. Toutefois, en sa qualité d'administrateur-président de la B_____ SA, à la période concernée, il avait accès aux comptes de la B_____ SA (art. 707 ss loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220) et il a admis devant la DAPE que la comptabilité de la B_____ SA contenait des charges de produits fictifs.

Il s'agit donc d'une fausse déclaration initiale fondée sur une comptabilité incomplète de la B_____ SA et le rapport de causalité adéquate entre cette décision et la taxation insuffisante n'a pas été interrompu par une quelconque négligence grave imputable à l'AFC-GE. En conséquence, les conditions du rappel d'impôt sont remplies, comme l'a retenu à juste titre le TAPI. Il s'agit d'une nouvelle valorisation des actions à hauteur de la reprise faite sur la valorisation initiale erronée en raison d'une comptabilité incomplète.

En conséquence, le grief sera écarté.

**6.** Le recourant invoque une violation de l'art. 17 al. 1 LHID, les comptes de la B_____ SA au 31 décembre 2008 n'ayant pas été pris en considération.

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

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

La circulaire n° 28 prévoit une méthode d'estimation générale des titres non cotés en bourse, qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services. Selon cette méthode, la valeur de ces titres correspond à la moyenne pondérée entre la valeur de rendement, doublée, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (ch. 34). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral

2C_953/2019 précité consid. 4.3 ; 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6).

Elle précise que le calcul de la valeur vénale des titres non cotés à la fin de la période fiscale (n) requiert, en principe, que les comptes annuels (n) de la société à évaluer soient disponibles. Au moment de la taxation de la personne physique, les comptes annuels nécessaires à l'évaluation de la société font fréquemment défaut. Pour ne pas retarder la procédure de taxation, on peut retenir la valeur vénale de la période fiscale précédente (n-1), pour autant que la société n'ait pas connu de modifications substantielles au cours de l'exercice commercial déterminant. Le commentaire précisant qu'elle ne peut être considérée comme conforme à la loi qu'à la condition stricte qu'il n'y ait aucune modification essentielle. Si la valeur fiscale de l'année précédente a toujours été utilisée lors des périodes précédentes, alors cette valeur fiscale de l'année précédente peut servir de base en raison du principe de continuité et ce, également dans le cadre de la procédure de recours (circulaire no 28 n. 4 et commentaire 2022 p. 10 et les décisions zurichoises citées).

**6.2** Concernant l'estimation de ces titres B_____ SA pour l'année fiscale 2008, cette question a été examinée par le TAPI dans son jugement JTAPI/1273/2021 du 13 décembre 2021. Celui-ci a été rendu sur recours du contribuable en qualité de nu-propriétaire des titres B_____ SA de sa sœur et sa mère dans la cause A/1051/2016 portant sur les taxations 2008 à 2010 de feu les époux A_____, dans lequel la valeur des titres prises en compte par l'AFC-GE, soit celle du 26 février 2020, était mise en cause. Le TAPI a retenu la valeur de la participation conformément aux estimations de l'AFC-GE du 7 septembre 2020 qui portaient sur les valeurs 2008, 2009 et 2010 et qui donnaient droit aux conclusions des recourants sur ce point. L'AFC-GE a estimé la valeur des titres de la B_____ SA comme ceux d'une société commerciale, à savoir par la prise en compte de la moyenne entre sa valeur de rendement doublée et de sa valeur substantielle. Par ailleurs, elle avait déterminé la valeur de rendement au moyen des taux de capitalisation revendiqués par les recourants (JTAPI/1273/2021 précité consid. 22). Le TAPI a encore retenu qu'il y avait lieu de confirmer la valeur de rendement retenue par l'AFC-GE, puisqu'elle était déterminée conformément à la circulaire de l'AFC-CH n° 28 et correspondait à celle articulée par les recourants.

Ainsi, de façon cohérente et de bonne foi, dans la procédure de recours subséquente, auprès de la chambre administrative puis du Tribunal fédéral, la valeur des titres de B_____ SA, notamment pour l'année fiscale 2008, n'a plus été contestée par le contribuable (ATA/853/2022 du 23 août 2022 consid. 5).

Il n'est dès lors pas possible de suivre le recourant lorsqu'il estime dans la présente procédure que la valeur des titres aurait dû être fixée sur la base des comptes à fin 2008 de la société, alors que conformément au principe de continuité c'est la valeur fiscale de l'année précédente qui a toujours été utilisée

lors des périodes précédentes, cela en l'absence de modification substantielle de la société pendant l'exercice déterminant.

Le recourant n'allègue aucune modification essentielle ni ne conteste que pour les périodes précédentes, la valeur fiscale de l'année précédente a été utilisée. Il allègue uniquement que dans des taxations portant sur des années ultérieures, la valeur fiscale de l'année concernée aurait été prise en compte par l'AFC-GE, ce qui n'est pas pertinent en l'espèce.

Son grief sera donc écarté.

En tous points infondé, le recours doit être rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS**
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 28 juillet 2023 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 juin 2023 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de A_____ ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Alexandre FALTIN et Lysandre PAPADOPOULOS, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Fabienne MICHON RIEBEN, juges.

Au nom de la chambre administrative :

| la greffière-juriste : | le président siégeant : |
| --- | --- |
| S. HÜSLER ENZ | J.-M. VERNIORY |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :