

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2887/2007-ICC

ATA/809/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 novembre 2012

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur X _____

représenté par Me Dominique Gay, avocate

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 octobre 2010 (DCCR/1535/2010)

EN FAIT

1. La présente procédure concerne l'imposition au titre de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) relative aux exercices fiscaux 2001, 2002 et 2003 de Monsieur X_____, contribuable à Genève.
2. M. X_____, ressortissant français, a épousé Madame Y_____ le 27 juin 1992 (ci-après : Mme X_____). 3 enfants sont nés de cette union. A_____, née le _____ 1996, B_____ et C_____, nés le _____ 1997.
3. Les époux X_____ sont arrivés à Genève le 9 février 1999 en provenance de France. Depuis le 10 février 1999, M. X_____ a été mis au bénéfice d'un permis B, puis d'un permis d'établissement dès février 2004.
4. Les époux X_____ se sont séparés en 2002 et ont divorcé le 23 mai 2006.
5. Pendant les années 2001 à 2003 notamment, M. X_____ a travaillé au sein de la société I_____, devenue par la suite J_____.
6. M. X_____ a fait l'objet d'une imposition à la source jusqu'en septembre 2002.
7. Le 30 janvier 2002, il a élevé une réclamation auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) contre le montant de l'impôt à la source que son employeur avait retenu sur son salaire en 2001. A la suite de cette réclamation, l'AFC-GE a constaté qu'au 31 décembre 2001, il remplissait les conditions d'une imposition selon le régime de la taxation ordinaire dès lors qu'il avait une fortune imposable à cette date. Il était prié de remplir une déclaration 2001-B et de procéder dans sa déclaration aux déductions qu'il avait demandées dans son courrier du 30 janvier 2002. L'impôt à la source serait crédité sur son compte d'impôt des personnes physiques.
8. Le 28 décembre 2002, M. X_____ a transmis sa déclaration fiscale 2001-B avec les pièces justificatives. L'AFC-GE était priée de contacter directement Mme X_____ pour obtenir les précisions nécessaires concernant les revenus et la fortune 2001 de celle-ci.

Dans leur déclaration fiscale 2001-B, M. X_____ et son épouse ont déclaré pour l'ICC un revenu brut de CHF 1'663'890.- et une fortune brute de CHF 565'265.-. Leur revenu net imposable était de CHF 1'557'581.- et leur fortune nette imposable de CHF 390'265.-.

Pour l'IFD 2001, leur revenu imposable net était de CHF 1'533'572.-.

Ils ont déclaré détenir 5 comptes bancaires à W_____, soit les comptes n^{os} M_____, N_____, O_____, P_____ et Q_____, dont les soldes étaient respectivement de CHF 179'262.-, CHF 10'139.-, CHF 51'613.-, CHF 51'874.- et CHF 51'874.-, et détenir également 2 lots de parts de fonds de placement pour des montants respectifs de CHF 39'880.- et CHF 180'623.-. Les montants précités composaient l'entier de la fortune qu'ils déclaraient.

D'après son certificat de salaire, M. X_____ avait réalisé un salaire brut de CHF 1'625'595.- sans compter des frais de représentation en CHF 12'250.- et une indemnité de résidence en CHF 24'480.-.

9. Le 3 mars 2003, l'AFC-GE a notifié au contribuable et à son épouse un bordereau de taxation ICC 2001-B d'un montant de CHF 498'067,85, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 1'555'247.- et d'une fortune imposable de CHF 390'265.-.

Le même jour, elle leur a notifié un bordereau de taxation IFD 2001-B d'un montant de CHF 177'134,50, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 1'540'300.-.

10. Le 28 juin 2003, M. X_____ a transmis à l'AFC-GE sa déclaration fiscale 2002. Il rappelait qu'il avait été imposé à la source au cours de l'année 2002. Il était séparé de fait de Mme X_____ depuis août 2002. Compte tenu de sa situation, il était dans l'incapacité de transmettre les justificatifs des frais de garde 2002 qui étaient en possession de la mère de ses enfants. Il avait continué à s'acquitter du montant des cotisations d'assurance-maladie pour l'ensemble de la famille.

Il a déclaré un revenu brut ICC de CHF 557'589.- et une fortune brute de CHF 724'415.-. Son revenu net imposable était de CHF 493'652.- et sa fortune nette imposable de CHF 549'415.-.

Pour l'IFD, son revenu net imposable était de CHF 498'379.-.

Selon le certificat de salaire qu'il a remis, son salaire brut était de CHF 553'965.-, sans compter des frais de représentation de CHF 12'485.- et une indemnité de résidence de CHF 24'970.-.

Dans l'état des titres 2002, il a déclaré les mêmes comptes bancaires et valeurs mobilières qu'en 2001. Sa fortune mobilière brute composait l'entier de la fortune brute qu'il déclarait.

11. Le 4 septembre 2003, le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a rendu un jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale.

A teneur de celui-ci, Mme X_____ avait allégué au cours de la procédure que son conjoint percevait, outre son salaire, des bonus réguliers supérieurs à CHF 1'000'000.-.

12. Le 13 février 2004, la Cour de justice a confirmé le jugement du TPI du 4 septembre 2003.
13. Le 22 mars 2004, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau de taxation ICC 2002 d'un montant de CHF 152'035,40, fondé sur un revenu imposable de CHF 501'576.- à un taux identique et sur une fortune imposable de CHF 690'515.-. Elle lui a également adressé un bordereau de taxation IFD 2002 d'un montant de CHF 55'867,10, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 508'800.-.
14. Le 6 avril 2004, M. X_____ a formé une réclamation à l'encontre des bordereaux précités. Cette réclamation portait sur des points qui ont été réglés et ne font pas l'objet du présent litige.
15. Le 29 août 2004, le contribuable a transmis sa déclaration fiscale 2003. Il a déclaré tant pour l'ICC que pour l'IFD un revenu brut imposable de CHF 381'448.-, dont CHF 379'450.- provenaient du revenu de l'activité dépendante. Sa fortune brute s'élevait à CHF 718'289.-.

Le certificat de salaire qu'il a produit mentionnait un salaire brut de CHF 347'971.-, un montant de frais de représentation de CHF 45'555.- et une indemnité de résidence d'un montant identique.

Dans l'état des titres 2003, il a déclaré les mêmes comptes bancaires et valeurs mobilières qu'en 2002 auxquelles s'étaient ajoutées des options de collaborateur L_____. Sa fortune mobilière brute composait l'entier de la fortune brute qu'il déclarait.

16. Le 24 novembre 2004, l'AFC-GE a avisé M. X_____ de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt. La procédure portait sur les périodes fiscales 1999, 2000 et 2001 s'agissant de l'ICC et pour l'IFD sur les périodes fiscales 1999-2000 et 2001. Des éléments de revenus et fortune semblaient ne pas avoir été déclarés. M. X_____ était invité à produire les états des titres des années fiscales 1998 à 2001-A, ainsi que les relevés détaillés de tous ses comptes bancaires, mentionnant l'ensemble des mouvements de fonds ainsi que la situation des intérêts et du capital au 31 décembre des années fiscales 1998 à 2001-A.

Une copie de ce courrier a été adressée à Mme X_____.

17. Le 16 décembre 2004, M. X_____ a fait intervenir son mandataire pour demander un délai afin de permettre la transmission des documents demandés.

Les époux étant séparés depuis 2002, les renseignements qu'il communiquerait dans le cas de la procédure de contrôle ne devaient pas être transmis à Mme X_____ ou à son avocat.

18. Le 4 février 2005, M. X_____ a transmis les renseignements demandés à l'AFC-GE. Il est revenu sur la situation familiale extrêmement tendue au sein de son ancien couple. Il ne détenait pas les éléments relatifs à la fortune de son épouse pour les années 1999 à 2001.

Il a communiqué les justificatifs bancaires 1999 et 2000 non déjà transmis à l'AFC-GE relatifs aux comptes ouverts à W_____ n° M_____, les attestations de bouclage 1999 et 2000 du compte n° N_____ de garantie-loyer. Il a remis également des extraits d'un compte de dépôt n° R_____ du 31 décembre 2001 au 31 décembre 2003. Ce compte avait été ouvert en 2001 et n'avait pas été déclaré.

Il devait encore se procurer les documents relatifs à certains comptes bancaires qu'il détenait en France.

De même, il a fourni une attestation de la fondation d'intéressement I_____ délivrée en rapport avec l'établissement des déclarations fiscales 1999 et 2000. Les rendements figurant sur ces attestations avaient été soumis à l'impôt à la source mais la fortune imposable n'avait pas été mentionnée. Au 31 décembre 2000, il n'y avait plus de fortune imposable à ce titre, le plan d'intéressement de son employeur ayant pris fin à la suite du rachat d'I_____ par le groupe L_____.

Il aurait dû, en raison de sa fortune imposable en Suisse, remplir une déclaration fiscale dès son arrivée, mais, imposé à la source, il ignorait cette obligation.

Le plan d'intéressement d'I_____ avait été liquidé et il avait investi dans des fonds de placement W_____ ainsi que cela ressortait des extraits des comptes de dépôt-titres qu'il produisait. Il avait omis de déclarer les fonds domiciliés au Luxembourg dont les rendements avaient été quasi inexistantes.

Il s'engageait à remettre l'ensemble des justificatifs bancaires français et suisses manquants dès qu'il les aurait obtenus.

Il a communiqué à l'AFC-GE un tableau récapitulatif l'évolution de ses revenus et fortune entre 1999 et 2002, incluant sa fortune et ses revenus non déclarés :

Année de calcul	Année de taxation	Fortune non déclarée	Fortune totale	Revenus non déclarés	Revenus totaux
1999	1999/2000	997'664	997'664	105'707	278'771*
2000	2000	1'781'153	1'781'153	221'403	448'150*
2001	2001	1'570'948	1'961'513	2'505	1'557'752**
2002	2002	986'251	1'535'666	4'929	506'505**

* selon M. X_____ /** selon taxations.

19. Le 10 mai 2005, M. X_____ a écrit à l'AFC-GE. A la suite d'un entretien du 6 mai 2005 avec les collaborateurs du service du contrôle, il transmettait un tableau qu'il avait confectionné, indiquant les valeurs fiscales et les rendements selon la liste des cours des fonds de placements W_____ non déclarés, figurant sur le relevé de dépôt W_____ qu'il avait communiqué le 4 février 2005.

Dans ce tableau, la valeur attribuée par W_____ aux parts de fonds de placement s'élevait au 31 décembre 2001 à CHF 1'501'774.- et la valeur fiscale à CHF 1'486'499,60. Au 31 décembre 2002, ces valeurs s'établissaient respectivement à CHF 857'117.- et à CHF 858'385.-. Le rendement total de ces avoirs en 2001 avait été de CHF 56,20 et en 2002 de CHF 2'412,40.

Il a également transmis une copie d'extraits du compte de dépôt ouvert à W_____ n° R_____ mentionnant des valeurs respectives de CHF 1'722'277.- et CHF 1'029'483.- au 31 décembre 2001 et 2002.

Il allait encore transmettre dans un délai que l'AFC-GE lui avait accordé d'autres documents bancaires suisses et français qu'il cherchait à obtenir.

20. Le 13 juin 2005, M. X_____ a écrit à l'AFC-GE pour fournir des détails sur des montants qu'il avait payés pour l'entretien de sa famille, qui devaient être pris en considération fiscalement. Il a également argumenté en rapport avec la question du barème d'impôt applicable, qui n'est plus en litige actuellement.

Il avait constaté que sa société n'avait pas procédé pour l'année 2002 à la déduction forfaitaire de 10 % au titre de frais de représentation et d'indemnité de résidence sur l'intégralité de ses revenus, bonus y compris, comme cela était admis par l'AFC-GE et comme cela était apparu dans ses certificats de salaire 2003 et 2004. Il demandait qu'il soit tenu compte de cette déduction supplémentaire dans l'établissement et le correctif de son imposition 2002.

Dans un courrier du 14 mai 2004, l'avocat de son épouse avait fait état d'une imposition finale dont il a fait l'objet alors qu'il n'avait reçu son bordereau de taxation 2002 que le 25 mars 2004 et n'en avait pas encore communiqué les éléments aux autorités judiciaires.

-
21. Le 17 août 2005, M. X_____ a écrit au service du contrôle de l'AFC-GE. Il transmettait une attestation de W_____ du 10 juin 2005 intitulée « confirmation d'ouverture de compte » confirmant l'ouverture le 26 janvier 2001 d'un compte de dépôt-titres n° R_____. La banque précisait qu'aucun compte de dépôt-titres n'avait été ouvert dans ses livres avant cette date. Le contribuable ne voulait pas transmettre d'autres documents bancaires à l'AFC-GE, bien qu'elle en ait demandé la production. D'une part, de tels documents étaient quasiment impossibles à obtenir d'une banque française. D'autre part, l'AFC-GE disposait de l'ensemble des éléments nécessaires pour procéder aux reprises des éléments non déclarés. Au surplus, puisque l'avocat de son épouse avait pu citer le montant exact de son imposition finale ICC 2002 dans le cadre de la procédure en séparation, il voulait se montrer particulièrement prudent en ne communiquant que les éléments indispensables à l'AFC-GE.
22. Le 2 septembre 2005, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui fournir le détail de ses comptes en Suisse pour les années civiles 1997 à 2001. Elle avait constaté au cours de la procédure que des valeurs mobilières sur un ou des comptes bancaires en Suisse avoisinant CHF 1'600'000.- n'avaient pas été déclarées, de même que des comptes bancaires en France. Puisqu'il était séparé de son épouse depuis 2002, celle-ci était partie à la procédure de soustraction fiscale, si bien que les renseignements obtenus dans le cadre de cette procédure lui étaient accessibles. Le contribuable avait un délai au 30 septembre 2005 pour transmettre les relevés détaillés réclamés.
23. Le 5 septembre 2005, copie du courrier du 2 septembre 2005 a été adressée au mandataire de M. X_____.
24. Le 11 octobre 2005, constatant que le courrier précité était resté sans réponse, l'AFC-GE a accordé un dernier délai pour répondre au 24 octobre 2005.
25. Le 26 octobre 2005, l'AFC-GE a écrit un courrier recommandé à M. X_____. La lettre du 2 septembre 2005 était restée sans réponse. Un délai de dix jours lui était accordé pour y donner suite. S'il ne donnait pas suite à cette sommation, elle procéderait à une taxation d'office, tant pour l'ICC que pour l'IFD. En outre, elle se réservait le droit d'infliger une amende pour violation des obligations de procédure ainsi qu'une amende pour soustraction d'impôt.
26. Une copie de ce courrier a été adressée au mandataire du contribuable.
27. Le 29 novembre 2005, M. X_____ a écrit à la l'AFC-GE. Ce courrier était consécutif à la tenue d'une réunion le 14 novembre 2005 avec un représentant du service du contrôle, un autre de la direction de la taxation et un membre du département juridique. Il ne considérait pas comme essentiel de transmettre à la demande de celle-ci une copie du document que son épouse avait remis à la Cour de justice dans le cadre de la procédure de divorce. Si l'AFC-GE voulait obtenir
-

ce document par lequel son épouse avait fait état de sa taxation fiscale 2002, elle devait le faire par écrit.

L'AFC-GE devait expliquer pour quelle raison elle l'avait taxé selon le barème « personne seule » ce qui était contraire à sa situation.

28. Le 1^{er} décembre 2005, le contribuable a transmis à l'AFC-GE un tableau récapitulatif de l'évolution de sa fortune (en CHF), suisse et française, entre 1997 et 2003, présentant les chiffres suivants :

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
396'247	707'816	997'717	1781'789	2'151'812	1'709'082	1'976'936

L'AFC-GE pouvait constater que sa fortune ne s'élevait qu'à CHF 1'758'153.- au 31 décembre 2000 et non pas à CHF 3'000'000.-. En effet, l'augmentation de fortune qui pouvait être constatée entre 1999 et 2000 résultait de la vente des bons de participation de M. X_____ dont le produit figurait sur son compte-courant auprès de W_____. Si sa fortune avait relativement peu augmenté entre 2000 et 2001, c'était parce qu'il avait payé CHF 546'747.- d'impôt à la source sans compter un impôt anticipé de CHF 5'646.-. Il fallait également prendre en considération les mauvaises performances de la bourse.

29. Le 14 novembre 2006, l'AFC-GE a écrit à M. X_____ un courrier valant pour l'ICC et l'IFD 2001 à 2003. Les procédures en rappel d'impôt et en soustraction fiscale étaient étendues aux périodes fiscales 2002 et 2003. M. X_____ était prié de faire parvenir des relevés détaillés de tous les comptes bancaires ouverts en Suisse, mentionnant tous les mouvements de fonds pour les années civiles 2001 à 2003. Un délai au 4 décembre 2006 lui était accordé pour ce faire. Copie de ce courrier était adressée à son mandataire.

30. Le 4 décembre 2006, M. X_____ a transmis une attestation du S_____ relative à l'état de ses comptes n^{os} T_____ et U_____ ouverts au S_____, valeur au 31 décembre 2002, qui s'élevaient respectivement à € 49'073.- et € 38'908.-, ainsi qu'un relevé de dépôt au 31 décembre 2002 du compte de dépôt W_____ n^o R_____ d'une valeur de CHF 1'029'483.-, de même que deux relevés indiquant une valeur moyenne dudit dépôt s'élevant à CHF 1'672'780.- au 30 juin 2002 et de CHF 1'164'181.- au 31 décembre 2002.

Il a transmis les mêmes documents concernant l'année 2003. L'état des deux comptes bancaires français au 31 décembre 2003 était de € 27'734.- et € 41'173.-. Celui du compte de dépôt W_____ n^o R_____ de CHF 1'371'895.- tandis que la valeur moyenne du dépôt s'élevait à CHF 1'038'926.- au 30 juin 2003, à CHF 1'222'456.- au 30 septembre 2003, à CHF 1'317'178.- au 31 décembre 2003.

31. Le 10 janvier 2007, l'AFC-GE a écrit par pli recommandé à M. X_____. Le courrier qu'elle lui avait adressé le 14 novembre 2006 était resté sans réponse satisfaisante. Il n'avait pas transmis les relevés détaillés de tous les comptes bancaires en Suisse mentionnant tous les mouvements de fonds pour les années civiles 2001 à 2003. Une nouvelle sommation lui était faite de s'exécuter dans les dix jours sous peine de taxation d'office et d'amende pour violation des obligations de procédure.
32. Le 25 janvier 2007, M. X_____ a répondu. Il refusait de collaborer avec l'AFC-GE dans le cadre de la procédure engagée aussi longtemps que celle-ci ne lui aurait pas apporté de réponse satisfaisante sur la question des informations que le mandataire de son épouse avait pu obtenir au sujet de ses taxations personnelles postérieures à la séparation de fait. Il invoquait le droit de se taire protégé par l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) dans le cadre d'une procédure de nature pénale. Une amende pour violation des obligations de procédure dans le cas d'espèce serait consécutive d'une violation de cette convention.
33. Le 24 avril 2007, l'AFC-GE a écrit à M. X_____. Elle entendait procéder à une taxation d'office dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt relative à l'ICC et à l'IFD 2001 à 2003, en reprenant des éléments du revenu en fonction des variations de fortune considérées comme des revenus mobiliers non déclarés. Les variations suivantes pouvaient être constatées :

Détermination des revenus imposables :				
Années civiles	2000	2001	2002	2003
Fortune après instruction du dossier	1'405'769	1'586'224	986'190	1'265'017
Variation de fortune	-	180'455	(600'034)	278'827
Détermination du revenu imposable :				
Variation sur fortune positive	-	180'455	-	278'827
Revenus mobiliers non déclarés	-	3'198	2'412	567
Total	-	183'653	2'412	279'394
Détermination des fortunes imposables :				

Années civiles	2000	2001	2002	2003
Report	-	1'586'224	1'586'224	1'588'636
Revenus imposables	-	183'653	2'412	279'394
Total	-	1'769'877	1'588'636	1'868'030

34. Le 10 mai 2007, le mandataire de M. X_____ a informé l'AFC-GE que celui-ci faisait élection de domicile en son étude.

Un refus de collaboration était contesté. Le contribuable avait transmis de nombreuses pièces bancaires. Les seuls documents qu'il avait toujours refusé de remettre étaient les extraits de ses comptes bancaires avec les mouvements, parce qu'il estimait que ces informations relevaient de sa vie privée. Comme l'AFC-GE n'avait pas répondu à sa question relative à la transmission de données à l'avocat de son épouse dans la procédure de divorce, qu'il considérait constituer une violation du secret fiscal, il ressentait une crainte à fournir d'autres documents bancaires. Les reprises que l'AFC-GE envisageait d'opérer sous forme de taxation d'office s'écartaient, soit en sa faveur soit en sa défaveur, selon les exercices, des chiffres figurant dans les tableaux récapitulatifs qu'il lui avait transmis.

Il était disposé à remplir des déclarations fiscales sincères et complètes pour les années fiscales 1999 à 2003. Sur cette base, il pourrait être interrogé sur des éléments qui paraissaient encore obscurs à l'autorité fiscale.

35. Le 9 juillet 2007 l'AFC-GE a notifié au mandataire de M. X_____ :

- A l'adresse de M. et Mme X_____, une lettre de clôture de la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte le 24 novembre 2004 relative à la période fiscale 2001-B accompagnée d'un bordereau « rappel d'impôt/taxation d'office » concernant l'ICC. Ils n'avaient pas donné suite à la sommation du 24 avril 2007 si bien que les reprises annoncées étaient mises en œuvre. Etaient également annexé à ce courrier, un bordereau d'amende pour soustraction fiscale, l'amende étant arrêtée à une fois le montant soustrait car l'AFC-GE constatait que l'assiette de sa taxation d'office était largement supérieure aux éléments imposables que le contribuable avait mentionné dans sa déclaration.

- A l'adresse de M. et Mme X_____, une lettre de clôture de la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte le 24 novembre 2004 relative à la période fiscale 2001-B accompagnée d'un bordereau de « rappel d'impôt/taxation d'office » concernant l'IFD et d'un bordereau d'amende pour soustraction fiscale, l'amende étant arrêtée à une fois le montant soustrait, ces 2 bordereaux comportant la même motivation que pour l'ICC 2001-B.

- A l'adresse de M. X_____, une décision sur réclamation relative à la taxation ICC 2002 accompagnée d'un bordereau rectificatif ; la taxation était

rectifiée en défaveur du contribuable, car malgré la sommation du 24 avril 2007, celui-ci avait expressément refusé de produire les documents requis.

- A l'adresse de M. X_____, une décision sur réclamation relative à la taxation IFD 2002 accompagnée d'un bordereau rectificatif ; la taxation était rectifiée en défaveur du contribuable pour les mêmes motifs.

- A l'adresse de M. X_____, une lettre de notification avec un bordereau-amende pour tentative de soustraction fiscale pour l'ICC 2002, l'amende étant arrêtée à 2/3 du montant soustrait pour les mêmes motifs que pour l'amende prononcée en rapport avec l'ICC 2001-B.

- A l'adresse de M. X_____, une lettre de notification avec un bordereau-amende pour tentative de soustraction fiscale pour l'IFD 2002, l'amende étant arrêtée à 2/3 du montant soustrait pour les mêmes motifs que pour l'amende prononcée en rapport avec l'IFD 2001-B.

- A l'adresse de M. X_____, une lettre de notification accompagnée, d'une part, d'un bordereau de taxation d'office pour l'ICC 2003 car il n'avait pas donné suite à la sommation du 24 avril 2007 ce qui entraînait la mise en œuvre des reprises annoncées à la date précitée et d'autre part d'un bordereau d'amende pour tentative de soustraction fiscale pour l'ICC 2003, l'amende étant arrêtée à 2/3 du montant soustrait pour les mêmes motifs que pour l'amende prononcée en rapport avec l'ICC 2001-B.

- A l'adresse de M. X_____, une lettre de notification accompagnée, d'une part, d'un bordereau de taxation d'office pour l'IFD 2003 et d'autre part, d'un bordereau d'amende pour tentative de soustraction fiscale, l'amende étant arrêtée à 2/3 du montant soustrait. Ces 2 bordereaux comportaient la même motivation que ceux notifiées pour l'ICC 2003.

Le tableau des reprises et amendes suivant s'établissait ainsi pour les exercices fiscaux considérés :

Année fiscale ICC	2001-B	2002	2003
Revenu imposable	1'738'900	503'988	540'226
Fortune imposable	2'160'142	2'279'151	2'416'379
Total de l'imposition	579'327,40	167'558	181'936,05
Dont supplément d'impôt	78'698,95	15'523,30	111'391,35
Intérêts	9'755,60	0	0
Amende	78'698	10'348	74'260
Année fiscale IFD	2001B	2002	2003
Revenu imposable	1'724'000	511'200	550'100
Total de l'imposition	198'260	56'184,90	61'319,70

36. Le 20 juillet 2007, M. X_____ a adressé à l'AFC-GE une réclamation à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt et amende, ICC et IFD 2001-B et 2003 notifiés précédemment. Il contestait les taxations d'office, tant dans leur principe que dans leur montant, ainsi que le refus de coopérer car il avait fourni les renseignements demandés à l'exception des relevés de compte détaillés pour des raisons qui devaient être admises. Les reprises effectuées au niveau de la fortune étaient contestées dès lors qu'elles s'écartaient des tableaux récapitulatifs fournis. Un procès-verbal détaillé des reprises effectuées devait être fourni afin qu'il puisse motiver sa réclamation. Ses revenus ne pouvaient être repris en fonction des variations de fortune, au demeurant inexactes car elles étaient dues à des gains en capital privé donc non imposable. Le barème célibataire lui avait été appliqué à tort car le jugement de divorce du 4 septembre 2003 n'était devenu définitif que le 12 juillet 2004. Pour l'année 2001, il devait être mis au bénéfice d'une déduction de 10 % pour frais de représentation négociés avec l'AFC-GE.

Il ne contestait pas le principe de l'amende mais sa quotité dès lors qu'il avait agi par négligence. Cela s'expliquait par le contexte dans lequel il avait rempli sa première déclaration fiscale en Suisse. Si l'employeur, qui avait demandé son transfert en Suisse, ne l'avait pas averti des conditions de taxation dans le canton de Genève, la situation avait été compliquée par le fait qu'il avait été imposé à la source jusqu'en septembre 2002, puis qu'il avait été imposé au régime ordinaire cette année-là. L'amende ne devait pas dépasser la moitié du montant des droits soustraits pour l'infraction consommée et le 1/4 pour la tentative de soustraction.

37. Le 23 juillet 2007, M. X_____ a interjeté recours contre la décision sur réclamation relative à l'ICC et l'IFD 2002 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (cause A/2887/2007) et de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (cause A/2888/2007), toutes deux remplacées le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance. Les deux décisions sur réclamation devaient être annulées. Dans son acte de recours, il reprenait les mêmes griefs qu'il avait adressés à l'AFC-GE dans le cadre de sa réclamation. L'augmentation de fortune entre 2000 et 2001 provenait de la rémunération exceptionnelle qu'il avait perçue en 2001 et du réinvestissement de ses bons de participation de la société I_____ déposés dans son compte de dépôt-titres n° R_____ auprès de W_____. L'accroissement de sa fortune entre 2002 et 2003 s'expliquait par l'augmentation de la valeur de son portefeuille-titre auprès de W_____. La composition du compte était identique en 2002 et 2003. L'augmentation était due à une variation des cours de change. La production des mouvements des comptes bancaires n'était pas nécessaire pour se rendre compte qu'avaient été prises en compte comme revenus des variations de fortune du contribuable. L'AFC-GE avait pris en considération le montant ressortant des pièces fournies pour l'année 2001, qui

était l'année durant laquelle la fortune était la plus élevée. Les conditions pour procéder à une taxation d'office n'étaient pas réunies.

38. Le 28 septembre 2007, l'AFC-GE a notifié au contribuable un avis de modification. Les éléments de fortune et de revenus mobiliers pour les années 2001 à 2003 étaient erronés. La position de l'AFC-GE au sujet des revenus et fortune imposables se déterminaient désormais ainsi pour les 3 années :

Détermination du revenu imposable :				
Année fiscale	2001-A	2001	2002	2003
Fort. mob. non décl.	1'405'769	1'586'224	986'190	1'265'017
Var. de fort. mob. non décl.	180'455	-600'034	278'827	
Var. de fort. mob. pos.		180'455	0	278'827
Rev. mob. déclarés		7'316	3'622	1'997
Var. de fort. mob. pos.		180'455	0	278'827
Revenus mob. bruts		187'771	3'622	278'827
Détermination de la fortune imposable :				
Année fiscale	2001-A	2001	2002	2003
Fort. mob. non décl.	1'405'769	1'586'224	986'190	1'265'017
Fort. mob. taxée d'off.		1'586'224	1'586'224	1'586'224
Fort. mob. déclarée		565'265	740'515	718'289
Fort. mob. taxée d'off.		1'586'224	1'586'224	1'586'224
Fortune mob. brute		2'151'489	2'326'739	2'304'513

39. Le 26 octobre 2007, le contribuable a écrit, d'une part, à l'AFC-GE dans le cadre de la réclamation formée contre les bordereaux de taxation d'office 2001 et 2003, et, d'autre part, aux 2 commissions de recours. Il persistait dans les termes de ses réclamations et recours.

40. Le 27 novembre 2007, l'AFC-GE a écrit à M. X_____ concernant les taxations ICC et IFD intervenues en 2001, 2002 et 2003. Suite à un entretien

téléphonique, il était invité à retourner, dûment complété, 2 attestations d'intégralité destinées à la banque W_____ de Bâle et de Zurich, pour la période allant du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2003.

41. Le 14 mars 2008, M. X_____ a répondu au courrier de l'AFC-GE précité. Il ne voulait pas remettre les mouvements de ses comptes bancaires, qui relevaient de sa sphère privée. Toutefois, lors de l'entretien du 22 novembre 2007, il avait accepté, par l'intermédiaire de son mandataire, de soumettre aux représentants de l'AFC-GE les mouvements du compte courant qu'il détenait à W_____ pour la période allant du 11 novembre 2002 au 11 novembre 2007 afin de démontrer qu'ils ne contenaient rien d'insolite.

Il transmettait une lettre de W_____ qui récapitulait les rendements de tous ses comptes pour les années 2001 à 2003. Pour 2002 et 2003, les mouvements correspondaient en tous points à ceux figurant dans les déclarations remises en annexe. L'exercice qu'il avait effectué lui avait cependant permis de constater que, malgré tout le soin qu'il avait mis à établir ses déclarations, il avait omis de faire figurer dans la déclaration 2001 les rendements soumis à l'impôt anticipé du dépôt à court terme et ceux non soumis à l'impôt anticipé du compte fiduciaire, ainsi que les frais bancaires afférents à ces comptes.

En revanche, les déclarations fiscales qui avaient été remises en annexe à la déclaration du 20 juillet 2007 étaient sincères et complètes. La remise de l'attestation d'intégralité réclamée ne se justifiait pas dès lors que la provenance des fonds ayant constitué son portefeuille-titre avait été clairement expliquée. Il s'agissait, d'une part, du rachat du plan de bons de participation de la société I_____ par la société L_____ suite au rachat dans le cadre d'une offre publique d'achat de la société K_____ par le groupe L_____ et, d'autre part, du versement de bonus importants à M. X_____ par son employeur en 2001 et 2002.

42. Par 4 décisions du 19 mai 2008 de teneur similaire concernant l'ICC et l'IFD, l'AFC-GE a admis partiellement les réclamations formées par le contribuable le 20 juillet 2007 relatives aux années 2001-B et 2003.

Elle rectifiait la taxation en faveur du contribuable et de maintenait le principe de la taxation d'office. Le contribuable n'avait pas fait tout ce qu'il était nécessaire pour assurer une taxation en ne fournissant pas la documentation bancaire demandée. Dès lors, elle était en droit de procéder à une taxation d'office en considérant des rentrées d'argent comme représentant du revenu. Elle maintenait cette taxation d'office parce que le contribuable n'avait pas pu dans sa réclamation remettre en cause son point de vue. Elle acceptait cependant de rectifier le montant de celle-ci en fonction des éléments retenus dans le procès-verbal du 28 septembre 2007 mais en tenant compte des nouveaux éléments que le contribuable venait d'apporter concernant le montant des revenus mobiliers qu'il

avait exposé dans sa réclamation. Pour le surplus, elle refusait toute déduction supplémentaire pour des frais de représentation.

Les éléments de revenus et fortune se déterminaient ainsi pour les années fiscales 2001, 2002 et 2003 :

Détermination du revenu imposable :				
Année fiscale	2001-A	2001	2002	2003
Fort. mob. non décl.	1'405'769	1'586'224	986'190	1'265'017
Var. de fort. mob. non décl.	180'455	-601'533	280'326	
Var. de fort. mob. pos.		180'455	0	280'326
Rev. mob. déclarés		7'316	3'622	1'997
Var. de fort. mob. pos.		180'455	0	280'326
Revenus mob. bruts		187'771	3'622	282'323
Détermination de la fortune imposable :				
Année fiscale	2001-A	2001	2002	2003
Fort. mob. non décl.	1'405'769	1'586'224	984'691	1'265'017
Fort. mob. taxée d'off.		1'586'224	1'586'224	1'586'224
Fort. mob. déclarée		565'265	740'515	718'289
Fort. mob. taxée d'off.		1'586'224	1'586'224	1'586'224
Fortune mob. brute		2'151'489	2'326'739	2'304'513

Les bordereaux de taxation d'office/rappel d'impôt pour les 2 périodes considérées ainsi que les 2 bordereaux-amende pour soustraction intentionnelle, fixés à une fois l'impôt élué pour l'exercice fiscal 2001 et aux 2/3 du montant élué pour l'exercice 2003, s'établissaient ainsi :

Année fiscale ICC	2001-B	2003
Total des impôts	583'211,80	177'652,20
Supplément d'impôt	75'753	107'107,50
Amende	75'753	71'405
Année fiscale IFD	2001B	2003

Total des impôts	197'892	60'778,50
Supplément d'impôt	20'757	37'012,50
Amende	20'757	24'675

43. Le 20 juin 2008, M. X_____ a interjeté recours contre les décisions du 19 mai 2008 précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (cause A/2259/2008) et de la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct (cause A/2260/2008), concluant à leur annulation. Il reprenait les arguments développés dans ses précédentes écritures. Le principe des amendes n'était pas contesté mais leur quotité, car il avait agi par négligence et non pas intentionnellement.
44. Le 30 juillet 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours dans les causes relatives à l'ICC et à l'IFD 2001 et 2003. Elle a conclu à l'admission partielle de celui-ci dans la cause relative à l'ICC et à l'IFD 2002. Elle admettait pour cet exercice une déduction de CHF 23'600.-, représentant une contribution d'entretien versée par le contribuable à son épouse.
45. Dans le cadre du recours relatif à l'ICC et à L'IFD 2002, le contribuable a répliqué et l'AFC-GE a dupliqué, chaque partie campant sur ses positions. Dans sa réponse au recours concernant l'ICC et l'IFD 2001B et 2003, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
46. Les parties ont également répliqué et dupliqué dans ces procédures, persistant dans leurs conclusions.
47. Sur requête de la CCRA du 31 août 2010, l'AFC-GE a produit l'accord du 14 novembre 2001 relatif aux rémunérations perçues par le contribuable, autorisant la non imposition des frais de représentation et de l'indemnité de résidence qu'il percevait.
48. Par décision du 18 octobre 2010, la CCRA, après avoir ordonné la jonction des causes A/2887/2007 ICC, A/2888/2007 IFD, A/2259/2008 ICC et A/2260/2008 IFD, a admis partiellement les recours, renvoyant la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.

Le recours était admis parce que, pour l'exercice fiscal 2002, le contribuable avait droit, pour l'IFD, à 3 déductions sociales pour ses enfants et devait être taxé selon le barème réduit des contribuables mariés. Concernant l'ICC, la situation était la même. Le contribuable, à l'instar de son épouse, devait être taxé selon le barème marié et avait droit à 1/2 charge de famille. En revanche, cette solution ne s'appliquait plus en 2003 comme l'avait jugé le Tribunal fédéral (ATF 133 II 305). En effet, dès cette année-là, le contribuable avait droit à la déduction des sommes versées à titre de contribution d'entretien.

En revanche, la taxation d'office devait être maintenue. Il en allait de même des amendes prononcées. Le montant de l'amende 2002 devait être recalculé puisque le contribuable devait être imposé selon le barème marié et non le barème célibataire.

49. Par acte posté le 6 décembre 2010, M. X_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision de la CCRA du 18 octobre 2010, reçue le 4 novembre 2010. Il sollicitait d'être entendu par l'autorité de recours et concluait à l'annulation de la décision de la CCRA du 18 octobre 2010. Il contestait, tant pour l'ICC que pour l'IFD, que les conditions d'une taxation d'office soient réunies. Il n'avait pas violé son devoir de collaboration. La divulgation à l'avocat de son épouse de données fiscales le concernant l'avait traumatisé. L'existence d'un vrai problème avait été identifiée par les représentants de l'AFC-GE. Ils avaient mené une enquête interne, qui n'avait abouti à rien. La CCRA aurait dû admettre qu'il avait le droit de ne pas fournir les éléments réclamés par l'AFC-GE. Au demeurant, celle-ci n'avait pas le droit de s'écarter des pièces qu'il avait remises pour établir le montant de la reprise. L'augmentation de fortune entre 2000 et 2001 était due essentiellement à l'importance tout à fait exceptionnelle de la rémunération qu'il avait perçue en 2001 et au réinvestissement du produit de l'aliénation de ses bons de participation dans son compte de dépôt-titres. L'augmentation n'était pas due à une modification de la composition du compte, qui était identique entre 2002 et 2003, mais à une variation de cours. Dans ces circonstances, point n'était nécessaire de demander des documents supplémentaires. C'était ce que la commission aurait dû constater en admettant le recours. Quant à l'appréciation de la fortune, l'AFC-GE ne pouvait se fonder uniquement sur le montant de fortune au 31 décembre 2001, qui était exceptionnellement élevé. S'il y avait eu des variations dans le montant de la fortune, c'était dû à des variations de cours, ce qui était reconnaissable.

Concernant les amendes, elles étaient trop élevées compte tenu de sa situation personnelle. Le fait que la déclaration 2001 soit incomplète résultait de circonstances exceptionnelles, telle la séparation que vivait le recourant et la méconnaissance du régime fiscal genevois, l'imposition de la fortune étant sensiblement différente en France, pays dont il était originaire. Il y avait négligence et non pas intention. Le montant de l'amende devait être diminué pour tenir compte de ces éléments.

50. Le 21 janvier 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle prenait acte de ce que celui-ci ne portait plus que sur le principe et les montants des taxations d'office ainsi que sur la quotité des amendes. Le recourant avait été sommé le 24 avril 2007 de transmettre les documents qu'elle avait demandés. C'était à juste titre qu'il avait été taxé d'office. Il ne pouvait réclamer contre cette taxation que pour le motif qu'elle était manifestement inexacte, en motivant celle-ci. C'était à

lui de démontrer le caractère manifestement inexact de la taxation, ce qu'il n'avait pas fait. Le montant des amendes était également justifié dans la mesure où il y avait soustraction intentionnelle. Il était établi que le recourant était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Dès lors, on pouvait présumer qu'il avait volontairement voulu tromper les autorités fiscales. Il avait ainsi agi intentionnellement et le montant des amendes, au vu de l'importance des montants non déclarés, devait être confirmé.

51. Le 19 décembre 2011, les parties ont été entendues lors d'une audience de comparution personnelle. Selon Monsieur V_____, représentant de l'AFC-GE, la procédure en rappel d'impôt avait finalement débouché sur une taxation d'office parce que le recourant n'avait pas accepté de remettre tous les documents sollicités. L'avocate du recourant était effectivement venue dans les locaux de l'AFC-GE le 22 novembre 2007. Elle était en possession de documents bancaires qu'elle disait être ceux réclamés. Elle a accepté de les montrer mais n'a pas voulu les laisser à disposition de l'AFC-GE. Dès lors, le recourant avait décliné l'offre qui ne permettait pas à celle-ci d'effectuer son travail de contrôle. Concernant les renseignements communiqués à Mme X_____, une enquête avait été effectuée, qui n'avait pas abouti à la confirmation qu'une erreur avait pu être commise. Pour l'exercice 2001-B, un seul bordereau avait été adressé au recourant, au nom des deux époux. Il n'était pas exclu que, si elle s'était présentée au guichet, elle aurait pu obtenir des renseignements de la part d'un collaborateur de l'AFC-GE qui ignorait la situation conjugale. On ne pouvait cependant pas exclure non plus que Mme X_____ aurait pu obtenir ces documents à l'insu de son mari, à son domicile ou ailleurs.

Selon le recourant, la taxation d'office était manifestement inexacte car ses investissements avaient perdu de la valeur entre 2000 et 2001 et ne correspondaient à rien.

A l'issue de l'audience, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. Le litige porte sur les taxations d'office ICC et IFD et les amendes y relatives intervenues dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale, qui concerne les exercices 2001 à 2003, ouverte le 24 novembre 2004 pour l'année 2001 et étendue le 14 novembre 2006 aux années 2002 et 2003.
4.
 - a. le litige relatif à l'IFD doit s'apprécier au regard des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).
 - b. Sur le plan cantonal, la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les 5 lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).
 - c. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.
 - d. Le litige pour les années fiscales 2001 à 2003 doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique en vigueur de 2001 à 2003, soit les dispositions de la LHID, celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16) et de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLITPP II - D 3 12). Pour la procédure, lui sont applicables les règles de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - RS D 3 17).
5. En matière d'IFD et d'ICC, les mêmes obligations de procédure vis-à-vis du fisc incombent au contribuable. Il doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; 29 LPFisc). Ses obligations de procédure

perdurent au cours de la procédure de taxation. Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc).

6. a. Lorsque l'autorité fiscale constate qu'une taxation n'a pas été effectuée correctement parce que des moyens de preuve ou des faits inconnus parviennent à sa connaissance, elle peut ouvrir une procédure en rappel d'impôt (art. 151 LIFD ; art. 59 al. 1 LPFisc), de façon à rectifier l'imposition.

b. Dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôt, des obligations de procédure identiques à celles existant en procédure de taxation ordinaire incombent au contribuable, y compris, selon le Tribunal fédéral, lorsque celle-ci est couplée à une procédure en soustraction fiscale (ATF 121 II 273).
7. a. A teneur de l'art. 130 al. 2 LIFD, si le contribuable, malgré une sommation, n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes, l'autorité peut effectuer une taxation d'office. Elle fixe alors le montant de l'impôt dû sur la base d'une appréciation consciencieuse. Elle doit tenir compte des informations en sa possession mais on ne peut exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes ou établisse les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas des éléments probants. C'est dans ce cadre qu'elle peut prendre en considération « les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie de la contribuable » (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1261).

b. L'art. 37 LPFisc prévoit une règle similaire en matière d'ICC, qui reprend la teneur de l'art. 46 al. 3 de la LHID.
8. Un contribuable ne satisfait pas ses obligations de procédure lorsqu'il exécute imparfaitement ou incomplètement celle-ci. Tel est le cas notamment lorsqu'il est requis par l'autorité fiscale de remettre un document déterminé et qu'il ne le remet pas, ou remet en lieu et place un autre document qui ne contient pas tous les éléments nécessaires à la taxation (D. YERSIN / Y. NOËL, *op. cit.*, p. 1260).
9. L'autorité fiscale n'est pas obligée, sur la base des estimations effectuées, de choisir en cas de doute la solution la plus favorable au contribuable, car il faut empêcher que celui qui se soucie de présenter les éléments de façon à ce qu'ils puissent être contrôlés ne paie pas plus d'impôts que celui qui rend impossible un tel contrôle pour des motifs qui lui sont imputables (RDAF 2003 II 581, 589 ;

X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd. 2012, p. 522). En définitive, la procédure doit aboutir à une taxation objectivement défendable (D. YERSIN / Y. NOËL, *op. cit.*, p. 1260/61).

10. a. Le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre une taxation d'office en se prévalant de ce que les conditions d'une taxation d'office n'étaient pas réunies ou s'il veut invoquer le fond du litige, exclusivement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. En tel cas, la réclamation doit être motivée et indiquer le cas échéant les moyens de preuve. Cela implique que, lors de la procédure de réclamation, celui-ci prouve l'inexactitude de celle-ci en apportant les éléments nécessaires pour établir son revenu réel et établisse qu'elle ne correspond pas à la situation réelle. Cette exigence emporte donc un renversement du fardeau de la preuve (D. YERSIN / Y. NOËL, *op. cit.*, p. 1276 et 1279). C'est en fonction de l'état du dossier, soit sur la base des éléments de preuve apportés au moment où l'autorité décisionnaire doit statuer sur la réclamation, que la décision de celle-ci doit être prise (RDAF 2005 II 564 consid. 5 à 7 ; D. YERSIN / Y. NOËL, *op. cit.*, p. 1280).
 - b. En cas de recours contre une décision par laquelle l'AFC-GE refuse d'entrer en matière sur une réclamation relative à une taxation d'office, la seule question qui se pose à l'autorité de recours consiste à déterminer si c'était à bon droit que l'autorité fiscale avait retenu que le recourant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.155/2002 du 13 août 2002 consid. 3.2).
11. En l'occurrence, le recourant n'a pas déclaré de 2001 à 2003 une partie de sa fortune, ce qui justifiait l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt en vertu des art. 151 LIFD et 59 LPFisc. S'il a reconnu dès la réception du courrier de l'AFC-GE du 24 novembre 2004 ne pas avoir déclaré la totalité de ses avoirs bancaires, notamment un compte de dépôt-titres à W_____, voire des comptes bancaires en France, les données qu'il a fournies au sujet de l'état et l'évolution de cette fortune entre 2001 et 2003 sont restées incomplètes. Comme les chiffres que le recourant a communiqués à l'AFC-GE ont varié dans le temps, celle-ci était en droit, en vertu des art. 126 al. 2 LIFD et 31 al. 2 LPFisc, de lui demander la production d'une documentation bancaire complète. En particulier, elle était légitimée à lui demander la remise de l'intégralité de la documentation relative aux comptes de dépôt-titres ouverts à W_____ qui n'avaient pas été déclarés et du compte courant y afférent, de façon à pouvoir déterminer précisément l'évolution du portefeuille de valeurs mobilières du recourant au gré des années fiscales en litige. Elle était en droit de lui demander la remise de ces informations sur support papier ou informatique, la seule présentation de cette documentation lors d'une réunion de travail n'étant pas suffisante dès lors que la détermination de la situation fiscale du recourant impliquait une analyse de ces éléments.

Le recourant considère qu'il avait le droit de refuser la transmission de cette documentation en raison d'un risque de communication de celle-ci à son épouse. Or, un tel risque, qui découlait des règles fiscales communes s'appliquant aux époux pour la période allant jusqu'à leur séparation légale et qui ne sont pas concrets pour la période postérieure, ne permettait pas au recourant de se soustraire à son devoir de collaboration découlant des art. 125 et 126 LIFD, ainsi que 31 LPFisc.

Ainsi, Le recourant ayant refusé de transmettre cette documentation, notamment le relevé de son compte-courant à W_____, l'autorité fiscale était en droit de procéder par voie de taxation d'office en fonction des éléments dont elle disposait. Elle pouvait en particulier déterminer sans arbitraire le montant du rappel d'impôt dans le cadre d'une taxation d'office en retenant que la fortune du recourant existante au 31 décembre 2001 n'avait pas diminué les années suivantes, et comme revenu imposable les variations de fortune positives, par référence à sa situation de fortune au 31 décembre 2000. Le recourant a échoué dans la démonstration précise et détaillée qu'il devait rapporter du caractère manifestement inexacte de la taxation effectuée, que l'AFC-GE a encore accepté de rectifier en sa faveur le 19 mai 2008.

12. Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du 1/3 au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait. Les art. 56 al. 1 LHID et. 69 al. 1 et 2 LPFisc, fondent une infraction similaire en matière d'ICC, qu'il s'agisse des conditions de la soustraction fiscale ou des conséquences de celle-ci s'agissant de la quotité de l'amende.

La tentative de soustraction fiscale est sanctionnée tant pour l'IFD que pour l'ICC d'une amende équivalant aux 2/3 de celle qui serait prononcée si la soustraction avait été prononcée intentionnellement (art. 176 al. 1 et 2 LIFD ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc). La tentative de soustraction n'est punissable que si elle est intentionnelle.

13. Le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende. Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, *op. cit.*, § 26 n. 19). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il a été établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, *op. cit.*, § 26 n. 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire

à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée).

S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est plus élevée (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2011 précité consid. 2.2 ; 2C_528/2011 précité consid. 2).

14. A teneur des art. 59 al. 3 LHID et 82 LPFisc, les dispositions générales du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) sont applicables à la soustraction fiscale.
15. La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agit intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende.

De jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Dans ce cadre, l'AFC-GE jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/128/2003 du 11 mars 2003).

16. En l'espèce, le recourant n'a pas fait état dans ses déclarations fiscales 2001 à 2003 de certains comptes bancaires dont il était titulaire. Dès lors qu'il a rempli de manière complète ses déclarations fiscales, optant pour déclarer certains de ses comptes bancaires à l'exclusion de ceux qu'il détenait à l'étranger ou du compte de dépôt-titres à W_____ contenant la majeure partie de sa fortune mobilière, avec pour conséquence une taxation bien inférieure à celle qui aurait dû intervenir, le recourant ne peut pas se prévaloir d'avoir agi par négligence, les conditions d'un dol éventuel étant à tout le moins réunies. La décision de l'AFC-GE de considérer le recourant comme étant l'auteur d'une soustraction fiscale pour l'exercice fiscale 2001-B et d'une tentative de soustraction fiscale pour les exercices fiscaux 2002 et 2003 dont les taxations n'étaient pas en force au moment de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt sera confirmée. Il en ira

de même de la décision d'infliger une amende d'un montant correspondant à la quotité légale, ceci au vu de l'intensité de la faute commise.

17. La CCRA a retenu que pour l'exercice fiscal 2002 il y avait lieu de mettre le recourant au bénéfice d'une 1/2 charge de famille pour chacun de ses 3 enfants, si bien qu'il y avait lieu de retourner le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans ce sens et nouveau calcul de l'amende. Ce point n'ayant pas fait l'objet d'un recours, il n'y a pas lieu de les traiter à nouveau.
18. Le recours sera rejeté et la décision de la CCRA du 18 octobre 2010 entièrement confirmée. Un émoluments de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 décembre 2010 par Monsieur X_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 octobre 2010 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoluments de CHF 2'000.- à la charge de Monsieur X_____ ;

dit qu'il ne lui 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 Me Dominique Gay, avocate du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

C. Sudre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :