RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/471/2021-ICC **ATA/145/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 février 2022

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Lambelet & Associés SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 (JTAPI/851/2021)

EN FAIT

1) Monsieur A_____ est contribuable du canton de Genève où il a un domicile, en tous cas depuis 2012.

2) Selon un courrier daté de janvier 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a informé l'intéressé qu'il n'était pas soumis à l'obligation de payer des acomptes pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) de 2015, car elle n'avait pas d'éléments pour estimer le montant probable de ses impôts pour cet exercice.

Il était invité à se rendre sur son site internet à l'adresse indiquée afin d'estimer le montant de ses impôts et, le cas échéant, formuler une demande d'acomptes. Il pouvait aussi lui retourner le formulaire « Acomptes 2015 » annexé au courrier, dûment rempli, daté et signé. Un BVR avec les références nécessaires au paiement lui était aussi transmis pour qu'il puisse faire, s'il le souhaitait, un versement.

Son attention était attirée sur le fait que des intérêts seraient à sa charge si le montant du bordereau d'impôts, envoyé ultérieurement, était supérieur au total des versements effectués. Si le total de ses paiements était supérieur audit montant, un intérêt lui serait accordé. Dans les deux cas, les intérêts couraient dès le 1er avril 2016 jusqu'à la date d'envoi du bordereau d'impôts.

3) À sa demande, le 17 décembre 2018, l'AFC lui a remis les relevés des comptes relatifs aux ICC 2012 à 2018 et à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2016, contenant les données mentionnées dans le tableau suivant. Les ICC concernés par chaque compte étaient expressément mentionnés sur chaque relevé.

Y étaient comptabilisés les paiements par BVR (ou BV pour 2012) au 13 décembre 2018 et les autres paiements au 12 décembre 2018. Tous les montants figuraient au crédit desdits comptes et leur total était qualifié d'acompte versé. Au dos desdits relevés, il était précisé que toute erreur dans le relevé pouvait être signalée dans un délai de trente jours dès sa réception, avec les pièces justificatives et le numéro de référence de l'année concernée pour éviter confusions et retards.

Compte	Montant crédité	Mouvement	Opération	Valeur
ICC 2012	1'000'000.-	Paiement par BV	10.1.2014	7.1.2014
ICC 2013	1'000'000.-	Paiement par BVR	17.4.2013	16.4.2013

ICC 2014	800'000.-	Paiement par BVR	9.7.2014	8.7.2014
ICC 2015	800'000.-	Paiement par BVR	19.6.2015	18.6.2015
ICC 2016	8 x 38'897.- = 311'176.-	Paiements par BVR	du 4.5 au 9.11.2016	du 3.5 au 8.11.2016
1CC 2017	10 x 31'117.- = 311'170.-	Paiements par BVR	du 9.3 au 11.12.2017	du 8.3 au 8.12.2017
ICC 2018	310'858.85	Paiement par BVR	13.2.2018	12.2.2018
IFD 2016	10 x 3'738.- = 37'380.-	Paiements par BVR	du 4.5.2016 au 9.2.2017	du 3.5.2016 au 8.2.2017

4) Lors de la notification de la taxation ICC 2012 datée du 21 août 2020, l'AFC a établi, à cette même date, un nouveau relevé de compte ICC 2012/2 concluant à un solde de CHF 705'615.60 en faveur de l'intéressé. Ce relevé prenait en compte le montant de CHF 1'000'000.- versé en janvier 2014. Il mettait clairement en évidence que ledit solde lui serait versé « dans les 30 jours, sur le compte bancaire ou postal mentionné au verso ou porté au crédit d'une autre créance ».

a. Sur demande du 27 août 2020, l'AFC a, le 3 septembre 2020, transmis au contribuable le premier relevé de compte ICC 2012/1 mentionnant le montant précité de CHF 1'000'000.-.

b. Le 8 septembre 2020, l'AFC a adressé un nouveau relevé du compte ICC 2012/2 à l'intéressé, concluant à un solde de CHF 0.-. Le solde de CHF 705'615.60 figurant dans le précédant relevé ICC 2012/2 lui avait été versé par virement en date du 26 août 2020.

5) Les 27 et 28 août 2020, l'AFC a établi les bordereaux ICC 2013 et 2014 du contribuable.

a. Le 2 septembre 2020, le contribuable a demandé à l'AFC « de virer du compte ICC/2012/2 le montant de CHF 253'932.75 au profit du compte IFD/2013/1, afin de solder ce dernier ».

b. Le 8 septembre 2020, l'AFC a établi le relevé de compte ICC 2013/1 concluant à un solde de CHF 0.- et tenant compte du montant de CHF 1'000'000.- versé en avril 2013.

c. Le 8 septembre 2020, l'AFC a aussi établi le relevé de compte ICC 2014/2 concluant à un solde de CHF 201'953.50 en faveur du contribuable. Il prenait en

compte le montant de CHF 800'000.- versé en juillet 2014 et comportait la même mention que celle susmentionnée pour le relevé ICC 2012/2.

d. Le 16 septembre 2020, ledit solde de CHF 201'953.50 a été versé au contribuable par virement, ce qui ressortait du relevé de compte ICC 2014/2 daté du 5 mars 2021 concluant à un solde de CHF 0.-.

6) Le 16 septembre 2020, l'AFC a informé le contribuable que le solde de CHF 705'516.60 issu du compte ICC 2012 lui avait déjà été remboursé en date du 26 août 2020 sur son compte bancaire. Cette information lui avait déjà été donnée par téléphone le 8 septembre 2020.

7) Le 30 novembre 2020, l'AFC a établi les bordereaux et avis de taxation ICC et IFD 2015.

a. Selon le décompte final ICC 2015/2, daté de ce même jour, un solde de CHF 1'446'289.90 était dû et payable jusqu'au 4 janvier 2021. Ce décompte ne prenait pas en compte le paiement de CHF 800'000.- réalisé en juin 2015. Il indiquait des intérêts compensatoires négatifs de CHF 138'952.85.

b. Sur demande de l'intéressé, un nouveau relevé de compte ICC 2015/2 daté du 7 décembre 2020 lui a été transmis. Il intégrait le versement précité de CHF 800'000.- et des intérêts rémunératoires sur acomptes en faveur du contribuable s'élevant à CHF 3'133.35. La somme due à titre d'intérêts compensatoires négatifs avait été réduite à CHF 53'913.45. Ce relevé concluait à un solde de CHF 558'117.15 en faveur de l'AFC.

8) Le 21 décembre 2020, le contribuable a formé réclamation contre le décompte final du 30 novembre 2020.

Les montants de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50, « restant à valoir pour le contribuable », ne figuraient pas sur le relevé de compte ICC 2015/2 du 7 décembre 2020, ce qui entraînait un « calcul indu d'intérêts compensatoires négatifs » de CHF 53'916.45. Il demandait la prise en compte de ces deux montants dans ledit décompte ainsi que l'annulation de tout intérêt compensatoire négatif et, le cas échéant, la rectification des intérêts compensatoires positifs mentionnés dans les relevés de compte ICC 2012/2 et ICC 2014/2.

9) Le 6 janvier 2021, l'AFC a transmis à l'intéressé, à sa demande, le relevé de compte IFD 2015/1 ainsi que celui ICC 2015/2, tous deux soldés. Le montant de CHF 558'117.15 relatif au compte ICC 2015/2 avait été payé par BVR le 31 décembre 2020 (date valeur). Les autres montants du relevé du compte ICC 2015/2 étaient inchangés.

10) Par décision du 8 janvier 2021, l'AFC a rejeté la réclamation et maintenu le calcul des montants inscrits sur le relevé de compte ICC 2015/2, en particulier les intérêts compensatoires négatifs.

Les montants précités de CHF 705'615.60 et de CHF 201'593.50 lui avaient été remboursés les 26 août et 16 septembre 2020, soit avant la notification du bordereau ICC 2015. Elle ne disposait alors plus des sommes précitées et aucune demande de compensation vers la période fiscale 2015 n'avait été formulée « en son temps » par le contribuable. Ainsi, des intérêts compensatoires négatifs avaient été calculés, dans le cadre du compte ICC 2015, sur la différence entre l'acompte versé et le montant d'impôts finalement dû. Le solde de ce compte, y compris lesdits intérêts, avait été réglé le 31 décembre 2020.

11) Par jugement du 30 août 2021, le TAPI a rejeté le recours du contribuable contre la décision précitée.

Il a confirmé le calcul des intérêts compensatoires négatifs sur la différence entre l'acompte versé pour l'ICC 2015 (CHF 800'000.-) et le montant de l'ICC 2015 finalement dû (CHF 1'307'337.05), précisant que le principe de leur perception et leur mode de calcul découlaient de la loi et qu'ils étaient confirmés par la jurisprudence.

Lorsque le contribuable avait effectué ses paiements au moyen de BVR pour les années 2012 et 2014, il avait déclaré qu'il entendait s'acquitter des acomptes provisionnels relatifs à ces deux périodes fiscales, de sorte que ces montants ne pouvaient être attribués à d'autres comptes que ceux pour lesquels ils étaient versés. De plus, après la notification des bordereaux ICC 2012 et ICC 2014 des 21 et 28 août 2020, il lui incombait de donner des instructions à l'AFC portant sur l'affectation des montants versés en trop, ce qu'il n'avait pas fait. Il n'avait en outre pas non plus réagi au courrier de l'AFC du 16 septembre 2020 l'informant du remboursement de l'excédent d'acomptes versés pour l'ICC 2012 de CHF 705'615.60. Par ailleurs, les 28 août et 3 septembre 2020, il avait communiqué à l'AFC ses nouvelles coordonnées bancaires en vue du remboursement de l'excédent des comptes ICC 2012 et 2014, ce qui entrait de manière flagrante en contradiction avec les critiques formulées à l'encontre de l'AFC qui aurait dû affecter lesdits excédents aux impôts de 2015 au lieu de les lui rembourser. Il avait fait valoir le report de ces excédents sur le compte ICC 2015, seulement lors de sa réclamation du 21 décembre 2020, alors que ceux-ci lui avaient déjà été remboursés. De toute manière, l'AFC ne pouvait que lui restituer ces excédents, puisque la dette d'ICC 2015 n'existait pas au moment du remboursement, cette dernière ayant été arrêtée par bordereau du 30 novembre 2020, soit après le remboursement des excédents en cause.

Aucune disposition légale ne contraignait l'autorité fiscale à imputer les paiements excédentaires du contribuable sur la dette d'impôt la plus récente, soit

in casu 2015, ni à ce qu'elle procède au remboursement après l'échéance du délai de trente jours suivant la notification du décompte, la restitution s'effectuant « dans un délai de 30 jours dès l'échéance » et non « à l'échéance du délai de 30 jours ». Même si le contribuable avait déclaré vouloir procéder à une compensation, l'accord de l'AFC aurait été nécessaire à une telle compensation.

12) Par acte mis à la poste le 30 septembre 2021, le contribuable a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant implicitement à son annulation. Il a conclu à l'annulation du relevé de compte ICC 2015/2 du 30 novembre 2020, annexé au bordereau ICC 2015, ainsi qu'à l'émission d'un nouveau relevé de compte ICC 2015, conforme au droit, par l'AFC.

Il reprochait à l'AFC de lui avoir remboursé le solde de CHF 705'615.60 relatif à l'ICC 2012, deux jours après la notification de celui-ci, sans lui laisser le temps de réagir. Il avait donné des « instructions » dans ce sens, ce qu'il avait fait dans son courrier du 2 septembre 2020, sans autre précision. Il n'avait pas à réagir au courrier de l'AFC du 16 septembre 2020, le « mal [étant] déjà fait ». Il n'avait pas eu de comportement contradictoire flagrant car les coordonnées bancaires transmises à l'AFC consistaient en une mise à jour de celles-ci, et non en un ordre de virement. L'AFC avait attribué « à son gré » les sommes qu'il lui avait versées. L'attribution de ces sommes était très importante pour lui, comme il l'avait déjà fait savoir à l'AFC dans sa réclamation contre la taxation 2011, à laquelle elle n'avait ni répondu ni donné aucune suite. Les intérêts compensatoires négatifs lui causaient un dommage, alors qu'il y avait un solde en sa faveur pour l'ICC 2012 et en faveur de l'AFC pour l'ICC 2015 et que les taux étaient différents. Ce dommage perdurait tant que la taxation n'avait pas lieu. Celle de 2012 était intervenue en 2021 (sic), soit neuf ans après, et celle de 2015, six ans après.

L'AFC avait, à tort, attribué le versement de CHF 1'000'000.- survenu le 16 avril 2013 à l'année fiscale 2013, et non 2012, alors qu'à cette date, seule la dette fiscale de 2012 était échue. Il faisait la même critique pour les deux sommes de CHF 800'000.- qu'il avait payées à l'AFC les 8 juillet 2014 et 16 juin 2015. Cette dernière les avait à tort attribuées aux années fiscales 2014 et 2015. En outre, les deux remboursements litigieux de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50 ne respectaient pas la mention rappelée sur les relevés des comptes, selon laquelle « le solde en votre faveur sera versé, dans les 30 jours, sur le compte bancaire ou postal mentionné au verso ou porté au crédit d'une autre créance ». Comme à l'émission du relevé de compte de 2012, soit le 21 août 2020, les dettes fiscales de 2013, 2014 et 2015 étaient échues, le solde de CHF 705'615.60 aurait dû être porté au crédit du compte 2013, puis du compte 2013 au compte 2014 puis au compte 2015. Il en allait de même pour le solde de CHF 201'953.50 qui aurait dû être porté au crédit du compte 2015, pour les mêmes

motifs, vu qu'à l'émission du relevé de compte 2014, soit le 8 septembre 2020, la dette fiscale de 2015 était échue.

Ainsi, l'AFC disposait de liquidités versées en trop par le contribuable, à hauteur de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50, de sorte que ce dernier ne pouvait être pénalisé au motif qu'administrativement, ses avances auraient été comptabilisées dans une certaine année, alors que l'État n'avait pas besoin d'emprunter ces sommes et payer de ce fait des intérêts. L'AFC violait l'équivalence entre certains droits ou obligations de l'État et du contribuable.

Le relevé ICC 2015 était établi de manière contraire aux normes légales. Il ne mentionnait pas les montants de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50, ce qui avait conduit au calcul indu d'intérêts compensatoires négatifs de CHF 53'916.45, sur la période du 1er avril 2016 au 30 novembre 2020. Le relevé du compte ICC 2015/2 devait être corrigé et intégrer ces deux montants. Lesdits intérêts compensatoires négatifs devaient ainsi être annulés, le cas échéant il fallait rectifier les intérêts compensatoires positifs figurant dans les relevés des comptes ICC 2012/2 et ICC 2014/2. Le calcul des intérêts par l'AFC pour la période de 2012 à 2015 avait entraîné un coût d'intérêts « net » pour le contribuable d'environ CHF 41'980.-, soit la différence entre les intérêts compensatoires négatifs (CHF 53'916.45) et les intérêts compensatoires positifs (CHF 11'928.70).

13) L'AFC a conclu au rejet du recours.

Elle rappelait le principe d'étanchéité des périodes fiscales. Le contribuable avait utilisé les BVR codifiés pour procéder aux paiements en cause qui avaient, de ce fait, pu être automatiquement attribués à la dette désignée par ce biais. Les dispositions fiscales prévoyaient expressément le remboursement comme moyen principal, voire unique, de solder les comptes d'impôts. Au moment de la notification des bordereaux ICC 2012 et ICC 2014, soit les 21 et 28 août 2020, ainsi que lors des remboursements litigieux intervenus les 26 août et 16 septembre 2020, aucune autre dette d'impôt n'était exigible, le bordereau ICC 2015 n'ayant été notifié au contribuable que le 30 novembre 2020. La loi n'obligeait pas l'AFC à attendre l'écoulement du délai de trente jours avant de procéder au remboursement et laissait une certaine marge de manœuvre à l'autorité fiscale à l'intérieure de ce délai, au vu de sa teneur qui était de « dans un délai de trente jours dès l'échéance » et non « à l'échéance d'un délai de 30 jours ».

14) Le recourant a ensuite maintenu sa position, soulignant que l'AFC lui avait laissé croire qu'il disposait de trente jours pour lui faire part d'une erreur éventuelle dans le relevé de compte avant qu'elle ne procède au remboursement, alors qu'elle avait déjà décidé de rembourser immédiatement le solde dû afin de le priver d'un report du solde sur une autre année fiscale « sous bonne valeur », comme ce fut le cas pour la correction du calcul des intérêts compensatoires négatifs réduits à CHF 53'916.45 après son intervention. Il se plaignait de la

violation du principe de l'interdiction du formalisme excessif, de la bonne foi et de la proportionnalité, insistant que la compensation, au lieu du remboursement immédiat, aurait évité de lui porter une atteinte importante concrétisée par les intérêts compensatoires négatifs très élevés qui lui étaient réclamés, et ce sur une somme qu'il avait pourtant versée à l'AFC et qui lui avait été remboursée sans intérêts, le taux des intérêts rémunératoires étant nul. L'AFC aurait pu tenir compte des jours de valeurs sur le décompte 2015 pour corriger le remboursement qu'elle avait déjà effectué.

15) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

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

Le décompte final fait partie intégrante de la décision de taxation et peut être contesté, conformément aux art. 39 ss LPFisc, par la voie de la réclamation puis du recours (art. 16 al. 1 et al. 3 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 - LPGIP - D 3 18).

2) Le litige concerne uniquement les intérêts compensatoires négatifs de CHF 53'913.45, réclamés au contribuable dans le décompte final ICC 2015/2 du 7 décembre 2020, à la suite de la notification du bordereau ICC 2015 daté du 30 novembre 2020.

a. Les intérêts compensatoires négatifs trouvent leur fondement légal à l'art. 14 LPGIP. Cette disposition est située dans le chapitre II du Titre II consacré à la perception des impôts périodiques, entre le chapitre I régissant la perception provisoire de ceux-ci (art. 4 ss LPGIP) et le chapitre III réglant leur perception définitive (art. 16 ss LPGIP). En effet, la LPGIP prévoit que, durant la période fiscale, les ICC annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques notamment, sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 LPGIP). À l'issue de la procédure de taxation, les impôts périodiques des personnes physiques – dont les ICC (art. 1 let. b et 4 al. 1 in fine LPGIP) – sont perçus sur la base d'une décision de taxation, comprenant un bordereau de taxation et un décompte final qui fait partie intégrante de la décision de taxation (art. 16 al. 1 LPGIP).

Un décompte intermédiaire, à caractère informatif et établi pour chaque période fiscale, est communiqué au contribuable dans les premières semaines de l'année qui suit la fin de l'année ou de la période fiscale (art. 11 al. 1 LPGIP). Il le renseigne sur les acomptes payés, les versements volontaires qu'il a effectués et les transferts de crédits – montants perçus à titre provisoire – jusqu'à la date du décompte (art. 11 al. 2 LPGIP).

b. Le chapitre II précité porte sur le terme général d'échéance et sur les intérêts compensatoires positifs et négatifs (art. 12 ss LPGIP).

Selon l'art. 12 al. 1 LPGIP, les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale. L'al. 3 de l'art. 12 LPGIP précise que le terme général d'échéance est maintenu même si le contribuable n'a reçu, à cette date, aucune décision de taxation.

Qu'ils soient positifs ou négatifs, les intérêts compensatoires courent à partir du terme général d'échéance (défini à l'art. 12 LPGIP) jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (art. 13 al. 2 et art. 14 al. 2 LPGIP). En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la règle est la même dans les deux cas : la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'al. 2, pro rata temporis (art. 13 al. 3 et 14 al. 3 LPGIP). L'intérêt compensatoire est positif si, au terme d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou période fiscale excèdent l'impôt fixé dans le bordereau de taxation ; c'est l'excédent – avec un plafond prévu dans la loi – qui porte intérêt compensatoire (art. 13 al. 1 LPGIP). L'intérêt compensatoire est négatif si, au terme d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation ; c'est la différence qui est soumise à un intérêt compensatoire (art. 14 al. 1 LPGIP).

c. La réglementation genevoise antérieure au 1er janvier 2009, date de l'entrée en vigueur de la LPGIP, prévoyait déjà les intérêts compensatoires négatifs, dénommés alors intérêts financiers, qui couraient dès le 1er avril suivant la période fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.3 et 3.4 et les références citées).

Dans le système d'imposition postnumerando, l'impôt dû ne peut être connu avant la fin de la période fiscale puisque celle-ci coïncide avec la période de calcul, de sorte qu'avant la décision de taxation définitive, seuls les acomptes provisionnels sont acquittés durant la période fiscale. L'échéance décalée (fixée au 31 mars selon l'art. 12 LPGIP) par rapport à la fin de la période fiscale s'explique par l'impossibilité matérielle pour les contribuables, dans un tel système, d'anticiper le montant d'impôts dû à la fin de l'année fiscale. Un délai de trois mois, correspondant au délai pour remplir la déclaration d'impôts, doit dès lors leur permettre d'estimer au plus près leur charge fiscale de l'année précédente

et d'effectuer, le cas échéant, un versement complémentaire avant que ne démarre le calcul des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Ce système d'intérêts a, notamment, pour but d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables qui, après la période fiscale, se voient notifier rapidement leur décision de taxation et ceux pour lesquels cette décision n'arrive que plus tard. Il appartient aux contribuables d'estimer le montant de leurs impôts afin, le cas échéant, de payer un éventuel solde si celui-ci devait s'avérer supérieur aux acomptes provisionnels et d'éviter des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Une fois la déclaration d'impôt remplie, cet exercice est simple puisque le site de l'AFC-GE propose une « calculette » pour ce faire, laquelle nécessite uniquement d'entrer certaines données, comme la situation familiale ou les revenus, contenues dans la déclaration d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4 et les références citées ; ATA/1520/2017 du 21 novembre 2017 consid. 3c).

Dans une affaire valaisanne portant sur une réglementation similaire, le Tribunal fédéral a jugé que ces intérêts n'ont pas le caractère d'une sanction, mais visent à rétablir un déséquilibre financier découlant de l'introduction du système postnumerando. Dans ce système, les contribuables sont taxés au plus tôt au cours de l'année suivante, avec pour conséquence que les collectivités publiques perdent les intérêts pour la part supérieure aux acomptes et doivent de plus rembourser le trop perçu d'impôts au taux des intérêts moratoires. Les intérêts compensatoires négatifs ou financiers sont ainsi destinés à réduire les pertes induites par le système (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 6).

d. Les intérêts compensatoires, positifs et négatifs, se distinguent des intérêts rémunératoires et moratoires qui sont dus respectivement en faveur du contribuable et de l'État, et ce que ce soit par rapport aux acomptes (art. 8 et 9 LPGIP) ou au solde du décompte final (art. 19 et 20 LPGIP).

Le décompte final est établi pour chaque année ou période fiscal sur la base du bordereau de taxation auquel il est joint (art. 17 al. 1 LPGIP). Il enregistre, à titre informatif, les montants perçus à titre provisoire jusqu'à la date de notification du décompte et l'impôt dû selon le bordereau de taxation. Les montants perçus à titre provisoire sont imputés sur l'impôt dû (art. 17 al. 2 phr. 1 et 2 LPGIP). En outre, selon l'art. 17 al. 3 LPGIP, le décompte final fait état, entre autres, des intérêts rémunératoires et moratoires sur les acomptes ainsi que des intérêts compensatoires positifs et négatifs sur les montants excédentaires ou insuffisants (phr. 1). Il ne vaut décision que dans la mesure où il porte sur ces éléments (phr. 2). Le décompte final établit le solde en faveur du contribuable ou de l'État (art. 17 al. 4 LPGIP).

Le solde indiqué dans le décompte final est échu à la date de notification du décompte (art. 18 al. 1 LPGIP). Il doit être payé ou remboursé dans un délai de trente jours dès l'échéance (art. 18 al. 2 LPGIP). S'il n'est pas remboursé respectivement payé à l'expiration de ce délai, le solde du décompte final porte

intérêt rémunératoire s'il est en faveur du contribuable, respectivement intérêt moratoire s'il est en faveur de l'État, et ce jusqu'à la date du remboursement respectivement du paiement (art. 19 et 20 LPGIP).

e. Depuis le 1er janvier 2013, ces quatre types d'intérêts ne font plus l'objet d'un taux unique, mais de taux différenciés fixés pour chaque année civile par le Conseil d'État, sur proposition du département, en tenant compte des taux habituellement pratiqués sur le marché, avec un écart maximal de 2,5 points (art. 28 al. 1 à 3 LPGIP).

L'art. 28 al. 1 LPGIP prévoit, depuis 2013, un taux d'intérêt différent pour les intérêts en faveur du contribuable (fixé en 2015 à 0,5 %) et pour les intérêts en faveur de l'État (fixé en 2015 à 3 %). Le montant de ces deux taux est fixé, pour chaque année fiscale, par le Conseil d'État dans un règlement d'application répertorié sous le numéro D 3 18.04 du recueil systématique genevois. Les deux taux précités ont prévalu de 2013 à 2016 et ont été réduits pour atteindre respectivement 0,1 % et 2,6 % de 2017 à 2019 puis 0,01 % et 2,51 % dès 2020. En 2012, il existait un intérêt unique fixé à 2 % pour tous les intérêts prévus dans la LPGIP.

f. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), sous réserve de l'imposition à la source non déterminante in casu, ne prévoit d'harmonisation ni pour la perception ni pour le remboursement des impôts. Seul le droit cantonal trouve application (arrêt du Tribunal fédéral 2C_351/2019 du 26 septembre 2019 consid. 5.1 et les arrêts cités).

g. À l'exception des montants de peu d'importance qui sont portés en compte, le département rembourse d'office au contribuable les montants qui lui sont dus suite à une décision ou un jugement entrés en force, pour autant qu'aucune dette susceptible de compensation au sens de l'art. 33 LPGIP n'existe (art. 30 al. 1 LPGIP). Le Conseil d'Etat fixe, par voie réglementaire, les modalités du remboursement (art. 30 al. 2 LPGIP).

Selon l'art. 19 al. 1 RPGIP, le remboursement a lieu, par virement, sur le compte bancaire ou postal désigné par le contribuable (phr. 1). À défaut d'indications fournies par le contribuable, le remboursement est effectué par les autres moyens de paiement en usage (phr. 2). À teneur de l'art. 19 al. 2 RPGIP, le contribuable peut demander que les montants remboursables d'office soient portés en compte (phr. 1). Il doit en faire la demande dans les dix jours à compter de la notification du bordereau de taxation ou du décompte final (phr. 2).

h. La compensation a lieu aux conditions des art. 120 à 126 du code des obligations, applicables par analogie et à titre de droit cantonal supplétif (art. 33 al. 1 LPGIP). Le Conseil d'État fixe, par voie réglementaire, les modalités de la

compensation (art. 33 al. 2 LPGIP). Le département informe le contribuable de la compensation, lorsque la compensation a été effectuée (art. 20 al. 1 RPGIP). La déclaration de compensation éteint les créances respectives (art. 20 al. 2 RPGIP).

Selon l'art. 120 al. 1 CO, lorsque deux personnes sont débitrices l'une envers l'autre de sommes d'argent ou d'autres prestations de même espèce, chacune des parties peut compenser sa dette avec sa créance, si les deux dettes sont exigibles. Le débiteur peut opposer la compensation même si sa créance est contestée (art. 120 al. 2 CO). Malgré le texte de l'art. 120 al. 1 CO, la condition d'exigibilité ne concerne pas les deux créances, mais uniquement la créance compensante, soit la créance de celui qui exerce la compensation. Celui-ci ne peut en effet compenser sa dette qu'avec une créance dont il pourrait réclamer le paiement de l'autre partie. Il suffit en revanche que la créance compensée, soit la dette du compensant et créance de l'autre partie, soit exécutable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_451/2018 du 27 septembre 2019 consid. 7.4.1).

La compensation nécessite une déclaration du débiteur (art. 124 al. 1 CO qui dispose que la compensation « n'a lieu qu'autant que le débiteur fait connaître au créancier son intention de l'invoquer »). La déclaration de compensation nécessaire selon l'art. 124 al. 1 CO est un acte unilatéral soumis à réception. Elle n'est assujettie à aucune exigence de forme et peut résulter d'actes concluants (arrêt du Tribunal fédéral 2C_451/2018 précité consid. 7.3). Toutefois, la possibilité de compenser est restreinte pour les contribuables et suppose le consentement de l'autorité. En raison de l'art. 125 ch. 3 CO, qui prévoit que ne peuvent être éteintes par compensation contre la volonté du créancier les créances dérivant du droit public en faveur de l'Etat et des communes, l'autorité est beaucoup plus libre que le contribuable débiteur de compenser si les conditions des art. 120 ss CO sont remplies (arrêt du Tribunal fédéral 2C_451/2018 précité consid. 7.1 et 7.5).

Conformément à l'art. 124 al. 2 CO, la compensation a pour effet que les deux dettes sont réputées éteintes, jusqu'à concurrence du montant de la plus faible, depuis le moment où elles pouvaient être compensées. La compensation déploie un effet rétroactif et inclut également les accessoires de la créance, notamment les intérêts. Le moment déterminant n'est pas nécessairement le même pour l'une et l'autre partie, dès lors que l'exigibilité des créances concernées n'est pas forcément simultanée et qu'il suffit, pour que la compensation ait lieu, que la créance compensante soit exigible. Les effets de la compensation remontent par conséquent au moment où la créance de la partie qui veut exercer son droit de compenser est devenue exigible et donc opposable à la créance de l'autre partie et où la créance compensée est susceptible d'être acquittée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_451/2018 précité consid. 6.6).

i. Selon le Tribunal fédéral, pour qu'un assujettissement fiscal conduise dans un cas d'espèce à la naissance de la créance d'impôt, il faut que les faits

générateurs auxquels la loi rattache la perception d'un impôt déterminé soient réalisés, indépendamment de la taxation et de l'exigibilité de l'impôt. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 7 et les arrêts cités).

Contrairement à la créance de droit civil, en principe immédiatement exigible depuis sa naissance, la créance d'impôt échoit postérieurement à sa naissance. L'impôt doit être payé et son paiement peut être exigé au terme de son échéance dont la date, en matière d'impôts directs, est fixée par la loi ou déléguée à l'exécutif, afin que tous les contribuables s'acquittent en même temps de leur dû (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 7 et les références citées).

j. Dans le chapitre II du RPGIP comportant les dispositions générales relatives à la perception, l'art. 16 RPGIP, relatif à l'imputation des paiements, dispose, en son al. 1, que le contribuable déclare, lors du paiement, quelle dette il entend acquitter en utilisant les BVR qui lui sont remis pour le paiement ou en communiquant au département les informations utiles à cet effet.

Conformément à l'art. 16 al. 2 RPGIP, faute de déclaration de sa part, le paiement s'impute sur la dette exigible ; si plusieurs dettes sont exigibles, sur celle qui a donné lieu aux premières poursuites contre le débiteur ; s'il n'y a pas eu de poursuites, sur la dette échue la première. Si plusieurs dettes sont échues en même temps, l'imputation se fait sur la dette relative à la plus ancienne année ou période fiscale. L'art. 16 al. 3 RPGIP dispose qu'en cas de concurrence entre la dette d'acomptes et la dette d'impôts, la dette d'impôts est réputée échue la première.

3) En l'espèce, le recourant conteste, pour plusieurs raisons, les intérêts compensatoires négatifs litigieux qui lui sont réclamés sur la différence entre la somme perçue à titre provisoire pour la période fiscale de 2015 et le montant d'impôt fixé dans le bordereau de taxation ICC 2015.

a. Il estime que les versements de CHF 1'000'000.- et de deux fois CHF 800'000.- – qu'il a effectués en avril 2013, en juillet 2014 et juin 2015 – ont été, à tort, attribués aux années fiscales 2013, 2014 et 2015 par l'AFC, alors que seule était échue la dette fiscale de l'année antérieure correspondante. Il reproche à l'AFC d'avoir agi « à son gré » et sans tenir compte de l'importance de l'attribution de ces sommes d'argent pour lui, ce qu'il lui avait pourtant indiqué dans sa réclamation d'avril 2016 contre la taxation 2011, non traitée.

Or, le recourant ne conteste pas avoir fait ces trois versements au moyen de BVR codifiés, ce qui permet, selon l'AFC, de les attribuer automatiquement à la dette désignée par ce biais, conformément à l'art. 16 al. 1 RPGIP. Il avait d'ailleurs été informé, en tout cas en décembre 2018, lors de la remise des relevés

de comptes relatifs aux ICC 2012 à 2018, de l'attribution des montants précités faite par l'AFC. L'intéressé n'avait alors formulé aucune critique à ce sujet alors qu'une indication dans lesdits relevés l'invitait à signaler toute erreur dans les trente jours dès leur réception. Les arguments qu'il aurait soulevés au sujet de la taxation 2011 portent sur un autre objet litigieux et sortent donc du cadre du présent litige limité au décompte final ICC 2015, faute d'être en lien avec celui-ci.

En l'absence d'élément étayant la position du recourant, la chambre de céans retient que les paiements effectués par ce dernier au moyen de BVR ont été valablement pris en compte par l'AFC dans les comptes ICC correspondants, en application de l'art. 16 al. 1 RPGIP. Il n'y a, dans ces circonstances, pas besoin de recourir à l'application de l'art. 16 al. 2 RPGIP, comme le relève à raison l'AFC. Le grief du recourant ne peut donc qu'être rejeté.

b. Le recourant reproche à l'AFC de lui avoir remboursé les montants de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50 trop rapidement, sans avoir attendu l'écoulement du délai de dix jours prévu à l'art. 19 al. 2 RPGIP ni celui du délai de trente jours mentionné dans les décomptes finaux ICC 2012 et ICC 2014. Il soutient avoir donné des « instructions » dans son courrier du 2 septembre 2020 dans ledit délai. Il n'avait pas à réagir au courrier de l'AFC du 16 septembre 2020, le remboursement ayant déjà eu lieu.

Tout d'abord, le courrier du 2 septembre 2020 produit dans le dossier comporte une instruction du contribuable visant à solder le compte IFD 2013/1 par le virement de la somme de CHF 253'932.75. On ne voit ainsi pas en quoi cette instruction concerne le présent litige portant sur l'absence de prise en compte, dans le décompte final ICC 2015/2, des deux soldes de CHF 705'615.60 (décompte final ICC 2012) et de CHF 201'953.50 (décompte final ICC 2014) en faveur du contribuable, ainsi que sur les intérêts compensatoires litigieux liés au compte ICC 2015. Avant la réclamation du 21 décembre 2020, il n'existe aucune pièce au dossier attestant d'une quelconque instruction du contribuable au sens de l'art. 19 al. 2 RPGIP visant l'utilisation de ces deux derniers montants au profit du compte ICC 2015, ni d'une volonté de l'intéressé de compenser l'impôt dû pour les ICC 2015 au moyen desdits montants. En communiquant, après réception des bordereaux et décomptes ICC 2012 et 2014, ses nouvelles données bancaires à l'AFC, comme cela ressort du jugement du TAPI et des pièces du dossier, le contribuable laisse plutôt entendre qu'il souhaite obtenir le remboursement des deux sommes précitées qui lui sont dues. La possibilité qui lui est donnée par l'art. 19 al. 2 RPGIP de demander que les montants remboursables d'office soient portés en compte dans un délai de dix jours dès la notification du bordereau de taxation ou du décompte final, ne dispense pas le contribuable de communiquer une telle volonté à l'AFC dans ledit délai, ce qu'au vu des pièces du dossier, il n'a pas fait.

Par ailleurs, le contribuable perd de vue que l'AFC a l'obligation légale – ancrée à l'art. 30 al. 1 LPGIP – de lui rembourser d'office les montants qui lui sont dus en vertu d'une décision en force, et ce dans un délai de trente jours dès la notification du décompte final (art. 18 al. 1 et 2 LPGIP). À défaut d'un remboursement dans ce délai, l'AFC doit payer des intérêts rémunératoires au contribuable (art. 19 LPGIP). Il n'existe qu'une exception à cette obligation comme l'indique expressément l'art. 30 al. 1 LPGIP, à savoir l'existence d'une dette susceptible de compensation au sens de l'art. 33 LPGIP. Cette disposition-ci renvoie aux conditions posées par les art. 120 ss CO, développées plus haut. Outre l'absence in casu de l'accord de l'AFC de procéder à une compensation, exigé par l'art. 125 ch. 3 CO, une autre condition nécessaire à la compensation par l'AFC fait défaut. Comme l'indique celle-ci, au moment de la notification des ICC 2012 et 2014, soit fin août 2020, elle ne peut se prévaloir, à l'encontre du contribuable, d'une dette relative aux ICC 2015 qui serait exigible. Si ceux-ci sont certes échus au 31 mars 2016 en application de l'art. 12 al. 1 LPGIP, ils ne sont exigibles qu'à l'échéance du délai de trente jours dès la notification du décompte final – établi sur la base du bordereau de taxation (art. 17 al. 1 LPGIP) – en application de l'art. 18 al. 1 et 1 LPGIP. Ainsi, lors des remboursements des 26 août et 16 septembre 2020, les sommes dues par l'AFC au contribuable ne pouvaient être compensées par cette autorité avec les impôts dus par ce dernier à titre d'ICC 2015. Ceux-ci ont été notifiés plus de deux mois après lesdits remboursements, par bordereau du 30 novembre 2020 et décompte final rectifié du 7 décembre 2020. Il n'est au surplus pas contesté que les taxations ICC 2012 et ICC 2014 sont entrées en force.

Par conséquent, faute d'avoir reçu une demande du recourant visant à créditer les montants de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50 issus des décomptes ICC 2012 et ICC 2014 sur son compte ICC 2015, l'AFC était tenue de lui rembourser lesdites sommes dans un délai de trente jours dès la notification de ces décomptes. Elle a respecté cette obligation en procédant aux virements correspondants sur le compte bancaire du contribuable les 26 août et 16 septembre 2020. Le fait qu'elle n'ait pas attendu l'écoulement du délai de dix jours prévu à l'art. 19 al. 2 RPGIP, ni celui de trente jours mentionné dans les deux décomptes précités n'est pas déterminant pour l'issue du présent litige, le contribuable n'ayant fait dans ces délais aucune démarche auprès de l'AFC visant les reports d'argent précités sur son compte ICC 2015. Enfin, rien n'empêchait l'intéressé, une fois les remboursements litigieux perçus, de reverser lesdits montants à l'AFC afin de créditer son compte ICC 2015, étant précisé qu'il lui incombe, selon la jurisprudence susmentionnée, de s'assurer que cette autorité dispose, pour chaque année fiscale, des sommes nécessaires à couvrir sa charge fiscale. Le grief du recourant tombe donc à faux.

c. Le contribuable se plaint encore du fait que le montant de CHF 705'615.60 n'ait pas été spontanément crédité sur le compte 2013 en application de l'art. 16

al. 2 RPGIP, et ensuite du compte 2013 aux comptes 2014 puis 2015, au motif que les dettes fiscales de 2013, 2014 et 2015 étaient échues au moment de l'émission du décompte de 2012, en août 2020. Il invoque le même argument pour le montant de CHF 201'953.50 qui aurait dû, selon lui, être porté au crédit du compte 2015.

Or, comme cela vient d'être expliqué, en l'absence d'une demande de la part du contribuable au sens de l'art. 19 al. 2 RPGIP, l'AFC avait l'obligation de lui rembourser les deux montants précités en vertu de l'art. 30 al. 1 LPGIP, sous peine de devoir lui payer des intérêts rémunératoires en application de l'art. 19 LPGIP. En effet et pour les raisons susévoquées, les conditions pour que l'AFC procède à une compensation n'étaient pas réunies en août et septembre 2020, ni d'ailleurs avant la notification du décompte final ICC 2015, établi le 30 novembre 2020 et rectifié le 7 décembre 2020. Par ailleurs, le procédé suggéré par le recourant reviendrait à s'écarter, sans raison en l'absence d'une dette fiscale exigible ou d'une demande du contribuable, du principe de périodicité de l'impôt, ancré en matière d'ICC à l'art. 61 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Selon cette disposition, les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale, celle-ci correspondant à l'année civile. Le recours doit donc également être rejeté sur ce point.

d. Enfin, le recourant critique le prélèvement des intérêts compensatoires négatifs litigieux sur la période du 1er avril 2016 au 30 novembre 2020, alors que l'AFC disposait des deux montants précités qu'il avait versés en trop et qui n'étaient pas, à tort selon lui, mentionnés dans le décompte ICC 2015. Il ne pouvait pas être pénalisé au seul motif – qu'il qualifiait d'ordre administratif – que ses avances devaient être comptabilisées dans une certaine année. Cette manière de procéder lui causait un dommage important qui avait perduré in casu pendant plusieurs années, jusqu'aux taxations ICC 2012 et ICC 2015, alors qu'il y avait un solde en sa faveur pour l'ICC 2012 et en faveur de l'AFC pour l'ICC 2015, que les taux étaient différents et que la compensation lui aurait été moins préjudiciable qu'un remboursement immédiat.

Suivant le Tribunal fédéral, la chambre administrative a déjà jugé qu'il appartient au contribuable d'estimer correctement le montant de ses impôts, le cas échéant en se renseignant auprès de l'AFC, et de faire les avances suffisantes de manière à éviter des intérêts compensatoires négatifs, indépendamment de la date de notification des bordereaux de taxation (ATA/1520/2017 du 21 novembre 2017 consid. 6). Il est ainsi de la seule responsabilité du contribuable de s'assurer que l'AFC dispose d'un montant suffisant pour couvrir sa charge fiscale pour chaque année fiscale. Comme le relève le Tribunal fédéral, le contribuable bénéficie d'un délai de trois mois, correspondant au délai pour remplir la déclaration d'impôts, pour estimer au plus près sa charge fiscale de l'année précédente et effectuer, le

cas échéant, un versement complémentaire avant que ne démarre le calcul des intérêts compensatoires négatifs, précisant que ce système d'intérêts a, notamment, pour but d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables qui, après la période fiscale, se voient notifier rapidement leur décision de taxation et ceux pour lesquels cette décision n'arrive que plus tard (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4).

Le fait que les taux d'intérêts en faveur du contribuable et de l'État soient différents depuis 2013 n'y change rien. En effet, l'objectif du législateur est que les dettes fiscales soient, à défaut d'être évitées, rapidement soldées, sans toutefois procurer aux excédents d'impôts un rendement d'intérêts supérieur à celui du marché (travaux préparatoires relatifs au projet de loi n° 10967, à l'origine des taux différenciés de l'art. 28 LPGIP, déposé par le Conseil d'État le 25 avril 2012, in Mémorial du Grand Conseil 2011-2012 VIII A 7914 [exposé des motifs] et XII A 14646 s [rapport de la commission fiscale du 2 octobre 2012]).

Par ailleurs, les deux sommes de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50 étaient certes détenues, depuis le 1er avril 2016 jusqu'à leur remboursement en août et septembre 2020, par l'AFC mais dans les comptes ICC correspondants du contribuable et à ce seul titre. Le fait d'attribuer le paiement de montants perçus à titre provisoire dans l'attente de la décision de taxation définitive, à une période fiscale spécifique n'est pas un motif de nature purement administrative, comme l'avance le recourant. Il s'agit d'un moyen de respecter, lors de la perception des ICC, le principe de périodicité de l'impôt ancré à l'art. 61 LIPP, évoqué plus haut. Enfin et pour les raisons déjà exposées, non seulement il incombait au contribuable de s'assurer que les montants versés sur son compte ICC 2015 avant le 31 mars 2016 suffisaient à couvrir sa charge fiscale, mais il lui revenait aussi, a fortiori, d'interpeller l'AFC s'il souhaitait transférer les deux sommes précitées sur le compte ICC 2015. Or, au vu des pièces du dossier, il n'a invoqué ce report que dans sa réclamation du 21 décembre 2020, soit plus de deux mois après la notification des décomptes finaux ICC 2012 et ICC 2014. Le grief doit dès lors être rejeté.

e. Dans ces circonstances, le décompte final ICC 2015 ne devait pas prendre en compte les deux soldes de CHF 705'615.60 et de CHF 201'953.50 résultant des décomptes finaux ICC 2012 et ICC 2014 et remboursés au contribuable les 26 août et 16 septembre 2020. C'est donc à bon droit que l'AFC a prélevé un intérêt compensatoire négatif sur la différence entre les avances – insuffisantes – effectuées par le contribuable sur son compte ICC 2015 et la somme d'impôts dus à ce titre. Cet intérêt court, à juste titre, en vertu de l'art. 14 al. 2 LPGIP, entre le 1er avril 2016 et le 30 novembre 2020, date de la notification du bordereau ICC 2015 et du premier décompte final ICC 2015, correctement rectifié le 7 décembre 2020. Dès lors, celui-ci a été établi de manière conforme au droit et doit être confirmé. Les griefs tirés de la violation du principe de l'interdiction du

formalisme excessif, de la bonne foi et de la proportionnalité ne peuvent qu'être écartés.

Par conséquent, le recours sera rejeté et le jugement confirmé.

4) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 septembre 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur 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, 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 Lambelet & Associés SA, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :