

GE_GERICHTE ATA/854/2022 vom 23. August 2022

GE Cour de justice, 2022-08-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_854_2022

FR: GE_GERICHTE ATA/854/2022 du 23 août 2022

IT: GE_GERICHTE ATA/854/2022 del 23 agosto 2022

Regeste

Résumé: Aucune violation du droit d'être entendu. Conformément à la jurisprudence, aux principes de la légalité et de l'égalité de traitement, il convient d'appliquer strictement le taux de capitalisation propre à chaque zone afin de déterminer la valeur fiscale d'immeubles locatifs n'ayant pas fait l'objet d'une vente récente. Une part de copropriété immobilière ne peut être assimilée à des actions nominatives liées ou une participation minoritaire dans une société de capitaux, permettant une déduction forfaitaire de 30 %. Le ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable n'est pas suffisant pour considérer une imposition comme étant confiscatoire. L'atteinte au patrimoine doit s'inscrire dans la durée. Dans le cadre de la procédure de taxation, équivalent à un examen complet de la taxation, le TAPI est compétent pour procéder à une reformatio in pejus en examinant les éléments soulevés devant lui par l'AFC-GE. Les reprises effectuées sont validées. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/600/2020 du

E. 16

juin 2020). En l'occurrence, tel n'est pas le cas, la prescription n'étant pas acquise. 3)

Préalablement, le recourant se prévaut de son droit d'accès au dossier, demandant que le contenu essentiel des pièces produites par l'intimée en annexe à ses écritures du 1er mars 2022, lui soit communiqué.

a. Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du

E. 18

avril 1999 (Cst. - RS 101) (ATF 132 II 485 consid. 3.2).

Le principe de l'accès au dossier figure à l'art. 44 LPA, alors que les restrictions sont traitées à l'art. 45 LPA. Ces dispositions n'offrent pas de garantie plus étendue que l'art. 29 Cst. (Stéphane GRODECKI/Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 145 n. 553 et l'arrêt cité).

L'art. 45 LPA prévoit que l'autorité peut interdire la consultation du dossier si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (al. 1). Le refus d'autoriser la

consultation des pièces ne peut s'étendre qu'à celles qu'il y a lieu de garder secrètes et ne peut concerner les propres mémoires des parties, les documents qu'elles ont produits comme moyens de preuves, les décisions qui leur ont été notifiées et les procès-verbaux relatifs aux déclarations qu'elles ont faites (al. 2). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (al. 3).

b. La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 39 LHID et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc).

- 15/31 - A/1134/2016

En particulier, le secret fiscal est opposable à l'actionnaire d'une société, dans la mesure où celle-ci dispose de la personnalité morale et qu'elle constitue une personne tierce et distincte de l'actionnaire, en dépit de la position de celui-ci au sein de ladite société en tant que directeur ou administrateur (ATF 126 I 122 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 5.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4.2 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil - Art. 102 -222 DBG, 2015, ad art. 110 n. 20 et 24, et ad art. 114 n. 22 et 28 s). Dans ce dernier cas, lorsqu'en raison de sa position au sein de la société, les données de celle-ci ne sont pas secrètes envers l'actionnaire, celui-ci doit cependant s'adresser à la société (art. 715a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220) et non aux autorités fiscales (Walter FREI, Das Akteneinsichtsrecht im Zürcher Steuerrecht und das Sonderproblem der Bewertung nichtkotierter Aktien beim Minderheitsaktionär, in Zürcher Steuerpraxis Vol. 1, 1992, p. 73 ss, p. 89 s). Lorsque des documents de la société se trouvent dans le dossier fiscal de l'actionnaire, celui-ci peut en prendre connaissance seulement après une pesée des intérêts conforme à l'art. 114 al. 2 LIFD, à l'art. 41 al. 1 LHID et à la disposition cantonale pertinente (arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2008 du 1er septembre 2008 consid. 2.4.2 ; Peter LOCHER, op. cit., ad 114 n. 29).

c. In casu, la chambre administrative a communiqué le contenu essentiel des pièces remises par l'intimée « sous secret fiscal » en annexe à ses écritures du 1er mars 2022 au recourant par courrier du 24 mars 2022. Elle a alors précisé qu'il s'agissait de celles produites par-devant le TAPI, soit les rapports d'enquêtes de la DAPE des 22 novembre 2017 et 15 juin 2018, ainsi que les estimations des titres de D_____ pour les années fiscales 2008 et 2010, effectuées les 8 décembre 2017 et 7 septembre 2020.

Dès lors qu'il a été donné à cette requête du recourant, ce grief sera écarté. 4)

Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI du 13 décembre 2021 confirmant les taxations 2009 et 2010 du recourant selon les bordereaux de taxation des 20 octobre 2014, rectifiés le 14 mars 2016.

Demeurent litigieuses les questions relatives à l'évaluation des immeubles locatifs, à l'octroi d'un abattement de 30 % sur la valeur de la quote-part de 20 % des immeubles locatifs, à l'imposition confiscatoire, à la détermination de l'objet de litige, ainsi que, subsidiairement, à la prise en considération de la part privée du véhicule d'entreprise. Les parties ne contestent plus les valeurs par actions de D_____ ressortant de l'estimation du 9 septembre 2020. 5)

À titre liminaire, il convient d'examiner le droit applicable, le litige concernant les périodes fiscales 2009 et 2010, soit en partie une période antérieure au 1er janvier 2010.

- 16/31 - A/1134/2016

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du

E. 21

novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

b. La LIPP prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP).

c. La présente affaire concerne l'ICC 2009 et 2010. Trouvent ainsi application la LHID, la LPFisc, ainsi que les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000) pour les périodes fiscales 2008 et 2009 et la LIPP pour la période fiscale 2010. 6)

Dans un premier grief, le recourant conteste la conformité à l'art. 14 LHID du caractère schématique du taux de capitalisation cantonal en matière d'évaluation des immeubles locatifs.

a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

b. L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phrase LHID dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 ; ATA/1401/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcentage de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.1).

La valeur vénale correspond à la valeur du marché objective d'un immeuble, à savoir la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles des affaires (ATF 128 I 240 = RDAF 2003 II 219 ; 124 I

- 17/31 - A/1134/2016 193 consid. 4b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 235 ; Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, n. 5 ad § 39).

La valeur vénale au sens du droit fiscal ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/1401/2021 précité consid. 4b ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b).

c. Dans le canton de Genève, l'aLIPP-III, respectivement la LIPP, précisent que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 4 al. 1 aLIPP-III et 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 4 al. 2 aLIPP-III et 49 al. 2 LIPP), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4).

Les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 7 aLIPP-III, respectivement l'art. 50 LIPP, qui posent des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (immeuble locatif [let. a] ; immeuble servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce [let. b] ; immeuble servant à l'exploitation agricole et sylvicole [let. c] ; autres immeubles [let. d] ; etc.).

d. L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton. La valeur des immeubles locatifs est calculée, en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille (let. a).

En application de ces dispositions, le Conseil d'État fixe chaque année, à l'art. 25 RIPP, le taux de capitalisation applicable sur la base des transactions

- 18/31 - A/1134/2016 constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale. Cette formulation correspond à celle de l'art. 3 al. 1 aRIPP-III.

Selon l'art. 4 aRIPP-III, pour l'année fiscale 2009, les taux de capitalisation des immeubles locatifs sont les suivants : 4,96 % pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur

à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement (let. a) ; 6,37 % pour les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement (let. b) ; 7,00 % pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM (let. c) ; 5,46 % pour les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs (let. d).

L'art. 25 al. 3 RIPP mentionne les taux de capitalisation applicables en distinguant les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à vingt ans, les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à vingt ans, les immeubles HBM, HLM, HCM et HM, les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les zones d'affectation du sol 1 et 2, et les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les autres zones. Les zones 1 et 2 comprennent les quartiers de la ville qui se trouvent dans les limites des anciennes fortifications ainsi que les quartiers édifiés sur le territoire des anciennes fortifications et des quartiers nettement urbains qui leur sont contigus (art. 19 al. 1 let. a et b de la loi d'application de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 4 juin 1987 - LaLAT - L 1 30).

e. Le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts était conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_194/2018 précité consid. 5.3 ; 2C_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 et 2C_820/2008 du 23 avril 2009).

Il a considéré que la règle spécifique prévue par le droit genevois pour évaluer les immeubles locatifs s'insère dans le cadre défini largement par l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 50 let. a LIPP renvoie à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou, pour les immeubles de logements, de l'âge de ces derniers (art. 50 let. a LIPP en lien avec l'art. 25 al. 1 et 3 RIPP), se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_820/2008 précité consid. 3.3). Le taux de capitalisation des immeubles locatifs au sens de l'art. 50 let. a LIPP est ainsi calculé non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_316/2010 précité consid. 3.3 ; 2C_820/2008 précité consid. 3.3 et 5.2 ; ATA/1834/2019 du

- 19/31 - A/1134/2016 17 décembre 2019 consid. 12a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 5d).

La fixation schématique de la valeur vénale et les règles pour l'élaboration desquelles les cantons disposent d'une large marge de manœuvre, notamment en ce qui concerne la prise en considération de la valeur de rendement, n'ont cependant qu'une portée subsidiaire. Elles trouvent seulement application pour fixer la valeur vénale d'un immeuble qui n'a pas fait l'objet d'une vente récente. En effet, en raison du principe de droits fédéral et cantonal selon lequel la fortune est estimée à la valeur vénale soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales, lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_316/2010 précité consid. 3.3 ; ATA/670/2014 précité consid. 6b).

En revanche, à la différence d'une vente effectivement réalisée, une expertise même effectuée par un cabinet de conseils immobiliers renommé ne peut aboutir qu'à une estimation, laquelle comporte inévitablement des éléments d'appréciation. Dans ces circonstances, lorsque le prix établi par l'expertise diverge de la valeur fiscale, on ne saurait en déduire d'emblée que cette dernière est arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 précité consid. 5.4 ; 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 6.3 ; ATA/482/2014 du 24 juin 2014 consid. 3b et 4).

f. En l'espèce, il n'est pas contesté que les immeubles en cause n'ont pas fait l'objet d'une vente récente permettant d'établir leur valeur vénale.

Dans ce contexte, le recourant a produit des expertises de la BCGe, dont les valeurs pour les immeubles locatifs concernés sont notablement inférieures à celles résultant du calcul effectué selon les modalités prévues par la loi. Le TAPI a écarté lesdites expertises au motif que celles-ci n'étaient pas suffisantes et déterminantes pour établir la valeur vénale. Ainsi, contrairement aux allégations du recourant, les expertises n'ont pas été écartées au seul motif qu'elles avaient été produites par une partie. À cela s'ajoute qu'elles n'établissent pas qu'en cas de vente de leurs immeubles locatifs, ces valeurs vénales seraient appliquées. Conformément à la jurisprudence susrappelée, le seul fait que les valeurs vénales estimées par l'expertise produite divergent des valeurs fiscales retenues, ne saurait indiquer d'emblée que ces dernières sont arbitraires.

Le recourant estime que les expertises de la BCGe, corroborées par le rapport d'activité de la commission d'experts pour la détermination des taux de capitalisation pour les immeubles locatifs du 30 juin 2011, démontreraient une surévaluation de la valeur vénale des immeubles locatifs en raison de l'application du taux de capitalisation. Toutefois, cette approche ne prend pas en considération

- 20/31 - A/1134/2016 le fait que ce mode de calcul a effectivement été validé par le Tribunal fédéral, de jurisprudence constante. En outre, tant l'art. 25 RIPP que l'art. 3 al. 1 aRIPP-III prévoient une adaptation du taux de capitalisation applicable sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale. Ainsi, pour les années 2008 à 2010, le taux de capitalisation applicable aux immeubles locatifs a fait l'objet de variations. À teneur de la loi, l'adaptation annuelle de ces taux de capitalisation résulte de surcroît de la proposition d'une commission d'experts, composée de spécialistes en la matière, à laquelle le recourant se réfère en invoquant le rapport d'activité précité. Ce dernier fait d'ailleurs état d'une modification des taux pour l'avenir et non pas rétroactive. En ces circonstances, c'est à juste titre que le TAPI a retenu que, conformément aux principes de la légalité et de l'égalité de traitement, il convenait d'appliquer strictement le taux de capitalisation propre à chaque zone. En effet, évaluer un immeuble en fonction de sa situation précise ou de ses caractéristiques spécifiques reviendrait à contourner le système élaboré par le législateur à cette fin.

Cela étant dit, le recourant ne conteste pas que les taux de capitalisation appliqués in casu par l'intimée, tels qu'ils ressortent des dispositions légales y relatives, seraient erronés.

Par ailleurs, le recourant prétend à tort que des valeurs fiscales équivalant à 100 % de la valeur des immeubles locatifs auraient été prises en considération, alors que sa part de copropriété est de 20 %. En effet, il ressort tant des bordereaux de taxation du 20 octobre 2014 que des bordereaux rectificatifs du 14 mars 2016, que la somme des valeurs fiscales

des immeubles locatifs mentionnées, soit CHF 38_____ pour 2009 et CHF 39_____ pour 2010, correspond à 20 % de la valeur fiscale totale desdits biens.

Au vu de ce qui précède, ce grief sera écarté. 7)

Dans un deuxième grief, le recourant invoque une prise en considération du caractère minoritaire de sa quote-part par le biais d'une réduction de 30 % de la valeur des immeubles locatifs, à l'instar de ce qui vaut en pratique administrative pour les participations à des sociétés avec actions nominatives liées ou pour des participations à des sociétés minoritaires.

a. Pour déterminer la valeur vénale, l'art. 5 al. 2 aLIPP-III posait des règles d'évaluation, lesquelles n'existent plus dans la LIPP. Selon cette disposition, les actions, parts sociales des sociétés coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse étaient évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque.

L'art. 1 de l'ancien règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP III)

- 21/31 - A/1134/2016 précisait encore que, dans la mesure où elle ne dérogeait pas à l'art. 3 al. 1 aLIPP-II et aux art. 4 al. 1 et 5 aLIPP-III, la circulaire n° 28 était applicable.

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

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

La circulaire n° 28 prévoit une méthode d'estimation générale des titres non cotés en bourse, qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services. Selon cette méthode, la valeur de ces titres correspond à la moyenne pondérée entre la valeur de rendement, doublée, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (ch. 34). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral 2C_953/2019 précité consid. 4.3 ; 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6).

La circulaire n° 28 prévoit toutefois une déduction forfaitaire pour restrictions apportées à des droits patrimoniaux.

Il est tenu compte par le biais d'une déduction forfaitaire de l'influence réduite dont jouit le porteur d'une participation minoritaire au sein de la direction de l'entreprise ou dans la prise de décisions à l'assemblée générale ainsi que de la transmissibilité restreinte de parts de la société (ch. 61.1). Les contrats de droit privé, comme par exemple les conventions d'actionnaires qui entravent la transmissibilité des titres, restent sans influence sur l'estimation des titres (ch. 61.2). Lorsque la valeur vénale d'un titre est calculée conformément au ch. 2.4, son propriétaire peut ■ sous réserve des chiffres suivants ■ faire

valoir une déduction forfaitaire de 30 % (ch. 61.3).

La déduction forfaitaire est accordée généralement à toutes les participations inférieures ou égales à 50 % du capital social. Sont déterminants les rapports de participation à la fin de la période fiscale (ch. 62.1). Si le contribuable reçoit un dividende convenable, la déduction n'est pas accordée (ch. 63.1).

- 22/31 - A/1134/2016

Si l'actionnaire reçoit un dividende convenable, il n'est pas moins bien placé qu'un actionnaire majoritaire, bien qu'il ne puisse influencer les décisions de l'assemblée générale (Commentaire ch. 63 p. 79 et la référence citée).

c. S'agissant des actions nominatives non cotées en bourse, l'art. 685b al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911- Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) prévoit que la société peut refuser son approbation en invoquant un juste motif prévu par les statuts ou en offrant à l'aliénateur de reprendre les actions pour son propre compte, pour le compte d'autres actionnaires ou pour celui de tiers, à leur valeur réelle au moment de la requête.

Sont considérées comme de justes motifs les dispositions concernant la composition du cercle des actionnaires qui justifient un refus eu égard au but social ou à l'indépendance économique de l'entreprise (art. 685b al. 2 CO).

d. Au titre des restrictions à la propriété foncière, en cas de copropriété, les copropriétaires ont un droit de préemption contre tout acquéreur d'une part qui n'est pas copropriétaire. Lorsque plusieurs copropriétaires font valoir leur droit de préemption, la part leur est attribuée en proportion de leur part de copropriété au moment de l'attribution (art. 682 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210).

Sous quelques réserves, les stipulations convenues entre le vendeur et le tiers s'imposent au préempteur qui entend faire usage. En particulier, il devra payer le prix de vente convenu avec le tiers, sauf si son droit de préemption est limitatif ou si son droit ne porte que sur une partie de l'immeuble vendu, respectivement sur un immeuble vendu conjointement avec d'autres à un prix global. De même, le préempteur devra accepter les conditions qui grèvent le cas échéant le contrat. Quant aux clauses accessoires que le préempteur n'est pas à même d'exécuter lui-même, elles doivent être converties en une créance pécuniaire (Bénédict FOËX/Irène MARTIN-RIVARA, in Commentaire romand, CO I, 2021, n. 16 ad art. 216d CO).

e. En l'occurrence, le recourant soutient à tort qu'une part de copropriété immobilière de 20 % peut être assimilée à des actions nominatives liées ou une participation minoritaire dans une société de capitaux.

D'une part, la circulaire n° 28, dont il réclame l'application à son cas, vise expressément une estimation uniforme des titres non cotés en bourse, s'appliquant aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services. Tel n'est pas la définition d'une copropriété immobilière. La valeur vénale de la part de copropriété du recourant n'est d'ailleurs pas estimée selon les modalités prévues au ch. 2.4 de la circulaire n° 28, condition nécessaire pour que la déduction forfaitaire de 30 % au sens du ch. 61.3 de la circulaire n° 28 soit applicable.

- 23/31 - A/1134/2016 D'autre part, il ressort d'une comparaison des art. 685b CO et 681 al. 1 CC en relation avec l'art. 216d CO, que les restrictions apportées au transfert d'une part de copropriété ne sont pas aussi strictes que pour celui d'actions nominatives non cotées en bourse. Le droit de préemption d'un copropriétaire ne constitue pas un empêchement à la vente de la part de copropriété.

Il s'ensuit que le recourant ne peut prétendre à une déduction forfaitaire de 30 % de la valeur fiscale de sa part de copropriété, évaluée par capitalisation des états locatifs des immeubles concernés. Ce grief doit donc également être écarté. 8)

Dans un troisième grief, le recourant invoque que son imposition serait confiscatoire, vu le ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable.

a. Aux termes de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du

E. 25

juin 2010 consid. 6.2 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 16c). Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 128 II 112 consid. 10b/bb ; 106 Ia 342 consid. 6a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1 ; 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1) ou encore le fait que l'impôt sur la fortune devait en principe pouvoir être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b).

Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (ATA/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 48 n. 50).

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 précité consid. 3.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I 573).

- 24/31 - A/1134/2016

Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale (fédérale, cantonale et communale) équivalant à 92,36 % du revenu imposable ICC de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 consid. 9). En

revanche, la chambre administrative a nié, à de nombreuses reprises, le caractère confiscatoire de l'imposition en présence de situation exceptionnelle ou qui ne s'inscrivait pas dans la durée (ATA/329/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/168/2018 du 20 février 2018 ; ATA/1264/2015 du 24 novembre 2015).

b. Au 1er janvier 2011, le législateur genevois a décidé d'étendre la protection du patrimoine des justiciables et de concrétiser le principe de l'interdiction confiscatoire avec l'entrée en vigueur d'un nouvel art. 60 LIPP. Cette disposition prévoit une limite fixe de taxation en pourcent et permet ainsi la mise en place du bouclier fiscal à Genève.

Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP).

La chambre administrative a déjà eu l'occasion de préciser que, s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, il n'apparaissait pas arbitraire de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP pour les périodes antérieures à son entrée en vigueur. Elle a ainsi estimé que le contenu de cette disposition pouvait être appliqué dans la mesure où une telle solution permettait de respecter le principe de la proportionnalité, tout en restant en-deçà du seuil, élevé, posé par la jurisprudence fédérale pour reconnaître le caractère confiscatoire de l'impôt (ATA/753/2018 du 18 juillet 2018 consid. 5b ; ATA/228/2017 du 21 février 2017 ; ATA/973/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/584/2013 du 3 septembre 2013).

c. Lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve (ATA/168/2018 précité consid. 6), ne peut se limiter à alléguer celui-ci sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/168/2018 précité consid. 6 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 consid. 5d ; ATA/781/2015 du 28 juillet 2015 consid. 4c).

- 25/31 - A/1134/2016

d. En l'espèce, le recourant se prévaut d'un ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable oscillant entre 160 % et 190 % pour considérer que son imposition est confiscatoire en 2009 et 2010.

Toutefois, au vu des bases légales et de la jurisprudence susrappelées, ces seuls éléments – pour autant qu'ils soient corrects – ne suffisent pas à considérer que son imposition serait confiscatoire. À cet égard, le TAPI a, à juste titre, rappelé que l'atteinte au patrimoine du recourant dans la durée n'avait pas été démontrée.

La production de la taxation 2008 du recourant, laquelle n'est pas encore entrée en force, faisant l'objet d'une procédure contentieuse pendante, ne permet pas de déroger à cette condition. Ceci d'autant plus que sa fortune brute, qu'elle soit mobilière ou immobilière, n'a cessé d'augmenter durant les années 2008 à 2010.

En ces circonstances, il ne se justifie pas d'examiner le détail des calculs effectués par le recourant pour examiner si son imposition serait confiscatoire ou non.

Ce grief doit donc être écarté. 9)

Dans un quatrième grief, le recourant estime que le TAPI a considéré à tort comme recevable la conclusion de l'intimée portant sur la reformatio in pejus de sa taxation par la

prise en compte de nouveaux éléments imposables, en particulier l'ajout d'une part privée aux frais de véhicules de tourisme à affectation mixte de CHF 19_____ pour 2009 et 2010.

a. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/242/2020 du 3 mars 2020 consid. 2a). N'est donc pas nouveau un chef de conclusions n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité auparavant ou ne demandant pas autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

b. Le TAPI invite le département à se déterminer et à lui faire parvenir le dossier. Lorsque l'avis présenté par le département en réponse au recours du contribuable contient de nouveaux arguments de fait ou de droit, le TAPI invite le contribuable à s'exprimer également sur ceux-ci (art. 50 al. 1 LPFisc). Dans la procédure de recours, le TAPI a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 50 al. 2 LPFisc). Le TAPI prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables

- 26/31 - A/1134/2016 et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 al. 1 LPFisc ; ATA/1572/2017 du 5 décembre 2017 consid. 3a).

L'art. 50 al. 2 LPFisc a la même teneur que l'art. 142 al. 4 LIFD. Ces dispositions ne sont pas prévues pour la procédure de recours par-devant la chambre administrative (art. 54 LPFisc et 145 LIFD).

Si l'introduction d'une procédure de recours dépend exclusivement de la volonté des parties, la maxime de dispositions cède immédiatement la place à la maxime d'office pour la suite de la procédure, et la commission de recours - soit le TAPI dans le canton de Genève - n'est notamment plus liée par les conclusions des parties. Cela n'empêche pas que l'objet litigieux de la décision attaquée reste en principe déterminant pour la suite de la procédure, dans la mesure où l'autorité de recours ne procède pas d'office à un contrôle complet de la décision de taxation (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 7 ad art. 142 LIFD).

Dans la mesure où la commission de recours dispose d'un plein pouvoir d'examen, des allégations de faits et moyens de preuves nouveaux sont en principe recevables. Dans le cas particulier d'un recours dirigé contre une taxation d'office, le contribuable peut, bien que de manière limitée, également rattraper des manquements antérieurs dans l'accomplissement de ses devoirs de procédure. Quoi qu'il doive en principe le faire en procédure de réclamation déjà n'exclut pas d'éventuels compléments en procédure de recours, pour autant qu'il ait au moins déjà formulé une réclamation recevable. Dans la procédure devant une seconde instance cantonale au sens de l'art. 145 LIFD, il n'est pas contraire à l'art. 142 al. 4 LIFD de restreindre le pouvoir d'examen et de limiter le droit d'alléguer des faits nouveaux, cela vaut notamment pour la taxation d'office, mais toujours dans les limites posées par les art. 110 et 111 LTF (Hugo CASANOVA/ Claude-Emmanuel DUBEY, op. cit., n. 13 ad art. 142 LIFD).

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 5c ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130 p. 421).

c. Le Tribunal fédéral a par ailleurs relevé que ni la LIFD, ni la LHID, ni la LPFisc ne contiennent de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définit le contenu de la procédure. En effet, tant les art. 140 ss LIFD, qui règlent la procédure devant la première et, le cas

- 27/31 - A/1134/2016 échéant, la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traite en général de la « procédure de recours », ne contiennent que les principes de la procédure en question. Quant à la LPFisc, il n'y a dans cette loi, notamment aux art. 44 à 54 LPFisc consacrés à la procédure de recours en matière fiscale, aucune règle permettant une telle dérogation. La possibilité de procéder à une reformatio in pejus, prévue expressément par l'art. 54 LPFisc, permet à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne saurait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation. Il en va de même de la libre appréciation des faits, voire de la possibilité de tenir compte de nova (ATF 144 II 359 consid. 4.4 et les références citées ; ATA/685/2021 du

E. 29

juin 2021 consid. 13).

Selon la jurisprudence, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un examen complet de la taxation ordinaire et doit au contraire être restreint aux points pour lesquels les conditions légales sont cumulativement remplies, c'est-à-dire, pour l'essentiel, l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités : le contribuable ne doit pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation ; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt. Le Tribunal fédéral a alors relevé que cela signifiait, dans l'affaire qui lui était soumise, que la déduction des frais et des charges liés aux revenus imposables du recourant, qui n'avait pas été demandée durant la procédure de taxation initiale, ne pouvait plus être exigée en procédure de rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1069/2019 du 14 avril 2020 consid. 6.2).

d. En l'occurrence, les parties sont en désaccord sur l'étendue des compétences du TAPI en matière de reformatio in pejus dans le cadre d'une procédure de taxation. Selon le recourant, celle-ci serait limitée par l'objet du litige, que l'intimée ne pourrait étendre en ajoutant des nouveaux éléments taxables en cours de procédure. De plus, la prise en compte de nouveaux éléments après le dépôt du recours reviendrait à les priver de deux étapes de la procédure contentieuse pour faire valoir son droit d'être entendu.

Les art. 50 al. 1 et 51 al. 1 LPFisc prévoient expressément la compétence pour le TAPI d'examiner complètement la taxation en cause, y compris en tenant compte des nouveaux

éléments de fait ou de droit présentés par l'intimée, en prévoyant la nécessité pour le recourant de pouvoir s'exprimer à cet égard.

In casu, dès ses écritures responsives du 30 novembre 2018 par-devant le TAPI, l'intimée a sollicité la reformatio in pejus des taxations querellées, en intégrant les reprises au titre de prestations appréciables en argent versées au

- 28/31 - A/1134/2016 recourant. Dite demande était fondée sur le rapport de la DAPE du 15 juin 2018. Ces éléments ont été soumis au recourant, lequel a pu ainsi faire valoir son point de vue à cet égard. Ce n'est donc pas le TAPI qui s'est de lui-même livré à un examen complet des taxations litigieuses. Au contraire, il a limité son pouvoir d'appréciation aux éléments soulevés par les parties, conformément aux bases légales applicables.

Contrairement à l'approche du recourant et tel que susrappelé, à la différence d'une procédure de taxation non entrée en force, une procédure en rappel d'impôt n'équivaut pas à un examen complet de la taxation.

C'est donc à bon droit que le TAPI a retenu sa compétence pour procéder à une reformatio in pejus en examinant les éléments soulevés devant lui par l'intimée. Le fait que, concrètement, par souci d'économie de procédure et compte tenu des compétences spécifiques de l'intimée en matière de taxation, le TAPI lui renvoie le dossier pour procéder à une nouvelle imposition selon ses directives, n'affecte nullement sa compétence.

Ce grief doit être rejeté, de sorte qu'il convient d'examiner la conclusion subsidiaire du recourant portant sur l'impossibilité d'ajouter aux taxations 2009 et 2010 une part privée du véhicule d'entreprise de CHF 19_____. 10) a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2).

Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la société se

- 29/31 - A/1134/2016 reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; ATA/876/2018 du 28 août 2018 et les références citées).

b. En matière de prestation appréciable en argent effectuée par une société à son détenteur de parts ou à un proche, le Tribunal fédéral a retenu que, si le détenteur de parts est en

même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.2 et les références citées ; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8).

c. Le principe de la bonne foi consacré aux art. 9 et 5 al. 3 Cst. exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale et leur commande de s'abstenir, dans leurs relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1). Le principe de la confiance s'applique aux procédures administratives. Selon ce principe, les décisions, les déclarations et comportements de l'administration doivent être compris dans le sens que son destinataire pouvait et devait leur attribuer selon les règles de la bonne foi, compte tenu de l'ensemble des circonstances qu'il connaissait ou aurait dû connaître (ATF 135 III 410 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.170/2004 du 14 octobre 2004 consid. 2.2.1 in RDAF 2005 71 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2ème éd., 2018, n. 569 s).

L'interprétation objectivée selon le principe de la confiance sera celle d'une personne loyale et raisonnable (ATF 116 II 431 consid. 3a et les références citées).

Toutefois, en droit fiscal, qui est dominé par le principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.), le principe de la bonne foi n'exerce qu'une influence limitée dans le domaine du droit administratif, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b).

La notification d'une décision de taxation est un acte juridique effectué d'office par l'autorité fiscale. Cet acte ne constitue pas une assurance de l'autorité qui donne au contribuable le droit d'exiger qu'elle s'y conforme en vertu de la bonne foi (sur les conditions de la protection de la bonne foi (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; 141 V 530 consid. 6.2). Une telle assimilation viderait du reste de leur portée les dispositions sur le rappel d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités consid. 9.4).

d. En l'espèce, le recourant ne conteste pas en tant que tel le montant de CHF 19 _____ dont l'ajout à ses taxations 2009 et 2010 a été demandé par

- 30/31 - A/1134/2016 l'intimée, au titre de reprises pour des prestations appréciables en argent qu'il avait reçues, soit la part privée du véhicule d'entreprise.

Si, comme le soutient le recourant, l'AFC-CH a informé l'intimée le 18 mars 2014 avoir imposé une part privée aux frais de véhicule d'entreprise, ce n'est que les 22 novembre 2017 et 15 juin 2018 que l'intimée a reçu les rapports définitifs de l'AFC-CH à l'encontre de l'intéressé. Ce dernier, concerné par les procédures ouvertes à son encontre par l'AFC-CH, avait déjà connaissance de ces éléments. À cela s'ajoute que l'AFC-GE l'a elle-même informé le 11 novembre 2016 de l'ouverture à son encontre d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour les ICC et IFD 2006 à 2008, et d'une procédure en tentative de soustraction pour l'ICC et l'IFD 2009 à 2014, pour le motif précité.

Il s'ensuit que, d'une part, le recourant pouvait s'attendre à ce que des reprises soient effectuées pour les prestations appréciables en argent qu'il avait reçues sous forme de part privée aux frais de véhicule d'entreprise, et, d'autre part, qu'il aurait pu en informer

l'AFC-GE en raison de ses obligations fiscales, ce qu'il n'a pas fait.

En ces circonstances, force est de constater que l'intimée n'a pas fait preuve d'une attitude contradictoire ou contraire au principe de la bonne foi.

C'est ainsi à bon droit que les premiers juges ont validé les reprises effectuées à ce titre par l'intimée.

Par conséquent, entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe intégralement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.