RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/774/2003-FIN **ATA/22/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 18 janvier 2005

dans la cause

Monsieur X_____
représenté par Y_____ S.A.

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Par lettre recommandée du 15 juin 1987, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration ou le fisc) a informé M. X_____ (ci-après : le contribuable ou l'intéressé ou le recourant) qu'elle le considérait assujetti aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) dès le 1er mai 1986, au motif qu'il était domicilié à Genève et qu'il y déployait une activité lucrative au sens des articles 1 lit. a et 2 LCP. Le contribuable était en conséquence invité à retourner à l'administration, les déclarations fiscales d'ici au 30 juin 1987.

   S'en est suivi, pendant un peu moins de cinq ans, un important échange de correspondances tantôt avec le contribuable, tantôt avec son mandataire, des téléphones, au moins une entrevue, portant sur l'assujettissement du contribuable. De nombreux délais supplémentaires lui ont été octroyés, souvent à sa demande. Dans un premier temps, le contribuable semblait d'accord de payer des impôts en tant que contribuable assujetti de manière limitée, puis il a estimé ne devoir remplir aucune déclaration cantonale , d'une part car non domicilié en Suisse, et d'autre part car toutes ses activités économiques en Suisse avaient été regroupées au sein d'une société et de ses filiales, dont il était l'administrateur.

2. De guerre lasse, le 24 janvier 1992, l'AFC a notifié à l'intéressé cinq taxations d'office pour les ICC 1987 à 1991, qui font l'objet du présent litige. Les assiettes d'impôt étaient respectivement fixées comme suit :

pour 1987	CHF 300'000.-
pour 1988	CHF 300'000.-
pour 1989	CHF 5'825'000.-
pour 1990	CHF 5'825'000.-
pour 1991	CHF 1'000'000.-

   Ces taxations étaient accompagnées de cinq amendes de CHF 1'000.- chacune.

3. Le contribuable a déposé une réclamation contre ces bordereaux le 17 février 1992, en contestant principalement son assujettissement illimité à Genève, et subsidiairement les montants retenus comme base des taxations.

4. Les taxations cantonales litigieuses dans la présente procédure, ont été précédées par des taxations d'office concernant l'impôt fédéral direct pour les années 1987-1988, lesquelles ont fait l'objet d'un arrêt du Tribunal fédéral du 24 avril 1996. Le Tribunal fédéral a examiné la question de l'assujettissement illimité du contribuable fondé sur l'article 3 alinéa 1 lit. a AIFD. Il a reconnu que pour la période précitée, le domicile du recourant se trouvait à Genève.

5. Par pli recommandé du 6 mai 1996, l'AFC a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure de vérification au sens de l'article 333 LCP portant sur l'ICC 1992 et 1993.

6. Suite à l'ATF précité, le contribuable a remis le 30 juillet 1996, les déclarations fiscales 1990 et 1991 dûment remplies et accompagnées de divers documents comptables.

7. Dans sa déclaration fiscale 1990, le contribuable a indiqué une fortune imposable à Genève de CHF 6'334'843.- et un revenu imposable inexistant.

8. Dans sa déclaration fiscale 1991, le contribuable a annoncé une fortune imposable à Genève de CHF 2'140'935.- et une perte de CHF 354'424.-.

9. Le 23 octobre 1996, l'AFC a demandé au contribuable de lui fournir une série de pièces et informations concernant les déclarations précitées. Selon les écritures du contribuable, celui s'était engagé lors d'un entretien, en novembre 1996, à fournir lesdits documents et avait également fait part de sa volonté de renoncer à la prescription si l'autorité de taxation le souhaitait, de manière à clarifier la situation et préserver les droits du fisc.

9. Courant novembre 1996, une procédure pénale s'est ouverte à l'encontre du contribuable sur le canton de Vaud. Un recours déposé par le contribuable est actuellement pendant au Tribunal fédéral.

10. Le 21 janvier 1997, l'AFC a rendu sa décision sur réclamation et y a joint les quatre bordereaux rectificatifs suivants :

pour 1988 bordereau rectificatif de taxation d'office (revenu imposable de CHF 10'172'900.-) d'un montant total à payer de CHF 3'685'900.30 ;

pour 1989 bordereau rectificatif de taxation d'office (revenu imposable de CHF 3'579'167.- et fortune imposable de CHF 9'472'900.-) d'un montant total à payer de CHF 1'385'821.75) ;

pour 1990 bordereau rectificatif de taxation d'office (revenu imposable de CHF 25'034'515.- et fortune imposable de CHF 19'386'910.-) d'un montant total à payer de CHF 9'350'080.90) ;

pour 1991 bordereau rectificatif de taxation d'office (revenu imposable 0 et fortune imposable de CHF 46'562'360.-) d'un montant total à payer de CHF 462'599.30)

S'agissant de l'année de taxation 1987, la taxation d'office 1987 a été confirmée (total à payer de CHF 91'466.35).

11. A l'encontre de cette décision, le contribuable a déposé le 4 février 1997, un recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI ou la commission). Ce recours a été complété par acte du 30 septembre 1997.

12. Entre temps, l'AFC a eu accès au dossier pénal et a découvert des informations qu'elle disait être de nature à influencer les taxations litigieuses, en particulier, pour ce qui était de la détermination du bénéfice des sociétés immobilières en cause. Une demande de révision de l'ATF précité du 24 avril 1996 a été déposée par l'administration auprès du Tribunal fédéral, qui l'a rejetée par arrêt du 23 juillet 1998 (irrecevabilité pour cause de tardiveté).

13. Le 27 mars 2003, la CCRMI a rendu sa décision.

a. L'intéressé était assujetti de manière illimitée aux impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur la fortune dans le canton de Genève pour les années fiscales 1987 à 1991. Ce point n'est plus contesté par le recourant.

b. L'administration était légitimée à prendre en considération dans les taxations ICC 1987 à 1991, les éléments nouveaux qu'elle avait découverts après avoir obtenu du juge d'instruction le droit d'accéder au dossier pénal. D'une part, lors de l'établissement des taxations d'office afférentes aux exercices fiscaux 1987 à 1989, elle ne disposait d'aucun élément, de sorte qu'elle était légitimée à rectifier ses calculs au stade de l'établissement de la réponse à la CCRMI. D'autre part, pour ce qui était des exercices fiscaux 1990 et 1991, pour lesquels des déclarations avaient été déposées plus de quatre ans après la notification des bordereaux de taxation d'office, l'administration était fondée à rectifier ses calculs lors de l'établissement de sa réponse à la CCRMI, attendu que la consultation de la procédure pénale avait permis de constater que les déclarations déposées tardivement étaient incomplètes. Ce point n'est plus contesté par le recourant.

c. S'agissant de la quotité des taxations d'office 1987 à 1991, la CCRMI a retenu comme base de discussion les dernières conclusions des parties, et non celles portant sur la taxation d'office initiale. Elle a examiné si les reprises opérées sur la base des pièces figurant dans la procédure pénale avaient été correctement calculées pour les trente opérations immobilières retenues par l'autorité de taxation.

Elle a partiellement admis le recours du contribuable en retenant que l'imposition du recourant devait être faite sur les bases suivantes (chiffres comparés avec ceux de la décision sur réclamation du 21 janvier 1997) :

	Décision sur réclamation	Décision de la commission
Revenu 1987	300'000	300'000
Revenu 1987 pour le taux	300'300	300’000
Fortune 1987	0	10'600’834
Fortune 1987 pour le taux	0	10'600’834
Revenu 1988	10'172'900	2'688’817
Revenu 1988 pour le taux	10'172'900	3'435’742
Fortune 1988	0	9'704’867
Fortune 1988 pour le taux	0	9'704’867
Revenu 1989	3'579'167	3'583’537
Revenu 1989 pour le taux	4'445'451	6'073’859
Fortune 1989	9'472'900	7'470’846
Fortune 1989 pour le taux	9'472'900	7'470’846
Revenu 1990	25'034'515	6'684’319
Revenu 1990 pour le taux	26'891'005	8'355’874
Fortune 1990	19'386'910	2'401’979
Fortune 1990 pour le taux	20'142'768	2'401’979
Revenu 1991	0	0
Revenu 1991 pour le taux	0	0
Fortune 1991	46'562'360	2'401’979
Fortune 1991 pour le taux	46'751'168	2'401’979

14. Contre la décision précitée, le contribuable a recouru par acte du 7 mai 2003. Son recours ne porte plus que sur la détermination du revenu et de la fortune imposables pour les années 1987 à 1991, étant précisé qu’un certain nombre de postes retenus par la CCRMI sont admis par celui-là. L’AFC quant à elle, accepte les modifications de revenu ou de fortune imposables retenues par la CCRMI. Ainsi, le tribunal de céans détaillera uniquement l’argumentation des parties relative aux éléments encore litigieux en reprenant la présentation adoptée par l’autorité inférieure.

Période fiscale 1987

Fortune imposable

1. S.I. A_____

Le recourant ne contestait pas que sa part de 40% au capital de cette SI avait été acquise pour le prix de CHF 1'200'000.-. Un emprunt de CHF 3'500'000.- aurait cependant dû être pris en compte au prorata de sa participation. Selon la CCRMI, la

preuve de cette dette n'a pas été apportée. Le recourant ne l'a ni justifié (par exemple par un contrat de prêt), ni n'a démontré avoir été personnellement débiteur de tout ou partie du prêt. Du point de vue du recourant, la réalité de l'emprunt était confirmée par pièces. Il s'agissait d'une part, de la lettre de SP_____ SA du 20 mai 1987 adressée au Département de l'économie publique, qui faisait état d'un emprunt de CHF 3'500'000.-, bien qu'écartée par l'AFC, et d'autre part, de la promesse d'achat du 27 août 1987 et son annulation du 9 février 1989. Le recourant sollicite l'audition de M. CT_____, notaire (ci-après : le notaire) sur ce point et conclut que cet élément de fortune ne soit pris en compte que comme un passif de CHF 200'000.-.

2. S.I. B_____

La CCRMI a retenu une fortune imposable de CHF 1'162'500.- en suivant l'AFC. Ce montant correspondait à la moitié du prix d'achat résultant d'un acte non daté mais non contesté par le recourant. Aucune des déductions requises n'a été admise faute de preuves. Selon le contribuable, un décompte établi par SPB_____ AG aurait dû être pris en compte. Ce document démontrait que la fortune imposable relevait d'une transaction en société simple. Ainsi, la quote-part du recourant n'était que de 1/6ème, le prix d'achat de l'ensemble était de CHF 4'150'000.-, de ce prix venait en déduction l'endettement hypothécaire de CHF 1'825'000.-, le solde de CHF 2'325'000.- avait été financé par emprunt ; après novation la totalité des engagements bancaires s'élevait à CHF 3'850'000.-. Le recourant sollicite l'audition de M. B_____, comptable (ci-après : le comptable) du Groupe S_____. Il requiert également du Tribunal de céans qu'il demande au notaire, la production des actes en sa possession relatifs à l'endettement. Enfin, le recourant maintient sa position sur ce poste, à savoir qu'il ne représente que CHF 50'000.- de fortune imposable.

3. S.I. C_____

La convention de cession signée mais non datée, à exécuter en juillet 1984, démontrait l'acquisition par le recourant des deux tiers du capital-actions de cette société pour le prix total de CHF 5'200'000.-. La CCRMI a donc retenu dans la fortune du recourant le montant de CHF 3'466'667.-. Le recourant a cependant invoqué le bilan au 31 décembre 1987 établi par SF_____AG enregistrant les endettements grevant cette opération et les fonds propres des participants, après attribution du bénéfice de CHF 2'525'223.-. Le contribuable n'y participant que pour 15% , sa fortune nette n'était que de CHF 378'783.-. Il demande d'entendre sur ce point le comptable, et de requérir du notaire la production des pièces en sa possession attestant du montant de l'endettement dans le cadre de cette opération. Il sollicite enfin, que l'AFC soit requise de produire les comptes annuels de cette société pour n'établir qu'une partie de l'endettement.

4. S.I. D_____

Sur la base des documents versés au dossier, La CCRMI suivant l'AFC, a retenu que le contribuable était propriétaire au 31 décembre 1986 de différents lots pour un montant total de CHF 590'000.-. Le recourant maintient qu'aucun élément de fortune ne lui est imputable en s'appuyant sur les documents établis par SP_____ SA relatifs à cette opération.

5. S.I. E_____

Les actions de la SI ont été cédées pour un montant de CHF 3'115'000.-, correspondant à 50% du prix global. Selon le recourant, la CCRMI aurait dû déduire l'endettement correspondant de CHF 2'555'000.-, soit 50% de CHF 5'110'000.- , en se fondant sur l'acte de vente du 25 février 1987. Le recourant requiert l'audition du notaire sur ce point et maintient que sa fortune nette n'est que de CHF 560'000.-.

6. S.I. F_____

La CCRMI a retenu comme prix d'achat de 123 actions de la société un montant de CHF 550'000.-, en se fondant sur une annotation en marge comportant les initiales des parties de l'acte de vente, alors que le recourant avait annoncé avoir acquis les actions pour CHF 500'000.-. Elle a admis le prêt consenti par la BANQUE S_____ au recourant de CHF 550'000.- et a par conséquent fixé la fortune imposable du recourant liée à cette participation à CHF 0. Le recourant demande à ce que soit comptabilisé en lieu et place un passif de CHF 50'000.-. Dans sa réponse, l'AFC a estimé qu'il n'y avait pas lieu d'admettre une déduction supplémentaire d'un tel montant.

7. S.I. G_____

La CCRMI a retenu que le recourant avait acquis par convention du 4 décembre 1984 un tiers du capital de la SI dont le prix total était de CHF 1'820'000.-, soit CHF 606'667.-. Le contribuable a ensuite cédé 40,5 % du capital à Z_____ SA. A l'instar de l'AFC, la CCRMI a néanmoins admis la participation d'un tiers du recourant malgré la différence de proportion inexpliquée. Elle n'a en revanche pas accepté les déductions relatives aux dettes hypothécaires vu l'absence d'un contrat de prêt. Le recourant a estimé en revanche que la totalité des emprunts de CHF 1'750'000.- était confirmée par l'article 5 de la convention de vente du 2 juin 1987. Il maintient donc que sa fortune nette s'élevait à CHF 23'333.-.

8. S.I. H_____

La CCRMI a intégré un tiers du prix d'achat de cette société à la fortune imposable du recourant, soit CHF 460'000.- en se fondant sur la convention du 4 décembre 1984. Selon le recourant, elle a ignoré l'endettement figurant à l'article 3 de ladite convention, soit CHF 1'235'000.-. Il requiert donc que le tiers de ce montant, soit CHF 411'666.-, soit porté en déduction, réduisant la valeur imposable à CHF 48'334.-.

Ainsi, le recourant conteste la fortune imposable de CHF 10'600'834.- qui lui est attribuée pour l'année fiscale 1987, et conclut à ce qu'elle se limite à CHF 810'450.-.

Année de taxation 1988

A/ Revenu imposable

1. S.I. A_____

Le litige porte sur le bénéfice imposable résultant de la vente des actions de la société et chiffré par la CCRMI à CHF 480'000.-. Le recourant réitère sa demande, écartée par la commission faute de preuves, relative d'une part, à la déduction des frais de notaire mis à sa charge s'élevant à CHF 11'000.-. D'autre part, pour ce qui concerne la vente seulement, il avance la charge d'intérêt d'un endettement de CHF 3'500'000.- pour 11 mois à 5,25% de CHF 67'375.-, et la commission de 3% à SP_____ SA de CHF 50'400.-. Il se réfère à la convention de cession d'actions du 13 juin 1986 et à l'acte de cession au moment de la vente du 15 mai 1987. Il requiert également l'audition du notaire et du comptable. Selon le recourant, son bénéfice net dans cette opération se trouve réduit à CHF 351'225.-.

2. S.I. E_____

La vente de la totalité du capital-actions de cette société, acquise le 17 novembre 1986 par le recourant pour un montant total de CHF 6'230'000.-, a été effectuée le 25 février 1987 pour le prix de CHF 6'600'000.-. Les parties ont admis la convention de fiducie produite par le recourant, laquelle démontrait que sa participation s'élevait à 50% dans cette opération. Le contribuable réitère sa demande de déduction d'un montant de CHF 18'400.- correspondant au remboursement de frais avancés tel que cela ressort du décompte acheteur-vendeur. La commission a refusé cette déduction au motif que le montant aurait été conservé par le recourant et l'a ajouté au revenu imposable. Le recourant réclame également une déduction de 3% (CHF 99'000.-) versée à SP_____ SA et offre comme moyen de preuves le témoignage du comptable. Il conclut à un revenu net de CHF 86'000.- , alors que la commission aboutit à un revenu imposable de CHF 203'400.-.

3. S.I. I_____

Il est établi et admis par les parties que le recourant a réalisé un bénéfice de CHF 165'000.- sur l'acquisition puis la vente en 1987 d'une participation dans cette société. Le recourant demande que soit entendu le notaire pour l'établissement des frais d'achat figurant dans la convention de cession d'actions du 3 novembre 1986 et/ou qu'il lui soit requis de produire le décompte de frais. L'intéressé avance le chiffre de CHF 20'000.-. Il sollicite également l'audition du comptable pour démontrer que la commission versée à SP_____ SA se montait à

CHF 99'000.-. Il conclut à un bénéfice se limitant à CHF 105'500.-, alors que la commission a retenu un revenu de CHF 165'000.-.

4. S.I. J_____

Le capital-actions de cette société a été acquis le 15 mai 1987 pour le prix de CHF 3'200'000.-, et revendu le 28 octobre 1987 pour CHF 3'500'000.-. La commission a admis une part de 50% du recourant au bénéfice réalisé sur cette opération. Elle a écarté les déductions demandées et a retenu comme revenu la somme de CHF 150'000.-. Le recourant sollicite que soit pris en considération la convention de fiducie du 27 mai 1987 conclue avec d'une part, Mme PD_____, et M. E_____ d'autre part, attestant que la part du contribuable était de CHF 75'000.-. Il maintient que son bénéfice n'était que de CHF 45'000.- après déduction des honoraires du notaire, conformément à l'article 5 de la convention. Il demande aussi l'audition dudit notaire et la production de son décompte. Il sollicite enfin l'audition du comptable concernant la commission de 3%, soit CHF 26'250.- versée à SP_____ SA.

5. S.I. K_____

La société a été acquise le 20 janvier 1987 pour CHF 4'000'000.-, et a été revendue huit jours plus tard pour CHF 4'500'000.-. Dans ces deux actes, le recourant a déclaré agir pour son compte et celui d'un tiers nommément désigné. La commission a retenu une participation 50/50. Elle n'a en revanche pas admis les déductions réclamées par le recourant et a conclu à un bénéfice imposable de CHF 250'000.-. Le recourant fait valoir le contrat d'achat qui atteste que les frais d'achat étaient à la charge des acquéreurs. Dans le décompte fait par celui-ci, figure CHF 35'000.-, dont CHF 17'500.- sont à sa charge. Il demande au Tribunal de céans de requérir le décompte de ses frais auprès du notaire ou de l'entendre comme témoin. Il sollicite l'audition du comptable pour ce qui est de la commission de 3% versée en sa faveur. Il conclut à un bénéfice imposable de CHF 120'000.-.

6. S.I. G_____

La commission a retenu que le recourant avait acquis le 4 décembre 1984, avec deux partenaires en société simple, la totalité du capital-actions de cette société pour le prix de CHF 1'820'000.-. Par convention du 1er juin 1987, le contribuable a cédé à Z_____ SA diverses participations immobilières qu'il détenait, dont le 40,5% du capital-actions de la société pour un montant de CHF 200'000.-. Le 2 juin 1987, le recourant « agissant au nom et pour le compte des détenteurs de la totalité du capital-actions de la société », en a cédé l'intégralité pour la somme de CHF 2'350'000.-. La commission a chiffré sa part du bénéfice total de CHF 530'000.- à CHF 176'667.- (part d'un tiers) et a écarté l'ensemble des frais dont le recourant demandait la déduction. Le recourant a complété son dossier produit par-devant la commission en ajoutant au chargé de pièces une lettre d'octroi de crédit de la Banque B_____,

une lettre d'octroi de crédit de la banque L_____, et des documents relatifs à la mise en PPE de la société. Il requiert l'audition de M. M_____, notaire, et H_____, ingénieur géomètre officiel. Il conclut à un bénéfice net après déduction des frais de CHF 115'500.-.

7. S.I. L_____

Le capital-actions a été acquis par le recourant sur la base d'une convention du 5 décembre 1986, exécutée ultérieurement, pour le prix total de CHF 6'820'000.-, et revendu par convention du 28 octobre 1987, à exécuter le 1er janvier 1988 pour la somme de CHF 7'000'000.-. La commission a fait sienne la position des deux parties selon laquelle la participation du contribuable dans cette opération avait été de 50%. Elle a retenu un bénéfice brut de CHF 180'000.- et une charge financière de CHF 45'000.- Le bénéfice net total a ainsi été arrêté à CHF 135'000.-, dont la moitié, en CHF 67'500.- était imposable au titre de revenu. La CCRMI a refusé la déduction des frais d'achat, de mise en PPE, et la commission au moment de la vente tels qu'ils ressortaient d'un décompte produit par le recourant. Celui-ci se réfère aux actes notariés, et demande au Tribunal de céans de requérir du notaire le décompte de ses frais, et l'entendre cas échéant. Pour ce qui est de la commission versée à la vente, il sollicite l'audition du comptable. Il conclut à une perte de CHF 188'000.-.

8. S.I. H_____

Il a été admis par les parties que le bénéfice brut revenant au recourant suite à la vente de sa participation dans cette société s'élevait à CHF 290'000.- (part d'un tiers). Pour ce qui est des déductions sollicitées par le contribuable qui réduisent son bénéfice imposable à CHF 202'500.-, il requiert l'audition du comptable.

9. S.I. M_____

Pour cette opération, aucune convention d'achat n'a été produite. La commission s'est basée sur la convention du 1er juin 1987 par laquelle le recourant a cédé sa participation à Z_____ SA pour le prix de revient. Cette convention faisait état d'un prix de CHF 100'000.- pour le tiers du capital-actions de cette société. Agissant en son nom et par procuration, pour le compte d'un tiers nommément désigné, le recourant a cédé le 16 septembre 1987 la totalité du capital-actions pour une somme de CHF 2'350'000.-. Tout en refusant l'existence d'un contrat de fiducie, l'administration a tenté de reconstituer le prix d'achat par extrapolation, et retenu un bénéfice de CHF 176'250.- (marge de 15%). La CCRMI a fait sienne cette estimation. Pour sa part, le recourant demande la déduction des frais relatifs à la mise en PPE d'un montant estimé à CHF 25'000.-. Cette opération ressort de la cession d'actions du 23 septembre 1987. Il demande également la déduction de la commission de 3%, soit CHF 35'200.-, pour sa quote-part. Il conclut à un bénéfice imposable de CHF 116'000.-.

10. S.I. N_____

Le bénéfice imposable lors de la vente de cette société, a été arrêté par l'AFC, et confirmé par la commission, à 15% du prix de vente, soit CHF 150'000.-. Le recourant sollicite du Tribunal administratif qu'il requiert de l'AFC d'une part, la vérification de la déclaration fiscale de M. E_____, à l'époque domicilié à Genève et partenaire du recourant dans cette opération, et les déclarations fiscales de la SI N_____, d'autre part, qui feront ressortir que les charges financières étaient supérieures au bénéfice supputé. Il conclut que cette opération se solde sans bénéfice ni perte.

Pour ce qui est du revenu imposable pour 1988, le recourant conclut à un bénéfice total imposable de CHF 1'533'720.-.

B/ Fortune imposable

1. S.I. A_____

Après une première opération bouclée en 1987, le recourant a conclu le 27 août 1987 une promesse de cession portant sur un lot d'actions donnant la jouissance d'un appartement pour le prix de CHF 1'000'000.-. La valeur du lot n'est pas litigieuse. Ce qui l'est, c'est l'endettement correspondant. La CCRMI a estimé qu'aucun document ne venait justifier la réalité du crédit invoqué par le recourant. Tandis que celui-ci s'est fondé sur l'article 10 de la promesse d'achat du 27 août 1987. Par abondance de preuves, il demande l'audition du notaire. Il conclut à ce qu'aucun élément de fortune imposable ne lui soit imputé pour ce poste.

2. S.I. B_____, S.I. C_____, S.I. D_____

Le recourant prend les mêmes conclusions que celles concernant la fortune imposable pour 1987.

3. Immeuble O_____

La CCRMI a retenu un montant de CHF 2'500'000.- pour l'acquisition de cette société. Le recourant a fait valoir une dette CHF 3'500'000.- en se fondant sur l'acte d'achat du 8 décembre 1987 qui stipulait que l'objet était libre de gage, et sur la promesse de vente du 2 février 1988 qui mentionnait des engagements à hauteur de CHF 3'500'000.- inscrits au Registre Foncier.

4. S.I. P_____

Les parties se sont accordées sur un montant de CHF 700'000.- pour l'acquisition d'un immeuble par la société. Le recourant a allégué un endettement de CHF 900'000.- et s'est fondé sur un acte du 15 avril 1987 par lequel deux cédules hypothécaires, grevant l'immeuble en cause, avaient été constituées. La CCRMI a

retenu que le débiteur de la première cédule, d'un montant de CHF 600'000.-, était la société, alors que le débiteur de la seconde, d'un montant de CHF 300'000.-, était le recourant. Elle a tenu pour établi l'existence de cet endettement et a fixé la fortune nette à CHF 400'000.-. Le recourant n'est pas d'accord avec ce calcul. La valeur des actions s'élevait à CHF 100'000.- (700'000 – 600'000), il s'est endetté de CHF 300'000, il conclut ainsi à un passif net de CHF 200'000.-.

Selon le recourant, la fortune imposable en 1988 est donc de CHF 0.-.

Année de taxation 1989

A/ Revenu imposable

1. Immeuble O_____

La CCRMI a retenu que, par un acte des 29 février et 1er mars 1988, le recourant avait vendu cet immeuble, acquis au montant de CHF 2'500'000.-, pour le prix de CHF 4'500'000.-. Elle a fixé le revenu imposable à CHF 2'000'000.-. Le recourant conteste tout élément de revenu imposable pour deux raisons. D'une part, il aurait agi à titre fiduciaire pour le compte de Z_____ SA. Il demande au Tribunal de céans de bien vouloir faire produire par l'AFC les comptes et la déclaration fiscale de la société, dont il ressortira que cette opération lui était entièrement attribuée. D'autre part, il s'agissait d'une opération immobilière en nom et à ce titre elle était connue de l'AFC. Cette dernière devrait donc pouvoir confirmer que les droits de mutation ont été payés. Il s'agirait d'un montant de CHF 100'000.- à déduire du bénéfice éventuellement imputable au contribuable.

2. S.I. Q_____

La commission a retenu selon un décompte détaillé un revenu imposable de CHF 1'158'478.-. Le recourant accepte ce montant sous réserve d'une déduction de CHF 300'000.- faite à la main sur le décompte du 19 juillet 1988. Cette somme a été versée à M. C_____, contribuable genevois. Il demande au Tribunal administratif de bien vouloir requérir du fisc la déclaration fiscale correspondante de celui-là pour prouver son point. Il conclut à un revenu imposable de CHF 858'478.-.

3. S.I. P_____

Dans le cadre de la détermination de la fortune imposable, les parties ont admis un prix d'achat de CHF 700'000.- pour l'intégralité du capital-actions de cette société. Par convention du 4 novembre 1988, cette participation a été cédée pour CHF 900'000.-. Du bénéfice réalisé de CHF 200'000, le recourant argue que la commission de 3%, soit CHF 27'000.-, versée à la succursale genevoise de la société S_____ en sa qualité d'intermédiaire, devait être admise. Il demande donc l'audition du comptable et maintient sa conclusion pour un bénéfice imposable de

CHF 173'000.-. Pour ce qui est des frais de notaire, il requiert du Tribunal administratif qu'il demande le décompte de M. M_____.

Par ailleurs, la CCRMI a accédé à la demande de l'AFC qui souhaitait l'imposition à titre complémentaire de CHF 175'000.-, correspondant à un dessous de table versé au recourant par l'acquéreur des actions. Entendu le 10 décembre 1997 par la police de sûreté vaudoise, cet acquéreur avait confirmé avoir versé ce montant à un collaborateur du recourant dans sa voiture avant la signature de la convention de vente chez le notaire. D'après l'acquéreur, c'est ce collaborateur qui avait servi d'intermédiaire pour cette vente entre le recourant et lui. Le recourant avait déposé une plainte pénale contre ce collaborateur pour escroquerie et gestion déloyale, affirmant que les déclarations de l'acheteur étaient crédibles et que son collaborateur l'avait trompé en lui affirmant avoir trouvé un acheteur pour CHF 900'000.-, lui ayant causé un dommage de CHF 175'000.-. Selon la commission, le fait de déposer une plainte contre son collaborateur en alléguant un dommage démontrait que le contribuable considérait que ce montant lui appartenait. Elle l'a en conséquence retenu en tant que créance ferme du recourant à l'encontre de son collaborateur. Le recourant a fait valoir que les fait incriminés n'avaient pas pu être constatés, puisqu'un non-lieu avait été prononcé. En l'absence d'une reconnaissance d'une dette en faveur du recourant, les arguments de la CCRMI ne pouvaient être admis. Il conclut ainsi à un revenu imposable total de CHF 173'000.-, sous réserve des frais à établir aux moyen des preuves proposées.

Le recourant conclut donc à un revenu imposable pour 1989 de CHF 1'081'537.-.

B/ Fortune imposable

1. S.I. A_____

Les parties se sont référées à leurs explications relatives à l'année fiscale 1988. La CCRMI retient ainsi un montant de CHF 1'000'000.- comme faisant partie de la fortune du recourant, tandis que celui-ci conclut à une fortune imposable de CHF 0.-.

2. S.I. B_____

Les parties se sont référées à leurs explications relatives à l'année fiscale 1987. La CCRMI retient donc comme fortune imposable une somme de CHF 1'162'500.-, alors que le recourant s'en tient à CHF 50'000.-.

3. S.I. C_____

Les parties maintiennent leurs positions exprimées dans le cadre de la fortune imposable 1987. La commission retient un montant CHF 3'466'667.-, tandis que le contribuable conclut à une fortune imposable de CHF 378'783.-.

4. S.I. D_____

Les parties s'en tiennent aux explications données concernant l'année 1987. La CCRMI retient un montant de CHF 590'000.-, alors que le contribuable ne reconnaît aucune fortune imposable.

En conclusion, le recourant chiffre sa fortune imposable pour 1989 à CHF 1'680'462.-.

Année de taxation 1990

A/ Revenu imposable

1. S.I. A_____

Par convention du 9 février 1989, la promesse de cession du 27 août 1987, portant sur un lot d'actions de cette société, a été annulée. A titre d'indemnité, le recourant a reçu la somme de CHF 325'000.-. La CCRMI a écarté les déductions admises par l'AFC concernant des travaux de rénovation pour CHF 300'000.-, et de ce fait à la détermination d'une revenu net de CHF 20'000.-. Le recourant maintient sa position à l'appui de laquelle il renvoie le Tribunal de céans à l'annulation de la promesse de vente-achat du 15 février 1989 (article 4 alinéa b).

2. S.I. B_____

La CCRMI a retenu une participation de 50% du recourant lors de l'acquisition de cette société, et non de 1/6ème comme il le soutient. Le capital-actions de la société, acquis pour le prix de CHF 2'325'000.- a été revendu sous forme de SIAL à des tiers, sous réserve de 8 appartements conservés par le partenaire du contribuable. La commission a retenu comme prix de vente global la somme de CHF 6'327'927.- (CHF 5'127'927 + CHF 1'200'000) selon décompte final produit par le recourant. Le bénéfice brut était ainsi de CHF 4'002'927.-, dont la moitié appartenait au recourant, soit CHF 2'001'463.-. Le contribuable a soutenu que le budget prévu pour cette opération était un bénéfice de CHF 183'000.- par participant. Le décompte final établi par CT_____ précisait qu'il n'était en réalité que de CHF 104'968.- Le recourant s'en tient à ce chiffre.

3. S.I. C_____

Selon la commission, le prix d'achat de la totalité du capital-actions (190 actions de CHF 500.-) était de CHF 5'200'000.-, dont les deux tiers appartenaient au contribuable. Après une modification, le capital-actions a été divisé en 100 actions de CHF 950.-, sa valeur nominale totale restant inchangée à CHF 95'000.-. Le recourant et son partenaire ont cédé 32 actions le 8 juin 1989 pour CHF 3'200'000.-, et 6 actions le 7 juillet 1989 pour CHF 550'000.- . Le recourant et son partenaire ont conservé le solde du capital-actions de cette société, soit 62 actions.

La CCRMI s'est fondée sur le prix par action pour calculer le bénéfice imposable. Elle a admis une déduction de CHF 1000.- versée pour l'autorisation de vente donnée par le DAEL (anciennement dénommé DTP), et un montant de CHF 300'000.-, équivalant à une commission versée par un tiers au recourant pour la conclusion de la première vente. Elle a retenu un bénéfice de CHF 1'482'000.-. Le recourant conteste ce montant en se fondant sur un décompte établi par SF_____AG en décembre 1987, montrant un bénéfice se chiffrant à CHF 325'223.-, dont 15% reviendrait au recourant, soit CHF 48'783.45.

4. S.I. D_____

Le recourant a reproché à la CCRMI d'avoir ignoré le décompte final de cette opération, établi par le comptable le 18 août 1986, démontrant une perte de CHF 16'280.25. La commission a suivi l'AFC qui a remis en cause la réalité de cette perte, elle concernerait une autre période fiscale. Elle a retenu que le contribuable, s'il avait participé à une première opération qui s'était soldée par la vente sous forme de SIAL des actions de cette société, avait conservé la propriété de divers lots d'actions revendus. Dès lors la perte était probablement virtuelle. A défaut d'indications ou pièces, hormis le décompte précité, elle a fait sienne la méthode de calcul adoptée par l'AFC et a retenu un bénéfice de CHF 110'000.-.

5. R_____SA

Par convention du 27 mars 1990, le recourant a cédé cette participation à W_____SA pour le prix de CHF 531'400.-. S'agissant du prix d'achat, la CCRMI a retenu, pour la détermination de la fortune imposable du recourant, que celui-ci était égal à la valeur nominale des titres, soit CHF 265'700.-. Cette participation devait être intégrée dans le patrimoine commercial du contribuable, raison pour laquelle le bénéfice de CHF 265'700.- devait être incorporé dans son revenu. Le recourant est d'accord avec le prix de vente précité. Il diffère quand au montant retenu pour l'achat des actions. Il s'agirait de 150 actions de la société au prix unitaire de CHF 2'657.-, soit un total de CHF 398'550.-. Il demande l'audition de M. A. H_____ et conclut à un bénéfice de CHF 132'850.-.

6. S.I. T_____

La CCRMI a retenu que le recourant avait acquis avec un partenaire, pour moitié chacun, la totalité du capital-actions de cette société pour le prix net de CHF 15'000'000.-. Elle a suivi l'AFC, qui sur la base de documents non produits, avait pris en compte la reprise d'une dette de CHF 5'000'000.- de cette société par ses actionnaires, augmentant ainsi leur investissement à hauteur de la moitié de ce montant. Le 6 octobre 1989, le recourant a acquis de ce tiers sa moitié du capital-actions pour CHF 10'843'000.-. Le contribuable requiert la déduction du remboursement de la quote-part du partenaire de ses intérêts dus à ce jour à la banque P_____ (Suisse) SA de CHF 401'793.20 en application de la convention. En

écartant ladite déduction faute de preuves, la commission a fait sienne le calcul de l'AFC et a retenu un prix d'achat total de CHF 20'843'000.-. Par convention de cession d'actions du 7 octobre 1989, le recourant a revendu sa participation à Z_____ SA pour une somme arrêtée par la CCRMI à CHF 23'000'000.-, engendrant un bénéfice de CHF 2'157'000.-. Le recourant fait valoir dans le cadre de cette vente, que le prix d'acquisition était de CHF 22'000'000.- d'une part. D'autre part, un montant net d'intérêts et commissions avait été payé à la banque P_____ (Suisse) SA par le recourant de CHF 798'558.95.- au courant de l'exercice 1989 et il a produit à cet effet des relevés de compte de la banque. Il conclut à un prix de revient de CHF 22'445'144.-, en chiffrant sa perte à CHF 445'144.-.

Le recourant conclut à un montant total du revenu imposable de CHF 188'333.-

B/ Fortune imposable

1. S.I. C_____

Après les opérations décrites ci-dessus relatives à la détermination du revenu imposable du recourant pour la période fiscale 1990, la commission a retenu ce qui suit. Celui-ci et son partenaire avaient conservé 62 actions dont le prix d'achat avait été fixé à CHF 52'000.- par action. La part du recourant était de deux tiers de cette participation et aucune dette n'avait été démontrée. Dès lors, la fortune imposable a été fixée à CHF 2'149'333l.-. Le contribuable conteste ce montant et conclut à une fortune nette de CHF 105'000.- en se référant au dossier produit sur cette société. Il requiert également l'audition du comptable.

Pour les autres sociétés, le recourant accepte les montants retenus par la CCRMI. Ainsi, il conclut à une fortune imposable pour l'année 1990 de CHF 357'646.-.

Année de taxation 1991

A/ Revenu imposable

Le contribuable souscrit aux conclusions de la CCRMI.

B/ Fortune imposable

Le recourant conteste les conclusions de la commission pour les mêmes raisons que celles exposées pour 1990. Il demande donc le maintien de sa fortune imposable à CHF 357'646.-.

15. Dans sa réponse du 27 août 2003, l'AFC a relevé que s'agissant des points encore contestés par le recourant, force était de constater que celui-ci avançait des éléments qu'il prétendait confirmés par des documents qu'il avait déjà produits pour

la plupart par-devant la CCRMI, et qu'il se contentait de renvoyer à l'argumentation précédemment développée. Pour les sociétés auxquelles le contribuable renvoyait à un contrat de fiducie, ces contrats faisant défaut, les rapports fiduciaires ne pouvaient être admis dès lors que la jurisprudence exigeait des arrangements écrits. En outre, au lieu d'apporter des pièces comptables probantes à l'appui de ses allégations, le recourant se contentait de solliciter l'audition de cinq témoins. Quant aux demandes de production de dossiers fiscaux de tiers, il n'était pas possible d'y donner suite compte tenu des exigences liées au secret fiscal. Il s'agissait d'une requête « exploratoire » et abusive, qui devait être écartée. L'AFC conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission.

16. Les parties ont encore répliqué et dupliqué par actes respectivement des 30 octobre 2003 et 30 janvier 2004.

a. Le recourant a expliqué les raisons pour lesquelles il n'était pas en mesure de produire des documents probants et qui justifiaient ainsi sa demande tendant à l'audition de plusieurs témoins. Ainsi, à quelques rares exceptions près, les opérations immobilières en cause avaient été faites sous l'égide de S_____ SA, succursale de Genève, dont il était à l'époque l'employé tout en disposant du droit de conduire certaines affaires immobilières à titre privé. Pour une partie des dossiers, l'incapacité de produire les documents résultait du fait qu'ils avaient été rapatriés à Berne (suite à la fermeture de la succursale à Genève), puis tombés en mains de l'Office des faillites de la ville de Berne (suite à la faillite de S_____ SA). L'autre partie des dossiers avait été détruite dans les archives de W_____SA lors d'une inondation.

L'AFC a noté que le recourant ne donnait aucune précision en ce qui concernait les dossiers inaccessibles ou détruits. De plus, rien ne démontrait que parmi ces documents, se trouvaient certains probants. D'une part, il était étonnant que le contribuable, en tant qu'employé de S_____ SA, ait pu laisser des dossiers privés dans ses locaux après avoir démissionné. D'autre part, lors du rapatriement des documents à Berne, après la fermeture de la succursale à Genève, il aurait dû penser à prendre possession de ses dossiers privés ou faire des copies, à tout le moins avant la mise en faillite de la société ou encore (au plus tard) avant la saisie des dossiers par l'Office des faillites de la ville de Berne.

b. Les parties ont donné un point de vue divergeant sur le contrat de fiducie et sur la demande du recourant tendant à la production de dossiers fiscaux de tiers, le fisc s'en tenant à son argumentation précédemment développée, et le contribuable estimant d'une part, que les conditions du contrat de fiducie avaient été assouplies par la jurisprudence, et d'autre part que l'article 12 LPFisc permettaient au Tribunal administratif d'avoir accès aux dossiers en possession de l'AFC.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc- D 3 17 ; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevée le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et références citées).

3. Le présent litige est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date.

4. a. En dépit du fait que les parties ne tirent pas de moyen de la prescription de l'action fiscale, il se justifie que le Tribunal administratif examine d'office la conformité au droit de la décision de la CCRMI. En effet, selon le Tribunal fédéral, en droit public, la péremption doit être constatée d'office (ATF 86 I 62). En ce qui concerne la prescription, elle doit également être reconnue d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364). Savoir si la législation fixe un délai de prescription ou de péremption est une question d'interprétation. On ne saurait notamment se fonder uniquement sur les termes fixés par le législateur (ATF 86 I 62) (X. Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 480 et ss).

   b. Les concepts de prescription et de péremption relèvent du droit de fond. En vertu du principe de la non rétroactivité des lois, la prescription de taxations effectuées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit doit être examinée selon l'ancien droit (MGC 2001 28/VI 5146).

   c. L'article 368 aLCP s'intitule la prescription du droit de taxer. Il stipule que lorsqu'un contribuable n'a pas payé l'impôt pour une année déterminée (…), soit qu'il n'ait pas fait de déclaration ou qu'elle ait été incomplète, soit qu'il n'ait pas été taxé d'office, l'impôt non payé peut lui être réclamé dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante.

d. Cet article ne prévoit pas de délai absolu de prescription (MGC 2001 28/VI 5143).

e. La question de savoir si cette disposition contient un délai de péremption ou un délai de prescription peut rester ouverte dans le cas présent, dès lors que les décisions de taxations faisant l'objet du recours, ont bien eu lieu dans le délai de cinq ans prévu par la disposition précitée. Cela étant, à considérer qu'il s'agisse d'un délai de prescription, le droit de procéder à la taxation ne serait de toute manière pas prescrit, celui-ci ayant été maintes fois interrompu, et de ce fait, faisant partir à chaque fois un nouveau délai de prescription. Le recourant a par ailleurs, à deux reprises, annoncé qu'il renonçait à la prescription, une fois lors d'un entretien avec le fisc en novembre 1996, la deuxième fois, dans un courrier daté du 26 mars 1997, en raison des reports successifs qui lui avaient été octroyés et qui allaient lui être accordés pour faire valoir ses arguments. La dernière prolongation acceptée par la CCRMI dans le cadre de la réplique est datée du 7 mai 1999. Ainsi un nouveau délai a commencé au plus tôt à courir à cette date-là, suivi de la dernière interruption liée au recours interjeté par le contribuable le 7 mai 2003.

5. Dans son recours, le contribuable requiert l'audition de cinq témoins. Il sollicite également du Tribunal de céans qu'il obtienne des notaires les décomptes de frais et les pièces en leur possession visant à démontrer la réalité de certains endettements.

a. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 53 et suivants la procédure par devant le Tribunal administratif. Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce (Arrêt du Tribunal fédéral 2 P/411/1998 et 2A/568/1998 du 31 janvier 2000, consid. 10a ; ATA/736/2003 du 7 octobre 2003).

b. L'article 54 alinéa 1 prévoit que le Tribunal administratif prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

c. L'article 18 alinéa 2 LPFisc dispose que les offres de preuve du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation.

d. Selon l'exposé des motifs à l'appui du projet de loi de procédure fiscale (PL 8517, MGC 2001 28/VI 5176), l'application de ces dispositions se fait dans le cadre des principes procéduraux découlant de la Constitution fédérale.

e. Tel qu'il est garanti par l'article 29 alinéa 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la

décision à rendre. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne pourraient l'amener à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.200/2003 du 7 octobre 2003, consid. 3.1 ; 2P.77/2003 du 9 juillet 2003 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/172/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/39/2004 du 13 janvier 2004 consid. 2). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui lui paraissent pertinents (Arrêts du Tribunal fédéral 1P.32/2004 du 12 février 2004 consid. 6 ; 1P.24/2001 du 30 janvier 2001 consid. 3a et les arrêts cités ; ATA/292/2004 du 6 avril 2004).

f. A cela s'ajoute, l'obligation faite au contribuable de collaborer dans le cadre de la procédure de taxation. L'article 31 alinéa 1 LPFisc dispose en effet, que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. L'alinéa 2 ajoute qu'à la demande du département, le contribuable doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant les relations d'affaires.

g. C'est dans ce cadre là que doivent être examinées les offres de preuve faites par le recourant.

h. In casu, les informations et documents que le fisc a obtenus du contribuable ont été peu à peu distillés par celui-ci, sans qu'il ressorte du dossier qu'il ait lui-même, de manière spontanée ou coopérante aidé l'administration dans la compréhension des opérations immobilières effectuées. Le recourant a d'ailleurs produit, pour la première fois, devant le Tribunal administratif des actes et des relevés bancaires dont les autorités inférieures n'avaient pas eu connaissance. Il paraît peu probable qu'il n'ait pas été en mesure de les transmettre auparavant, alors qu'il avait bénéficié tant en première instance qu'en deuxième instance d'un double échange d'écritures. La procédure pénale ouverte dans le canton de Vaud à l'encontre du contribuable, a également fait ressortir toute une série d'éléments que celui-ci n'avait pas jugé utile de communiquer aux autorités fiscales dans le cadre de la taxation.

Quant aux nombreuses pièces versées au dossier, figurent en particulier des actes non signés, voire non datés, des décomptes sans justificatifs établis par le contribuable lui-même, des courriers mentionnant des annexes non produites, et des conventions successives portant sur les mêmes actions avec le même vendeur, sans qu'aucune explication ou information supplémentaire n'ait été donnée au Tribunal de céans, le contribuable se contentant précisément de demander l'audition de témoins ou de requérir de l'autorité judiciaire qu'il obtienne des explications des notaire et comptables.

A ce stade de la procédure, le Tribunal administratif estime que le contribuable a eu amplement l'occasion de s'exprimer, et qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans de réclamer, pour le compte du contribuable, les notes de frais de notaire que celui-ci ou son mandataire professionnellement qualifié, aurait pu se procurer au cours de toutes les années passées. Compte tenu d'une part, de la nature de l'affaire, s'agissant en particulier d'affaires immobilières et de transactions commerciales, et d'autre part, des exigences posées par l'aLCP, les déductions requises doivent faire l'objet de documents écrits justifiant les allégations du contribuable.

En conséquence, les offres de preuve du contribuable sont purement dilatoires et ne sauraient pallier l'absence de pièces écrites probantes. Les demandes seront donc écartées pour ce motif.

6. Enfin, le Tribunal administratif considère que le recourant n'a pas démontré l'utilité liée à la demande de production de dossiers fiscaux de tiers justifiant de ce fait la levée du secret fiscal.

7. Les pièces versées au dossier, ainsi que les écritures produites par les parties permettent au Tribunal de céans de trancher en l'état le litige qui lui est soumis.

8. Selon un principe généralement admis en matière fiscale, on admet que l'administration supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et d'en supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Cela étant, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait est toutefois limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/792/2003 du 28 octobre 2003 ; ATA/384/2003 du 20 mai 2003 ; RDAF 1998 II 24 ; X. Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 431 n. 9 et références citées).

Période fiscale 1987

Fortune imposable

1. S.I. A

Selon un acte daté 13 juin 1986 (ci-après : l'acte), le contribuable a acquis la totalité des actions de la société pour un prix de CHF 3'000'000.-. Le 15 mai 1987, agissant à titre personnel et à titre fiduciaire, il a cédé la totalité des actions de la

société à un tiers. Par convention ultérieure du 1er juin 1987, il a cédé à Z_____ SA le 40% des actions, correspondant, selon ce contrat, à la totalité de sa participation. Bien que l'acte ne mentionne pas qu'il ait acquis une partie de la société pour une tierce personne, et malgré la chronologie antinomique des conventions précitées, le Tribunal administratif retiendra une participation de 40%, ce que le recourant allègue et qui est admis tant par la CCRMI que par l'AFC.

L'intéressé fait valoir un emprunt de CHF 3'500'000.- et estime qu'il devrait être pris en compte, au prorata de sa participation à cette société, soit CHF 1'400'000.-. Il en résulterait un passif de CHF 200'000.-. Les documents sur lesquels il se fonde sont d'une part la lettre de SP_____ SA du 20 mai 1987, signée de sa main, qui confirme le prêt accordé (ci-après : la lettre), et d'autre part, la promesse d'achat du 27 août 1987 et son annulation du 9 février 1989.

Selon l'article 39 aLCP peuvent être déduites les dettes chirographaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts (al.1 lit.a), et les dettes hypothécaires justifiées par titres, extraits de registres, quittances, déclaration du créancier…Les dettes hypothécaires constituées sous forme de titres au porteur ne peuvent être déduites que si les porteurs sont indiqués par le contribuable ou déterminés de façon certaine et sont contribuables en Suisse (al.1 lit. b).

La loi exige ainsi que la dette soit « justifiée », c'est-à-dire que non seulement son existence soit établie, mais que sa réalité soit démontrée (Raoul Oberson, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle 1999, p. 94 n. 2.1.2.6.2).

De plus la dette doit être effectivement due par le contribuable (art. 39 al. 2).

La lecture attentive des pièces n'apportent aucune justification pour la prise en compte du prêt allégué. Ainsi, la lettre se contente de mentionner l'endettement sans préciser l'identité du créancier, les pièces citées comme annexes n'y sont pas jointes, et les attestations bancaires annoncées dans le courrier ne se trouvent pas au dossier. Quant aux conventions de 1987 et 1989, la seule qui mentionne des cédules hypothécaires, dont les montants cumulés donnent la somme du prêt prétendument accordé, est la convention du 15 mai 1987, auquel le recourant ne fait même pas référence. De surcroît, l'identité du créancier et celle du porteur sont inconnues. En conséquence, le Tribunal administratif confirmera la décision de la CCRMI sur cette opération, en concluant à une fortune imposable de CHF 1'200'000.-.

2. S.I. B_____

Le dossier comporte un acte d'achat ni daté ni signé, qui établit que le recourant a acquis avec un tiers « en copropriété à raison d'une moitié chacun » la totalité du capital-actions de la société. Le prix d'achat est de CHF 2'325'000.-, correspondant à la valeur brute des immeubles (CHF 4'150'000.-) dont est déduite la dette hypothécaire de la société (CHF 1'825'000.-). La fortune imposable s'élève par

conséquent à CHF 1'162'500.- avant déductions. Le recourant conteste ce montant sans pour autant remettre en cause la véracité du document précité. Il avance que le décompte établi par SPB_____ AG et produit dans le chargé, démontrerait que sa quote-part ne serait que de 1/6ème, que du prix d'achat viendrait en déduction l'endettement hypothécaire précité, que le solde CHF 2'325'000.- aurait été financé par un emprunt, et qu'après novation, la totalité des engagements bancaires s'élèverait à CHF 3'850'000.-. Sa fortune imposable ne serait en conséquence que de CHF 50'000.-. Le Tribunal administratif ne saurait suivre le raisonnement du recourant au vu des documents en sa possession. En effet la quote-part du contribuable ressort clairement de l'acte d'achat, et en l'absence d'un autre contrat de cession ou de fiducie, il ne peut être pris en considération le décompte précité, portant deux signatures illisibles, et ne comportant pas le moindre justificatif. De plus, l'allégation selon laquelle l'achat aurait été financé par emprunt ressort uniquement du décompte ci-dessus mentionné, qui n'établit précisément pas l'existence du prétendu endettement total après novation. En conséquence, la décision de la CCRMI sur cette opération sera confirmée.

3. S.I. C_____

Selon une convention signée mais non datée, dont l'exécution a été fixée au 31 juillet 1984, le recourant a acquis deux tiers du capital-actions de la société pour un montant de CHF 3'466'667.- (2/3 de CHF 5'200'000.-). Les documents produits par le contribuable, en particulier le bilan au 31 décembre 1987, n'apporte aucune justification aux déductions requises par celui-ci. Les endettements y figurant ne sont étayés par aucune pièce, il en va de même concernant sa participation alléguée de 15%. Ainsi, la décision de la CCRMI concluant à une fortune imposable de CHF 3'466'667.- sera confirmée.

4. S.I. D_____

La CCRMI a suivi l'AFC et a retenu une fortune imposable de CHF 590'000.-, ce que conteste le recourant en concluant à une fortune de 0.-. Les documents figurant au dossier sont :

1. Une cession-vente du 8 mars 1985, non pertinente dans le cadre de la fortune imposable en 1987.

2. Un document produit par le contribuable et établi par SP_____ S.A. du 18 août 1986, avec un tableau récapitulatif des prix d'achat des différents lots composant l'immeuble détenu par la société.

2. Une convention du 30 septembre 1986, par laquelle on apprend que le contribuable avait acquis à une date antérieure non connue deux lots en copropriété avec un partenaire, correspondant à deux appartements. Dans le cadre de cette convention le recourant s'est fait céder la part de son partenaire. Ainsi au 30

septembre 1986, il était détenteur à 100% desdits lots portant les numéros 3.02 et 4.03.

3. Une lettre de SP_____ SA du 4 novembre 1986, adressée au département des travaux publics, devenu depuis lors le département de l'aménagement, de l'équipement et du logement, avec en annexe une simple liste des ventes des lots de l'immeuble non datées et non justifiées.

4. Une convention du 2 mars 1989, par laquelle le recourant a cédé le lot 4.03 à un tiers.

5. Une convention du 2 mars 1989, par laquelle le contribuable a cédé le lot 3.02 à un tiers.

6. Une convention du 2 mars 1989, par laquelle le contribuable a cédé le lot 5.03 à un tiers.

7. Un document produit par le recourant et établi à une date inconnue par SP_____ S.A. intitulée « opération immobilière D_____ » dont aucun des postes n'est justifié par pièces.

De ces nombreux documents dont certains chiffres contredisent d'autres, il ressort qu'au 31 décembre 1986, le recourant était propriétaire à tout le moins des lots dont font état les conventions précitées. L'AFC ayant abouti à une estimation desdits lots qui correspond au tableau récapitulatif produit par le contribuable, et en l'absence de documents prouvant les allégations du recourant, hormis les décomptes établis par lui-même mais dépourvus de justificatifs, le Tribunal administratif fera sienne les conclusions de la CCRMI sur ce point.

5. E_____

Par convention de cession d'actions du 3 novembre 1986 (ci-après : la convention), le recourant a acquis tant en son nom personnel que pour le compte de tiers les actions de la société pour un montant total de CHF 6'230'000.-. Par contrat de fiducie passé entre le contribuable et M. ST_____ le 17 novembre 1986, celui-ci a reconnu que « c'est à sa demande, pour son compte et afin de ne pas apparaître civilement à l'égard de tiers », que le recourant a signé tant pour son compte que pour celui-là la convention précitée. Chacun des partenaires a reconnu avoir droit et supporter la moitié des droits et obligations découlant de la convention. Les parties au contrat ont convenu que M. ST_____ relevait le contribuable de toute responsabilité au sujet de son activité fiduciaire et que le recourant n'avait aucun droit sur la moitié des droits revenant à M. ST_____. Sur la base dudit document, le contribuable considère que sa fortune imposable avant déductions correspond à la moitié du prix d'acquisition des actions.

La convention de fiducie est en principe reconnue par les autorités fiscales moyennant le respect de certaines exigences permettant d'éviter les abus. Seuls seront imposés les biens du fiduciant s'il existe un contrat écrit de fiducie, si le fiduciaire ne supporte aucun risque découlant de la détention des droits ou des biens détenus à titre fiduciaire, si le fiduciaire est rémunéré par une commission lui permettant de couvrir ses frais et de se procurer un rendement minimum , si les droits détenus à titre fiduciaire sont comptabilisés de façon distincte, et si la fiducie est justifiée par des motifs économiques sérieux (X. Oberson, op.cit. p. 477ss et références citées). Bien que le contrat de fiducie précité ne prévoit aucune rétribution pour l'activité déployée par le recourant, le Tribunal administratif estime néanmoins qu'il répond aux critères susmentionnés et retiendra une participation de 50%.

Le contribuable requiert également que soient prises en compte les dettes hypothécaires mentionnées dans la convention de cession d'actions à son article I.

In casu, hormis la mention des cédules hypothécaires dans l'acte de vente et du porteur desdites cédules, aucune autre justification n'apparaît dans le dossier. N'y figure en particulier aucune copie de la cédule, voire un extrait du registre foncier. De surcroît, l'identité des débiteurs et des créanciers des cédules est inconnue. Aussi, en application des principes énoncés dans l'article 39 aLCP précité, le Tribunal de céans écartera la demande du contribuable faute de pièces probantes, et confirmera sa fortune imposable à CHF 3'115'000.-.

6. S.I. F_____

Selon convention du 4 juin 1986, le contribuable a acquis 123 actions de la société. L'article 9 relatif au prix de la transaction mentionne une somme de CHF 500'000.-, somme barrée, et modifiée par une annotation en marge et signée par les deux parties, portant ainsi le prix à CHF 550'000.-.

L'article 12 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO - RS 220) stipule que lorsque la loi exige qu'un contrat soit fait en la forme écrite, cette règle s'applique également à toutes les modifications du contrat, hormis les stipulations complémentaires et accessoires qui ne sont pas en contradiction avec l'acte.

La modification précitée ayant été accomplie conformément à la loi, elle doit être retenu comme base de la fortune imposable du recourant, contrairement à ce que soutient le recourant.

Par ailleurs, figure au dossier un courrier de la Banque S_____ par lequel celle-ci confirme qu'un prêt de CHF 550'000.- a été octroyé au contribuable en vue de l'achat d'une arcade et d'un dépôt au no 3 de la rue F_____. Le double de ce courrier devait être contresigné par le recourant et retourné à la banque. Dès lors que l'AFC admet la réalité dudit prêt, le tribunal de céans fait sienne les conclusions

de la commission qui vont dans le même sens et conclut à une fortune imposable de 0.-.

7. SI G_____

Selon la convention de vente d'actions du 4 décembre 1984, le recourant a acquis avec deux autres partenaires un tiers du capital-actions de la SI pour un prix total de CHF 1'820'000.-. Le prix de vente était payable ainsi : a) par la reprise de l'hypothèque premier rang : CHF 1'150'000.- ; b) par la reprise des cédules au porteur en deuxième rang : CHF 600'000.- ; c) le solde, ce jour dont quittance : CHF 70'000.-.

Bien que par convention du 1er juin 1987, le contribuable ait cédé à Z_____ SA le 40,5% de la société, alors que sa quote-part n'était que de 33%, le Tribunal administratif retiendra que la participation du contribuable est bien d'un tiers, ce qu'il allègue et qui est admis tant par la CCRMI que par l'AFC.

Le contribuable requiert la déduction des emprunts précités totalisant une somme de CHF 1'750'000.-. Outre le contrat d'achat ci-dessus mentionné, il produit en particulier les documents suivants :

- Un acte de mise en propriété par étages démontrant qu'au 6 mars 1985, d'une part, le C_____SA était porteur d'une cédule hypothécaire en premier rang de CHF 1'150'000.-, et d'autre part que les neuf cédules hypothécaires en 2ème rang totalisant une somme de CHF 600'000.- n'avaient pas de porteur inscrit au Registre foncier.

- Une lettre de la banque L_____ du 30 septembre 1986, lui confirmant l'octroi d'un prêt hypothécaire de CHF 1'150'000.-. Le motif du paiement est le remboursement d'un prêt de même montant accordé par le C_____SA, Genève, à la SI.

- Une convention de vente du 2 juin 1987, par laquelle le recourant a vendu à un tiers, en tant que représentant des détenteurs de la totalité du capital-actions de la société, les actions pour un prix de CHF 2'350'000.-. Ce document mentionne la reprise par l'acheteur de deux cédules hypothécaires dues par les actionnaires de montants respectivement de CHF 1'150'000.- et CHF 600'000.-.

Au vu des documents précités, le Tribunal administratif estime que la dette hypothécaire de CHF 1'150'000.- est établie et qu'il se justifie de la déduire en application de l'article 39 aLCP. S'agissant de la cédule d'une somme de CHF 600'000.- mentionné dans l'acte de vente de 1984, elle est en revanche injustifiée et le porteur est inconnu. Sa déduction sera en conséquence écartée. Ainsi, le Tribunal administratif admettra partiellement les déductions du contribuable et conclura à une fortune imposable de CHF 223'333.-, à savoir un tiers de CHF 670'000.- (CHF 1'820'000.- moins CHF 1'150'000.-).

8. SI H_____

Le 4 décembre 1984, le recourant a acquis avec deux autres partenaires un tiers du capital-actions de la SI pour un prix de CHF 1'380'000.-. Le prix de vente était payable ainsi : a) par la reprise de l'hypothèque premier rang : CHF 685'000.- ; b) par la reprise des cédules au porteur en deuxième rang : CHF 250'000.- ; c) par la reprise des cédules au porteur en deuxième rang : CHF 300'000.- ; le solde, ce jour dont quittance : CHF 145'000.-. Le contribuable sollicite que soit déduit de la fortune imposable les dettes hypothécaires susmentionnées. En application de l'article 39 aLCP, la seule mention des dettes dans l'acte de vente d'actions n'est pas suffisante pour les raisons évoquées dans les opérations examinées ci-dessus. Le Tribunal administratif confirmera en conséquence la fortune imposable retenue par la CCRMI, à savoir CHF 460'000.-, correspondant à un tiers du prix d'acquisition.

Récapitulation

La fortune imposable retenue par le Tribunal administratif sur les opérations contestées s'élève ainsi à :

- SI A_____ 1'200'000
- SI B_____ 1'162'500
- SI C_____ 3'466'667
- SI D_____ 590'000
- SI E_____ 3'115'000
- SI F_____ 0
- SI G_____ 223'333 au lieu de 606'667
- SI H_____ 460'000

Le recours, portant sur la fortune imposable en 1987, sera très partiellement admis.

Année de taxation 1988

A/Revenu imposable

1. SI A_____

Le Tribunal administratif a retenu comme prix d'acquisition du capital-actions le montant de CHF 3'000'000.-, dont le 40% revient au contribuable. Les actions ont

ensuite été cédées le 15 mai 1987 pour CHF 4'200'000.-. Le bénéfice imposable avant déductions est dès lors de CHF 480'000.- (40% de CHF 1'200'000.-). Les déductions requises par le contribuable, à savoir les frais de notaire de CHF 11'000.-, la charge d'intérêts de l'endettement de CHF 3'500'000.- pour 11 mois à 5,25%, soit CHF 67'375.-, et la commission de 3% versée prétendument à SP_____ SA, sont entièrement écartées faute de preuves. En effet, les documents auxquels se réfère le contribuable n'ont aucune force probante quant aux chiffres avancés. En particulier, la convention de cession d'actions du 13 juin 1986 ne fait que mentionner à son article 6 que « tous les frais et honoraires des présentes seront supportés par le cessionnaire », aucune note de frais n'est pourtant annexée au dossier. De surcroît, le décompte produit par le contribuable dans le cadre de sa réplique et faisant état des frais liés à l'acquisition des actions, hormis le fait qu'il est reconstitué de la main du contribuable, ne correspond même plus aux chiffres avancés dans son recours. En conséquence, la décision de la CCRMI sur cette opération sera confirmée.

2. SI E_____

Le Tribunal administratif a retenu comme fortune imposable le montant de CHF 3'115'000.-. Les actions de la SI ont été vendues le 25 février 1987 pour une somme totale de CHF 6'600'000.-, soit CHF 3'300'000.- en tant que part revenant au recourant, au vu du contrat de fiducie le liant à M. ST_____ et reconnu comme valable par le Tribunal. La part de bénéfice du contribuable se monte ainsi avant déductions à CHF 185'000.-. La commission prétendument versée à S_____ SA est écartée faute de preuves. S'agissant du montant de CHF 18'400 ajouté, à titre complémentaire au bénéfice imposable, tant par l'AFC que par la CCRMI, et ressortant d'un décompte acheteur-vendeur établi suite à la vente, le recourant en requiert sa déduction, dès lors qu'il s'agirait d'une somme correspondant au remboursement de frais avancés.

A teneur de l'article 82 aLCP le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition. La valeur d'acquisition est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmenté des impenses (art. 82 al. 2 aLCP). La valeur d'aliénation est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supportées à cette occasion (art. 82 al. 6 aLCP). Sont considérées comme impenses les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble et les dépenses qui en ont augmenté la valeur (art. 82 al. 8 aLCP) (par exemple commissions, frais de courtage, droits de mutations, émoluments du registre foncier, frais de notaire) (R. Oberson, op. cit. p. 137). Les postes figurant au décompte acheteur-vendeur ne sont pas des impenses au sens des dispositions précitées. Le montant issu dudit décompte ne peut donc être déduit comme le demande le recourant. Cela étant, il ne se justifie pas non plus de l'ajouter au bénéfice imposable dans le cadre de cette opération. En effet, dans le cadre de la détermination du bénéfice imposable, le décompte acheteur-vendeur établi séparément par les parties, n'entre pas en considération en tant que tel. Il en va

autrement s'il contient des éléments constituant des prestations supplémentaires du type mentionné à l'article 83 aLCP (notamment, le produit de la cession du droit d'acquérir un immeuble, de droit d'emption , le produit de la constitution de charges, les dédits et peines conventionnels résultant de l'inexécution d'un contrat relatif à un immeuble, les indemnités de tout genre liées à l'aliénation du bien ou actif immobilier, etc.) (R. Oberson, op. cit. p. 138). Ce n'est manifestement pas le cas non plus. En conséquence, le revenu imposable relatif à la SI s'élève à CHF 185'000.- et non à CHF 203'400.- tel que l'a retenu la CCRMI.

3. S.I. I_____

L'article XIV de la convention de cession du 3 novembre 1986 stipulait que « les frais des présentes sont à la charge du contribuable ». Or, celui-ci n'a pas démontré par pièces la réalité du montant avancé en tant que déduction y relative. Il en va de même de la commission prétendument versée à S_____ SA. Sa demande sera par conséquent rejetée et le revenu de CHF 165'000.- retenu.

4. S.I. J_____

Selon les pièces versées au dossier, le capital-actions a été acquis le 15 mai 1987 pour une somme totale de CHF 3'200'000.- et revendu le 28 octobre 1987 pour CHF 3'500'000.-. La convention de cession mentionne que le contribuable agit à titre personnel et à titre fiduciaire pour une personne nommément désignée. Tant l'AFC, que la CCRMI ont conclu à une part de 50% du recourant au bénéfice réalisé sur cette opération. Le contribuable produit à ce sujet, un document intitulé « convention de fiducie » daté du 27 mai 1987, qui démontrerait qu'il a agi à titre fiduciaire pour deux autres personnes réduisant de ce fait sa part personnelle à 25%.

Les principes en matière de contrat de fiducie ont été rappelés sous le considérant 5. SI E_____, fortune imposable en 1987, p. 23. Sur cette base, le document précité ne revêt pas une force probante suffisante pour admettre une participation réduite du recourant. En particulier, il ne se réfère pas aux parts respectives de chacun des intervenants, et seul est mentionné une fois à la main le pourcentage de 25% revenant aux deux « fiduciants » non paraphé par tous les intervenants.

Quant aux déductions ayant trait à la commission prétendument versée à S_____ SA et des honoraires du notaire, le Tribunal administratif les rejette pour les mêmes motifs que ceux donnés ci-dessus.

Le recours sera dès lors rejeté sur ce point et le revenu imposable de CHF 150'000.- retenu par la CCRMI confirmé

5. S.I. K_____

Les pièces versées au dossier démontrent que la société a été acquise le 20 janvier 1987 pour un prix net de CHF 4'000'000.- et qu'elle a été revendue le 28 janvier 1987 pour un prix net de CHF 4'500'000.-. Les parties s'accordent pour retenir une participation 50/50 qui ne sera dès lors pas remise en cause. Le recourant a retiré un bénéfice de CHF 250'000.-. Pour ce qui a trait à la commission prétendument versée à S_____ SA le Tribunal écarte cette déduction demandée pour les raisons exposées ci-dessus. S'agissant des frais de notaire, il ressortent d'un document préparé par le recourant lui-même, document qui n'a dès lors aucune force probante. A fortiori, le contribuable produit la note de frais faite en bonne et due forme par le notaire à l'attention du cessionnaire dans le cadre des actions vendues le 28 janvier 1987, ce qui démontre si besoin en est, que le recourant a vraisemblablement reçu lui aussi une note de frais et d'honoraires dudit notaire lors de l'achat des actions le 20 janvier 1987. Les déductions sollicitées seront en conséquence écartées et la décision de la commission confirmée.

6. S.I G_____

Le Tribunal administratif a retenu comme prix d'acquisition du capital-actions le montant de CHF 1'820'000.-, dont un tiers revient au contribuable. Les actions ont ensuite été cédées le 2 juin 1987 pour CHF 2'350'000.-. La différence est de CHF 530'000.-, soit CHF 176'667.- en tant que revenu imposable avant déductions. La commission prétendument versée à S_____ est écartée pour les raisons évoquées dans les opérations examinées ci-dessus, de même que les frais financiers qui ne font l'objet d'aucun justificatif. S'agissant des frais de mise en PPE, Il y a bien un acte de mise en propriété par étages du 6 mars 1985. Le montant avancé résulte manifestement d'une estimation. Ils doivent par conséquent être écartés en l'absence de pièces prouvant le montant effectivement payé. Le Tribunal de céans confirmera donc les conclusions de la CCRMI sur cette opération.

7. S.I. L_____

Au vu des pièces versées à la procédure, les actions de cette société ont été acquises par le recourant et un tiers le 5 décembre 1986 pour CHF 6'820'000.-. Elles ont été revendues le 28 octobre 1987, avec exécution au 1er janvier 1988 pour CHF 7'000'000.-. Le Tribunal administratif fait sienne la position des parties selon laquelle la participation du contribuable dans cette opération était de 50%. Selon la convention du 5 décembre 1986, le recourant-cédant a fait crédit aux cessionnaires d'un montant maximum de CHF 1'500'000.- au taux de 6% l'an à compter du 1er juin 1987, pour une durée n'excédant pas une année. La commission a admis à ce titre une somme de CHF 45'000.-, correspondant à six mois d'intérêts jusqu'à l'exécution de la revente du capital-actions par le contribuable. Dès lors que ce montant est accepté par les parties, le Tribunal administratif suit la CCRMI. Quant aux déductions dont le recourant sollicite l'imputation, elles ne font l'objet d'aucun justificatif et sont donc écartées. Un bénéfice net de CHF 67'500.- est ainsi imposable au titre de revenu.

8. S.I. H_____

Le Tribunal administratif a retenu comme prix d'acquisition du capital-actions le montant de CHF 1'380'000.-, dont un tiers revient au contribuable. Les actions ont ensuite été cédées le 9 juin 1987 pour CHF 2'250'000.-. La différence est de CHF 870'000.-, soit CHF 290'000.- en tant que revenu imposable avant déductions. La commission prétendument versée à S_____ est écartée pour les raisons évoquées dans les opérations examinées ci-dessus, de même que les frais financiers qui ne font l'objet d'aucun justificatif. Quant aux frais de mise en PPE, le montant avancé résulte manifestement d'une estimation, et ne peut dès lors être pris en compte. Le Tribunal de céans confirmera ainsi les conclusions de la CCRMI sur cette opération.

9. S.I. M_____

Le recourant n'a pas produit par devant le Tribunal administratif d'autres pièces que celles déposées auprès des autorités inférieures. Il manque en particulier le contrat d'achat des actions de la société. Afin de fixer le revenu du contribuable, l'AFC a tenté de reconstituer le prix d'achat par extrapolation. En l'absence de tout autre pièce, le Tribunal de céans fait sienne l'estimation de l'AFC, confirmée par la commission et admise par le recourant. Quant aux déductions requises, elles sont écartées car non prouvées. En particulier, les frais relatifs à la mise en PPE ne ressortent aucunement, comme l'avance le contribuable, de la convention de cession d'actions du 16 septembre 1987. De la sorte, le bénéfice de CHF 176'250.- retenu par la CCRMI sera confirmé.

10. S.I. N_____

Dans cette opération, le recourant a seulement produit une promesse de vente du 26 août 1987, par laquelle il cédait avec un partenaire nommément désigné la totalité du capital-actions pour un prix de CHF 2'000'000.-. La CCRMI a suivi l'AFC qui a retenu par extrapolation un bénéfice imposable de CHF 150'000.-, correspondant à 15% du prix de vente. Le recourant ne conteste pas que la vente se soit effectivement réalisée, mais il remet en cause ledit pourcentage. Comme offre de preuve, il requiert la vérification des déclarations fiscales de son partenaire et de la société.

En application des principes susmentionnés, le Tribunal administratif rejettera les offres de preuve précitées tendant à l'accès des dossiers fiscaux de tiers. D'une part, les arguments du contribuable quant à l'impossibilité de produire d'autres documents que celui figurant au dossier, ne sont pas probants. Il paraît en effet invraisemblable que toutes les pièces en mesure de justifier les déductions requises dans le cadre d'affaires immobilières conduites à titre privé et n'étant par conséquent pas liées aux activités accomplies par S_____ SA ou par W_____SA, aient disparu ou n'aient pas fait l'objet de démarches du recourant pour se les

procurer. D'autre part, le secret fiscal vise non seulement à protéger tout contribuable dans le cadre des différentes procédures fiscales, mais encore la sphère privée, protégée elle-même par le droit civil et le droit constitutionnel (Mémorial du Grand Conseil, exposé des motifs sur la LPFisc, 2001, 28/VI 5125 et ss). Rien, in casu, ne justifie la levée dudit secret. Ainsi, le Tribunal de céans confirmera la décision de la commission sur ce point retenant un bénéfice par extrapolation de CHF 150'000.-.

Récapitulation

Le revenu imposable retenu par le Tribunal administratif sur les opérations contestées s'élève ainsi à :

- SI A_____ 480'000

- SI E_____ 185'000 au lieu de 203'400

- SI I_____ 165'000

- SI J_____ 150'000

- SI K_____ 250'000

- SI G_____ 176'667

- SI L_____ 67'500

- SI H_____ 290'000

- SI M_____ 176'250

- SI N_____ 150'000

Le recours portant sur le revenu imposable en 1988 sera très partiellement admis.

B/ Fortune imposable

1. S.I. A_____

Après une première opération bouclée en 1987, le recourant a conclu le 27 août 1987 une promesse d'achat d'un lot d'actions donnant la jouissance d'un appartement pour une valeur de CHF 1'000'000.-, montant versé auprès du notaire. Par acte du 9 février 1989, la cession a été annulée et ledit montant remboursé. Le contribuable souhaite que soit pris en compte le prétendu endettement correspondant. Dans les deux actes précités, il est effectivement fait allusion à un emprunt bancaire sous la forme d'une cédule hypothécaire grevant l'immeuble en question. Cela étant, les conditions de l'article 39 alinéa 1 lit.b aLCP ne sont pas remplies, En particulier,

l'identité du porteur est inconnue. De surcroît on ignore à quelle date l'emprunt aurait été accordé. En conséquence, le Tribunal administratif écartera cette déduction et retient une fortune imposable de CHF 1'000'000.- en tant que créance du contribuable envers le promettant-vendeur en application de l'article 35 lit c aLCP.

2. S.I. B_____, S.I. C_____, S.I. D_____

Le Tribunal administratif se réfère à ses explications relatives à l'année fiscale 1987 et confirme la décision de la CCRMI sur ces postes. Il retient par conséquent des fortune imposables respectivement de CHF 1'162'500.-, de CHF 3'466'667.- , et de CHF 590'000.-.

3. Immeuble O_____

Selon les documents versés à la procédure, le contribuable a acquis l'immeuble pour lui et en son nom personnel, libre de gage, le 8 décembre 1987 pour un montant de CHF 2'500'000.-. La promesse de vente, signée les 18 décembre 1987 et 2 février 1988, mentionne en revanche que l'immeuble est grevé d'une cédule hypothécaire au porteur de CHF 3'500'000.-, inscrite au Registre foncier « peu avant les présentes ». Le recourant souhaite qu'elle soit prise en compte en tant que dette hypothécaire. Hormis la mention de la cédule hypothécaire dans la promesse de vente, aucune autre justification n'apparaît dans le dossier. N'y figure en particulier aucune copie de la cédule, voire un extrait du registre foncier. De surcroît on ne connaît ni le porteur de la cédule, ni le débiteur ou le créancier. La déduction requise ne remplissant pas les conditions posées par la loi, le Tribunal de céans écartera la demande du contribuable et confirmera la fortune imposable à CHF 2'500'000.-.

4. SI P_____

Les pièces versées au dossier démontrent que la société a été constituée le 23 février 1987. Par déclaration du 6 avril 1987, le recourant a annoncé qu'il détenait réellement et économiquement la totalité du capital-actions. La feuille de présence à l'assemblée générale extraordinaire du 10 juillet 1987 l'a confirmé, de même que le versement préalable de CHF 50'000.- en faveur de la SI en formation. Le document intitulé « cession à titre d'échange » du 8 avril 1987 corrobore l'achat d'un immeuble par la société pour le prix de CHF 700'000.-. Enfin, les deux cédules hypothécaires grevant l'immeuble ont été constituées par acte du 14 avril 1987, et inscrites au registre foncier de Genève le 27 avril 1987. La SI est débitrice de CHF 600'000.- (cédule au porteur en premier rang) et le contribuable de CHF 300'000.- (cédule au porteur en deuxième rang). Le porteur est nommément désigné, il s'agit de la banque S_____, La Chaux-de-Fonds. Au vu des éléments précités, le Tribunal estime que la valeur nette des actions de la société se monte à CHF 100'000.- (CHF 700'000.- - CHF 600'000.-). En parallèle, le recourant a obtenu un emprunt de CHF 300'000.- en contrepartie de la cédule précitée. Ainsi sa fortune imposable est

de 0.- et il reste un passif net de CHF 200'000.- à déduire dans le calcul de la fortune imposable pour l'année pertinente. Le recours sera admis sur cette opération.

Récapitulation

La fortune imposable retenue par le Tribunal administratif sur les opérations contestées s'élève ainsi à :

- SI A_____ 1'000'000

- SI B_____ 1'162'500

- SI C_____ 3'466'667

- SI D_____ 590'000

- Immeuble O_____ 2'500'000

- SI P_____ passif net : 200'000 0 au lieu de 400'000

Le recours portant sur la fortune imposable en 1988 sera partiellement admis.

Année de taxation 1989

A/Revenu imposable

1. Immeuble O_____

Aucune convention de fiducie n'a été produite par le recourant justifiant qu'il aurait vendu l'immeuble à titre fiduciaire pour le compte de Z_____ SA. Le contrat de vente du 8 décembre 1987 démontre au contraire que le contribuable a agi « pour lui en son nom personnel ». Le Tribunal de céans rappelle qu'il appartient au contribuable d'apporter les preuves des déductions qu'il entend solliciter, et non à l'AFC d'examiner pour lui les dossiers fiscaux des sociétés qu'il dominait, comme il le demande. S'agissant des droits de mutation, le contribuable les englobe vraisemblablement dans une estimation vague des frais encourus lors de l'achat de l'immeuble, en avançant un taux équivalant à 4% du prix mentionné dans l'acte. La loi prévoit que les ventes de biens immobiliers sont frappées d'un impôt au taux de 3% (art. 33 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE – D 3 30). Dès lors que le contribuable n'a pas apporté la preuve des impenses liées à l'acquisition de l'immeuble, le bénéfice imposable doit correspondre à la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition du bien (art. 82 LCP), soit un montant de CHF 2'000'000.-.

2. S.I Q_____

Le décompte du prix de vente du 19 juillet 1988 versé au dossier, comporte en effet une déduction de CHF 300'000.-, sans pour autant spécifier à quoi elle se réfère. Pour les raisons évoquées sous la SI N_____ (revenu imposable, année de taxation 1988), le Tribunal de céans écarte la demande d'accès au dossier de M. C_____. Le recourant acceptant, sous cette réserve, le revenu imposable de CHF 1'158'478.- tel qu'il a été calculé par la commission, le Tribunal administratif fera sienne les conclusions de celle-ci sur ce point.

3. SI P_____

A teneur de la convention de cession d'actions du 4 novembre 1988, le contribuable a cédé le capital-actions de la SI à M. et Mme ZA_____ pour le prix de CHF 900'000.-. Le Tribunal administratif a retenu un prix d'achat de CHF 700'000.- pour l'intégralité du capital-actions de cette société. Le bénéfice brut est donc de CHF 200'000.-. Les déductions requises par le contribuable relatives à la commission versée de 3% versée à S_____ et les frais de notaires sont écartées fautes de preuve.

Quant à la créance ferme retenue par la CCRMI, le tribunal administratif constate que le dossier contient bien la plainte pénale déposée le 13 juillet 1998 par le recourant à l'encontre de son collaborateur, et le procès verbal d'audition de l'acquéreur des actions confirmant les éléments retenus par la commission et développés dans la partie en fait. Aucune ordonnance de non-lieu n'est cependant produite. Or, les articles 260 et suivants du code de procédure pénale vaudois du 12 septembre 1967 (CCP – 2 10 A) prévoient que c'est le juge instructeur qui rend une ordonnance de non-lieu s'il estime qu'il n'y a pas lieu à condamnation ou à renvoi. Cette ordonnance est notamment notifiée au prévenu, au plaignant ; les conseils des parties reçoivent également une copie de l'ordonnance. Dans sa plainte, le contribuable a fait savoir qu'il était représenté par un avocat à Lausanne auquel les avis d'enquête pouvaient être adressés. Dès lors qu'il incombe au contribuable d'apporter la preuve d'un fait de nature à diminuer sa dette fiscale, et que le dossier ne comporte pas de pièces justifiant ses allégations, alors qu'il lui aurait été loisible de fournir copie de l'ordonnance, dont son avocat au moins aurait dû recevoir copie, le Tribunal écartera sa demande sur ce point. Le revenu imposable du recourant sera ainsi fixé à CHF 375'000.-.

Récapitulation

Le revenu imposable retenu par le Tribunal administratif sur les opérations contestées s'élève ainsi à :

- Immeuble O_____ 2'000'000

- SI P_____ 375'000

- SI Q_____ 1'158'478

Le recours portant sur le revenu imposable en 1989 sera rejeté.

B/Fortune imposable

1. S.I. A_____

Le Tribunal administratif se réfère aux explications relatives à l'année fiscale 1988 et confirme la décision de la CCRMI concluant à une fortune imposable de CHF 1'000'000.-.

2. S.I. B_____, S.I. C_____, S.I. D_____

Le Tribunal administratif se réfère à ses explications relatives à l'année fiscale 1987 et confirme la décision de la CCRMI sur ces postes. Il retient par conséquent des fortune imposables respectivement de CHF 1'162'500.-, de CHF 3'466'667.-, et de CHF 590'000.-.

Récapitulation

La fortune imposable retenue par le Tribunal administratif sur les opérations contestées s'élève ainsi à :

- SI A_____ 1'000'000

- SI B_____ 1'162'500

- SI C_____ 3'466'667

- SI D_____ 590'000

Le recours portant sur la fortune imposable en 1989 sera rejeté.

Année de taxation 1990

A/Revenu imposable

1. S.I.A_____

Selon convention du 9 février 1989, le recourant a reçu la somme de CHF 325'000.- à titre d'indemnités pour travaux et annulation de promesse d'achat-vente. Dans un décompte qu'il produit, il avance le montant de CHF 300'000.- dépensé en travaux de rénovation de l'appartement en question. Le Tribunal administratif se rallie à la conclusion de la CCRMI, et estime qu'en l'absence de tout justificatif établissant un quelconque montant payé pour lesdits travaux, il ne se justifie pas d'accepter les allégations du contribuable. Le revenu imposable est dès lors de CHF 325'000.-.

2. S.I. B_____

Selon l'article 82 aLCP cité ci-dessus, le bénéfice ou le gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition. S'agissant de la valeur d'acquisition du capital-action de cette société, le Tribunal administratif l'a déterminée à CHF 2'325'000.- , avec une participation de 50% revenant au contribuable, et non de 1/6ème comme il l'allègue. Quant à la valeur d'aliénation, il ressort des pièces produites que le recourant a vendu le capital-actions de la société sous la forme de SIAL à des tiers, sous réserve de 8 appartements conservés par son partenaire. Le décompte final versé au dossier par le recourant montre un prix de vente de CHF 5'127'926.65, auquel il faut ajouter la somme de CHF 1'200'000.-, correspondant aux 8 appartements conservés par le partenaire du contribuable, soit CHF 6'327'927.-. Le bénéfice brut est ainsi de CHF 4'002'927.-, dont la moitié appartient au recourant, soit CHF 2'001'463.-. Les deux pièces auxquelles se réfèrent le contribuable pour justifier d'un bénéfice imposable inférieur ne sauraient être pris en considération. La première se réfère au projet de vente et se base donc sur des montants estimés, qui se sont avérés ensuite non conformes à la vente proprement dite. Quant au courrier produit sous pièce no 25 du chargé, il ne contient qu'une seule des deux annexes annoncées, et l'annexe y figurant se trouve être un décompte des plus succincts dont les chiffres avancés ne comportent aucun justificatif. La décision de la commission sur cette opération sera donc confirmée.

3. S.I. C_____

Le Tribunal administratif a retenu une fortune imposable de CHF 3'466'667.- (équivalant à une part de 2/3 revenant au contribuable d'un prix total de CHF 5'200'000.-, pour un capital-actions de CHF 95'000.-, de 190 actions de CHF 500.- chacune) en se référant à la convention signée mais non datée, dont l'exécution était fixée au 31 juillet 1984. Il a écarté pour les raisons évoquées dans le cadre de cette analyse, le décompte produit par le recourant et établi par SF_____AG. Le contribuable se réfère au même bilan pour ce qui est de la détermination du bénéfice imposable dans cette opération, il ne sera pas pris en considération pour les mêmes motifs.

La promesse de convention de cession d'actions du 9 février 1989 mentionne que le capital-actions de la société est resté le même, mais qu'il est désormais divisé en 100 actions de CHF 950.-.

Par convention de cession d'actions du 8 juin 1989, le recourant et son partenaire ont cédé 32 actions pour un prix de CHF 3'200'000.-, soit CHF 100'000.- par action. Par convention de cession d'actions du 7 juillet 1989, ils ont cédé 6 actions pour un prix de CHF 550'000.-, soit CHF 91'667.- par action.

Dans le cadre de la première opération la différence entre la valeur d'aliénation de l'action et la valeur d'acquisition de l'action se monte à CHF 48'000.-. Le

bénéfice brut est dès lors de CHF 1'536'000.-. De ce montant il faut déduire comme impense une somme de CHF 1000.-, correspondant à l'émolument administratif versé pour l'autorisation de vente donnée par le département des travaux publics. Le recourant ayant une participation de deux tiers, son bénéfice sur cette opération est de CHF 1'023'333.-. Il faut encore ajouter une commission de CHF 300'000.- qui lui a été versée par un tiers suite à la conclusion de la première vente.

Dans la deuxième opération la différence est de CHF 39'667.-. Le bénéfice pour la totalité des actions est ainsi CHF 238'000.-, dont les deux tiers appartiennent au recourant, soit CHF 158'667.-.

Le bénéfice imposable est dès lors de CHF 1'482'000.-. La décision de la CCRMI sera confirmée sur ce point.

4. S.I. D_____

Le recourant allègue une perte de CHF 16'280.25 en se fondant sur le décompte établi par SP_____ SA le 18 août 1986. Au préalable, ce document est incomplet. En particulier, les postes de dépenses renvoient à des annexes qui ne figurent pas au dossier. La perte alléguée ne concerne manifestement pas la période de taxation 1990, car elle se réfère à des opérations qui, si elles ont eu lieu, se réfèrent à une période antérieure à 1989. Les conventions produites au dossier démontrent en effet, que le contribuable était encore propriétaire au 2 mars 1989, de plusieurs lots d'actions, qu'il a précisément vendus à cette date. Ainsi pour déterminer le revenu du recourant, le Tribunal administratif appliquera la même logique de calcul que les autorités inférieures, méthode vraisemblablement la plus favorable au recourant, en s'appuyant sur les éléments qu'elle détient de la liste des prix d'achat annexée audit décompte, et sur les prix de vente figurant dans les conventions citées ci-dessus dans le cadre du calcul de la fortune imposable pour l'année 1987.

Ainsi, le lot d'actions correspondant à l'appartement no 4.03, acquis pour une somme de CHF 243'000.-, a été revendu le 2 mars 1989 pour CHF 280'000.-. Il en résulte un bénéfice de CHF 37'000.-.

Le recourant a acquis un lot d'actions correspondant à l'appartement no 3.02 pour le prix de CHF 165'000.-. Ces actions ont été revendues le 2 mars 1989 pour CHF 230'000.-. Il en résulte un bénéfice de CHF 65'000.-.

Les actions représentant l'appartement no 5.03, acquises pour le prix de CHF 182'000.-, ont été revendues le 2 mars 1989 pour le montant de CHF 190'000.-. Il en résulte un bénéfice de CHF 8000.-.

Le bénéfice imposable se monte donc à CHF 110'000.-. La décision de la CCRMI sur cette opération sera confirmée.

5. R_____ SA

Selon la convention de cession d'actions du 27 mars 1990, le recourant a vendu à W_____SA, 847 actions au porteur (CHF 100.- l'action, sur 2000 actions) et 181 actions nominatives (CHF 1000.-, l'action, sur 1300 actions) pour une somme de CHF 531'400.-. En l'absence de contrat d'achat ou de tout autre document justifiant l'argumentation du recourant comme quoi il aurait acheté 150 actions de la société au prix unitaire de CHF 2'657.-, le Tribunal administratif suivra le raisonnement de la commission et retiendra un bénéfice imposable de CHF 265'700.-, correspondant à la différence entre la valeur nominale des actions et le prix de vente non contesté.

6. SI T_____

Selon convention de cession d'actions du 30 août 1988, le recourant et son partenaire ont acquis, pour moitié chacun, le capital-actions pour un prix de CHF 20'000'000.-. Par acte du 6 octobre 1989, le contribuable a racheté la part de son partenaire pour un montant de CHF 10'843'000.-. Ledit acte mentionne que le cédant en tant que co-débiteur solidaire avec le cessionnaire, ont bénéficié d'un prêt de CHF 20'000'000.- octroyé par la banque P_____ (Suisse) SA. Le recourant-cessionnaire s'engage à s'acquitter des intérêts dus à la Banque précitée, s'élevant à CHF 401'793.20, valeur au 30 septembre 1989. Selon convention de cession d'actions du 7 octobre 1989, le recourant a cédé la totalité du capital-actions à Z_____ SA pour un montant de CHF 22'000'000.-. Au vu des relevés de compte de la Banque produit par le recourant par devant le Tribunal administratif, il ressort que la somme annotée dans l'acte du 6 octobre 1989, correspond bien aux intérêts, commission et frais payés par le contribuable au 30 septembre 1989, il se justifie en conséquence d'admettre la déduction dudit montant. Quant à la déduction des intérêts et commissions au courant de l'exercice 1989 dans le cadre de la vente des actions à Z_____ SA, le Tribunal administratif l'acceptera à hauteur de CHF 3184'470.10, montant correspondant au relevé de compte au 30 juin 1989. Les chiffres annoncés au 30 mars 1989 ne seront pas pris en compte en l'absence de justificatifs, et le montant payé relatif au 30 septembre 1989 ne peut être déduit deux fois. Ainsi le bénéfice imposable sera arrêté à CHF 1'374'323.- et le recours sur cette opération partiellement admis.

Récapitulation

Le revenu imposable retenu par le Tribunal administratif sur les opérations contestées s'élève ainsi à :

- SI A_____ 325'000

- SI B_____ 2'001'463

- SI C_____ 1'482'000

- SI D_____ 110'000

- R_____ SA 265’700

- SI T_____ 1'374'323 au lieu de 2'157’000

Le recours sur le revenu imposable en 1990 sera partiellement admis.

B/Fortune imposable

1. S.I. C_____

L’analyse du revenu imposable pour la même année a démontré que le recourant avait vendu 38 actions de la société, que le prix payé par actions était de CHF 52'000.-, et que sa participation était de deux tiers. Ainsi, il reste en tant que fortune 62 actions. Sa fortune imposable est dès lors de CHF 2'149'333.-, correspondant à 2/3 de 62 x CHF 52'000.-. La décision de la CCRMI sur cette opération sera confirmée.

Année de taxation 1991

B/Fortune imposable

Le Tribunal administratif confirme ses conclusions relatives à l’imposition de la fortune du recourant pour 1990.

Au vu de ce qui précède, le recours sera très partiellement admis.

Une indemnité de procédure de CHF 1000.- sera allouée au recourant, à la charge de l’Etat de Genève.

Un émolument de CHF 12'500.- sera mis à la charge du recourant, le dossier présentant une complexité certaine (art. 2 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure admnistrative du 30 juillet 1986 – E 5 10.03).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 mai 2003 par Monsieur X_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 mars 2003;

au fond :

l’admet partiellement;

renvoie le dossier à l'administration pour nouvelles taxations dans le sens des considérants ;

alloue une indemnité de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 12'500.-;

communique le présent arrêt à Y_____ SA, représentante du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal Administratif :

la secrétaire-juriste :	la vice-présidente :
S. Husler	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le : la greffière :