

VD_OMNI FI.2003.0019 vom 19. Dezember 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-12-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0019

FR: VD_OMNI FI.2003.0019 du 19 décembre 2003

IT: VD_OMNI FI.2003.0019 del 19 dicembre 2003

Regeste

c/ACI | En l'absence de collaboration du contribuable, l'autorité fiscale était fondée - sur la base des nombreux indices réunis - à retenir que les conditions de la levée du voile social (Durchgriff), soit celles de l'évasion fiscale, étaient réunies.

Erwägungen

E. 9

septembre 1997; v. encore ATF du 2 octobre 2003, consid. 6.3). bb) En l'occurrence, le recourant soutient qu'il n'y a eu aucun acte d'instruction, ni autres motifs d'interruption du délai de prescription entre la notification de la décision de taxation pour l'impôt fédéral direct le 16 août 1993 et le 15 mars 1999, date à laquelle l'ACI lui a communiqué une demande de sûretés pour les années de taxation 1991 à 1998. Or, il s'est à l'évidence passé plus de 5 ans entre ces deux événements. On ne s'attardera cependant pas à ce moyen, dans la mesure où l'ACI, par lettre du 11 avril 1996, avait invité le contribuable à une audition, en relation avec les deux périodes fiscales ici litigieuses et que celle-ci a précisément eu lieu le 12 mai 1997 dans les locaux de l'ACI. Force est ainsi de relever que l'un ou l'autre de ces événements (voire les deux; il s'agit en effet de mesures d'instruction) étaient susceptibles d'interrompre le délai de prescription de cinq ans; celle-ci n'est dès lors pas acquise. b) On relèvera également, même si le moyen n'est pas soulevé, que la prescription n'est pas acquise non plus pour ce qui a trait à l'impôt cantonal et communal. En cette matière, le droit positif prévoit la suspension du délai de prescription durant les procédures de réclamation ou de recours (art. 98a al. 2 aLI; v. aussi 170 al. 2 nLI, qui prévoit la même solution). L'art. 98a al. 4 aLI prévoit cependant au surplus un délai de prescription absolue de 12 ans (le nouveau droit a prolongé ce délai à 15 ans : art. 170 al. 4 nLI). On ne tranchera pas ici la question de savoir si, en droit cantonal, il convient d'appliquer l'ancien ou le nouveau droit (l'ATF 126 II 1 penche pour l'ancien droit, au contraire de l'ATF rendu en matière d'impôt cantonal et communal, publié à la RDAF 1998 II 179); en effet, dans l'une ou l'autre hypothèse, le délai de prescription absolue n'est de toute manière pas encore échu.

3. Les taxations contestées sont fondées sur un raisonnement qui fait en quelque sorte abstraction des diverses structures off-shore créées par le contribuable et qui, dès lors, lui attribue directement le patrimoine et le revenu de ces sociétés (théorie de la transparence ou "Durchgriff"). Pour sa part, le recourant soutient principalement au contraire qu'il y a lieu de tenir compte de l'existence de ces diverses personnes morales et au premier chef d'un trust bermudien, le 2***** Trust (lequel détient les actions d'une société bermudienne, 3***** Ltd; celle-ci à son tour détient les titres de nombreuses autres sociétés). Il ajoute que la théorie de la transparence ne peut être appliquée que dans l'hypothèse restrictive de l'évasion fiscale. a) En droit fiscal, divers arrêts ont appliqué la théorie de la transparence, en ce sens qu'il était fait abstraction de l'interposition de

personnes morales purement fictives; en matière d'impôt fédéral direct, cette solution a été admise dans les cas où le paravent créé par le contribuable avait pour but exclusif l'évasion fiscale (ATF 109 Ib 110, spéc. 113 et références citées, notamment ATF 102 Ib 155 Archives 51, 497; 40, 210; 35, 466; v. aussi RDAF 1968,77 et, déjà, 1948,20; v. également Ernst Höhn, *Steuerrecht*, p. 344; v. également TA arrêt FI 1990/0009 du 1er juillet 1993, confirmé par ATF du 7 juillet 1995, 2P.298/1993; v. par ailleurs FI 1998/0047, du 4 avril 2002, confirmé par ATF du 7 avril 2003, 2P.215/2002 et 2A.479/2002; v. enfin ATF du 2 octobre 2003, concernant le recourant, spéc. consid. 9.4 à 9.6). aa) Ce problème apparaît central s'agissant de la création de structures off-shore, lesquelles ont fréquemment pour but de dissimuler des éléments de patrimoine au regard du fisc national (v. à ce sujet René Matteotti, *Der Durchgriff bei von Inländer beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht*, thèse Berne 2003). Cette question se pose dans des termes similaires lorsque la structure choisie est un trust (v. à ce sujet Sibilla Giselda Cretti, *Les relations de trust et la fiscalité suisse nationale et internationale*, Neuchâtel 1998). Une ancienne jurisprudence du Tribunal fédéral traitait il est vrai le trust comme un contrat (ATF 96 II 79); cependant, avec l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (ci-après : LDIP) le trust paraît devoir être qualifié désormais, moyennant le respect de certaines conditions, comme un patrimoine organisé au sens de l'art. 150 al. 1 LDI (v. à ce sujet ATF paru SJ 2000, 269; v. également Cretti, op. cit., p. 55 ss et 66 s.). Une approche similaire devrait être retenue - en l'absence de dispositions particulières - en droit fiscal suisse (Cretti, p. 67 ss), le trust étant alors traité de manière analogue à la fondation (v. aussi p. 75 ss). bb) On soulignera ensuite que le droit privé se fonde sur le principe de la reconnaissance des personnes morales régulièrement constituées, ce qui postule d'admettre l'existence distincte de la personne morale, d'une part, et de ses membres, d'autre part; le principe de la transparence, au contraire, n'a vocation à s'appliquer qu'en cas d'abus (ATF 117 II 494, consid. 8 b, p. 502; v. également ATF 113 II 36, consid. 2 c et les références citées, ou encore ATF 110 II 494; v. en outre Matteotti, op. cit., p. 61 ss; v. Hrant Hovagemyan, *Transparence et réalité économique des sociétés*, répertoire de jurisprudence, Lausanne 1994; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, *Schweizerisches Aktienrecht*, Berne 1996, p. 964 ss; pour des exemples où le "Durchgriff" n'a pas été retenu, v. Carlo Lombardini, *Droit bancaire suisse*, Zürich 2002, p. 137). Le droit fiscal part de la même prémisse, à savoir celle de la reconnaissance, en principe, de l'existence de personnes morales étrangères (Matteotti, op. cit. p. 73 ss; ATF 110 I b 213, Archives 51, 497 et 37, 43; Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, Bâle 2001, Vorbem. no 145 in fine). La jurisprudence du Tribunal fédéral, on l'a vu, admet cependant l'application du principe de la transparence en présence d'une évasion fiscale (v. les arrêts cités ci-dessus; dans le même sens, Cretti, op. cit. p. 110 ss, à propos du trust); cet auteur admet notamment l'existence d'une fraude à la loi lorsque la structure étrangère est créée de manière totalement artificielle, sans aucun point de rattachement de caractère international (dans le même sens, ATF du 2 octobre 2003, consid. 9.5, à propos de deux sociétés panaméennes ici en cause également). Matteotti, pour sa part, critique l'approche du Tribunal fédéral, en combattant le recours à la notion d'évasion fiscale, laquelle lui paraît excessivement large (op. cit., p. 168 ss et 190 s.); il préfère retenir plutôt la possibilité du "Durchgriff" dans les seuls cas d'abus de droit. A cet égard, il mentionne divers exemples-types, tel celui où l'actionnaire méconnaît de manière régulière les règles usuelles régissant l'organisation de la personne morale considérée et celui où l'actionnaire dispose librement et de manière non différenciée du patrimoine de la personne morale et du sien propre; il mentionne également les cas de sous-capitalisation

(op. cit. p. 192 ss; v. aussi l'analyse présentée par cet auteur des différents cas traités dans la pratique du Tribunal fédéral, notamment Archives 40, 210 et 16, 213 = RDAF 1948, 20). Quoi qu'il en soit, la jurisprudence fiscale qui admet l'application de la théorie de la transparence ne le fait que dans des hypothèses d'évasion fiscale et d'abus de droit (v. sur ce point Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 319; Archives 55, 451, spécialement p. 456; 40,524, spécialement p. 527). On rappelle que la jurisprudence du Tribunal fédéral retient l'évasion fiscale lorsque trois conditions sont réunies. En premier lieu, la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques; le choix de cette forme est par ailleurs abusif et n'a pour but que de faire l'économie de l'impôt qui aurait été perçu si l'affaire avait été réglée normalement; la voie choisie entraîne enfin effectivement une notable économie d'impôt pour le contribuable si le fisc l'admettait (v. sur ce point Rivier, op. cit. p. 106 s. et les références). Au surplus, le choix d'une forme insolite crée d'emblée la présomption que le contribuable cherche à faire une économie d'impôt; c'est alors à ce dernier d'établir que la forme juridique adoptée a été choisie pour d'autres motifs que des considérations fiscales (Rivier, ibidem).

b) aa) L'instruction a tout d'abord fourni de nombreux indices tendant à démontrer que le contribuable est bien l'ayant droit économique des structures off-shore ici en cause. On rappelle à cet égard la lettre de l'avocat Pierre Blanc de décembre 1995, qui contient une récapitulation des structures off-shore créées par ce dernier en faveur du contribuable et de deux de ses associés; ce document est d'ailleurs confirmé par la déclaration d'impôt 1999-2000, dont il résulte que le recourant a reçu l'intégralité du produit de liquidation de ces diverses structures (groupées dans le 2***** Trust). Cependant, ce n'est qu'à fin 1991 qu'une filiale de ce trust est devenue propriétaire de l'intégralité du capital-actions de deux sociétés panaméennes (10***** Finance et 9***** Holdings). Un certificat d'actions établi en 1986 au nom du contribuable atteste néanmoins déjà entre cette date et fin 1991 du fait que ce dernier détenait la moitié des titres de ces deux sociétés. Les décisions attaquées ont donc attribué à juste titre les revenus de ces deux dernières structures au recourant à concurrence de 50% seulement jusqu'à fin 1991 (v. ATF du 2 octobre 2003, consid. 9.5 qui confirme cette solution pour les périodes antérieures). S'agissant de 6***** Ltd, il ressort des éléments du dossier que le recourant est le seul bénéficiaire des placements liés aux actions de classe C; il en apparaît donc comme l'ayant droit économique. Quant à 11***** Ltd, le recourant a déclaré une partie des dividendes reçus de cette société, dans le cadre de ses déclarations d'impôt 1991-1992 et 1993-1994, certes sous la rubrique quelque peu sybilline "Placement 12***** Consult SA". Il ressort cependant des pièces versées au dossier que les dividendes servis par 11***** Ltd à trois reprises ont été répartis par moitié entre le recourant et son partenaire C._____. Un faisceau d'indices conduit ainsi à retenir que le contribuable était l'ayant droit économique de cette structure, à hauteur de 50%. S'agissant de la fondation G._____, l'on peut tirer la même conclusion de la déclaration d'impôt 1999-2000 où celle-ci est déclarée comme un élément de son patrimoine.

bb) Dans de telles circonstances, soit lorsque les autorités fiscales ont apporté de nombreux indices de faits donnés, il incombe au contribuable d'apporter la preuve du contraire, de manière à infirmer les allégations hautement vraisemblables présentées par le fisc (dans ce sens, v. Archives 39, 284, consid. 3c, p. 288; 44, 623; RDAF 1993, 32, consid. 2b, p. 35; v. également ATF du 7 avril 2003, dans la cause 2P.215/2002 et 2A.479/2002; cet arrêt cite d'ailleurs Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd. 1998, p. 142; v. encore Urs Behnisch Die Verfahrensmaximen und ihre

Auswirkungen auf das Beweirrecht im Steuerrecht, Archives 56, 626 s. et Daniel Schär Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, thèse St-Gall 1998, spéc. p. 193-197). Or, en l'occurrence, le recourant se borne à formuler des dénégations générales, sans fournir aucun élément véritablement probant. En particulier, on relèvera que la présence ou l'absence de formulaires A d'ouverture de comptes bancaires, dont sont bénéficiaires les structures off-shore précitées, ne sont pas nécessairement des circonstances déterminantes. En effet, les formulaires A versés au dossier ne sont pas tous entièrement fiables; en outre, ils désignent parfois l'une des structures précitées comme ayant droit économique. Par ailleurs, certains mouvements observés sur ces comptes tendent eux aussi à indiquer que le recourant était bien l'ayant droit économique des sociétés off-shore évoquées plus haut. c) Apparaît ensuite insolite le fait pour un contribuable domicilié en Suisse de créer des structures off-shore en l'absence de circonstances de rattachement à caractère international. Sans doute, un tel procédé est-il fréquent; il reste qu'il est souvent utilisé dans un but d'évasion, voire de soustraction fiscale. Dans ces conditions, le fisc est d'emblée autorisé à présumer que ce procédé a pour but exclusif de réaliser des économies d'impôt. A cet égard, on mentionnera l'avis de Cretti (op. cit., p. 111, notamment); pour elle, on se trouve en présence d'un procédé tout à fait insolite dans la mesure où le contribuable crée une structure off-shore, alors même que l'opération doit être placée dans un contexte exclusivement national (dans le même sens, v. ATF du 2 octobre 2003 consid. 9.5; contrairement au cas jugé à l'ATF 117 II précité, rendu en droit civil). En l'occurrence, le contribuable a indiqué que la création de ces structures off-shore avait pour but de dissimuler à son employeur ses activités accessoires sur le marché des devises ou sur les marchés boursiers; cela démontrait bien que ces activités se déroulaient en réalité en Suisse. Il ne fournit au surplus pas d'indication probante sur la justification économique du procédé qu'il a choisi. Enfin, il réaliserait effectivement des économies d'impôt importantes dans l'hypothèse où les personnes morales qu'il a créées étaient en définitive reconnues par les autorités fiscales (v., dans le même sens, ATF du 2 octobre précité, ibidem). Il résulte de l'examen qui précède que les conditions permettant de retenir l'existence d'une évasion fiscale, en relation avec la création des structures off-shore précitées, sont toutes réunies. C'est ainsi à bon droit que l'ACI a, sur le principe, attribué tant les revenus que le patrimoine de celle-ci au contribuable lui-même, cela dans le cadre de l'imposition des personnes physiques. d) Certes, le recourant (s'appuyant sur Matteotti, op. cit., p. 168 ss et 190 s.), soutient que l'approche fondée sur l'évasion fiscale serait erronée. En d'autres termes, il conviendrait d'exclure un raisonnement fondé sur la fraude à la loi (la jurisprudence civile paraît aller dans ce sens : ATF 117 II précité), pour s'en tenir à une approche fondée exclusivement sur l'abus de droit. Quoi qu'il en soit du bien fondé dogmatique de la solution préconisée par cet auteur, force est de relever en l'espèce que, précisément, les éléments de fait du dossier - que le recourant ne réfute pas - étayaient également l'existence d'un abus de droit. Tel est le cas notamment du fait que le contribuable disposait du patrimoine des structures off-shore comme du sien propre. On renvoie ici à l'état de fait, où sont mentionnés plusieurs exemples dans lesquels le recourant a utilisé comme siens les comptes de 10***** Finance International, ainsi que de 9***** Holdings, avant comme après leur transfert à 3***** Investements Ltd, ou encore ceux de 5***** Holdings Ltd et 8***** Investements Ltd (v. à ce sujet état de fait, lettre B, spéc. let. c). Cela étant, même en se fondant sur l'avis de Matteotti, l'on devrait alors raisonner en transparence s'agissant de ces structures et donc en faire abstraction pour attribuer leur revenu et leur fortune directement au contribuable lui-même. e) Le recourant insiste

cependant sur le fait que les diverses sociétés en question appartenaient à 3*****, laquelle était un élément du patrimoine de 2***** Trust; or, ce trust devait être qualifié d'irrévocable et discrétionnaire, de sorte que, à ses yeux, le patrimoine de ce trust était sorti, dès sa constitution, de sa fortune personnelle. Dans la règle, cette approche pourrait être suivie, même en droit fiscal suisse; en tous les cas, c'est l'avis d'une partie de la doctrine (v. à ce sujet, par exemple, Natalie Peter, *Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht*, IFF Forum für Steuerrecht 2003, p. 163 ss, spéc. p. 172 ss), mais celle-ci relève que les autorités fiscales suisses ne connaissent pas encore une pratique uniforme à cet égard. Cet auteur suggère par exemple de traiter la constitution d'un trust discrétionnaire et irrévocable de la même manière qu'une fondation; en d'autres termes, le fisc reconnaîtrait l'existence d'un patrimoine séparé (analogue à celui d'une fondation), mais prélèverait à l'occasion de la constitution du trust l'impôt sur les donations au taux de non-parent (Natalie Peter, *op. cit.*, p. 173); les prestations périodiques aux bénéficiaires relèveraient de l'impôt sur le revenu, alors que le versement du patrimoine du trust ferait l'objet d'un impôt sur les donations (*ibidem*). Cet auteur souligne cependant que de nombreux trusts, même discrétionnaires et irrévocables, sont traités en transparence par les autorités fiscales. Dans le cas d'espèce, il apparaît que le 2***** Trust a sans doute été créé comme discrétionnaire et irrévocable; il reste que celui-ci a été liquidé et que le patrimoine de ce dernier est revenu au contribuable. Cela découle sans doute du fait que, comme le lui avait proposé l'avocat Pierre Blanc (v. sa télécopie du 4 décembre 1995, état de fait lettre D/b), ce dernier a adressé un courrier spécial aux trustees pour délivrer au recourant les pouvoirs du settlor; en cette qualité, ce dernier a dès lors pu donner toutes instructions aux trustees sur l'usage des fonds dépendants du trust (v. cette lettre du 2 novembre 1990 de l'avocat Blanc à D. _____ et associés, pièce ACI no 17). Le tribunal estime dès lors que le trust ici en cause doit être traité, au vu de l'ensemble des éléments précités, en transparence. f) Il n'en va pas différemment de la fondation G. _____ et de 11***** Ltd (sur les dividendes versés par cette dernière société, v. en outre consid. 4 f ci-après). 4.

Le recourant fait valoir au surplus de nombreux griefs touchant le calcul des reprises, soit plus précisément les calculs de rendement des différents comptes bancaires en cause. L'un des griefs soulevé dans le recours a d'ailleurs conduit l'ACI à modifier ses calculs, ce dans le cadre de la réponse au pourvoi. A la suite de cela, le recourant a soulevé de nouveaux griefs sur ce terrain (déterminations du 29 août 2003, p. 13 à 25). On examinera ci-après chacune de ces critiques, en suivant la numérotation retenue par le recourant dans cette dernière écriture. Avant cela, il faut observer que le recourant, en déployant une activité accessoire de commerce de titres, doit être considéré à cet égard comme un commerçant professionnel dans ce domaine, de sorte que les gains, y compris les gains en capital, qu'il obtient de la sorte doivent être inclus dans l'assiette de ses revenus imposables (v., à titre de comparaison, par exemple ATF du 31 mars 2003, StE 2003, B 23.1 no 55). Au demeurant, cette solution a déjà été retenue dans les divers arrêts antérieurs rendus par la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, puis par le Tribunal administratif à la suite de pourvois de l'intéressé et il n'y a pas lieu de s'en écarter ici. Il en découle, compte tenu des chiffres d'affaires dégagés, que celui-ci devait tenir une comptabilité appropriée à cette activité professionnelle, fût-elle accessoire, ce qui n'a pas été le cas. Compte tenu de la violation par le contribuable de cette obligation, l'autorité fiscale se trouvait dans la situation de procéder à une taxation par estimation (elle n'a cependant pas statué en suivant la voie d'une taxation d'office, qui doit être formellement annoncée comme telle). a) aa) Ad chiffres 39-40: le grief concerne ici le compte ouvert au

nom de 10***** Finance SA auprès de la SBS Genève, no *****, libellé en écus. Le solde de ce compte-courant au 31 décembre 1989 s'élevait à 3'199'996.30 écus (constitué de la somme du solde en compte-courant de 1'449'996.30 écus et d'un placement fiduciaire de 1'750'000 écus; le chiffre mentionné ici par le recourant comporte une erreur, puisqu'il parle d'un placement fiduciaire de 1'000'750 écus). Selon l'intéressé, il faudrait tenir compte d'un second placement fiduciaire de 350'000 écus, remboursé simultanément à l'autre placement en date du 16 janvier 1990. Cette critique tombe toutefois à faux, dans la mesure où le placement fiduciaire de 350'000 fr., remboursé le 16 janvier 1990, a été constitué le 9 janvier précédent, soit la même année; il n'avait donc pas à être pris en compte dans le cadre du solde final au 31 décembre 1989 (sur ce point, v. spéc. pièce 27ter de l'ACI, intercalaire 10). bb) Ad chiffre 41: s'agissant du même compte, le recourant critique le solde initial retenu de 135.40 écus; ce montant ressort en effet d'un extrait de compte du 9 octobre 1989, mentionné à titre de solde reporté. On observe que le recourant ne fournit pas de document bancaire susceptible de réfuter le montant précité (soit par hypothèse un extrait de compte au 1er janvier 1989, par exemple). En outre et surtout, il apparaît que, s'agissant du compte en question, la banque émettait un extrait lors de chaque opération; or, l'extrait daté du 9 octobre 1989, porte le no 1/89. Il apparaît ainsi, de manière suffisamment probante, que cette pièce, en faisant état d'un solde de 135.40 écus, mentionne bien le solde initial de ce compte pour l'année en question (là encore, v. pièce 27ter de l'ACI, intercalaire no 10). cc) Ad chiffre 42: le recourant soutient encore, toujours à propos du même compte, que la perte en euros pour l'année 1990 doit être augmentée de 350'000 euros, dès lors qu'un placement fiduciaire de ce montant était ouvert à cette époque. Cependant, on vient de voir ci-dessus que cette affirmation est inexacte (v. aa ci-dessus). dd) Ad chiffre 43: sans le préciser, le recourant s'en prend ensuite au calcul de rendement 1992 d'un autre compte de la même société auprès de la SBS Genève, soit le no 16*****, libellé en francs suisses. Il relève que l'autorité intimée a retenu que ce compte avait été soldé le 9 mars 1992, ce qui serait erroné; il invoque à cet égard un extrait de compte (sa pièce 137), qui documenterait une opération du 4 juillet 1992, donc postérieure. En réalité, ce document concerne une opération effectuée a posteriori, mais valeur au 25 juin 1991 (v. au surplus pièces 27 de l'ACI, intercalaire 3 et 27 bis intercalaire 4). Il n'établit donc pas une clôture du compte à une date postérieure au 9 mars 1992. ee) Ad chiffre 44: le recourant soulève ici une critique similaire à celle évoquée plus haut sous chiffre 41, cette fois au sujet d'un compte 10***** finance ouvert auprès de la Banque scandinave, no 17*****/01.41, libellé en pesetas. Il reproche à l'autorité intimée d'avoir retenu un rendement de 44'706'602 pesetas pour 1991, cela sur la base notamment d'un extrait daté du 30 septembre 1991, lequel faisait état d'un solde initial à cette date de 0; le recourant laisse ici entendre que ce chiffre de 0, utilisé comme solde initial pour l'exercice 1989 serait erroné, en l'absence de pièces bancaires documentant la période antérieure au 30 septembre 1991. En réalité, le contribuable ne fournit aucune pièce attestant d'opérations antérieures au 30 juin 1991; en outre, même si le premier relevé date du 30 septembre, celui-ci mentionne un solde à nouveau de 0, valeur 30 juin 1991 et la première opération a eu lieu le 26 septembre suivant (v. pièce 28, intercalaire 5). Ce grief du recourant doit donc être écarté. b) aa) Ad chiffres 45 et 46: le recourant aborde ici l'analyse de rendement du compte détenu par 9***** Holdings auprès de la SBS Lausanne, no *****, libellé en francs suisses, plus exactement pour l'année 1991; pour lui, c'est à tort qu'a été prise en considération une bonification de 30'180 fr. 30; pour lui, en effet, deux opérations de ce montant passées successivement au crédit, puis au débit auraient été comptabilisées les 13 et 19 juin 1991 en

relation avec un placement fiduciaire (il se réfère à sa pièce no 139). Pour l'autorité intimée, le montant de 30'180 fr. 30 correspond à l'intérêt provenant d'un placement fiduciaire échu à cette date et il s'agit bien du résultat de cette opération bonifiée à l'intéressé. Cette analyse est corroborée par la référence figurant au regard de l'écriture du 13 juin 1991 (soit 297 107); on trouve la même référence en relation avec d'autres écritures relatives au placement lui-même (valeur 27 mars 1991, puis 4 juin suivant, d'un nominal de 2'850'000 fr.; pièces ACI 29-30, intercalaire 2). bb) Ad chiffres 47 et 48: ces griefs concernent un compte détenu par 9***** Holdings, auprès de l'UBS Genève, no 18*****, libellé en francs suisses. Selon l'intéressé, le solde initial au 1er janvier serait de 2'220'336 fr. et non de 2'111'682 fr., cela compte tenu d'un placement fiduciaire, selon le calcul suivant (il renvoie ici à sa pièce 140): Solde:

Fr.	60'963.46	Placement	
fiduciaire:			Fr. 2'159'372.65
Total			Fr.

2'220'336.11 L'autorité intimée relève que le montant du placement fiduciaire crédité ici tenait compte des intérêts bonifiés à la date de l'écriture en question, valeur 13 janvier. Il s'agit d'un placement du 9 décembre 1988 (v. aussi pièce ACI no 44). cc) Ad chiffres 49 à 51: le contribuable critique ici le fait que l'analyse de rendement du compte précité ait considéré comme des retraits plusieurs opérations présentant un caractère de gestion; il s'agit de transactions intitulées "L. _____". Le recourant les recense dans un tableau (p. 17 de sa réplique du 29 août 2003, chiffre 50). On relèvera tout d'abord que certaines des opérations figurant dans ce tableau n'avaient pas été prises en considération dans les reprises sur lesquelles se fonde la décision attaquée; en réalité, seules quatre opérations "L. _____" ont été retenues dans le calcul de rendement (pièces 38 à 40 de l'ACI, intercalaire 4). Dans le cadre de sa duplique, l'autorité intimée a admis le moyen du recourant et elle a donc procédé à un nouveau calcul de rendement, sans tenir compte désormais des quatre opérations précitées. Le tribunal n'a pas de motif de s'écarter de cette correction de la décision attaquée. c) Ad chiffres 52 et 53: la décision attaquée retient que plusieurs retraits effectués par Me Pierre Blanc en faveur de son compte auprès d'Anker Bank constituent des éléments du revenu du recourant; tel est le cas en particulier des mouvements suivants: 16 juillet 1992 15 décembre 1992 Bonification, Blanc PH, Anker Bank bonification, PH Blanc, Anker Bank 35'000.00 17'156.15 Le recourant relève ici que Me Blanc était président de la société 8***** bénéficiaire du compte en question (ouvert auprès de la SBS à Genève, compte no CO-*****). Le tribunal remarque que le recourant ne produit aucune note d'honoraires de Me Blanc, susceptible de justifier la bonification en question; on relève également que le montant de 17'156 fr. 15 correspond au solde du compte en question, ce qui paraît indiquer que ce versement ne correspond pas au paiement d'honoraires. Cela étant, le tribunal retient que les montants en question entrent dans le calcul du rendement de ce compte, en l'absence de preuves fournies par le contribuable permettant une autre conclusion (v. à ce sujet pièce 34 de l'autorité intimée, intercalaire 1). d) Ad chiffre 54: le recourant formule une remarque similaire s'agissant du compte no 19*****, ouvert par 5***** Holdings auprès de l'UBS à Genève, libellé en dollars, à propos de trois débits en faveur de Me Blanc, Anker Bank, d'un total de 75'000 \$, effectués les 14 juillet, 27 août et 25 septembre 1992 (pièces 38 à 42 de l'autorité intimée, intercalaire 3). Là encore, le recourant ne fournit aucune pièce, telle une note d'honoraires émise par Me Blanc, susceptible de justifier une créance de ce dernier; il apparaît ainsi justifié, en l'état des preuves administrées, d'attribuer les montants en question au

contribuable. e) aa) Ad chiffre 55: le grief du recourant relatif ici au compte 261.203 ouvert auprès de la Banque scandinave, portant sur un montant de 29'044 fr. suisses a été admis par l'autorité intimée dans sa duplique. Le tribunal ne voit pas de motif de s'écarter de cette appréciation (A. _____ SA disposait en effet d'un mandat de gestion sur ce compte). bb) Ad chiffre 56: toujours à propos du même compte, le recourant critique la reprise d'un montant de 111'000 fr., lié selon lui à un apport à fonds perdu effectué par lui en faveur de la société ***** SA, dont l'intéressé était actionnaire. En réalité, cette affirmation indique précisément que la somme en question doit être considérée comme un retrait en faveur du contribuable, qui en a disposé pour l'affecter à la société en question. Le grief est donc mal fondé (opération du 19 novembre 1991). cc) Ad chiffres 57 et 58: le recourant critique ici une reprise, relative au même compte, comportant le libellé "Hoirie K. _____" de 25'000 fr., en relation avec une opération du 14 août 1991. Dans l'analyse du rendement du compte 261.203 ouvert auprès de la Banque scandinave, l'autorité intimée a pris en considération d'une part un apport de fonds de 25'000 fr. suisses (sur le compte en question en francs suisses), respectivement un retrait de fonds de 2'551'000 pesetas, sur le compte libellé dans cette monnaie (on rappelle que les retraits de fonds augmentent le résultat final du compte analysé). Comme le relève le recourant, ces opérations se compensent (pièce 25, intercalaire 3; pièces 38-40, intercalaire 6). L'analyse fondant la décision attaquée a utilisé un cours de 1.37 pour convertir le retrait de fonds précité en francs suisses; or, les pièces au dossier montrent que le taux de change appliqué en l'occurrence pour l'opération de compte à compte était de 1,0160 (v. à ce sujet pièce ACI no 25, intercalaire 3, extrait du compte au 30 septembre 1991; le taux de change figure au regard de l'écriture figurant à la ligne supérieure à celle portant la mention "hoirie K. _____"). L'ACI a été interpellée sur ce point; dans sa réponse du 20 novembre 2003, elle souligne que la reconstitution des rendements des différents comptes de l'intéressé s'est avérée extrêmement difficile, en l'absence d'une comptabilité régulièrement tenue; en conséquence, elle a appliqué de manière générale les taux de change arrêtés par l'AFC, ce qui s'est avéré globalement favorable au contribuable. Elle admet cependant que, s'agissant de la reprise ici en cause, elle concernait une opération de change spécifique, pour laquelle on dispose d'un cours historique, situation qui serait toutefois unique. De l'avis du Tribunal administratif, le retrait de fonds de 2'551'000 pesetas, transféré sur le compte en francs suisses, constitue une opération de réalisation de ces devises établie et documentée. L'autorité fiscale pouvait donc s'en tenir ici au résultat, au rendement effectivement obtenu par la réalisation de ces biens et n'avait donc pas à reconstruire un bénéfice sur la base de chiffres inconnus. Le tribunal considère dès lors que, même si c'est à raison que l'autorité intimée, en l'absence d'une comptabilité, a pu se fonder en règle générale sur les taux de l'AFC, c'est à tort qu'elle a retenu ces taux-ci pour l'opération ici en cause dont le rendement effectif est dûment établi. Ce constat n'a au demeurant pas de conséquences pour d'autres opérations, pour lesquelles le recourant n'a précisément pas fourni les éléments chiffrés nécessaires. Cela conduira le tribunal à admettre très partiellement le recours et à corriger sur un point mineur la taxation de la période 1993-1994. Il en résulte ainsi une correction à la baisse du résultat du compte Banque Scandinave pour l'année 1991 de 9'030 fr. 54 (les calculs du tribunal convergent ici avec ceux présentés par l'autorité intimée), laquelle induit une baisse du revenu imposable pour la période 1993-1994 à 2'704'000 fr. (au taux de 965 '700 fr.) pour l'impôt cantonal et communal, respectivement 2'699'900 fr. pour l'impôt fédéral direct. f) Ad chiffres 59 à 64: il s'agit ici du traitement de dividendes perçus chez 11***** Ltd en 1991 et 1992, attribué comme revenu au contribuable. On relèvera ici

tout d'abord que le recourant avait déclaré, au titre de la fortune imposable, des placements chez 12***** Consult SA, à Genève de 50'000 fr., aussi bien dans la déclaration 1991-1992 que dans celle de la période suivante; il avait également annoncé des revenus, pour chacune des années de calcul, notamment 275'000 fr. pour la période fiscale 1993-1994, mais cette somme ne figurait pas dans le total des revenus imposables, l'intéressé mentionnant qu'il s'agissait de "plus-values non imposables". La décision de taxation rendue le 20 avril 1995, à propos de la période 1993-1994, au contraire, ajoutait le montant de 275'000 fr. au revenu imposable de cette période; quant à la réclamation du contribuable, déposée le 1er mai suivant, elle ne fournissait pas de motivation plus précise pour justifier le fait que ce montant constituerait une plus-value non imposable. A l'issue du contrôle effectué par la DEF, il est apparu que les montants annoncés comme revenus par le recourant en relation avec ce placement chez 12***** Consult SA, résultaient de dividendes versés par 11***** Ltd. Le recourant laisse entendre à cet égard que les dividendes en question auraient été comptés deux fois dans son revenu imposable, à tort cependant. S'agissant de la période 1991-1992, l'ACI avait procédé dans un premier temps sur la base d'un calcul d'évolution de fortune, soit sans tenir compte des chiffres déclarés en relation avec le placement 12***** Consult SA. Pour la période 1993-1994, les revenus déclarés en relation avec les placements précités avaient été ajoutés aux montants déclarés dans le cadre de la décision de taxation. Une analyse plus fine, fondée sur les pièces saisies a montré que les revenus en question, ventilés sur les deux périodes par le contribuable, étaient afférents en réalité uniquement aux années de calcul 1991 et 1992, ce qui a amené l'ACI à les attribuer en totalité à la période fiscale 1993-1994. Dans le cadre de la décision sur réclamation, l'ACI a donc fait un calcul précis, qui intègre les montants en question, de sorte que ceux-ci n'ont pas été pris en compte du tout durant la période 1991-1992, mais elle les retient en totalité sur la période suivante; en revanche, le tableau des reprises (qui fonde la décision sur réclamation; v. pièces 38 à 40 de l'ACI, intercalaire 13) montre bien que les sommes en question n'ont pas été prises deux fois. Le dossier comporte les procès-verbaux de l'assemblée générale de 11***** Ltd pour les années 1989 (en date du 28 janvier 1991), 1990 (en date du 26 avril 1991) et enfin l'assemblée de liquidation (tenue en date du 29 juin 1992). Lors de ces différentes assemblées, la société précitée a décidé de la distribution de dividendes de un million de francs pour 1989, de un million de francs à nouveau pour 1990, et enfin de 669'000 fr. au titre de la liquidation. S'agissant au surplus des bénéficiaires de ces dividendes, le dossier révèle que le dividende 1990 de un million de francs a été bonifié sur un compte de 12***** Consult SA, qui l'a redistribué en faveur de C._____ le 2 mars 1992 à raison de 500'000 fr., ainsi qu'au contribuable à raison de 125'000 fr., sur son compte auprès de la Banque scandinave en Suisse, à la même date; un montant de 375'000 fr. lui a en outre été versé en cash le 6 mars 1992 (pièces ACI nos 24 et 38-40, intercalaire 12). Il ressort de ces documents de manière suffisamment probante que les dividendes servis par 11***** Ltd ont bénéficié à raison de 50% au recourant lui-même. Il le conteste, certes, tout en se bornant à indiquer qu'une partie de ces montants ont été débités du compte de la société précitée en faveur d'un établissement ***** (v. sa pièce no 157). En réalité, ce document donne à penser que la somme de 12'838 fr., débitée du compte 11***** Ltd, a été transférée par le contribuable au bénéfice d'un autre établissement au Liechtenstein. En tous les cas, cette pièce n'établit pas que l'intéressé n'a pas disposé lui-même du montant en question. Dans le souci d'être complet, on relèvera encore que les revenus en question sont qualifiés, dans les déclarations d'impôt 1991-1992 et 1993-1994, de plus-values non imposables. En réalité, s'agissant d'un commerçant en

titres, les gains en capital sont eux aussi imposables. A supposer au contraire que ces flux de fonds correspondent à des dividendes, ils sont alors imposables auprès de l'actionnaire puisqu'ils doivent alors - en l'état, tout donne à penser que tel est bien le cas - être qualifiés de revenus de titres. En d'autres termes, ces montants sont imposables quelle que soit la qualification qui doit être retenue. g) Ad chiffres 65 à 80: le recourant critique ici l'approche suivie par l'ACI, dans le cadre de sa réponse au recours, s'agissant de la question des taux de change pris en considération pour les calculs de rendement des différents comptes analysés. A cet égard, le tribunal relève au premier chef que le recourant, en sa qualité de commerçant en titres, aurait dû tenir une comptabilité; si tel avait été le cas, celle-ci aurait sans doute lié les autorités fiscales, pour autant bien évidemment que la méthode suivie s'agissant de la question des taux de change soit conforme aux usages commerciaux. En l'absence d'une comptabilité, force est à l'autorité fiscale de retenir, par substitution, une méthode au sujet de cette question. Le tribunal constate que celle qui a été appliquée dans le cadre de la réponse au recours est pleinement cohérente et correcte. Certes, le contribuable insiste sur le fait que le nouveau calcul de l'autorité intimée, fondé sur la méthode précitée, présenté dans le cadre de la réponse au recours, conduit à une augmentation du revenu imposable du recourant de 2'524'600 fr. à 2'723'000 fr. pour la période 1993-1994. Cependant, l'intéressé omet de signaler que le revenu imposable de la période 1991-1992 baisse au contraire dans une mesure plus importante que l'augmentation précitée (soit de 4'270'400 fr. à 3'947'500 fr.), de sorte que, globalement, la nouvelle méthode appliquée par l'administration conduit à une taxation plus favorable. h) Ad chiffres 81 et 82: les griefs du recourant procèdent d'une méconnaissance de la méthode appliquée par l'ACI pour tenir compte du fait que certains éléments avaient fait l'objet d'une déclaration partielle (v. au surplus la duplique de l'ACI sur ce point). Ad chiffres 83 à 87: le contribuable critique ici le fait que, dans son analyse de rendement, l'autorité intimée ait estimé la valeur des titres en portefeuille sur la base des évaluations émanant de la banque (titre British Gaz International et General Electric Capital, en euros; obligations SNCF en francs suisses); pour l'intéressé, il ne saurait y avoir de rendement avant l'aliénation des titres en question, à défaut de quoi l'on prendrait en compte des plus-values non réalisées. Cependant, là aussi, la solution revendiquée par le contribuable devrait être admise dans l'hypothèse où celui-ci tiendrait une comptabilité (en conséquence, les plus-values latentes, non comptabilisées, pourraient ne pas être imposées avant la réalisation des titres). Toutefois, en l'absence d'une comptabilité, l'autorité fiscale est fondée à estimer les titres sur la base des évaluations bancaires et par conséquent de retenir un rendement sur cette base. Les griefs du recourant à cet égard sont donc infondés.

5. Les considérants qui précèdent conduisent à une admission très partielle du recours, s'agissant de la période fiscale 1993-1994; on se réfère ici au considérant 4e/cc, le pourvoi étant rejeté en revanche pour le surplus. Dans ces conditions, le recourant supportera un émolument d'arrêt réduit - compte tenu de la valeur litigieuse et des mesures d'instruction effectuées, celui-ci sera néanmoins fixé au total à 5'000 fr. - et ses conclusions en dépens seront rejetées (art. 55 LJPA).