

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2857/2011-ICC

ATA/390/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 mai 2014

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Albert Rey-Mermet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
6 mai 2013 (JTAPI/530/2013)**

EN FAIT

- 1) Le présent litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) des périodes fiscales 1987 à 1991 de Monsieur A_____, et fait suite à la procédure n° A/1_____/2003, laquelle sera ici brièvement résumée.
- 2) Le 24 janvier 1992, l'AFC a notifié à M. A_____ cinq bordereaux de taxation d'office ICC pour les périodes fiscales 1987 à 1991.
- 3) Suite à la réclamation de M. A_____ du 17 février 1992, l'AFC lui a notifié cinq nouveaux bordereaux de taxation d'office le 21 janvier 1997, contre lesquels il a recouru le 4 février 1997 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : CCRICC), dont les compétences ont entre-temps été reprises par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).
- 4) Par courrier du 26 mars 1997, Ilex Trust Services SA, alors mandataire de M. A_____, a indiqué à la CCRICC que celui-ci déclarait d'ores et déjà qu'il ne se prévaudrait en aucun cas d'une éventuelle prescription résultant des reports de délais successifs qu'elle lui octroyait.
- 5) Par décision du 27 mars 2003, la CCRICC a partiellement admis le recours (DCRIC/40/2003).
- 6) Le 7 mai 2003, M. A_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, dont les compétences ont depuis le 1^{er} janvier 2011 été reprises par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).
- 7) Par arrêt du 18 janvier 2005 (ATA/22/2005), la chambre administrative a partiellement admis le recours.

La prescription relative de cinq ans du droit de taxer n'était pas atteinte, celle-ci ayant été maintes fois interrompue. La question de la prescription absolue ne se posait pas dès lors que la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887, applicable au cas d'espèce, n'en prévoyait pas.

Les offres de preuves faites par le contribuable, soit l'audition de cinq témoins, ont été rejetées. Le contribuable avait eu amplement l'occasion de s'exprimer et il n'appartenait pas à la chambre administrative de réclamer, pour le compte du contribuable, les notes de frais de notaire que celui-ci ou son mandataire professionnellement qualifié auraient pu se procurer au cours des années écoulées. Compte tenu de la nature de l'affaire, soit en particulier d'affaires immobilières et de transactions commerciales et, d'autre part, des exigences posées par la LCP, les déductions requises devaient faire l'objet de documents

écrits justifiant les allégations du contribuable. En conséquence, les offres de preuves qu'il proposait ne palliaient pas l'absence de pièces écrites probantes et étaient purement dilatoires.

M. A_____ n'avait pas démontré l'utilité de sa demande tendant à produire les dossiers fiscaux de tiers et justifiant la levée du secret fiscal les concernant.

Sur le fond, la chambre administrative a partiellement admis le recours en rectifiant le revenu et la fortune réalisés par le contribuable sur certaines opérations immobilières, et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

- 8) Le 3 mars 2005, M. A_____ a recouru contre cet arrêt auprès du Tribunal fédéral, lequel a déclaré le recours irrecevable par arrêt du 10 mars 2005 (2P.82/2005).

Le prononcé par lequel une juridiction cantonale annulait la décision et renvoyait, comme c'était le cas en l'espèce, l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité de première instance, était une décision incidente, qui n'entraînait en principe aucun dommage irréparable pour l'intéressé. Lorsque l'arrêt de renvoi ne laissait aucune latitude de jugement à l'autorité inférieure, il pouvait alors faire directement l'objet d'un recours de droit public, car un tel arrêt constituait pour les parties une décision qui mettait fin à la procédure. En l'espèce, l'arrêt de renvoi conférait une certaine latitude à l'AFC puisqu'il revenait à celle-ci de procéder à de nouvelles taxations. Si l'AFC prenait une décision sur le fond défavorable à M. A_____, celui-ci pourrait porter sa cause devant le Tribunal fédéral après épuisement des instances cantonales. Ainsi, la décision attaquée constituait une décision incidente qui n'occasionnait aucun dommage irréparable pour M. A_____, peu importe que la chambre administrative ait statué définitivement sur certains points, en l'occurrence en fixant le revenu et la fortune de l'intéressé.

- 9) Suite à l'arrêt rendu par la chambre administrative, l'AFC a notifié le 13 juin 2005 à M. A_____ cinq nouveaux bordereaux de taxation ICC pour la période 1987 à 1991, lesquels étaient intitulés « rappel d'impôt ». Par rapport aux bordereaux notifiés le 21 janvier 1997, il en résultait les modifications suivantes :

- ICC 1987, supplément de CHF 103'420,25 ;
- ICC 1988, dégrèvement de CHF 2'641'739,95 ;
- ICC 1989, dégrèvement de CHF 74'922.- ;
- ICC 1990, dégrèvement de CHF 7'290'151,05 ;
- ICC 1991, dégrèvement de CHF 439'212,30.

- 10) Le 11 juillet 2005, le contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux, concluant à leur annulation. Il venait de découvrir certaines pièces qui attestaient de l'inexactitude des montants réclamés. Il souhaitait les produire personnellement et demandait à cette fin un entretien à l'AFC.
- 11) Par courrier du 26 juillet 2005, l'AFC a accusé réception des réclamations.
- 12) Le 12 février 2009, l'AFC a demandé à M. A_____ de lui remettre une copie des réclamations du 11 juillet 2005, ou de lui confirmer que les bordereaux n'avaient jamais été contestés.
- 13) Le 13 février 2009, l'intéressé a fait parvenir à l'AFC les documents demandés ainsi que les accusés de réception du 26 juillet 2005.
- 14) Par courrier du 30 novembre 2010, l'AFC a prié le contribuable de l'excuser du très grand retard dans le traitement de sa réclamation. La prescription avait été interrompue, notamment par un courrier de l'AFC adressé au contribuable le 17 décembre 2008. Les pièces complémentaires que le contribuable souhaitait produire personnellement devaient dans un premier temps lui être adressées par pli postal. Une fois qu'elle se serait penchée sur leur portée éventuelle et/ou sur les questions nouvelles qu'elles susciteraient, un entretien pourrait être fixé.
- 15) S'en est suivi un échange de correspondance duquel il ressort que l'AFC a accordé à M. A_____ plusieurs prolongations de délai pour produire les pièces dont il entendait se prévaloir. Dans une lettre du 12 janvier 2011, l'AFC précisait qu'il s'agissait avant tout pour M. A_____ de fournir des explications écrites qui identifiaient avec rigueur et précision les montants contestés. Les pièces justificatives ne seraient quant à elles là que pour confirmer la justesse des explications. A ce stade de la procédure, les pièces justificatives dont parlait M. A_____ ne pouvaient plus raisonnablement, représenter des liasses qu'il était à ce point fastidieux de composer. Elle insistait pour que M. A_____ lui fournisse exclusivement les pièces absolument nécessaires à sa compréhension et démontrant que les montants pris en compte devaient effectivement être corrigés. En outre, M. A_____ était invité à lui faire part de ses réflexions sur la question de la prescription des taxations litigieuses.
- 16) Le contribuable a finalement remis le 8 avril 2011 à l'AFC un classeur de pièces accompagné d'une note explicative.

Certaines pièces et documents pertinents n'avaient pu être rassemblés en raison d'évènements indépendants de sa volonté, tels que l'ouverture d'une enquête pénale en novembre 1996 au cours de laquelle tous ses documents comptables et ceux de ses sociétés avaient été saisis. Dans le cadre de la présente procédure, il entendait fournir d'autres preuves, consistant non pas en des pièces établies à l'époque des faits, mais en des témoignages ou attestations.

Lors d'opérations immobilières, le bénéfice imposable retenu par l'AFC ne pouvait pas simplement résulter de la différence entre le prix d'achat et le prix de vente. Ces opérations généraient des frais incompressibles importants, notamment de notaire, d'émoluments de registre foncier, d'intérêts bancaires ou encore de courtage. En outre, le contribuable avait effectué ces opérations avec un ou plusieurs partenaires dans le cadre de sociétés simples ou à titre fiduciaire pour des tiers. Ces différents partenaires devaient être entendus comme témoins par l'AFC afin qu'ils démontrent que dans ces opérations, ils avaient été imposés individuellement par l'autorité fiscale compétente de leur lieu de domicile.

Lors des périodes fiscales litigieuses, le contribuable avait travaillé pour une société liquidée par voie de faillite en 1997 et radiée du registre du commerce en 1998. En raison de cette liquidation forcée, de nombreuses pièces remises à l'office des poursuites, notamment les conventions de société simple, les décomptes entre associés et les preuves de paiement, n'avaient pu être retrouvées. Ces pièces portaient sur les revenus réalisés lors des opérations immobilières concernées par le litige. La fortune imposable devait également être revue en fonction de ce qui serait retenu en matière d'imposition sur le revenu.

Pour les années 1987 et 1991, le revenu imposable retenu par l'AFC n'était pas contesté. Pour 1988, 1989 et 1990, de nombreuses déductions étaient demandées, en particulier des frais et émoluments relatifs à la constitution de cédules hypothécaires, des honoraires de notaire, des intérêts hypothécaires et des commissions de courtage. Il demandait l'audition de notaires et de courtiers, et indiquait qu'il produirait ultérieurement des attestations.

Enfin, le contribuable demandait à l'AFC un entretien afin de discuter avec elle des modalités d'administration de ces preuves.

- 17) Il ressort d'un courrier versé à la procédure que le 24 mai 2011, M. A_____ a demandé à Me C_____, notaire, de lui confirmer qu'il s'était bien acquitté de divers frais en relation avec des transactions ayant eu lieu à la fin des années 80, et de lui remettre des copies de divers justificatifs.
- 18) En réponse à une demande de M. A_____, Me D_____, notaire, lui a remis par courrier du 23 juin 2011 des copies de relevés portant sur diverses opérations immobilières.
- 19) Le 5 août 2011, l'AFC a notifié au contribuable un nouveau bordereau suite à la réclamation pour chacune des périodes fiscales concernées. Le bordereau 1988 avait été rectifié car elle avait omis de comptabiliser un passif net de 200'000.- concernant la SIE_____. En revanche, les bordereaux de taxation 1987, 1989, 1990 et 1991 étaient maintenus. En outre, le libellé de l'ensemble des bordereaux de taxation avait été modifié et portait désormais la mention « taxation d'office » au lieu de « rappel d'impôt ».

Les griefs invoqués et les pièces produites ne pouvaient plus faire l'objet d'un nouvel examen, ceux-ci ayant déjà été jugés par la chambre administrative. En particulier, le contribuable ne pouvait plus se prévaloir du fait que tous ses documents comptables avaient été saisis suite à une enquête pénale, car cet élément avait déjà été invoqué au cours des différentes procédures ayant abouti à l'arrêt de la chambre administrative du 18 janvier 2005. Les griefs et moyens soulevés étaient purement dilatoires et ne visaient qu'à prolonger inutilement la procédure.

- 20) En réponse au courrier du 24 mai 2011, Me C_____ a confirmé à M. A_____ le 6 septembre 2011, dans la mesure où les pièces comptables encore en sa possession le lui permettaient, que celui-ci s'était effectivement acquitté d'un certain nombre de frais lors des transactions visées par son courrier.
- 21) Ce même jour, M. A_____ a recouru contre les bordereaux de taxation du 5 août 2011 auprès du TAPI, concluant à leur annulation et à [la déduction sur le revenu imposable] de l'intégralité des frais démontrés pour chacune des périodes de taxation ICC 1987 à 1991, et à ce que l'Etat de Genève soit condamné en tous les frais et dépens de la procédure, lesquels devaient comprendre une équitable indemnité à titre de participation à ses honoraires d'avocat. Subsidiairement, il concluait à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

La chambre administrative avait pris soin d'indiquer dans son arrêt que les bases de la taxation n'étaient plus « celles portant sur la taxation d'office initiale ». Le libellé « taxation d'office » figurant sur les bordereaux de réclamation était donc erroné et devait être annulé, la procédure se déroulant dans le cadre d'une taxation ordinaire, avec les conséquences que cela impliquait notamment au regard du droit à la preuve.

L'AFC avait violé le principe de la bonne foi en refusant tout simplement d'examiner les moyens et pièces nouvelles qu'il avait présentés le 8 avril 2011, alors qu'elle lui avait donné l'assurance expresse qu'elle le ferait. Elle avait laissé s'écouler plus de cinq ans entre l'arrêt de la chambre administrative et les décisions sur réclamation, ce qui prouvait que le dossier n'était pas aussi simple qu'elle le prétendait.

Son droit d'être entendu avait été violé. Il ressortait du considérant 13a de la partie « en fait » de l'arrêt de la chambre administrative que l'AFC avait tenu compte d'éléments nouveaux tirés du dossier pénal instruit à son encontre pour établir les taxations. Il n'avait pas eu connaissance de ces pièces et n'avait pas pu se déterminer à leur propos.

Sur le fond, M. A_____ reprenait les griefs invoqués dans sa réclamation du 8 avril 2011, demandant la déduction de certains frais des revenus réalisés lors des périodes fiscales litigieuses.

- 22) Dans sa réponse du 19 décembre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours. La chambre administrative lui avait renvoyé le dossier pour nouvelles taxations dans le sens des considérants. Etant donné que les taxations contestées étaient des bordereaux de taxation d'office, il fallait les remplacer par de nouveaux bordereaux de taxation d'office. Le 13 juin 2005, l'AFC les avait par erreur libellés « rappel d'impôt ».

Elle n'avait pas violé le principe de la bonne foi, car contrairement à ce que soutenait le contribuable, elle avait procédé à l'examen des pièces et des observations qu'il lui avait remises. Il en résultait d'une part, qu'elles ne concernaient pas la problématique stricte traitée par les instances de recours et d'autre part, qu'il ne s'agissait pas d'argumentation et de pièces nouvelles que l'intéressé n'aurait pas été en mesure de faire valoir à temps.

S'agissant des pièces tirées du dossier pénal, le droit d'être entendu de M. A_____ n'avait pas été violé. Cette question avait déjà été traitée dans le cadre de la première procédure. L'AFC n'avait rien fait d'autre ici que d'appliquer strictement les décisions des instances de recours.

Les griefs dirigés contre les taxations étaient les mêmes que ceux invoqués en procédure de réclamation. Quant aux lettres de notaire des 23 juin et 6 septembre 2011, elles contenaient soit des éléments déjà examinés par la chambre administrative, soit des éléments que M. A_____ aurait pu et dû présenter au cours de la première procédure.

Les motifs invoqués et les pièces produites n'étaient que des moyens dilatoires visant à prolonger inutilement la procédure.

- 23) Le 23 mai 2012, le TAPI a invité les parties à se prononcer sur la question de la prescription en leur fixant un délai pour ce faire au 29 juin 2012.
- 24) Selon M. A_____ qui a répondu le 21 juin 2012, la prescription était acquise.

Le très long temps écoulé depuis les exercices fiscaux litigieux résultait systématiquement de retards imputables à l'AFC ou aux juridictions saisies, lui-même ayant toujours réagi de façon diligente aux demandes de l'AFC.

La prescription relative était acquise, faute d'un acte ayant valablement interrompu la prescription entre le 24 janvier 1992 et le 23 janvier 1997. L'AFC lui avait notifié les bordereaux de taxation le 24 janvier 1992 et n'avait rendu sa décision sur réclamation que le 21 janvier 1997. Or, il se trouvait à ce moment-là

en détention préventive, ce que l'AFC savait. Tenu au secret pour les besoins de l'instruction pénale, il ne recevait son courrier que par l'intermédiaire du juge d'instruction. L'AFC avait envoyé la décision du 21 janvier 1997 à l'adresse de la société B_____. Pourtant, il n'avait jamais constitué son domicile auprès de cette société et cette dernière ne s'était pas davantage constituée comme mandataire. B_____ avait transmis le courrier de l'AFC à son adresse, où vivaient sa femme et ses enfants. Dans le meilleur des cas, son épouse en avait pris connaissance le 27 janvier 1997 et ce n'est que le 31 janvier 1997, à l'occasion d'une visite en prison, qu'elle avait pu l'en informer oralement. Sur la base de cette information orale forcément incomplète, il avait prié Monsieur F_____ de sauvegarder ses droits. M. F_____ avait dès lors envoyé une « réclamation » à la CCRICC, sans toutefois être en mesure de la motiver. La décision de l'AFC était donc, au mieux, entrée dans sa sphère d'influence le 31 janvier 1997, soit après l'échéance du délai de cinq ans applicable à la prescription relative, intervenue le 25 janvier 1997.

L'ancien droit cantonal ne prévoyait pas de prescription absolue. Le Tribunal fédéral avait jugé dans un arrêt relatif à l'IFD, que la prescription absolue de quinze ans prévue par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11) devait s'appliquer aux créances nées sous l'ancien droit, laquelle commençait à courir le 1^{er} janvier 1995. Selon le Tribunal fédéral, la date à prendre en considération était celle de l'entrée en force de la taxation. Dans son cas, les taxations n'étaient pas encore entrées en force, mais la jurisprudence du Tribunal fédéral devait s'appliquer mutatis mutandis aux impôts cantonaux et communaux. Par conséquent, la prescription absolue du droit de taxer était intervenue en 2010.

25) Dans sa détermination du 29 juin 2012, l'AFC a également conclu à une application analogique des principes posés par le Tribunal fédéral, retenant toutefois comme date du début de la prescription absolue de quinze ans le 1^{er} janvier 2001, soit l'entrée en vigueur avec force obligatoire pour les cantons de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14). La prescription du droit de taxer ne serait atteinte que le 31 décembre 2016. Quant à la prescription absolue du droit de percevoir l'impôt, elle n'avait pas encore commencé à courir puisque les bordereaux de taxation n'étaient pas encore entrés en force.

26) Le TAPI a transmis ces observations aux parties le 2 juillet 2012. Par erreur, le courrier d'accompagnement adressé à l'AFC lui accordait un délai pour dupliquer, ce qu'elle a fait en date du 27 juillet 2012.

Elle avait été informée le 1^{er} juillet 1991 que M. A_____ était représenté par B_____. Une procuration générale signée de sa main le 10 juin 1991 lui avait été remise. M. F_____ était un organe de cette société et avait un pouvoir de signature collective à deux. Dans la réclamation du 17 février 1992, B_____ avait indiqué agir pour le compte de M. A_____. Les bordereaux du 21 janvier

1997 avaient été adressés à M. A_____, pour adresse B_____. Cette dernière en avait accusé réception par courrier du 24 janvier 1997. La décision du 21 janvier 1997 avait été valablement notifiée à cette société, qui était au demeurant un mandataire professionnellement qualifié. Dès lors, le fait que M. A_____ se trouvait en détention préventive à ce moment-là était irrelevante.

Aucune instance judiciaire n'avait jugé que les créances fiscales 1987 à 1991 étaient atteintes par la prescription relative et/ou absolue alors qu'il s'agissait d'une question de droit qui devait être examinée d'office. Un courrier du 26 mars 1997 par lequel le contribuable avait déclaré qu'il ne se prévaudrait en aucun cas d'une éventuelle prescription venait corroborer sa mauvaise foi. Dans tous les cas, la prescription relative avait été interrompue à plusieurs reprises, chaque fois en temps utile. Quant à la prescription absolue, l'arrêt de la chambre administrative du 18 janvier 2005 était entré en force le 10 mars 2005 et, à cette date, la cause n'était pas atteinte par la prescription absolue.

- 27) Le 22 août 2012, le TAPI a transmis ces observations à M. A_____.
- 28) L'intéressé a répondu le 28 août 2012 que l'échange d'écritures était clos depuis le 29 juin 2012. Les observations de l'AFC étaient hors délai et devaient être déclarées irrecevables.
- 29) Le 29 août 2012, le TAPI a informé M. A_____ qu'une erreur de greffe s'était produite le 2 juillet 2012 au moment de la transmission de son écriture à l'AFC. Un délai au 28 septembre 2012 lui était fixé pour formuler toute observation sur la position exprimée par l'AFC le 27 juillet 2012.
- 30) Le 25 septembre 2012, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.
- 31) Le 6 mai 2013, le TAPI a rejeté le recours.

Les créances fiscales n'étaient pas prescrites. Le Tribunal fédéral avait relevé que l'absence de prescription absolue dans l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) pouvait aboutir à des situations choquantes si les créances découlant de l'ancien droit n'étaient pas prescrites alors que les années postérieures le seraient. Il avait dès lors statué que les créances nées sous l'ancien droit bénéficiaient de la prescription absolue depuis l'entrée en vigueur de la LIFD. Il fallait faire une application analogique de ces principes en droit cantonal. Dès lors que la LHID prévoyait désormais un délai de prescription absolue de quinze ans à l'art. 47, cette prescription devait s'appliquer au cas d'espèce. Prenant comme point de départ du délai de quinze ans la date de l'entrée en vigueur de la LHID le 1^{er} janvier 2011, la prescription n'était pas atteinte en l'espèce.

Il était douteux que les correspondances échangées dans le cadre de la procédure de réclamation entre le recourant et l'AFC aient valu engagement de

l'administration sous l'angle du principe de la bonne foi. De plus, l'application de ce principe présupposait que le contribuable ait, sur la base des prétendues assurances reçues, pris des mesures dont la suppression lui aurait causé un préjudice. En l'espèce, il ne voyait pas de quelles mesures il pouvait s'agir.

Une éventuelle violation du droit d'être entendu de M. A_____ avait pu être réparée devant le TAPI, celui-ci disposant d'un plein pouvoir d'examen. Le recourant avait en effet pu faire valoir devant lui ses moyens et produire toutes les pièces utiles. Dès lors, son droit d'être entendu avait été respecté.

Dans son arrêt du 18 janvier 2005, la chambre administrative avait fixé de manière définitive le résultat des diverses opérations immobilières conduites par le recourant et imposables durant les périodes fiscales 1987 à 1991. Il avait également considéré que le recourant n'avait pas démontré l'utilité liée à la demande de production de dossiers fiscaux de tiers, justifiant la levée du secret fiscal.

Une révision des taxations était exclue, le recourant n'ayant ni allégué, ni démontré dans quelles circonstances il avait pu récupérer les pièces produites le 8 avril 2011, lesquelles remontaient toutes à la fin des années 80 et étaient donc largement antérieures à l'arrêt de la chambre administrative du 18 janvier 2005. Bien plus, la révision d'une décision ou d'un prononcé était de la compétence de l'autorité qui l'avait rendue. Si le recourant avait voulu faire valoir des éléments nouveaux, il aurait dû saisir la chambre administrative d'une demande de révision, ce qu'il n'avait pas fait. C'était donc à raison que l'AFC avait refusé de prendre en considération de prétendues nouvelles pièces et qu'elle avait émis des bordereaux conformes à l'arrêt de la chambre administrative. A cet égard, le recourant n'alléguait, ni ne démontrait que les bordereaux notifiés le 13 juin 2005, respectivement les bordereaux sur réclamation du 5 août 2011, n'étaient pas conformes audit arrêt.

- 32) Le 19 juin 2013, M. A_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative, concluant principalement à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision. Subsidiairement, le recourant a demandé l'annulation du jugement, à ce que la chambre administrative fixe le revenu et la fortune imposables des taxations 1988, 1990 et 1991 en admettant au titre de déductions sur le revenu l'intégralité des frais de la procédure, à ce que les frais et dépens de celle-ci soient mis à la charge de l'Etat de Genève, lesquels comprendraient une équitable indemnité à titre de participation aux honoraires de son avocat.

a. En premier lieu, le recourant se plaint d'un déni de justice formel. Il avait contesté devant le TAPI le nouveau libellé des bordereaux notifiés le 5 août 2011, mais celui-là ne s'était pas prononcé sur la question.

De même, le TAPI n'avait pas examiné le grief tiré de la violation de son droit d'être entendu. Or, l'AFC avait procédé à une *reformatio in pejus* des taxations litigieuses en se fondant sur des éléments nouveaux tirés du dossier pénal qui ne lui avaient pas été communiqués et sur lesquels il n'avait pas été entendu.

b. L'AFC avait violé le principe de la bonne foi. Elle lui avait expressément demandé de lui fournir les moyens et pièces à l'appui de sa réclamation, précisant qu'elle allait les examiner pour en vérifier la justesse. Elle avait ainsi clairement fixé le cadre probatoire de la réclamation et n'avait d'autre choix que de se tenir à cet engagement. Il ne s'agissait plus de simples ou vagues promesses de l'administration faisant naître la bonne foi du contribuable mais bien de la fixation formelle du cadre probatoire de la procédure de réclamation. Ne pas respecter cette procédure était choquant, à plus forte raison quand cela venait de l'administration. A cela s'ajoutait le fait que les preuves portaient sur des déductions liées à des émoluments, des taxes ou des frais encaissés par l'Etat de Genève ou des notaires, lesquels étaient notoires en matière de transactions immobilières.

c. L'AFC avait violé son droit d'être entendu. En modifiant le libellé des bordereaux de taxation, elle s'était écartée de l'arrêt de la chambre administrative du 18 janvier 2005. Il n'existait aucun motif justifiant de ne pas se pencher sur les demandes de déductions présentées en procédure de réclamation.

d. Sur le fond, le recourant concluait aux mêmes déductions sur le revenu que celles invoquées devant l'AFC et le TAPI. La réelle et concrète difficulté pour le contribuable de fournir les preuves relatives aux impenses déductibles du gain immobilier brut provenait du long temps écoulé entre les périodes fiscales litigieuses et ce jour.

- 33) Le 21 juin 2013, le juge délégué a transmis le recours au TAPI et à l'AFC, leur impartissant un délai pour répondre au 6 et 26 juillet 2013.
- 34) Le 4 juillet 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observation.
- 35) Par courrier du 25 juillet 2013, l'AFC a sollicité une prolongation du délai au 26 août 2013. Celle-ci lui a été accordée jusqu'au 16 août 2013.
- 36) Le 7 août 2013, l'AFC a une nouvelle fois demandé la prolongation du délai au 26 août 2013, faisant valoir une importante charge de travail, le volume important du dossier et le fait que la juriste l'ayant traité ne travaillait plus au sein de leur service.
- 37) Ce même jour, le juge délégué a accordé la prolongation demandée, soulignant que le délai ne serait pas davantage prolongé et qu'il ne serait pas utile de signaler les risques de prescription dans la réponse.

- 38) Dans sa réponse du 21 août 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI.

L'arrêt de la chambre administrative lui avait conféré une certaine latitude de jugement. Le Tribunal fédéral avait rappelé que si l'AFC prenait une décision défavorable au recourant, celui-ci pourrait porter sa cause devant le Tribunal fédéral après épuisement des instances cantonales, puisque l'arrêt de la chambre administrative était une décision incidente. En vertu de l'art. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), la chambre administrative ne pouvait qu'examiner, dans le cadre du présent recours, si l'AFC avait fait une bonne application de la décision de la commission et de l'arrêt de la chambre administrative.

Le grief tiré du déni de justice formel était infondé. Le TAPI avait relevé la problématique des changements de libellés des bordereaux de taxation aux considérants 10 et 11 de la partie « en fait » de son jugement. La motivation du jugement était du reste suffisante au regard de la jurisprudence relative au droit d'être entendu, la problématique soulevée ne constituant pas un point déterminant du litige. Dans la mesure où les taxations contestées initialement étaient des bordereaux de taxation d'office, il fallait les remplacer par des nouveaux bordereaux de taxation d'office. Le 13 juin 2005, l'AFC les avait libellés par erreur « rappel d'impôt ». C'était donc à juste titre qu'elle avait procédé à leur rectification au terme de la procédure de réclamation. Le recourant était malvenu à ce stade de la procédure de se prévaloir d'une éventuelle violation du droit d'être entendu en relation avec les éléments tirés du dossier pénal. La question avait déjà été traitée par les instances de recours, notamment aux pages 4 et 21 de l'arrêt de la chambre administrative, lequel constatait que le recourant ne contestait plus ce point.

S'agissant d'une violation du principe de la bonne foi, les correspondances échangées entre les parties au stade de la réclamation ne valaient pas engagement de l'AFC. Le recourant n'avait pris aucune mesure sur la base de prétendues assurances reçues, dont la suppression lui aurait causé un préjudice.

Elle n'avait pas violé le droit d'être entendu du recourant. Elle avait examiné les pièces produites et constaté qu'elles ne concernaient pas la problématique de l'application stricte des décisions des instances de recours. En outre, elles ne représentaient pas des pièces nouvelles que le recourant n'aurait pas été en mesure de faire valoir à temps.

Quant aux griefs dirigés contre les taxations elles-mêmes, l'AFC persistait entièrement dans les termes de sa réponse du 19 décembre 2011 adressée au TAPI.

- 39) Le 23 août 2013, le juge délégué a transmis la détermination de l'AFC au recourant en lui fixant un délai au 20 septembre 2013 pour répliquer, ce qu'il a fait au terme de ce délai.

L'AFC se contredisait en soutenant que l'erreur de libellé ne relevait que d'une simple rectification, dès lors que la procédure qu'elle décrivait concernant le droit d'être entendu n'était pas celle prévue dans le cadre d'une taxation d'office. La simple lecture du dossier permettait d'ailleurs de se convaincre que telle était bien la procédure suivie, comme l'attestaient par exemple les accusés de réception que l'AFC lui avait adressé le 11 juillet 2005.

Quoi qu'en dise l'AFC, elle ne l'avait jamais mis en situation de prendre connaissance des pièces du dossier pénal sur lesquelles elle s'était prétendument fondée pour modifier les taxations à son détriment.

La réponse de l'AFC sur la violation du principe de la bonne foi se passait de tout commentaire et choquait, tant le contenu des lettres qu'elle lui avait adressées paraissait clair. Le refus d'examiner les pièces, pourtant déposées à sa demande, ne pouvait trouver aucune justification raisonnable. Soutenir à cet égard que les taxations intervenaient dans le cadre d'une taxation d'office tombait à faux.

Pour le surplus, le recourant persistait dans les conclusions de son recours.

- 40) Le 24 septembre 2013, le juge délégué a transmis ce courrier à l'AFC et gardé la cause à juger, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 LPFisc).
- 2) Les taxations contestées portent sur les périodes fiscales 1987, 1988, 1989, 1990 et 1991 en matière d'ICC.
 - a. S'agissant des règles de procédure, la LPFisc s'applique dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).
 - b. Les questions de droit matériel sont réglées par le droit en vigueur pendant la période fiscale en cause (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ;

ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En matière d'ICC, la LHID est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993. Un délai au 1^{er} janvier 2001 a été imparti aux cantons pour adapter leur législation. Depuis cette date, la LHID est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (art. 72 al. 1 et 2 LHID).

Ainsi, le canton de Genève a adapté sa législation fiscale à la LHID par l'adoption de nouvelles normes, en particulier :

- les anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V), entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, mais abrogées par l'actuelle loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 ;
- la LPFisc, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 ;
- la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP – D 3 18), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

Elles ont abrogé ou modifié, à partir de ces dates, la plupart des dispositions de la LCP. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID étant dépourvue d'effet rétroactif, la LCP demeure applicable pour les périodes fiscales antérieures à 2001 (ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/182/2004 du 2 mars 2004 ; ATA/101/2004 du 27 janvier 2004).

c. En l'espèce, le litige porte sur les périodes fiscales 1987 à 1991, de sorte que les questions relevant du droit matériel doivent être examinées à la lumière de la LCP, dans sa teneur d'alors (ci-après : aLCP).

3) De jurisprudence constante, la question de la prescription des créances fiscales doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

a. Les règles sur la prescription font partie du droit matériel (ATF 126 II 1 consid. 2a p. 2 s. ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.1 ; 2C_227/2010 du 5 août 2010 consid. 2.5 ; 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/164/2010 du 9 mars 2010). Par conséquent, la prescription des créances relatives aux périodes fiscales 1987 à 1991 est en principe régie par les anciennes dispositions de la LCP, peu importe

que dans le nouveau droit, les dispositions sur la prescription figurent dans des lois de procédure (art. 22 LPFisc et 42 LPGIP).

b. En matière de prescription, il convient de distinguer trois notions : la limitation dans le temps du droit de taxer, la prescription de la créance fiscale, et la prescription de la perception. Cette dernière notion ne faisant en droit genevois l'objet d'aucune réglementation spécifique, elle se confond avec la prescription de la créance fiscale et se voit appliquer également l'article 369 aLCP (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et la doctrine citée).

- 4) a. La limitation dans le temps du droit de taxer est régie par l'art. 368 aLCP intitulé « délai de remise du bordereau ». Selon cette disposition « 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 ».

L'art. 368 aLCP définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation, dont le dies a quo est fixé au 1^{er} janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'AFC déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable, tel un bordereau rectificatif (ATA/445/2010 du 29 juin 2010 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001).

b. En l'espèce, les dies a quo des prescriptions relatives et leur échéance sont, pour chaque période fiscale :

Période fiscale	Dies a quo	Échéance du délai
1987	01.01.1988	31.12.1992
1988	01.01.1989	31.12.1993
1989	01.01.1990	31.12.1994
1990	01.01.1991	31.12.1995
1991	01.01.1992	31.12.1996

L'AFC a adressé au recourant les premiers bordereaux ICC relatifs aux taxations 1987 à 1991 le 24 janvier 1992, soit dans le délai de cinq ans prévu par l'art. 368 aLCP. La prescription relative du droit de taxer n'est donc pas atteinte, et ce pour l'ensemble des périodes fiscales concernées.

- 5) L'aLCP ne prévoit pas de délai de prescription absolue du droit de taxer.

a. Dans un arrêt relatif à l'IFD, le Tribunal fédéral a jugé le 26 novembre 1999 que l'absence de disposition concernant la prescription absolue dans l'AIFD ne constituait pas une lacune, mais un silence qualifié du législateur qu'il n'y avait pas lieu de combler. Sans trancher la question, il relevait toutefois qu'il était choquant et difficilement compatible avec le principe de l'égalité que la prescription de créances nées sous l'ancien droit puisse continuer à courir alors que des créances fiscales nées sous l'empire de la LIFD – entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995 –, et par conséquent plus récentes, soient atteintes par la prescription absolue. Relevant que ce problème de droit transitoire n'avait visiblement pas été pris en compte lors de l'adoption de la LIFD, le Tribunal fédéral a considéré que, sous cet angle, les dispositions transitoires du nouveau droit s'avéraient lacunaires. Il a dès lors suggéré de combler cette lacune par l'application de la règle générale selon laquelle le nouveau délai de prescription devait commencer à courir (seulement) au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit, soit, en l'espèce s'agissant de la LIFD, à partir du 1^{er} janvier 1995 (ATF 126 II 1 consid. 3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 4.4).

Cette solution a été appliquée par la jurisprudence ultérieure. Dans un arrêt du 8 avril 2011, le Tribunal fédéral a considéré que la solution proposée en 1999 revenait à appliquer au droit de taxer l'IFD, à titre de disposition transitoire, le délai de prescription absolue de quinze ans prévu par l'art. 120 al. 4 LIFD et, au droit de percevoir l'impôt, le délai de dix ans mentionné à l'art. 121 al. 3 LIFD. Ainsi, une taxation reposant encore sur l'AIFD pouvait théoriquement être valablement prononcée jusqu'en 2010 au plus tard, soit 15 ans après l'entrée en vigueur de la LIFD. Dans cet exemple, le droit de prélever l'impôt lié à cette taxation courait donc jusqu'en 2020 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_267/2010 du 8 avril 2011 consid. 5.2).

b. En matière d'ICC, la LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1993, prévoit qu'en cas de suspension ou d'interruption de la prescription du droit de taxer, celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 47 al. 1 LHID). Cette disposition est d'application directe pour les cantons depuis le 1^{er} janvier 2001 si leur droit fiscal s'en écarte (art. 72 al. 2 LHID).

Le canton de Genève a adapté sa législation en introduisant à l'art. 22 al. 4 LPFisc une prescription absolue du droit de taxer calquée sur l'art. 47 al. 1 LHID.

Afin de respecter la jurisprudence du Tribunal fédéral et le principe de l'égalité, il faut admettre que la prescription d'une taxation reposant encore sur l'aLCP doit être soumise au délai de prescription absolue de quinze ans afin de ne pas créer d'inégalités choquantes entre des taxations rendues après le 1^{er} janvier 2001 qui atteindraient la prescription absolue, et des taxations rendues sous l'empire de l'aLCP dont la prescription continuerait à courir.

c. S'agissant du point de départ de cette prescription, il faut relever que la LPFisc n'est entrée en vigueur que le 1^{er} janvier 2002 et que l'art. 368 aLCP s'est par conséquent avéré contraire à la LHID entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2001. Partant, la chambre de céans retiendra comme point de départ du délai de prescription absolue de quinze ans, la date du 1^{er} janvier 2001. Ainsi, une taxation reposant encore sur l'aLCP peut théoriquement être valablement prononcée jusqu'au 31 décembre 2016, soit quinze ans après l'entrée en vigueur avec force obligatoire pour les cantons de la LHID, pour autant bien sûr que la prescription ait été valablement interrompue par le jeu de la reconduction de la prescription relative de cinq ans (art. 368 aLCP).

- 6) La prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de l'impôt stricto sensu (invitation au paiement, réquisition de poursuite, etc.), mais également par la notification d'une décision sur réclamation ou sur recours, pour autant bien évidemment, que le droit de taxer n'ait pas expiré en raison de la péremption (ATA/66/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA R. du 25 août 1992 et les références citées).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les actes tendant au recouvrement comprennent non seulement les actes de perception de l'impôt, mais aussi tous les actes officiels tendant à la fixation de la prétention fiscale qui sont portés à la connaissance du contribuable. Ces actes incluent, par exemple, l'envoi d'un décompte complémentaire, l'envoi d'un formulaire de déclaration d'impôt, la sommation pour la remise de la déclaration ainsi que la notification d'un bordereau provisoire. Valent également comme actes interruptifs de prescription, même si elles ne continuent pas concrètement la procédure de taxation, toute communication officielle qui annonce simplement une taxation à venir et dont le but est essentiellement d'interrompre la prescription. Elles font, en effet, connaître au contribuable la volonté des autorités de poursuivre leur travail en vue de la concrétisation de la créance fiscale (ATF 126 II 1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2P.278/2002 et 2A.572/2002 du 2 octobre 2003 consid. 6.3 et les références citées ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013).

L'acte interruptif de prescription fait courir un nouveau délai de cinq ans (ATA R. du 25 août 1992 et les références citées).

- 7) En l'espèce, l'AFC a procédé à la taxation du recourant le 24 janvier 1992.

Depuis, la prescription quinquennale de l'art. 368 aLCP a été interrompue à plusieurs reprises, notamment par les actes suivants :

- notification des bordereaux de taxation ICC 1987 à 1991 le 24 janvier 1992 ;
- décision sur réclamation de l'AFC du 21 janvier 1997 ;
- recours de M. A_____ du 4 février 1997 à la CCRICC ;

- plusieurs prolongations de délai accordées entre le 2 mai et le 30 septembre 1997 par la CCRICC à M. A_____ pour compléter son recours ;
- prolongation accordée à M. A_____ le 7 mai 1999 par la CCRICC dans le cadre de l'exercice de son droit à la réplique ;
- décision de la CCRICC du 27 mars 2003 ;
- arrêt de la chambre administrative du 18 janvier 2005 ;
- arrêt du Tribunal fédéral du 10 mars 2005 ;
- notification des nouveaux bordereaux de taxation ICC 1987 à 1991 par l'AFC le 13 juin 2005 ;
- courrier de l'AFC du 12 février 2009 ;
- courrier de l'AFC du 30 novembre 2010 ;
- décisions sur réclamation de l'AFC du 5 août 2011 ;
- jugement du TAPI du 6 mai 2013.

La prescription relative ayant été valablement interrompue à plusieurs reprises, chaque fois avant l'issue du nouveau délai découlant de la précédente interruption, celle-ci n'a jamais été atteinte. En conséquence, la prescription absolue qui court jusqu'au 31 décembre 2016, n'est elle aussi pas acquise au jour du prononcé du présent arrêt.

- 8) a. La prescription de la perception des créances fiscales ICC 1987 à 1991 est régie par l'art. 369 aLCP, lequel est libellé comme suit :

« al. 1 : Les créances de l'Etat et des communes pour la perception des impôts se prescrivent par un délai de cinq ans dès le jour où le bordereau de perception est adressé au contribuable ;

al. 2 : Les articles 129 et suivants du code des obligations sont applicables par analogie. »

En conséquence, la remise du bordereau constitue à Genève, le point de départ du délai de prescription (ATA/66/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA R. du 25 août 1992 consid. 6 b.b, et les références citées).

b. Conformément à l'art. 369 aLCP, la prescription de la créance fiscale pour les taxations 1987 à 1991 a commencé à courir à la remise des premiers bordereaux, le 24 janvier 1992. Comme pour la prescription du droit de taxer, la prescription relative des créances fiscales n'a jamais été atteinte dans la mesure où

elle a été à de nombreuses reprises valablement interrompue, faisant à chaque fois courir un nouveau délai de prescription de cinq ans.

- 9) a. Ni l'aLCP ni les articles 129 et suivants CO auxquels renvoie l'art. 369 aLCP n'instaurent de prescription absolue à la créance fiscale (ATA/547/2001 du 28 août 2001 ; ATA R. du 25 août 1992 et les références citées).

Celle-ci a été introduite pour la première fois à l'art. 23 LPFisc et figure désormais à l'art. 42 al. 3 LPGIP, selon lequel la prescription est acquise dans tous les cas dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la décision, le prononcé ou le jugement sont entrés en force. Cette disposition est conforme à l'art. 47 al. 2 LHID.

Il convient d'appliquer également à la prescription des créances fiscales découlant de l'ICC, les principes développés par la jurisprudence fédérale en matière d'IFD. Par conséquent, pour les créances fiscales nées en applications de l'aLCP, la prescription absolue est de dix ans dès l'entrée en force de la décision, du prononcé ou du jugement.

- b. En l'espèce, la prescription absolue de dix ans de l'art. 42 al. 3 LPGIP n'a pas encore commencé à courir, dès lors que les taxations 1987 à 1991 ne sont pas entrées en force, celles-ci faisant l'objet du présent litige.

- 10) Dans un premier grief, M. A_____ reproche au TAPI un déni de justice formel. Cette instance ne se serait pas prononcée sur ses conclusions figurant dans son acte de recours du 6 septembre 2011 portant sur le changement de libellé des bordereaux de réclamation, ni sur la violation de son droit d'être entendu s'agissant de l'accès aux pièces du dossier pénal prises en compte par l'AFC pour l'établissement des taxations litigieuses. Par ailleurs, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, au motif que l'AFC n'aurait pas pris la peine d'examiner les moyens et pièces produites par-devant elle le 8 avril 2011.

- a. Aux termes de l'art. 29 al. 1 Cst, toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Il y a déni de justice formel lorsqu'une autorité n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit. L'autorité qui se refuse à statuer, ou ne le fait que partiellement, viole l'art. 29 al. 1 Cst. (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_943/2013 du 27 mars 2014 ; 2C_601/2010 du 21 décembre 2010 ; 5A_578/2010 du 19 novembre 2010 ; 5A_279/2010 du 24 juin 2010 consid. 3.3 et les arrêts cités), notamment si elle ne traite pas d'un grief relevant de sa compétence, motivé de façon suffisante et pertinent pour l'issue du litige (SJ 2007 I 472 p. 473-474 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 501 n. 1499).

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible, l'annulation de la décision attaquée, sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 ; 133 III 235 consid. 5.3 ; ATA/149/2013 du 5 mars 2013 consid. 5a). Pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, elle est réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant du même pouvoir d'examen que l'autorité de décision (ATF 129 I 129 consid. 2.2.3 ; 126 I 68 consid. 2 ; 124 II 132 consid. 2d ; Arrêt du Tribunal fédéral 8C_449/2012 du 6 juin 2012 consid. 2.4.1). Toutefois, la réparation d'un vice éventuel ne doit avoir lieu qu'exceptionnellement (ATF 127 V 431 consid. 3d.aa ; 126 V 130 consid. 2b et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 8C_449/2012 précité consid. 2.4.1).

La procédure fiscale genevoise prévoit l'existence de deux degrés de juridiction (art. 7 LPFisc), et certaines situations exigent que la cause soit retournée à l'instance précédente pour instruction nouvelle ou complémentaire. Cela n'implique toutefois pas un droit inconditionnel à ce que chaque argument soit examiné par deux instances judiciaires. Un droit au double degré de juridiction en matière fiscale – hors contentieux de nature pénale – n'est pas non plus garanti par le droit fédéral, constitutionnel ou conventionnel. La création d'une seconde instance judiciaire cantonale est au contraire facultative (art. 145 al. 1 LIFD ; 50 al. 3 LHID), voire dans certains cas exclue (art. 54 et 56 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21). Le double degré de juridiction n'est en effet garanti en matière administrative qu'en ce sens que lorsque la loi institue deux instances de recours, l'autorité supérieure ne peut se saisir d'un litige avant que l'autorité inférieure ne l'ait tranché (ATA/381/2013 du 18 juin 2013 et arrêts cités).

b. Il apparaît qu'au terme de la première procédure de réclamation le 21 janvier 1997, l'AFC a modifié le libellé des taxations sans permettre à M. A_____ de s'exprimer sur ce point. L'intéressé s'est ensuite plaint d'une violation de son droit d'être entendu devant le TAPI, lequel n'a pas abordé la question, sous réserve de trois passages relatant les griefs du recourant et la réponse de l'AFC (jugement attaqué, considérants 10, 11 et 13). On ignore si ce grief lui a échappé ou s'il l'a considéré comme irrecevable ou manifestement mal fondé. Ce vice de procédure peut cependant être guéri par la chambre de céans, qui jouit du même pouvoir de cognition que le TAPI (art. 51 al. 1 et 54 LPFisc ; 61 al. 1 et 2 LPA). Il serait en effet contraire au principe de l'économie de procédure de renvoyer la cause au TAPI pour qu'il se prononce sur ce point, alors que le recourant a pu faire valoir ses griefs à au moins deux reprises et que la chambre de céans dispose de tous les éléments pour statuer.

11) Dans son arrêt du 18 janvier 2005, la chambre administrative a relevé que « s'agissant de la quotité des taxations d'office 1987 à 1994, la CCRICC 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 » (partie « en fait », consid. 13). Il ne ressort nullement de cet extrait auquel se réfère le recourant, ni de la lecture de l'ensemble de l'arrêt, que la chambre administrative ait renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation afin que celle-ci la traite sous l'angle de la procédure de taxation ordinaire. Bien au contraire, la chambre administrative a enjoint à l'AFC de procéder à de nouvelles taxations, lesquelles devaient correspondre aux taxations d'office initiales, modifiées en tant que les éléments de revenu et de fortune avaient été rectifiés. En modifiant le libellé des bordereaux au stade de la réclamation, l'AFC n'a fait que procéder à une rectification au sens de l'art. 85 LPA.

Infondé, ce grief sera rejeté.

12) M. A_____ a ensuite fait valoir devant le TAPI une violation de son droit d'être entendu en raison du fait que l'AFC avait tenu compte de pièces extraites du dossier pénal le concernant pour établir les taxations sans lui permettre d'en prendre connaissance ou de s'exprimer à leur sujet. Sous réserve de deux passages relatant dans la partie « en fait » les griefs du recourant et la réponse de l'AFC (jugement attaqué, considérants 11 et 13), le TAPI ne s'est pas prononcé sur cette question.

13) Il est avéré que pour les taxations 1987 à 1991, l'AFC a pris en considération, au stade de la réponse à la CCRICC, les éléments nouveaux découverts dans le dossier pénal du recourant, et qu'elle a rectifié ses calculs en conséquence. Il ressort de l'arrêt de la chambre administrative que la CCRICC a estimé que l'AFC était légitimée à procéder de la sorte, et que ce point n'était plus contesté devant elle (partie « en fait », consid. 13b). Dans le cadre de la présente procédure, le recourant ne fait que reprendre un grief déjà invoqué lors de la première procédure et par ailleurs tranché définitivement par la CCRICC. Manifestement mal fondé, ce grief sera rejeté.

14) Dans le cadre de sa réclamation du 11 juillet 2005, le recourant a demandé à l'AFC la possibilité de lui remettre en personne un certain nombre de documents qu'il venait de découvrir, ainsi que de s'entretenir avec elle au sujet des modalités d'administration des preuves, comme l'audition de notaires et de courtiers qu'il souhaitait faire témoigner. L'AFC lui a répondu que ces pièces devaient dans un premier temps lui être remises, et qu'elle les examinerait. Suite à cela, le recourant a adressé un classeur de pièces le 8 avril 2011 à l'AFC, laquelle a ensuite notifié au recourant les décisions sur réclamation. Selon lui, l'AFC aurait violé son droit d'être entendu en procédant de la sorte.

a. La procédure administrative est en principe écrite (art. 18 al. 2 LPA).

D'une manière plus générale, le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. confère à toute personne le droit de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, d'avoir accès au dossier, d'offrir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, de participer à l'administration des preuves et de se déterminer à leur propos. Cette garantie inclut le droit à l'administration des preuves valablement offertes, à moins que le fait à prouver ne soit dépourvu de pertinence ou que la preuve apparaisse manifestement inapte à la révélation de la vérité. L'art. 29 al. 2 Cst. assure une protection minimum dans une procédure régie au premier chef par le droit cantonal ; il ne garantit pas, en principe, le droit de s'exprimer oralement devant l'autorité (art. 41 LPA ; Arrêt du Tribunal fédéral 4A_184/2011 du 21 juin 2011 consid. 4 et les arrêts cités, notamment ATF 134 I 140 consid. 5.3 et 133 I 270 consid. 3.1).

La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (ATA/745/2011 du 6 décembre 2011 et les références citées). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/745/2011 précité et les références citées).

b. Il ressort des motifs de la décision sur réclamation du 5 août 2011 que l'AFC a effectivement pris connaissance des moyens et pièces présentés par le recourant. En vertu de sa liberté d'appréciation, elle a librement formé sa conviction que ceux-ci n'apportaient aucune indication permettant de retenir qu'il disposait d'éléments nouveaux qu'il n'aurait pas été en mesure de faire valoir à temps, c'est-à-dire au cours de la première procédure. Cette appréciation n'est du reste pas entachée d'arbitraire, le recourant ne se prévalant effectivement que de faits sur lesquels les instances judiciaires se sont déjà prononcées ou dont il aurait pu et dû se prévaloir lors de la première procédure. Dès lors que le droit d'être entendu du recourant n'a pas été violé, ce grief sera rejeté.

15) Le recourant fait ensuite grief à l'AFC d'avoir violé le principe de la bonne foi en n'ayant pas respecté son engagement d'examiner les moyens et pièces remis à sa demande le 8 avril 2011.

a. Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime

qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125 ; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 1P.373/2006 du 18 octobre 2006 consid. 2 ; Georg MÜLLER / Ulrich HÄFELIN / Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5^{ème} éd., 2006, p. 130 ss ; Andreas AUER / Giorgio MALINVERNI / Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 2006, Vol. 2, 2^{ème} éd., p. 546, n. 1165 ss ; Pierre MOOR, Droit administratif, Vol. 1, 3^{ème} éd., 2012, p. 923 ss, n. 6.4.2.1. ss).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 118 Ib 312 consid. 3b ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.387/2004 du 3 novembre 2004 consid. 2.2 ; ATA/298/2014 du 29 avril 2014 ; ATA/60/2014 du 4 février 2014 ; ATA/289/2013 du 7 mai 2013 et les références citées).

Ainsi, la contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies clairement et sans équivoque (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 ; 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7 ; ATA/375/2012 du 12 juin 2012 ; ATA/589/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/111/2006 du 7 mars 2006 consid. 5b).

b. En l'espèce, l'éventuelle assurance que l'AFC peut avoir donnée au recourant est qu'elle examinerait les moyens et pièces qu'il lui remettrait. Or, comme cela vient d'être discuté, l'AFC a effectivement procédé à une analyse de ces pièces et a donné suite à l'éventuelle assurance donnée au recourant. Dès lors qu'au moins une des conditions cumulatives précitées fait défaut, il y a lieu d'admettre que le principe de la bonne foi n'a pas été violé. Mal fondé, le grief sera rejeté.

- 16) a. Si un motif de révision est allégué contre une décision prise sur recours ou suite à une action judiciaire (décision en force de chose jugée), il faut utiliser la voie de la demande de révision auprès de la juridiction qui a rendu la décision en cause. Si un motif de révision pertinent est allégué contre une décision entrée en force qui n'a pas fait l'objet d'un recours (décision en force de chose décidée), il faut utiliser la voie de la demande de reconsidération, qui sera obligatoire si le motif allégué est avéré, auprès de l'autorité qui a rendu la décision (Thierry TANQUEREL, op. cit., 2011, p. 482 n. 1436-1437).

Aux termes de l'art. 55 LPFisc, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office : a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ; b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure ; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (al. 1) ; la révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (al. 2).

La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 56 LPFisc).

- b. En l'espèce, les taxations 1987 à 1991 ont fait l'objet de multiples recours, de sorte qu'elles ne peuvent plus faire l'objet d'une demande de reconsidération de la part de l'AFC.

Par arrêt du 18 janvier 2005, le Tribunal administratif a renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelles taxations. Bien qu'il ait laissé à cette autorité une certaine latitude de jugement, la chambre administrative a définitivement statué sur le revenu et la fortune du recourant. Ce dernier demande à présent devant la chambre de céans la prise en considération de diverses déductions sur le revenu, ainsi que l'audition de plusieurs témoins. Ces griefs tendent en fait à modifier l'arrêt de la chambre administrative, précisément sur les points déjà examinés et sur lesquels le Tribunal administratif a statué. Comme l'a relevé le Tribunal fédéral dans son arrêt du 10 mars 2005, l'arrêt de renvoi de la chambre administrative constitue une décision incidente, ne mettant pas un terme à la procédure. Aussi le Tribunal fédéral n'a-t-il pas examiné le fond du recours. Force est de constater que les moyens et preuves proposés par le recourant ne constituent qu'une nouvelle tentative de remettre en cause l'appréciation des preuves et les constatations de fait déjà effectuées par la chambre administrative. Son mode de faire est exorbitant à la révision dès lors qu'il n'entre pas dans les hypothèses de l'art. 55 LPFisc. Dans ces circonstances, les demandes de déductions ne peuvent qu'être rejetées,

M. A_____ ayant toujours la possibilité de porter sa cause devant le Tribunal fédéral après épuisement des instances cantonales pour faire valoir ces griefs.

- 17) Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.
- 18) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 juin 2013 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 mai 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Albert Rey-Mermet, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, MM. Dumartheray, Verniory et Pagan,
juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :