

GE_GERICHTE ATA/1307/2015 vom 8. Dezember 2015

GE Cour de justice, 2015-12-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1307_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/1307/2015 del 8 dicembre 2015

Regeste

Résumé: Procédure de rappel d'impôt faisant suite à la découverte de contrats d'achats et de ventes d'actions par le contribuable. Absence de preuve du raisonnement soutenu par l'administration fiscale. Le train de vie du contribuable, que le revenu et la fortune déclarés n'arrivent pas assurer, aurait pu éventuellement être examiné au stade de la taxation initiale mais non plus dans le cadre du rappel d'impôt ouvert pour un autre motif.

Erwägungen

E. 12

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

Le litige porte sur le droit pour l'AFC-GE d'opérer des reprises sur la fortune et sur le revenu du contribuable pour les années fiscales 2001, 2002 et 2003. Le litige porte également sur les amendes prononcées. Le droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôts et en soustraction fiscale n'est pas remis en cause. 3)

L'intimé a demandé l'audition de deux témoins. L'un, mandataire des constituants de trusts et l'autre, mandataire ayant agi en qualité de séquestre.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012).

En l'espèce, la chambre de céans est en mesure de trancher le litige sans procéder aux auditions requises. 4)

Le litige concerne l'IFD et l'ICC 2001 à 2003. La taxation de l'IFD est soumise aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application.

Pour l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1er janvier 2010, ne s'applique qu'à partir de l'exercice fiscal 2010 (art. 72 LIPP). Le litige est donc soumis aux cinq lois cantonales que la LIPP a remplacées et qui sont désignées à

- 14/20 - A/4501/2010 l'art. 69 LIPP qui les abroge, ainsi qu'à leur réglementation d'application. Il est également soumis aux dispositions de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002, mais qui s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). S'agissant des sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la LPFisc, celle-ci prévoit qu'elles sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc). 5)

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

Est également applicable le principe de la libre appréciation des preuves. 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 (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 139). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuer-veranlagungsverfahren, 1989, p. 109 ch. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 416 et les nombreuses références citées).

- 15/20 - A/4501/2010

Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a). 6)

En matière d'imposition directe, pour l'IFD, l'imposition des personnes physiques a pour objet le revenu (art. 1 let. a LIFD). En matière d'ICC, l'imposition se fait sur le revenu et la fortune (art. 1 let. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14). 7) a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Est imposable à ce titre le rendement de la fortune mobilière dont font partie les dividendes provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

En matière d'ICC, les art. 1 et 6 let. c aLIPP-IV sont de même teneur.

b. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé, cette condition essentielle constituant le fait générateur de l'imposition du revenu. Tel est le cas lorsque le contribuable le reçoit, lorsqu'il peut en disposer librement ou juridiquement ou sur lequel il a un droit ferme (RDAF 2004 II 293 ; RDAF 2001 II 347 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 99 n. 12). 8) a. En matière d'ICC, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 - aLIPP-III - D 3 13). Sont notamment soumis à l'impôt : la fortune, les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandite représentant une part d'intérêts dans une entreprise, une société ou une association (art. 2 let. b aLIPP-III).

- 16/20 - A/4501/2010

b. La fortune est la somme de toutes les choses et valeurs patrimoniales dont une personne peut librement disposer (Xavier OBERSON, op. cit., p. 200 n. 5). Elle est imposable auprès du propriétaire de celle-ci ou de la personne qui peut disposer économiquement de celui-ci (Xavier OBERSON, op. cit., p. 201 n. 9). 9)

En l'espèce, les parties divergent d'abord quant au nombre d'actions acquises par le contribuable. Ce dernier prétend n'avoir acquis, à titre fiduciaire, que la moitié des actions F_____ et non l'entier des actions comme le retient la recourante. Le TAPI a considéré que l'opération était neutre sur le plan fiscal, M. A_____ ayant établi n'avoir acquis que la

moitié des titres qui avaient fait l'objet des deux conventions du 1er mars 2000, à l'aide d'un prêt d'un montant équivalant à leur valeur. L'AFC-GE s'insurgeant contre l'admission d'un tel fait, il y a lieu de déterminer la quantité de titres de la société maltaise que l'AFC-GE pouvait considérer avoir été acquis par le contribuable en 2000, dont il n'avait pas déclaré l'existence dans ses déclarations d'impôts 2001 à 2003.

Il ressort des pièces figurant au dossier que le 1er mars 2000, le contribuable avait signé deux conventions par lesquelles il s'engageait à acquérir la totalité du capital-actions de la société maltaise. Selon la première, il s'engageait à verser un montant de USD 25'000'000.- en contrepartie de la remise de 13'668 actions de cette société. Selon la deuxième, il s'engageait auprès d'un autre vendeur à acquérir le solde de celle-ci, soit 5'670 actions pour un montant de USD 5'000'000.-. Dans les deux conventions, le prix de vente était prévu payable en deux temps, le solde devant être payé jusqu'au 31 mars 2000, les actions n'étant en outre transférées que lors du versement du solde du prix de vente.

Les deux conventions du 1er mars 2000 constituent des contrats de vente au sens de l'art. 184 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) qui, selon l'adage *pacta sunt servanda* doivent être exécutés, à moins d'être modifiés ultérieurement voire résolus par les parties.

À teneur des principes relatifs au fardeau de la preuve en matière fiscale qui ont été rappelés, il appartient non pas à l'AFC-GE de prouver que lesdites conventions ont été exécutées, mais au contribuable d'apporter la preuve que les engagements contractuels qu'il avait pris ont été modifiés.

Si le recourant n'a fourni à l'autorité fiscale aucune pièce documentant clairement les circonstances de la modification de l'objet dudit contrat, il a produit le courrier qu'il a rédigé en juillet 2004, en rapport avec le transfert des titres à K_____, contresigné par l'administrateur de cette dernière et par le représentant de J_____ et de I_____. Dans ce courrier, est évoquée l'acquisition de 9'669 actions, soit la moitié des actions de la société maltaise, en mars et juin 2000. Il a fourni également des extraits du registre des actionnaires de la société maltaise, datant de juillet 2000 et juillet 2004, portant sur le même nombre d'actions.

- 17/20 - A/4501/2010

Selon l'AFC-GE, rien n'indique que le contribuable n'ait pas acquis également l'autre moitié du capital, en exécution des conventions précitées. Or, aucune pièce du dossier, hormis les conventions initiales datant de mars 2000, ne permettent de soutenir ce point de vue. Au contraire, la chronologie des faits ainsi que les pièces produites, confirment bien plus la version du contribuable.

En conséquence, comme l'acquisition des 9'669 actions a été financée par un montant que la recourante a reconnu comme étant emprunté par le contribuable, le TAPI a retenu à juste titre qu'il s'agissait d'une opération neutre du point de vue fiscal et que rien ne permettait de fonder une reprise.

Le recours doit être rejeté sur ce point. 10) L'AFC-GE fait grief au TAPI d'avoir omis d'examiner la question de l'évasion fiscale en rapport avec les dividendes versés par l'entreprise luxembourgeoise, ni d'avoir tenu compte d'un prêt à l'actionnaire qui aurait été fait par la société maltaise.

Lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée aux buts économiques poursuivis par celui-ci. Selon le Tribunal fédéral (ATF 131 II 627 635 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 précité et la jurisprudence citée), il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ;
- b) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée ;
- c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôts s'il était admis par l'autorité fiscale.

En l'espèce, tout le raisonnement fait par l'AFC-GE est fondé sur la prémisse que l'intimé est l'unique actionnaire F_____. Or, comme vu ci-dessus, il n'a pu être établi que l'acquisition de la moitié des actions en 2000 et leur revente en 2004. En outre, le contribuable a été membre du conseil d'administration de la société du 29 avril 2004 au 14 juillet 2004 uniquement.

En conséquence, le raisonnement de la recourante ne saurait être suivi, le contribuable n'ayant notamment pas, sur la base de ce qui peut être établi, la maîtrise du choix de la forme revêtue par les opérations en cause, première des conditions de l'évasion fiscale.

- 18/20 - A/4501/2010

En outre, s'agissant du prêt dissimulé, l'AFC-GE ne prend aucune conclusion quant à une reprise éventuelle qui devrait être faite et sa décision sur réclamation n'en fait même pas mention.

Le recours sera rejeté sur ces points également. 11) La recourante relève que le TAPI n'a pas examiné les arguments qu'elle avait développés concernant le train de vie du contribuable.

Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 5.3).

Force est de constater que les éléments qui permettent à la recourante d'estimer que les revenus et la fortune déclarés par le contribuable ne suffisent pas à assurer son train de vie, compte tenu notamment du loyer du logement qu'il occupe depuis le 16 janvier 2001 au _____ et du versement d'une pension alimentaire de plus de la moitié de son revenu, ressortent déjà des déclarations fiscales déposées par l'intimé. C'est donc à juste titre que le TAPI n'est pas entré en matière sur l'examen de ces aspects, la recourante n'ayant pas fondé les reprises contestées sur le train de vie du contribuable mais sur l'acquisition d'actions comme examiné ci-dessus.

En outre, la recourante n'a effectué aucune reprise pour ce motif. Il n'y a donc pas lieu d'instruire plus avant une situation qui aurait éventuellement pu l'être au stade de la taxation initiale mais non dans le cadre d'un rappel d'impôt qui fait suite à la découverte de contrats d'achats d'actions, comme en l'espèce.

Ce grief sera écarté. 12) Entièrement infondé, le recours doit être rejeté.

Malgré l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, le recours ayant été interjeté par une administration défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phrase LPA). Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée à l'intimé qui y a conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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