

# GE\_GERICHTE ATA/162/2021 vom 9. Februar 2021

GE Cour de justice, 2021-02-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_162\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_162_2021)

FR: GE\_GERICHTE ATA/162/2021 du 9 février 2021

IT: GE\_GERICHTE ATA/162/2021 del 9 febbraio 2021

## Regeste

Résumé: Application correcte de la notice relative aux rapports fiduciaires, en conformité de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Les éléments versés au dossier ne permettent ainsi pas d'établir l'existence d'un contrat de fiducie entre le contribuable et la société ayant vendu les participations en cause. En l'absence d'un tel rapport alors que la théorie dite « du triangle » n'est pas applicable dans le cas de l'art. 20 al. 3 LIFD, un quelconque apport de capital ne peut être davantage retenu en faveur du contribuable. Recours des contribuables rejeté, recours de l'AFC-GE admis.

## Erwägungen

### E. 12

avril 2011 sur le compte de B\_\_\_\_\_. Ce montant avait ensuite été débité du compte de B\_\_\_\_\_ en deux versements, le premier d'un montant de EUR 1'000'000.- le 6 mai 2011 et le second d'un montant de EUR 1'830'000.- le 20 juin 2011. Ces mêmes montants avaient été crédités sur le compte de M. A\_\_\_\_\_ aux mêmes dates. La différence de EUR 70'000.- s'expliquait par le fait que les parties au contrat de fiducie avaient convenu de conserver un solde suffisant sur le compte de B\_\_\_\_\_ pour couvrir les frais bancaires et honoraires divers liés à la vente de la participation de M. A\_\_\_\_\_ dans E\_\_\_\_\_ à C\_\_\_\_\_.

Au moment de la décision sur rappel d'impôt du 12 février 2016, l'AFC-GE disposait de tous les éléments pertinents pour analyser les rapports fiduciaires entre B\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_. Elle n'avait pas pris connaissance de nouveaux éléments concernant la transaction du 11 avril 2011 entre B\_\_\_\_\_, agissant pour M. A\_\_\_\_\_, et C\_\_\_\_\_, entre le 12 février 2016 et le 17 novembre 2017, date à laquelle elle avait informé les contribuables qu'elle entendait modifier le rappel d'impôt 2011 en leur défaveur. L'AFC-GE était ainsi, sans raison apparente, revenue sur son examen des rapports fiduciaires entre B\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_, sans qu'aucune information ou pièce nouvelle n'ait pu la déterminer à modifier son appréciation. Comme M. A\_\_\_\_\_ avait dûment informé l'AFC-GE de l'ensemble des circonstances de la transaction, il ne pouvait raisonnablement s'attendre à ce que celle-ci modifie son appréciation. La reformatio in pejus à laquelle avait procédé l'AFC-GE était donc contraire au principe de la bonne foi. En qualifiant le produit de vente de la participation de M. A\_\_\_\_\_ dans E\_\_\_\_\_ de manière différente, à savoir de gain en capital exonéré de l'impôt en 2008 et 2012 et de dividende en 2011, l'AFC-GE avait adopté un comportement contradictoire. 21) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les biens sous mandat fiduciaire n'étaient pas clairement établis par le contrat de fiducie, conformément à la notice. L'art. 1 dudit document faisait seulement référence aux actifs et au capital de la société, sans toutefois indiquer avec exactitude les éléments qui les composaient. La formulation vague des art. 1

- 11/26 - A/1465/2019 et 2 de l'accord semblait prévoir une représentation limitée aux actes ordinaires liés à la détention des actifs de B\_\_\_\_\_. Le contrat ne spécifiait rien concernant les actes extraordinaires, tel que la vente de tous les actifs de B\_\_\_\_\_, soit les actions de E\_\_\_\_\_. Le TAPI avait donc considéré à bon droit qu'il ne découlait ni de l'accord, ni d'aucune pièce que B\_\_\_\_\_ aurait détenu pour le compte de M. A\_\_\_\_\_ les actions E\_\_\_\_\_ cédées à C\_\_\_\_\_.

Selon la jurisprudence en la matière, la question consistait à déterminer si les recourants avaient réussi à démontrer l'existence d'un rapport fiduciaire, et non la validité de l'accord selon le droit américain. Or, ils n'avaient pas réussi à démontrer que B\_\_\_\_\_ aurait vendu les actions de E\_\_\_\_\_ en 2011 pour le compte de M. A\_\_\_\_\_. Le contrat de fiducie ne convainquait pas de l'existence d'un rapport fiduciaire, portant sur la vente de ces actions. Le TAPI était légitimé à exiger une preuve stricte de l'existence d'une relation fiduciaire du point de vue du droit fiscal suisse conformément à la jurisprudence.

Sans invoquer un nouvel argument ni produire de nouvelle pièce, les recourants se contentaient de déclarer que le compte de B\_\_\_\_\_ servait uniquement à la relation fiduciaire avec M. A\_\_\_\_\_ et à la transaction avec C\_\_\_\_\_. La distribution de EUR 2'830'000.- par B\_\_\_\_\_ à M. A\_\_\_\_\_ constituait donc une distribution de dividende de la part de la société dont il était actionnaire.

L'AFC-GE était en droit de revoir librement la taxation 2011 des contribuables à la suite de leur réclamation portant sur les années 2009 à 2011, notamment en modifiant leur imposition liée à l'actionnariat de M. A\_\_\_\_\_ auprès de B\_\_\_\_\_. Les recourants n'avaient apporté aucun élément probant permettant d'établir qu'elle leur aurait confirmé que la relation fiduciaire entre B\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_ était admise. Se fondant sur les bordereaux de rappel d'impôt 2009 à 2011 du 12 février 2016, ils n'alléguaient pas avoir pris des dispositions qu'ils ne pouvaient plus modifier par la suite sans subir de préjudice, ce d'autant plus qu'ils n'avaient jamais déclaré ces montants liés à l'actionnariat de M. A\_\_\_\_\_ auprès de B\_\_\_\_\_, jusqu'à leur dénonciation spontanée des

### **E. 13**

juin et 12 septembre 2013. La différence de traitement fiscal du produit de la vente des actions E\_\_\_\_\_ en 2011 (dividende) par rapport aux années 2008 et 2012 (gain en capital exonéré de l'impôt) ne pouvait être reprochée à l'AFC-GE. Elle pouvait revoir le traitement fiscal du produit de la vente durant l'année 2012, la réclamation portant sur les années 2009 à 2011. 22) Dans leur réplique, les recourants ont repris et persisté dans leurs précédents développements.

- 12/26 - A/1465/2019 b) Recours de l'AFC-GE 23) En parallèle, par acte du 9 mars 2020, l'AFC-GE a également recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI du 4 février 2020, en concluant à son annulation en tant que celui-ci admettait l'existence d'un apport en capital valablement effectué en 2008, et à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 8 mars 2019.

Dans la mesure où il statuait de façon définitive sur le principe de l'existence d'un apport en capital et ne laissait aucune marge de manœuvre à l'AFC-GE à cet égard – chargée d'instruire uniquement la valeur à laquelle les titres d'I\_\_\_\_\_ avaient été amenés à E\_\_\_\_\_ en 2008 –, le jugement querellé constituait un jugement final susceptible de recours. S'il devait être considéré comme une décision incidente laissant une marge de manœuvre à l'AFC-GE quant à la question d'instruire le montant du remboursement dudit

apport, le recours serait également recevable. Selon elle, la qualification d'apport en capital en 2008 étant contraire au droit, le renvoi visant à analyser si la vente des actions de E\_\_\_\_\_, qui avait eu lieu en 2008 et en 2011, constituait un remboursement dudit apport, n'avait pas lieu d'être. Dans la mesure où elle ne serait plus en mesure de contester ce point ultérieurement, il fallait admettre que le jugement entrepris lui causait un préjudice irréparable.

Le jugement était contesté en tant qu'il s'écartait des art. 20 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 22 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et de la circulaire n° 29 de l'AFC-CH sur le principe de l'apport de capital du 9 décembre 2010 (ci-après : circulaire n° 29).

L'apport ayant été effectué en 2008 par B\_\_\_\_\_ et la relation fiduciaire entre celle-ci et M. A\_\_\_\_\_ n'ayant pas été reconnue par le TAPI, il ne pouvait être considéré que B\_\_\_\_\_ avait effectué l'apport pour le compte de M. A\_\_\_\_\_. Ce n'était pas ce dernier, détenteur des droits de participation, qui avait effectué l'apport en capital en 2008, mais B\_\_\_\_\_, dont M. A\_\_\_\_\_ était l'actionnaire unique. L'apport avait donc été effectué par un proche (B\_\_\_\_\_) du détenteur des droits de participation (M. A\_\_\_\_\_). Cet apport n'ayant pas été effectué directement par un détenteur des droits de participation, il ne pouvait être qualifié d'apport en capital. Il aurait en outre dû être comptabilisé ouvertement dans le bilan commercial de E\_\_\_\_\_ pour être admis. Ce document n'avait toutefois pas été produit. Les recourants faisaient valoir que les exigences en matière de comptabilisation d'un apport en capital ne s'appliquaient pas au cas d'espèce, dans la mesure où B\_\_\_\_\_ n'était pas soumise à l'obligation de tenir une comptabilité selon le droit américain, sans toutefois le démontrer, alors que le fardeau de la preuve leur incombait. Les apports des actionnaires devant avoir été comptabilisés dans un compte spécial du bilan commercial pour bénéficier de la non-imposition au moment du remboursement d'un apport en capital, la

- 13/26 - A/1465/2019 constitution de telles réserves dans une société étrangère ne tenant pas de comptabilité ne pouvait donc être admise. Le transfert d'actifs effectué en 2008 par B\_\_\_\_\_ à E\_\_\_\_\_ ne constituant pas un apport en capital de M. A\_\_\_\_\_, le produit de la vente des actions de E\_\_\_\_\_, versé à M. A\_\_\_\_\_, ne pouvait être qualifié de remboursement d'apport en capital. 24) Les recourants ont conclu au rejet du recours, persistant dans leurs conclusions du 6 mars 2020.

L'exigence d'un rapport direct des actionnaires n'étant pas prévue par l'art. 20 al. 3 LIFD, la circulaire n° 29 y dérogeait. La théorie dite du triangle appliquée dans le cas de l'art. 60 let. a LIFD, devait l'être également concernant l'art. 20 al. 3 LIFD, de sorte que les versements émanant de proches du titulaire de parts étaient toujours qualifiés d'apports. Ainsi, le principe de l'apport en capital s'appliquait lorsqu'une prestation, effectuée par une société proche, était ultérieurement remboursée au titulaire de parts détenant les droits de participation de la société bénéficiaire dans sa fortune privée, ce qui était le cas en l'espèce. D'un point de vue fiscal, le transfert des actifs d'I\_\_\_\_\_, contrôlée par M. A\_\_\_\_\_, à E\_\_\_\_\_, détenue à 100 % par M. A\_\_\_\_\_ par l'entremise de B\_\_\_\_\_, en 2008 devait être qualifié de distribution dissimulée de dividende d'I\_\_\_\_\_ à M. A\_\_\_\_\_ à hauteur de l'apport effectué dans E\_\_\_\_\_. Un apport avait ainsi simultanément été effectué par M. A\_\_\_\_\_ dans E\_\_\_\_\_ par l'entremise de B\_\_\_\_\_. La vente des participations de E\_\_\_\_\_ en 2008, comme en 2011, constituait un remboursement de l'apport effectué par M. A\_\_\_\_\_ en 2008. Par ailleurs, la comptabilisation de l'apport dans le bilan commercial

prévue aux art. 5 al. 1 bis de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21) et 125 LIFD, n'était pas reprise aux art. 20 al. 3 LIFD et 7b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), de sorte que, selon la doctrine majoritaire, ces dispositions ne devaient pas permettre à l'AFC-CH de refuser d'exonérer le remboursement d'apports au motif qu'aucun poste distinct n'avait été comptabilisé. La circulaire n° 29 n'était pas compatible avec le texte clair de l'art. 20 al. 3 LIFD, lequel n'exigeait pas que les apports des titulaires de parts soient comptabilisés au bilan commercial. Cela étant dit, les exigences en matière de comptabilisation ne trouvaient pas application in casu car B\_\_\_\_\_ n'était pas tenue de tenir une comptabilité en vertu des lois de l'État du Delaware. L'apport effectué par M. A\_\_\_\_\_ par l'entremise de B\_\_\_\_\_ en 2008 était un apport en capital au sens des art. 20 al. 3 LIFD et 7b LHID. 25) Dans sa réplique, l'AFC-GE a maintenu sa position.

La circulaire n° 29 était corroborée par le Message du Conseil fédéral du 22 juin 2005 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II. M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas démontré qu'il contrôlait I\_\_\_\_\_, de sorte que sa qualité de proche de celle-ci était contestée. Les allégations de M. A\_\_\_\_\_ tendant à

- 14/26 - A/1465/2019 affirmer qu'I\_\_\_\_\_ avait valablement effectué un apport en capital à titre de proche n'étaient pas démontrées à satisfaction de droit. 26) Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 1)

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (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 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 145 LIFD). 2) a. Le litige porte, d'une part, sur la conformité au droit du refus de considérer le paiement de EUR 2'830'000.- comme un gain en capital privé, résultant de la vente du 11 avril 2011 de la participation de B\_\_\_\_\_ dans E\_\_\_\_\_, détenue, selon le contribuable, à titre fiduciaire pour lui-même et, d'autre part, sur la qualification d'apport en capital par le TAPI du transfert d'actifs effectué en 2008 d'I\_\_\_\_\_ à E\_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de B\_\_\_\_\_. La période fiscale concernée étant l'année 2011, tant en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 et les références citées).

c. Le présent litige traite de la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2015 concernant la période fiscale 2011, les années 2005 à 2010 n'étant plus litigieuses. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et de la LIPP.

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b). 3)

La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte

par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les

- 15/26 - A/1465/2019 preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C\_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C\_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. 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. 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. 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. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8 et les références citées).

a) Recours des contribuables 4)

Les contribuables font valoir que B\_\_\_\_\_ aurait agi à titre fiduciaire pour le compte ainsi qu'aux risques et profits de M. A\_\_\_\_\_, dans le cadre de la vente des actions de E\_\_\_\_\_ du 11 avril 2011, de sorte que le montant retenu par l'AFC-GE de EUR 2'830'000.- devait être considéré comme un gain en capital exonéré et non comme dividende.

a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; 17 LIPP). Est en particulier imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD et 22 al. 1 let. c LIPP).

Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont quant à eux exonérés d'impôt (art. 16 al. 3 LIFD ; 7 al. 4 let. b LHID ; 27 let. j LIPP).

- 16/26 - A/1465/2019

b. Un contrat de fiducie est un contrat, par lequel le fiduciaire transfère un droit (soit la propriété d'un bien ou d'une créance) au fiduciaire, qui doit l'exercer dans l'intérêt du fiduciaire et le lui retransférer à sa demande. Le fiduciaire perd la titularité du droit, mais conserve contre le fiduciaire un droit personnel sur son utilisation et sa restitution. En droit privé, la fiducie est distinguée de la simulation, en ce sens que le transfert du droit au fiduciaire est réellement voulu dans le premier cas, contrairement au second (Pierre

TERCIER/ Pascal PICHONNAZ, Le droit des obligations, 5ème éd., 2012, p. 199s n. 890 ss ; Franz WERRO, in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO [éd.], Code des obligations I - Art. 1-529 CO – Commentaire romand, 2ème éd., 2012, ad art. 394 CO n. 34 s ; ATA/22/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6a).

c. Déterminer les circonstances propres à établir l'existence d'un contrat relève des faits. En revanche, savoir quelle est la qualification juridique d'un contrat et en déterminer les conséquences, notamment fiscales, pour les parties, sont des questions qui relèvent du droit. Ainsi, savoir qui doit être tenu pour propriétaire d'actions détenues à titre fiduciaire et qui doit être imposé à ce titre est une question qui ne ressortit pas aux faits mais au droit (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_148/2016 et 2C\_149/2016 du 25 août 2017 consid. 7.1).

En droit fiscal, une transaction juridique conclue en son propre nom est, selon le cours ordinaire des choses, aussi réputée déployer des effets pour le compte de la personne qui agit (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 et 2C\_417/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.3.2). En principe, les autorités fiscales peuvent imputer les rapports de droit et leurs conséquences juridiques au contribuable dont le nom apparaît, sous réserve d'une contre-preuve. L'existence à titre exceptionnel d'un rapport fiduciaire impose donc au contribuable qui entend s'en prévaloir, en tant que facteur diminuant son imposition, d'en apporter la preuve. L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire. Cette preuve vaut tant en matière d'IFD et d'ICC que d'impôt anticipé (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_382/2017 précité consid. 5.6.1).

Ce n'est qu'en présence d'une convention de fiducie reconnue et à certaines conditions que les autorités fiscales admettent d'imposer les biens ou les droits détenus, ainsi que les rendements qui en découlent, auprès du fiduciaire en sa qualité de réel détenteur économique des biens ou droits faisant l'objet du contrat. Cette approche restrictive se justifie, car elle revient à permettre au fiduciaire de ne pas être imposé sur le revenu de titres bien que, sur le plan du droit civil suisse, il soit considéré comme propriétaire des biens ou des droits qui lui ont été transférés à titre fiduciaire. Pour sa part, le fiduciaire a une créance personnelle en restitution des biens propriété du fiduciaire. Le fait que le fiduciaire détient les actions pour le compte et aux risques du fiduciaire ne change donc rien à la qualité

- 17/26 - A/1465/2019 de propriétaire du fiduciaire au regard du droit civil. Cela ne signifie pas pour autant que les contribuables ne puissent être imposés en Suisse sur les titres (et les dividendes y afférents) détenus par le tiers à titre fiduciaire. En effet, en droit fiscal, en présence d'une convention de fiducie reconnue et à certaines conditions, les autorités fiscales admettent de n'imposer les biens ou les droits détenus, ainsi que les rendements qui en découlent, qu'auprès du fiduciaire en sa qualité de réel détenteur économique des biens ou droits faisant l'objet du contrat (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_785/2013 et 2C\_786/2013 du 28 mai 2014 consid. 4.5 et les références citées).

Il découle de la notice, à laquelle tant le Tribunal fédéral que la chambre de céans se réfèrent pour établir si les conditions permettant de tenir compte d'un rapport fiduciaire sur le plan du droit fiscal sont réunies, qu'il faut que le contribuable produise le contrat écrit de fiducie, qui doit indiquer notamment l'identité et l'adresse du fiduciaire (ch. 1 de la notice). L'absence de contrat écrit n'est pas forcément pour elle-même déterminante, à condition toutefois que d'autres éléments prouvent de manière évidente que la personne a agi pour le

compte d'un tiers. Lorsque des relations internationales sont en jeu, cette preuve doit reposer sur des exigences strictes, car ces relations sont largement soustraites au contrôle des autorités nationales. Il en découle en particulier que, lorsqu'une société de domiciliation sise à l'étranger est utilisée, le fiduciaire qui entend échapper à l'imposition au regard du droit suisse et qui ne produit pas de contrat, ne peut se dispenser d'indiquer qui en est le bénéficiaire économique, ce qui correspond à l'identité du fiduciaire (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_148/2016 et 2C\_149/2016 précité consid. 8.1 ; ATA/22/2016 précité consid. 6 ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 consid. 12 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007 consid. 4 et les arrêts cités).

En outre, les biens soumis au rapport fiduciaire doivent être énumérés avec exactitude, en indiquant les éléments qui les composent (désignation des titres avec les numéros, etc.). Tout nouveau placement fera l'objet d'un nouveau contrat ou tout au moins d'un avenant au contrat initial. Les modifications survenant dans la composition des biens fiduciaires (nouveaux placements, ventes, remboursements, emploi, etc.) doivent pouvoir être justifiés par des documents (ch. 2 de la notice). Le fiduciaire ne doit encourir aucun risque découlant du placement, de la gestion et de la réalisation des biens fiduciaires. Tous les frais y relatifs et autres charges telles que les amortissements ou les pertes doivent être supportés exclusivement par le fiduciaire. Ces conditions doivent être stipulées dans le contrat (ch. 3 de la notice). Le fiduciaire réclamera au fiduciaire une commission calculée selon les tarifs en usage pour le genre d'opération traitée. Les conditions détaillées de la rémunération du fiduciaire devront figurer dans le contrat (ch. 4 de la notice). En cas de détention fiduciaire de valeurs étrangères et participations non cotées en bourse, devront être présentés l'acte de constitution de la société étrangère ou tout autre document constatant son inscription dans les

- 18/26 - A/1465/2019 registres officiels, le bilan et le compte de pertes et profits (rapport de gestion) de l'exercice clos avant l'achat ou la souscription de la participation, ainsi que les pièces justificatives permettant de déterminer la valeur réelle de la participation détenue fiduciairement (ch. 9 let. b de la notice).

Tant que la preuve de l'existence du contrat fiduciaire n'est pas rapportée, les rapports de droit et les opérations juridiques sont attribués par l'autorité fiscale à celui au nom duquel ils sont conclus. La preuve de l'existence d'une convention de fiducie est soumise à des conditions strictes afin d'éviter des abus, y compris dans des relations entre parents. Il s'agit en particulier d'exclure que le contribuable qui apparaît comme le détenteur direct d'un patrimoine ou le bénéficiaire d'un revenu et qui allègue d'un rapport de fiducie, puisse échapper à l'imposition personnelle de ces éléments, soit par de simples allégations, soit par le recours à des constructions juridiques lui permettant d'abriter son patrimoine ou ses revenus.

Dans ce sens, le contribuable qui entend établir l'existence de rapports fiduciaires, doit en règle générale non seulement produire une documentation contractuelle écrite qui doit être établie au moment où se noue le rapport fiduciaire, mais qui doit permettre d'identifier clairement qui est le bénéficiaire final de la fiducie. Il s'agit en effet pour l'autorité fiscale de déterminer que les valeurs patrimoniales détenues ou perçues sous fiducie font réellement partie du patrimoine ou des revenus d'une tierce personne. Cela implique en particulier, lorsque le rapport de fiducie allégué est passé avec une société de domiciliation, que la documentation contractuelle produite par le contribuable permette d'identifier l'ayant droit économique qui contrôle cette entité et au bénéfice duquel celle-ci intervient lors de

l'établissement du rapport fiduciaire (ATA/22/2016 précité consid. 6 et les références citées).

d. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. À défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; ATA/87/2018 du 30 janvier 2018 et les références citées). Toutefois, du moment qu'elles tendent à une application uniforme et égale du droit, les tribunaux ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 et les références citées).

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des

- 19/26 - A/1465/2019 précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATA/87/2018 précité et les références citées).

e. En l'espèce, les contribuables se réfèrent au « nominee agreement », ainsi qu'au contrat de vente des actions de E\_\_\_\_\_ du 11 avril 2011, pour expliquer que B\_\_\_\_\_, agissant à titre fiduciaire au nom de M. A\_\_\_\_\_, aurait vendu à C\_\_\_\_\_ les actions de E\_\_\_\_\_ pour le compte et aux risques et profits de celui-ci.

À titre liminaire, les recourants invoquent une violation de leur liberté contractuelle et de la clause d'élection de droit en faveur du droit américain contenue dans le « nominee agreement » pour justifier de la légalité dudit accord. Toutefois, la question ici litigieuse n'est pas de savoir si l'accord en question a été établi de manière conforme au droit américain ou non, mais s'il peut être reconnu, au regard des exigences du droit fiscal suisse, comme un contrat de fiducie entre B\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_.

À cet égard, force est de constater que si le « nominee agreement », rédigé en la forme écrite, contient bien les noms et adresses des parties, il n'est toutefois pas daté et ne comporte pas de liste précise de biens confiés à titre fiduciaire à B\_\_\_\_\_. En effet, il ne peut être établi que cet accord a été conclu avant la première vente des actions de E\_\_\_\_\_ par B\_\_\_\_\_ du 17 juillet 2008, qu'aucun document n'atteste, hormis le contrat de vente du 11 avril 2011 et l'avis de crédit de EUR 2'565'000.- sur le compte n° 1\_\_\_\_\_ de B\_\_\_\_\_, effectué le 23 juillet 2008 par C\_\_\_\_\_ sous le motif « prise de participation ». En outre, les déclarations écrites de M. J\_\_\_\_\_ des 15 septembre 2015 et 8 avril 2019 (« Affidavit ») ont été rédigées postérieurement aux courriers de dénonciation des contribuables des 13 juin et 12 septembre 2013, tandis que sa décision du 6 juin 2018 en tant qu'administrateur de B\_\_\_\_\_ fait uniquement état des pouvoirs accordés à M. A\_\_\_\_\_ sur celle-ci, sans apporter de précisions quant à leur rapport de fiducie.

D'ailleurs, aucun titre n'atteste que M. A\_\_\_\_\_ est effectivement l'actionnaire unique de B\_\_\_\_\_ et de E\_\_\_\_\_, de même que l'actionnaire majoritaire, puis unique d'I\_\_\_\_\_. Les divers avis de crédit produits indiquent clairement que le paiement par C\_\_\_\_\_ à B\_\_\_\_\_ des montants de EUR 2'900'000.- le 12 avril 2011 et EUR 825'000.- le 23 février 2012, le sont en exécution de la vente du 11 avril 2011. En revanche, tel n'est pas le cas pour les versements de EUR 1'000'000.- et EUR 1'830'000.- des 6 mai et 20 juin 2011 sur le compte personnel de M. A\_\_\_\_\_. On ne saurait se fonder uniquement sur les soldes respectifs des compte nos 1\_\_\_\_\_ et 2\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2011 pour les justifier. Le tableau des paiements effectués entre 2008 et 2012 aux

- 20/26 - A/1465/2019 actionnaires d'I\_\_\_\_\_ ne permet pas davantage de comprendre l'écart entre le montant total versé de EUR 2'254'000.- et celui reçu de D\_\_\_\_\_ de EUR 6'290'00.-, alors que lesdits virements d'indemnisation auraient été effectués depuis les comptes bancaires de K\_\_\_\_\_, de M. A\_\_\_\_\_ et de B\_\_\_\_\_. Le fait que M. A\_\_\_\_\_ soit indiqué en tant que bénéficiaire économique du compte n° 1\_\_\_\_\_ de B\_\_\_\_\_ permet de retenir qu'il peut disposer de ces avoirs, ce qui ne démontre encore pas que B\_\_\_\_\_ détenait les actions de E\_\_\_\_\_ en son nom et pour son compte.

Certes, les contribuables expliquent qu'une rémunération a été versée à B\_\_\_\_\_ à hauteur de EUR 14'007.- entre les 29 août et 12 novembre 2012, pour couvrir ses frais pour la période du 17 juillet 2008 au 11 avril 2011. Aucun document susceptible d'en apprécier le détail et le montant pour une période de près de quatre ans n'a toutefois été remis, tandis que l'accord prévoyait en son art. 3 une rémunération annuelle de USD 1'000.-, en plus des frais réellement encourus. De plus, la prétendue rémunération de EUR 14'007.- n'a été versée qu'en 2012, alors que B\_\_\_\_\_ aurait détenu et vendu les titres de E\_\_\_\_\_ au nom de M. A\_\_\_\_\_ en 2008 déjà.

En ces circonstances, il ne saurait être considéré que le TAPI a procédé à une application excessivement stricte de la notice, alors que celle-ci correspond à la jurisprudence susrappelée du Tribunal fédéral et de la chambre de céans. Il s'ensuit que, tel que le retiennent l'AFC-GE et le TAPI, les éléments versés au dossier ne permettent pas de retenir que les contribuables ont démontré de manière suffisamment convaincante que B\_\_\_\_\_ est intervenue dans le cadre de la vente des actions de E\_\_\_\_\_ à C\_\_\_\_\_ en 2011, à titre fiduciaire, au nom et pour le compte de M. A\_\_\_\_\_. Le montant de EUR 2'830'000.- doit donc être qualifié de dividende, et non de gain en capital privé. 5)

Dans leur second grief, les recourants se plaignent d'une violation du principe de la bonne foi.

a. La procédure de réclamation a effet suspensif. Dès lors qu'une décision fiscale est susceptible d'être attaquée par un moyen de droit ordinaire, elle n'entre pas en force (Xavier OBERSON, Droit fiscal, 3e éd., 2012, n° 38 p. 538 et 559).

L'administration jouit des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation (art. 42 al. 1 LPFisc). Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de celui-ci (art. 43 al. 1 LPFisc et 135 al. 1 LIFD). Il en est de même des juridictions de recours (art. 50 al. 2 et 54 LPFisc).

b. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse

- 21/26 - A/1465/2019 du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_18/2015 du 22 mai 2015 consid. 3). L'interdiction des comportements contradictoires ne concerne que la même autorité, agissant à l'égard des mêmes justiciables, dans la même affaire ou à l'occasion de faits identiques (ATF 111 V 81). Il n'est pas interdit, même dans cette situation, à l'autorité de changer sa pratique pour des motifs pertinents. Elle y est même tenue si le droit a changé : mais elle ne peut le faire rétroactivement, ni même sans informer les personnes intéressées de son intention, lorsque l'effet en est la perte d'un droit ou l'irrecevabilité d'un moyen de droit (ATF 133 V 96 consid. 2.1.3.2 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, Vol. 1, Les fondements, 3e éd., 2012, p. 930).

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 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.3.2 ; ATA/1282/2018 du 27 novembre 2018 consid. 5.a).

c. Conformément à ce qui précède, dans le cadre d'une procédure de taxation, l'AFC-GE dispose d'un plein pouvoir d'appréciation. Ainsi, selon les règles procédurales applicables in casu, elle avait la compétence de revoir la totalité de la taxation des contribuables sur la base de leur réclamation du 10 mars 2016 contre les bordereaux de taxation du 12 février 2016. Il n'était pas nécessaire que l'AFC-GE dispose de nouveaux éléments pour y procéder. À cela s'ajoute qu'elle a valablement permis aux contribuables d'exercer leur droit d'être entendus en leur impartissant un délai au 18 décembre 2017, prolongé au 18 mai 2018, pour se prononcer sur la reformatio in pejus envisagée. Les recourants ont fait usage de ce droit le 18 juin 2018.

Quant au fait que l'AFC-GE aurait taxé de manière différente les transactions effectuées en 2008 et en 2011, il sied de rappeler que seule la taxation pour l'année fiscale 2011 est l'objet du présent litige. Il importe ainsi d'examiner la conformité de celle-ci au droit, dans la mesure où le principe de la légalité prime en droit fiscal. En outre, compte tenu de l'étanchéité des exercices fiscaux, les éléments pris en considération pour les années 2008 et 2012 n'ont aucune influence sur ce qui précède.

Ce grief doit ainsi être rejeté.

- 22/26 - A/1465/2019 b) Recours de l'AFC-GE 6)

Pour sa part, l'AFC-GE invoque une violation des art. 20 al. 3 LIFD, 22 al. 3 LIPP et de la circulaire n° 29. En l'absence de relation fiduciaire entre M. A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_, l'apport effectué en 2008 par cette dernière l'a été par un proche du détenteur des droits de participation (et non par le détenteur lui-même), de sorte qu'il ne peut être qualifié d'apport en capital. Compte tenu de l'obligation de comptabiliser les apports des actionnaires dans un compte spécial du bilan commercial pour bénéficier de la non-imposition au moment du remboursement d'un apport en capital, la constitution de telles réserves dans une société étrangère ne tenant pas de comptabilité ne pouvait être admise.

À l'inverse, les recourants estiment que la circulaire n° 29 dérogerait à l'art. 20 al. 3 LIFD, celui-ci n'exigeant pas de rapport direct des actionnaires. La théorie dite du triangle devrait s'appliquer dans ce cas, de sorte que les versements émanant de proches du titulaire de parts seraient toujours qualifiés d'apports.

a. Le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires (réserves issues d'apports de capital) effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social (art. 20 al. 3 LIFD et 22 al. 3 LIPP).

Les apports des membres de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives, y compris l'agio et les prestations à fonds perdu, ne constituent pas un bénéfice imposable (art. 60 let. a LIFD et 14 let. a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

b. Le 9 septembre 2015 est entrée en vigueur la circulaire n° 29a de l'AFC-CH sur le principe de l'apport en capital (nouveau droit comptable). Celle-ci ne s'appliquant pas rétroactivement, la circulaire n° 29 est applicable in casu.

Elle précise que sont considérés comme des apports de capital au sens des art. 20 al. 3 LIFD et 5 al. 1bis LIA, les apports, les agios et les versements supplémentaires qui ont été effectués directement par les détenteurs de droits de participation et qui sont comptabilisés ouvertement en tant que tels (apports apparents de capital) dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative bénéficiaire (ch. 2.1 de la circulaire n° 29).

En cas de distribution d'un avantage entre des sociétés-sœurs, les personnes qui détiennent des participations reçoivent, d'un point de vue économique, un avantage appréciable en argent de la part de la société qui le fournit, avantage qu'elles apportent à la société bénéficiaire. Dans le cadre du principe de l'apport de capital, l'attribution d'avantages entre sociétés-sœurs ne constitue cependant pas des apports aux réserves issues d'apports de capital car les apports ne sont pas

- 23/26 - A/1465/2019 fournis directement par le détenteur des droits de participation et les plus-values transférées à la société de capitaux ou à la société coopérative reprenante peuvent uniquement être comptabilisées de manière ouverte qu'au moyen d'une réévaluation (ch. 2.2.1 de la circulaire n° 29).

Les apports, les agios et les versements supplémentaires effectués après le 31 décembre 1996 ne sont traités comme un remboursement du capital-actions ou du capital social selon l'art. 5 al. 1 LIA que s'ils ont été comptabilisés dans un compte spécial du bilan commercial et si la société de capitaux ou la société coopérative communique toute modification de ce compte à l'AFC-CH. Les apports ouverts en capital versés par des détenteurs de droits de participation après le 31 décembre 1996 et avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2011, des art. 20 al. 3 LIFD et 5 al. 1 LIA peuvent être portés en compte au plus tard dans le bilan commercial final de l'exercice qui se termine en 2011. Les pertes qui auraient été mises à la charge des réserves issues d'apports de capital diminuent ces réserves définitivement (ch. 7.1 de la circulaire n° 29).

c. La majorité de la doctrine considère que cette position de l'AFC-CH n'est pas cohérente, en ce sens que la théorie dite « du triangle » devrait s'appliquer à l'art. 20 al. 3 LIFD, au même titre que pour l'art. 60 let. a LIFD. Cette approche est confirmée par la suppression de l'exigence que les apports soient effectués directement par les détenteurs de droits de

participations, qui aurait pu constituer le fondement d'une telle exception, lors des débats parlementaires. L'identité des textes des art. 20 al. 3 et 60 let. a LIFD milite également en faveur d'un souci d'interpréter ces deux textes de manière concordante. Finalement, la position de l'AFC-CH se heurte au droit constitutionnel en ce qu'elle revêt un caractère arbitraire, visant à appliquer, selon sa convenance, tantôt la réalité économique tantôt l'apparence juridique de l'opération concernée (Robert DANON/ Thierry OBRIST, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2e éd., 2017, n. 317 ss ad. art. 20 LIFD).

Toutefois, dans son message du 22 juin 2005 concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II ; RIE II, FF 2005 4469), le Conseil fédéral indique expressément qu'en règle générale, les relations en triangle ne peuvent pas non plus donner lieu à un apport de capital, par exemple lorsque le même actionnaire (société mère ou personne) procède à un transfert de bénéfices entre deux sociétés-sœurs, avec redressement dans la société qui accorde l'avantage et adaptation, non imposée, des réserves (le cas échéant dans le bilan fiscal seulement) de la société bénéficiaire. Il est ainsi important que seuls les apports, les agios et les suppléments (au sens des art. 60 let. a, LIFD et 24 al. 2 LHID) qui ont été versés directement par les détenteurs des droits de participation soient assimilés au remboursement de capital-actions ou de capital

- 24/26 - A/1465/2019 social. Seules de telles prestations peuvent revenir sans impôt anticipé aux actionnaires suisses et étrangers (FF 2005 4538).

d. L'exigence de comptabilisation des réserves issues d'apport au bilan commercial fait également l'objet d'un débat doctrinal. Alors que la large majorité des auteurs considèrent que l'exigence formulée à l'art. 125 al. 3 LIFD n'a pas de portée matérielle et ne conditionne en conséquence pas l'application du principe de l'apport en capital, certains commentaires, mais surtout l'AFC-CH retiennent que l'art. 20 al. 3 LIFD ne peut s'appliquer qu'en présence de réserves formellement comptabilisées sur un compte spécial du bilan commercial. Si le Conseil fédéral proposait d'introduire cette précision à l'art. 20 al. 3 LIFD, celle-ci a été supprimée à la suite de son passage devant le Parlement. L'art. 20 al. 3 LIFD n'exige ainsi plus que les apports des titulaires de parts soient comptabilisés au bilan commercial. La comptabilisation au bilan commercial figure désormais à l'art. 125 al. 3 LIFD (Robert DANON/Thierry OBRIST, op. cit., n. 280 ss ad art. 20 LIFD).

e. En l'occurrence, le TAPI a retenu que le transfert à E\_\_\_\_\_ des actifs de sa filiale I\_\_\_\_\_ représentait un apport en capital au sens des art. 20 al. 3 LIFD et 22 al. 3 LIPP, de sorte que l'AFC-GE devait en déterminer le montant selon la valeur à laquelle les titres d'I\_\_\_\_\_ avaient été amenés à E\_\_\_\_\_ en 2008.

Cependant, il ressort des considérants qui précèdent qu'un rapport de fiducie ne peut être retenu entre B\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_ et qu'aucun élément ne démontre que le second était en réalité le véritable détenteur des participations d'I\_\_\_\_\_ et de E\_\_\_\_\_. Or, la circulaire n° 29 préconise, en conformité avec la position du Conseil fédéral, que la théorie dite « du triangle » ne saurait être appliquée dans le cas de l'art. 20 al. 3 LIFD, contrairement à celui de l'art. 60 let. b LIFD. Cette approche a pour conséquence que seuls les apports versés par le détenteur direct des participations peuvent être assimilés au remboursement de capital-actions ou de capital social. En l'absence de contrat de fiducie entre B\_\_\_\_\_ et M. A\_\_\_\_\_, le seul détenteur direct des participations de E\_\_\_\_\_ est B\_\_\_\_\_. Ainsi, un

quelconque apport de capital ne peut être retenu en faveur de M. A\_\_\_\_\_.

Cette seule condition suffisant à exclure in casu l'existence d'un apport en capital au sens des art. 20 al. 3 LIFD et 22 al. 3 LIPP, il n'y a pas lieu d'examiner si celle de la comptabilisation des réserves issues de l'apport au bilan commercial devait également être remplie.

Ce grief doit être admis.

Au vu de ce qui précède, le recours interjeté par les contribuables sera rejeté, tandis que celui de l'AFC-GE sera admis.

- 25/26 - A/1465/2019 7)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des contribuables, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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