

# **GE\_GERICHTE ATA/197/2013 vom 26. März 2013**

GE Cour de justice, 2013-03-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_197\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_197_2013)

FR: GE\_GERICHTE ATA/197/2013 du 26 mars 2013

IT: GE\_GERICHTE ATA/197/2013 del 26 marzo 2013

## **Regeste**

Résumé: Vu l'imbrication étroite entre les procédures de rappels d'impôts, de taxation ordinaire et de soustraction d'impôts, l'art. 6 CEDH est applicable sous son volet pénal. La prescription des créances fiscales et des amendes pour tentative de soustraction d'impôts ainsi que pour soustraction consommée est examinée à l'aune de l'ancien droit applicable aux périodes fiscales de 1995 à 2001. La sentence arbitrale ne constitue pas une preuve de la relation fiduciaire. Pas de motif nouveau inconnu justifiant le rappel d'impôt car l'autorité fiscale pouvait se rendre compte, au moment de la taxation, à la lecture du dossier, de l'absence de pièces écrites relatives à l'emprunt litigieux. Le rappel d'impôt visant la réévaluation des actions est justifié car le recourant avait indiqué une valeur nulle dans sa déclaration fiscale, sans attirer l'attention de l'autorité fiscale sur son incapacité à les évaluer.

## **Erwägungen**

### **E. 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).

Le présent litige porte, d'une part, sur les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997-1998 ainsi que ICC 1995 à 1997 et, d'autre part, sur les taxations IFD 1999-

- 18/33 - A/4832/2008 2000 et 2001-B ainsi que ICC 1998 à 2001-B. Le rappel d'impôt IFD 1995 a été jugé prescrit par le TAPI, ce qui n'est pas contesté par les parties.

En ce qui concerne les amendes, le recours porte sur les amendes IFD 1996 à 1998 pour soustraction consommée d'impôt, les amendes IFD 1999 à 2001 pour tentative de soustraction d'impôt et les amendes ICC 1998 à 2001 pour tentative de soustraction d'impôt. Le TAPI a estimé prescrites les amendes afférentes à l'IFD 1995 et à l'ICC 1995 à 1997, ce qui n'est pas contesté par les parties.

### **E. 2**

S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la lex mitior.

En l'espèce, l'IFD est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

Quant à l'ICC, les prétentions y relatives concernant les années fiscales 1995 à 2000 sont réglées par la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP). En effet, les dispositions fiscales entrées en vigueur le 1er janvier 2001 ont abrogé la plupart des dispositions de la LCP. Toutefois, ces dernières demeurent applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001 (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et les références citées). S'agissant de l'ICC 2001, il est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). En vigueur depuis le 1er janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). Quant aux règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du

#### **E. 4**

Le recourant se plaint d'une violation de l'obligation de motivation du TAPI au motif que ce dernier ne s'est pas prononcé sur la reprise contestée des actions de la banque A\_\_\_\_\_ sous l'angle de ses revenus.

Prévue à l'art. 46 al. 1 LPA, l'obligation de motivation des décisions se fonde subsidiairement sur le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Cette obligation vise à ce que le justiciable comprenne la décision et exerce ses droits de recours et à ce que l'autorité de recours puisse effectuer son contrôle. Elle est réalisée lorsque l'autorité mentionne les motifs sur lesquels elle fonde sa décision de manière à ce que le recourant saisisse la portée de la décision et puisse l'attaquer en connaissance de cause (ATF 129 I 232 consid. 3.2 p. 237 ; Arrêts du

- 20/33 - A/4832/2008 Tribunal fédéral 1C\_70/2012 du 2 avril 2012 ; 8C\_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; 1C\_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 et les arrêts cités ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, nos 1572 ss).

Une réparation devant l'instance du recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s. ; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; 132 V 387 consid. 5.1 p. 390 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C\_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et références citées ; 1C\_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 8C\_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; 5A\_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; 1C\_104/2010 du 29 avril 2010 consid. 2 ; ATA/435/2010 du 22 juin 2010 consid. 2). La réparation dépend cependant de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 126 I 68 consid. 2 p. 72 et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C\_63/2008 du 25 août 2008 consid. 2.1 ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012) ; elle peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; ATA/301/2012 du 15 mai 2012). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse

(ATA/301/2012 précité ; ATA/711/2011 du 22 novembre 2011).

En l'espèce, le recourant conclut, dans son acte de recours du 26 novembre 2008 adressé à la juridiction inférieure, à l'annulation des reprises fiscales en lien avec les actions de la banque A\_\_\_\_\_. Les décisions sur réclamation de l'AFC- GE du 27 octobre 2008 renvoient à son courrier du 16 novembre 2007 détaillant les reprises fiscales envisagées. Parmi celles-ci figurent les reprises découlant des actions de la banque A\_\_\_\_\_ dans les revenus et la fortune du contribuable pour les périodes de calcul 1997 à 2001. Or, dans son jugement, le TAPI ne se prononce nullement sur les reprises découlant de ces actions sous l'angle des revenus. Il viole ainsi son obligation de motivation et le droit d'être entendu du contribuable. Cependant, le renvoi de la cause au TAPI sur ce point n'est qu'une vaine formalité allongeant inutilement la procédure. En effet, cette juridiction dispose du même pouvoir d'examen que la chambre administrative. Dans ses recours devant ces deux instances, le contribuable conteste uniquement le principe de l'imposition desdites actions, à l'exclusion des montants y relatifs. Il fonde son argumentation, sous l'angle tant des revenus que de la fortune, sur la détention à titre fiduciaire de ces titres. Dès lors, le raisonnement ci-dessous relatif à l'imposition de la fortune est également applicable à celui portant sur l'imposition des revenus, le recourant ne soulevant pas d'argumentation différente. Par conséquent, pour des motifs d'économie de procédure et au vu des raisons - 21/33 - A/4832/2008 développées ci-dessous, la chambre administrative renonce à renvoyer la cause au TAPI sur ce point.

## **E. 5**

Le recourant invoque une violation de son droit à être personnellement entendu fondé sur l'art. 6 CEDH, au motif que le TAPI n'a pas fait suite à sa demande formulée dans son courrier du 30 août 2011.

a. Avant d'examiner ce grief, il convient d'examiner si l'art. 6 CEDH s'applique à la présente cause.

Conformément à l'ACEDH *Chambaz c. Suisse* du 5 avril 2012 (req. no 11663/04, §§ 41-48), l'art. 6 CEDH est applicable, sous son volet pénal, à une procédure administrative visant à la fois la procédure purement administrative de fixation d'impôts et la procédure pénale de soustraction d'impôts à la condition suivante (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 4c). Il faut que la procédure portant sur une accusation en matière pénale, telle que la procédure réprimant la soustraction d'impôt (ACEDH A.P., M.P. et T.P. c. Suisse, du 29 août 1997, Recueil des arrêts et des décisions 1997-V, §§ 40 ss ; ATF 119 Ib 311 traduit in RDAF 1995 p. 118 ; ATF 121 Ib 257), soit suffisamment liée à l'autre procédure pour des raisons tenant soit aux faits sur lesquels elles portent, soit à la manière dont elles sont menées par les autorités nationales (ACEDH *Chambaz* précité, § 43). L'examen de l'art. 6 CEDH est global et porte sur l'ensemble des procédures suffisamment liées entre elles (ACEDH *Chambaz* précité, § 43). Le caractère manifestement pénal des amendes pour soustraction d'impôts s'étend aux procédures de fixation des montants dus à titre d'impôts (ACEDH *Chambaz* précité, § 42 ; ATA/18/2013 précité).

En l'espèce, les procédures de rappel d'impôts, de taxation ordinaire et de soustraction d'impôts découlent d'un même contexte de faits. Elles ont en outre été menées en parallèle par l'AFC-GE de sorte qu'il est impossible de distinguer les phases de la procédure portant sur la soustraction d'impôts et celles portant sur les rappels d'impôts et les taxations. Vu l'imbrication étroite de ces procédures, l'art. 6 CEDH trouve application sous son volet

pénal dans la présente cause.

b. Selon l'art. 6 § 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi. La tenue d'une audience publique est un principe fondamental d'une importance particulière en matière pénale, qui permet notamment au justiciable d'être personnellement entendu par un tribunal au sens de l'art. 6 CEDH (ACEDH Jussila c. Finlande, du 23 novembre 2006, req. no 73053/01, § 40 ; ATF 119 Ib 311 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_232/2011 précité). Ce droit à être personnellement entendu n'est cependant pas absolu. Il ne doit en particulier pas être appliqué dans toute sa rigueur dans des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les majorations d'impôts. L'élément

- 22/33 - A/4832/2008 fondamental est avant tout le respect du principe d'équité (ACEDH Jussila précité, §§ 41-43 ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003). Reconnaissant qu'une procédure écrite peut souvent se révéler plus efficace qu'une procédure orale, la Cour EDH considère que le fait que le justiciable ait amplement eu l'occasion de présenter par écrit ses moyens de défense et de répondre aux conclusions des autorités fiscales respecte le principe d'équité de l'art. 6 CEDH et n'exige pas la tenue d'une audience (ACEDH Jussila précité, §§ 47-48).

L'art. 29 al. 2 Cst. n'accorde pas une protection plus large que l'art. 6 § 1 CEDH, dans la mesure où la disposition constitutionnelle n'implique pas une audition personnelle de l'administré, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D\_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et les arrêts cités ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012).

En l'espèce, le recourant a pu s'exprimer par écrit à plusieurs reprises, tout au long des deux procédures devant le TAPI ainsi que devant la chambre administrative, pour développer ses arguments et répondre à ceux de l'autorité fiscale. Dès lors qu'il ne dispose pas d'un droit d'être entendu oralement, le droit d'être entendu du contribuable a été respecté et le grief y relatif écarté.

## **E. 6**

Le recourant conteste la position du TAPI s'agissant de la remise en cause du principe des amendes pour tentative de soustraction. Le TAPI et l'AFC-GE considèrent qu'il s'agit d'une conclusion nouvelle formulée dans la réplique du contribuable du 30 novembre 2010 et en-dehors du délai de recours. Le recourant estime qu'il s'agit d'un complément de motivation relevant l'absence d'intention et le caractère prématuré des amendes.

Selon l'art. 49 al. 2 LPFisc, qui équivaut à l'art. 65 al. 2 LPA, l'acte de recours doit indiquer ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se prévaloir. Les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (ATA/133/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/294/2009 du 16 juin 2009 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006).

En l'espèce, l'acte du recours du 26 novembre 2008 devant les anciennes commissions de recours en matière d'impôts ne comporte pas de conclusion remettant en cause le principe des amendes pour tentative de soustraction. Le recourant s'est limité à demander à ce que les amendes soient recalculées sur la base des rappels d'impôts subsistant après l'annulation des reprises contestées. Il a en particulier relevé que l'amende pour tentative relative à l'année 2001-B pouvait

- 23/33 - A/4832/2008 uniquement porter sur le supplément d'impôt lié aux éléments non déclarés. En contestant le principe de ces amendes dans sa réplique du 30 novembre 2010, le recourant a déposé une conclusion nouvelle hors du délai de recours. Le TAPI a donc considéré à juste titre que cette conclusion était tardive. Ce grief doit être écarté.

## **E. 7**

La question de la prescription des créances et amendes fiscales litigieuses doit être examinée. En droit public, de jurisprudence constante, cette question doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

La prescription est une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités ; ATA/164/2010 du 9 mars 2010). Elle est soumise au droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses. En matière de prescription, il y a lieu de distinguer le droit de taxer (art. 120 LIFD, art. 368 aLCP), le droit de percevoir l'impôt (art. 121 et 152 LIFD, art. 369 aLCP) et le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt (art. 152 LIFD, art. 340 et 341A aLCP).

### **IFD**

En application de l'art. 120 LIFD, le droit de taxer les années fiscales 1999 à 2001 n'est pas prescrit. Les bordereaux y relatifs ont été notifiés les 7 octobre 2005 respectivement le 15 décembre 2006, soit dans le délai de cinq ans dès la fin de la période fiscale concernée et avant l'écoulement du délai de prescription absolu de quinze ans après la fin de la période fiscale. Quant aux créances fiscales relatives à ces taxations, elles ne sont pas non plus prescrites en application de l'art. 121 LIFD. Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas encore entrées en force de sorte que les délais de prescription de l'art. 121 LIFD n'ont pas encore commencé à courir.

S'agissant des rappels d'impôts IFD 1996 à 1997, ils sont atteints par le délai de péremption absolu de l'art. 152 al. 3 LIFD. Selon cette disposition, le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte, soit in casu fin 2011 respectivement fin 2012. Quant au rappel d'impôt IFD 1998, il n'est pas atteint par la péremption. D'une part, il n'est pas affecté par le délai précité de l'art. 152 al. 3 LIFD. D'autre part, la procédure y relative a été ouverte par courrier du 20 décembre 1999, soit dans le délai de dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD). Par conséquent, seuls les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997 seront annulés.

- 24/33 - A/4832/2008

En ce qui concerne les amendes IFD 1996 à 1998 pour soustraction d'impôt consommée, la poursuite pénale y relative n'est pas prescrite dans la mesure où elle a été ouverte par courriers séparés du 20 décembre 1999 pour l'IFD 1997- 1998 et du 19 septembre 2000

pour l'IFD 1995-1996, soit dans le délai de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation a été effectuée de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD). Quant aux amendes afférentes à ces années fiscales, elles ne sont pas prescrites (art. 185 al. 2 cum art. 121 LIFD). Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas encore entrées en force de sorte que les délais de prescription n'ont pas encore commencé à courir (art. 185 al. 2 cum art. 121 LIFD).

La poursuite pénale de la tentative de soustraction d'impôt se prescrit par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, ce dies a quo correspond à l'entrée en force de la décision de taxation. La poursuite de la tentative de soustraction peut être introduite pendant la procédure de taxation et doit l'être avant l'entrée en force de la taxation (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.719/2004 du

### **E. 11**

mai 2005 consid. 4). En l'espèce, la poursuite pénale relative à l'IFD 1999- 2000 a été ouverte par courrier du 16 juillet 2001, soit avant l'entrée en force des décisions de taxation y relatives qui sont contestées dans la présente procédure. Elle n'est donc ni prescrite, ni prématurée. Quant à celle portant sur l'IFD 2001-B, elle a abouti à la notification de l'amende y relative le 26 février 2008. A cette date, la taxation IFD 2001-B, notifiée le 15 décembre 2006, n'était pas entrée en force car elle avait été contestée par réclamation du 12 janvier 2007 et abouti à la décision sur réclamation du 27 octobre 2008, origine de la présente procédure de recours. La procédure pénale de la tentative de soustraction d'impôt IFD 2001-B a donc été introduite pendant la procédure de taxation et avant l'entrée en force du bordereau IFD 2001-B. Elle n'est ni prématurée ni prescrite, le délai de prescription n'ayant pas commencé à courir (art. 184 al. 1 let. a LIFD). La réglementation de la prescription des amendes IFD 1999 à 2001 pour tentative de soustraction d'impôt est la même qu'en cas de soustraction consommée d'impôt (art. 185 al. 2 cum art. 121 LIFD). Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas encore entrées en force de sorte que les délais de prescription n'ont pas encore commencé à courir (art. 185 al. 2 cum art. 121 LIFD).

### **ICC**

S'agissant des bordereaux de taxation ICC 1998 à 2001, en vertu de l'art. 368 aLCP, 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. Il s'agit d'un délai de péremption dont

- 25/33 - A/4832/2008 le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est valablement introduite par le premier acte de l'administration fiscale déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable, comme un bordereau rectificatif (ATA/547/2001 du 28 août 2001 consid. 6b ; ATA du 25 août 1992 dans la cause R. consid. 6a). Les bordereaux ICC 1998 à 2001 ont été notifiés dans ce délai de sorte que le droit de taxer n'est pas prescrit.

Quant à la prescription des créances fiscales ICC 1998 à 2001, elle est régie par l'art. 369 aLCP. Selon cette disposition, les créances de l'Etat pour la perception des impôts se prescrivent par un délai de 5 ans dès le jour de l'entrée en force de la décision de taxation.

Par ailleurs, l'aLCP ne contient pas de délai de prescription absolu (ATA/346/2006 précité). En l'espèce, les créances litigieuses précitées font l'objet de la présente procédure et ne sont pas encore entrées en force, de sorte que le délai n'a pas encore commencé à courir. Le grief du recourant portant sur les bordereaux initiaux ICC 1995 à 1997 tombe à faux dans la mesure où ces derniers ne sont pas contestés dans le cadre de la présente procédure remontant à l'ouverture de la procédure de contrôle et qu'ils étaient alors déjà en force.

Quant aux bordereaux de rappel d'impôts ICC 1995 à 1997, la prescription du droit d'introduire la procédure de rappel d'impôt est régie par les art. 340 et 341A aLCP. Elle est soumise à un délai de cinq ans dès l'entrée en force de la décision de taxation initiale (ATA/374/2010 du 1er juin 2010 consid. 6b). L'aLCP ne contient en outre pas de délai de prescription absolu (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées). En l'espèce, les bordereaux initiaux ICC 1996 et 1997 n'ont pas été contestés, contrairement au bordereau initial ICC 1995. Celui-ci a fait l'objet d'une réclamation le 19 janvier 1996, qui a conduit à la notification du bordereau rectificatif ICC 1995 le 26 mai 1997. Ce dernier est entré en force en juin 1997. L'AFC-GE a introduit la procédure de rappel d'impôt ICC 1995 à 1997 par courrier du 19 septembre 2000. Ce courrier est un acte de l'AFC-GE déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable au sens de la jurisprudence susmentionnée. Les rappels d'impôt ICC 1995 à 1997 ne sont ainsi pas prescrits.

En ce qui concerne la prescription des amendes pour tentative de soustraction d'impôt portant sur l'ICC 1998 à 2001, la prescription est réglée par l'art. 341A aLCP, qui prévoit un délai relatif de cinq ans. Ce dernier court dès la commission de l'infraction conformément à la jurisprudence y relative (ATA/359/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008). Bien que l'aLCP ne renferme pas de délai de prescription absolu, l'amende pour soustraction d'impôt est soumise, en raison de son caractère pénal, à un délai de prescription absolu de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à l'époque (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les

- 26/33 - A/4832/2008 références citées). Ce délai commence à courir dès la commission de l'infraction, soit dès l'établissement de la déclaration fiscale inexacte ou incomplète de la part du contribuable (ATA G. du 6 octobre 1992, résumé in SJ 1993 p. 569 ; ATA D. du 24 octobre 2000). Contrairement à l'avis de l'AFC-GE, la tentative de soustraction d'impôt est soumise aux mêmes règles de prescription que la soustraction consommée d'impôt. Ces deux infractions sont toutes deux prévues par l'art. 341 aLCP qui prévoit une amende fiscale pouvant s'élever jusqu'à dix fois le montant de l'impôt éludé. Elles constituent toutes deux une sanction de caractère pénal conformément à la jurisprudence précitée. Le raisonnement de l'AFC-GE ne peut par ailleurs être retenu, dans la mesure où cette autorité s'appuie sur une jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 184 LIFD, dont le dies a quo du délai de prescription est différent de celui découlant de la jurisprudence de la chambre précitée. La prescription de la poursuite pénale en cas de tentative de soustraction d'impôt en matière d'IFD commence à courir à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction est commise (art. 184 LIFD). En l'espèce, les amendes ICC 1998 à 2001 sont atteintes par le délai de prescription absolu, les déclarations fiscales y relatives ayant été signées respectivement les 19 février 1999, 17 avril 2000, 18 mars 2001 et 13 janvier 2003. Elles seront donc annulées. 8.

Le recourant conteste la prise en compte des actions de la banque A\_\_\_\_\_ au motif qu'il les détient à titre fiduciaire uniquement, une partie pour le compte du trust Z\_\_\_\_\_ et

l'autre partie pour le compte de V\_\_\_\_\_. Il se prévaut à cet effet de deux contrats de fiducie conclus avec chacune de ces deux entités.

a. 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 (P. TERCIER / P. PICHONNAZ, *Le droit des obligations*, 5ème éd., 2012, p.199s n°890 ss ; F. WERRO, L. THEVENOZ / F. WERRO (éd.), *Code des obligations I - Art. 1-529 CO - Commentaire*, 2ème éd., 2012, ad art. 394 CO n° 34s).

b. En cas de fiducie, l'imposition des biens et des rendements se fait auprès du fiduciaire, c'est-à-dire le propriétaire économique, moyennant le respect de plusieurs conditions, mentionnées notamment dans une notice de l'AFC-CH d'octobre 1967 (notice S-02.107 sur les rapports fiduciaires, accessible sous <http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dokumentation/00207/00431/index.html?lang=fr> [consulté le 21 mars 2013] - ci-après : la notice) et reprise par la jurisprudence de la juridiction de céans (ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 consid. 12 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007 consid. 4 et les arrêts cités). Parmi ces

- 27/33 - A/4832/2008 conditions, figurent la conclusion de contrats écrits à l'époque où la fiducie a été constituée, l'indication de l'identité et de l'adresse du fiduciaire dans ledit contrat ainsi que l'exigence stipulée dans le contrat, selon laquelle le fiduciaire ne doit encourir aucun risque relatif aux biens fiduciaires (ch. 1 et 3 de la notice). Par ailleurs, des prétendus rapports fiduciaires portant sur des opérations commerciales ou des engagements contractuels ne sont pas admis du point de vue fiscal s'ils ne reposent pas sur des motifs économiques sérieux et si le fiduciaire intervient en même temps comme acheteur et comme vendeur pour le compte du fiduciaire. Ce type de relation fiduciaire n'est admis que de cas en cas et l'opération envisagée doit être soumise à l'autorité fiscale avant sa conclusion (ch.

## **E. 15**

de la notice).

Selon la jurisprudence, ces conditions ne doivent pas être impérativement remplies, mais une preuve évidente doit en tous les cas être apportée. Il est ainsi présumé que les opérations effectuées en nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit ; les autorités fiscales sont donc autorisées à imputer une opération à la personne qui l'a effectuée, et l'allégation selon laquelle une opération a été effectuée en nom propre mais pour le compte d'un tiers ne saurait être prise en considération lorsqu'elle n'est pas prouvée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2). L'absence de contrat écrit ne saurait, en elle-même, être déterminante, à condition que d'autres éléments prouvent que la personne a agi pour le compte d'un tiers (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.1.1). A défaut d'une telle preuve, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par la personne en son nom propre l'a enrichie (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2 ; 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.2 et les références citées ; 2C\_387/2007 précité consid. 4.7 ; ATA/632/2012 précité consid. 12).

Ainsi, sur le plan fiscal, 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 (D. YERSIN, in D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad Remarques préliminaires n° 62). 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 (ATA/330/2007 précité consid. 4 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 567 n° 14).

En l'espèce, le contribuable ne produit aucun contrat de fiducie écrit, que ce soit avec le trust Z\_\_\_\_\_ ou V\_\_\_\_\_. De plus, bien que le recourant remette en cause les reprises fiscales liées à la prise en compte des actions de la banque A\_\_\_\_\_ depuis sa réclamation du 18 décembre 2001, ce n'est que dans le cadre de la procédure contentieuse devant la juridiction inférieure que l'intéressé apporte des pièces tendant à démontrer ses allégations et ce, de manière échelonnée, sans qu'un tel procédé ne soit justifié par des motifs valables. Par

- 28/33 - A/4832/2008 ailleurs, les allégations du recourant ne sont pas constantes. En effet, jusqu'à sa réplique du 30 novembre 2010 devant l'instance précédente, le contribuable prétend détenir lesdites actions pour le seul compte du trust Z\_\_\_\_\_. A titre de preuve, il produit, le 26 novembre 2008, dans son recours devant la juridiction précédente, une lettre du 10 décembre 1997 adressée par le recourant lui-même aux trustee du trust Z\_\_\_\_\_. Dans ce courrier, le contribuable affirme détenir 169'900 actions au porteur de la banque A\_\_\_\_\_ pour le compte de ces derniers. Or, le 30 novembre 2010, le recourant modifie sa version des faits et prétend détenir une partie desdites actions pour le compte d'investisseurs étrangers très puissants souhaitant la plus grande discrétion. Il produit alors, à titre de preuve, trois nouvelles pièces, sans avancer de motifs plausibles et sérieux justifiant leur versement subséquent, alors même que ces pièces sont susceptibles d'influencer la question de l'imposition des actions de la banque A\_\_\_\_\_. La première pièce porte sur un contrat de prêt du 24 novembre 1997 entre V\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ pour un montant d'environ CHF 7 millions. La seconde consiste en une lettre du 17 décembre 1997 rédigée par le recourant et contresignée pour accord par V\_\_\_\_\_ au sujet du droit donné par le contribuable à cette dernière d'acquérir 130'000 actions de la banque A\_\_\_\_\_ en échange d'un prix non précisé à verser à C\_\_\_\_\_. La troisième est une convention du 15 mai 2009 conclue par le recourant, en son nom personnel et pour le compte de C\_\_\_\_\_, avec V\_\_\_\_\_ au sujet d'un différend portant sur l'interprétation des conventions de novembre 1997. V\_\_\_\_\_ reçoit dans ce cadre la somme de CHF 4 millions d'une personne non identifiée. Le TAPI constate à juste titre qu'il ne ressort d'aucune de ces trois pièces la preuve évidente d'une relation fiduciaire entre le contribuable et V\_\_\_\_\_. La même conclusion s'impose, comme le relève très justement le TAPI, pour la lettre du 10 décembre 1997 en ce qui concerne la prétendue relation fiduciaire entre le recourant et le trust Z\_\_\_\_\_.

Par ailleurs, la sentence arbitrale du 27 novembre 2012, dont l'origine du litige remonte à la convention susmentionnée du 15 mai 2009, mentionne l'existence d'un quatrième contrat en lien avec les trois accords précités. Il s'agit d'un autre contrat de prêt passé le même jour que le contrat de prêt susmentionné, soit le 24 novembre 1997. Par cet accord, C\_\_\_\_\_ accorde au contribuable un prêt sans intérêts d'environ CHF 9 millions dans le but d'acquérir 169'900 actions au porteur de la banque A\_\_\_\_\_, dont 39'900 sont détenues

pour le compte d'un autre fiduciaire, sans indication de l'identité de ce dernier. Or, malgré son lien direct avec la présente affaire, le recourant n'a jamais mentionné l'existence de ce quatrième accord et ne l'a révélé que de manière indirecte en produisant la sentence arbitrale. Cette manière de procéder confirme l'absence de certitude quant aux déclarations et aux éléments de preuve apportés par le contribuable.

Dans ce contexte, la sentence arbitrale du 27 novembre 2012 n'apporte aucun élément probant à la présente procédure fiscale. En effet, la sentence arbitrale fonde l'existence du contrat fiduciaire avec V \_\_\_\_\_ sur les déclarations

- 29/33 - A/4832/2008 concordantes du contribuable et de sa partie adverse. Contrairement au droit privé soumis à des règles propres d'établissement des faits et de preuves, ces éléments ne remplissent pas, en droit fiscal, les conditions de preuve nécessaires à l'existence d'une telle relation, surtout au regard des circonstances particulières de la présente affaire. Au vu de ce qui précède, l'absence d'un contrat de fiducie écrit, tant avec le trust Z \_\_\_\_\_ qu'avec V \_\_\_\_\_, n'est pas palliée, dans le cas d'espèce, par d'autres éléments de preuve évidente au sens de la jurisprudence. En effet, d'une part, les pièces produites ne constituent pas des preuves évidentes des prétendues relations fiduciaires avec le trust Z \_\_\_\_\_ respectivement avec V \_\_\_\_\_. D'autre part, les déclarations du recourant ne sont ni fiables ni établies avec certitude. Par conséquent, le TAPI conclut, à juste titre, à l'absence de preuve s'agissant des prétendus rapports fiduciaires entre le contribuable et le trust Z \_\_\_\_\_ respectivement V \_\_\_\_\_. Les reprises effectuées par l'AFC-GE en lien avec les actions de la banque A \_\_\_\_\_ seront donc confirmées, aucun autre élément y relatif n'étant contesté. 9.

Le recourant conteste la reprise des intérêts et de la dette découlant d'un prétendu prêt passé avec le trust Z \_\_\_\_\_ pour les années 1995 à 2001 ainsi que le rappel d'impôt ICC 1995 à 1997, sous l'angle de la fortune, lié à la réévaluation des valeurs des actions de W \_\_\_\_\_.

S'agissant des reprises liées au prêt du trust Z \_\_\_\_\_, il faut distinguer les rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 d'une part et les taxations IFD 1999 à 2001 et ICC 1998 à 2001 d'autre part. La péremption des rappels d'impôts relatifs à l'IFD 1995 à 1997 a été admise conformément à l'art. 152 al. 3 LIFD ; les reprises y afférentes doivent pour ce motif être écartées.

a. Les rappels d'impôts visent à modifier les taxations initiales entrées en force et doivent respecter des conditions particulières prévues de manière similaire aux art. 151 LIFD, 53 LHID, 59 LPFisc et 340 aLCP. En particulier, le rappel d'impôt repose sur la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (ATF 2C\_104/2008 précité ; H. CASANOVA, Le rappel d'impôt in RDAF 1999 2, p. 11). Le droit au rappel d'impôt existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (ATF

2C\_104/2008 précité ;

- 30/33 - A/4832/2008 H. CASANOVA, 1999, op. cit., p. 11 ; H. CASANOVA in D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 151 n° 8 ss). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Tel n'est pas le cas lorsque les faits connus ont entraînés ultérieurement une taxation incorrecte parce qu'ils étaient équivoques ou incomplets. De telles inexactitudes ne permettent en effet pas de considérer que ces éléments étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (Revue fiscale 2006, 442, consid. 2 ; Archives 73.482 = RDAF 203 II 622 consid. 3.3.2/3 ; H. CASANOVA, 2008, op. cit., n° 11). Le contribuable ne peut pas empêcher un rappel d'impôt lorsque sa déclaration contient uniquement des inexactitudes qui sont décelables et non flagrantes. La nuance est subtile mais importante en pratique (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 561 n° 8).

En l'espèce, s'agissant des rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 en lien avec le prêt accordé par le trust Z\_\_\_\_\_, ils doivent être annulés. En effet, le dossier de l'AFC-GE au moment de la taxation ne comportait déjà ni contrat de prêt, ni autre document attestant de ce dernier, ni le prétendu accord avec l'AFC-GE invoqué par le recourant. Au vu de l'absence de pièces justifiant les déductions des intérêts et de la dette résultant du prétendu emprunt effectué par le contribuable auprès du trust Z\_\_\_\_\_, l'AFC-GE disposait déjà à l'époque dans le dossier de tous les éléments nécessaires pour écarter ces déductions. La simple lecture du dossier lui aurait permis d'arriver à cette conclusion de sorte qu'il n'existe pas d'élément nouveau inconnu d'elle au moment de la taxation et justifiant les rappels d'impôt sur ce point.

Par contre, en ce qui concerne la valeur des actions W\_\_\_\_\_, la situation est différente. Aucun élément dans le dossier ne permettait à l'AFC-GE de mettre en doute la valeur des actions W\_\_\_\_\_ telle qu'indiquée par le recourant. En effet, ce dernier mentionnait clairement une valeur égale à CHF 0.- dans ses déclarations fiscales 1995 et 1996. S'agissant de la déclaration fiscale 1997, il laissait vide la colonne relative auxdites actions. Celles-ci étaient cependant prises en compte, à hauteur d'une valeur nulle, dans l'addition totale incluant la valeur indiquée pour les autres titres. Elles étaient de ce fait comptabilisées à une valeur de CHF 0.-, sans que le contribuable n'attire l'attention de l'AFC-GE sur sa prétendue incapacité à les évaluer. Faute d'inexactitudes flagrantes, l'AFC-GE n'avait pas à procéder à des investigations complémentaires sur la valeur des actions W\_\_\_\_\_. Elle était donc fondée à procéder aux rappels d'impôts ICC 1995 à 1997 en lien avec la réévaluation des actions W\_\_\_\_\_. Les reprises en découlant seront donc confirmées.

b. Quant aux taxations ordinaires IFD 1999 à 2001 et ICC 1998 à 2001, le grief du recourant porte sur les reprises liées au prêt accordé par le trust Z\_\_\_\_\_.

- 31/33 - A/4832/2008 Il doit être écarté pour les motifs suivants. Conformément aux règles applicables en matière de fardeau de la preuve en droit fiscal, il incombe au recourant de démontrer l'existence du prêt invoqué passé avec le trust Z\_\_\_\_\_ ainsi que le prétendu accord convenu avec l'AFC-GE. En effet, l'autorité fiscale doit établir 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 (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du

3 septembre 2007 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Or, le dossier ne contient aucune pièce attestant de l'existence de ces deux éléments. Les déductions invoquées ne sont donc pas établies et ne peuvent pas être prises en compte (art. 21 let. e et art. 39 al. 1 let. a aLCP ; art. 33 LIFD). Les reprises effectuées par l'AFC-GE dans le cadre des taxations ordinaires précitées seront donc confirmées.

Enfin, aucune pièce du dossier ne démontre en quoi les distributions versées par le trust Z\_\_\_\_\_ au contribuable en 1999, 2000 et 2001 ne devraient pas être qualifiées de revenu sous l'angle du droit fiscal, alors même que l'intéressé lui-même les a indiquées dans la rubrique « autres revenus et fortune ». Le recourant semble argumenter que ces distributions constituent des déductions réduisant son revenu imposable, mais ne les fonde ni sur une base légale ni sur des pièces justificatives. Le grief y relatif ne peut donc être retenu. 10.

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997, les amendes ICC 1998 à 2001-B pour tentative de soustraction d'impôts et les reprises relatives au prétendu prêt avec le trust Z\_\_\_\_\_ contenues dans les rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 seront annulés. Pour le surplus, le jugement du TAPI sera confirmé.

Un émolument de CHF 3'000.- est mis à la charge du recourant, qui succombe dans une large mesure (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- lui est allouée, étant donné qu'il obtient partiellement gain de cause (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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