

## **GE\_GERICHTE ATA/22/2016 vom 12. Januar 2016**

GE Cour de justice, 2016-01-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_22\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_22_2016)

FR: GE\_GERICHTE ATA/22/2016 du 12 janvier 2016

IT: GE\_GERICHTE ATA/22/2016 del 12 gennaio 2016

### **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 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du

#### **E. 4**

octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 - par renvoi de l'art. 145 LIFD). 2.

Le contribuable sollicite l'audition de M. J\_\_\_\_\_ à titre de témoin.

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

- 26/35 - A/965/2011 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

#### **E. 8**

En l'occurrence, le contribuable n'a pas fait état dans ses déclarations fiscales 2002 à 2008 de sa détention, même à titre fiduciaire des titres E\_\_\_\_\_ litigieux. C'est sur requête de l'AFC-GE qu'il a admis l'existence de celle-ci et qu'il a donné des informations à ce sujet ou fourni certaines pièces, de manière

- 30/35 - A/965/2011 échelonnée et avec une grande imprécision ou retenue, puisque certains éléments ne sont apparus qu'au stade de ses dernières écritures devant le TAPI. À

ce stade de la procédure, il n'a cependant produit aucune documentation établissant expressément et directement qu'entre 2002 et 2008, il était lié en rapport avec la détention des titres litigieux, par un contrat de fiducie avec un tiers, dont l'existence et l'identité sont établies, soit une documentation contractuelle remplissant les conditions de forme, de contenu et de circonstances exigées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en confirmation de celles figurant dans la notice de l'AFC-CH.

Le contribuable considère pouvoir pallier l'absence d'une telle convention notamment par la production de divers documents qui prouvent, selon lui, l'existence d'une telle fiducie. Il s'agit, pour la plupart d'entre eux, de documents qu'il a déjà produits dans la cause A/4832/2008 concernant les exercices 2005 à 2001. La portée probatoire de cette documentation sera examinée ci-après. Toutefois, il doit d'emblée être relevé que, pour les exercices fiscaux qui sont l'objet de la présente cause, cette documentation ne s'applique pas sans autre, dans la mesure où les conventions du 24 novembre 2007 dont le contribuable se prévaut sont formellement échues depuis la fin de l'année 2002 et qu'il n'est pas en mesure de produire une preuve écrite de leur renouvellement. Certes, celui-ci a versé à la procédure une convention qu'il aurait passée le 15 mai 2009 avec H\_\_\_\_\_ pour mettre un terme, selon ses explications, au rapport de fiducie. Toutefois, cette convention ayant été formellement conclue avec une société de domicile utilisé, dont l'ayant droit économique, constituant le véritable fiduciaire n'étant pas connu, et la matérialité du versement de CHF 4'000'000.- mentionné dans cette convention n'étant pas établie par pièce, ce document ne peut être retenu sur le plan fiscal comme constituant la preuve que ces conventions aient été renouvelées entre 2003 et 2008.

## **E. 9**

Cela étant, dans le cadre du contentieux fiscal relatif aux exercices 1995 à 2001, le contribuable avait cherché à faire admettre l'existence de rapports fiduciaires sur la base de la convention du 24 novembre 2007 entre H\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, de sa lettre d'engagement vis-à-vis de H\_\_\_\_\_ du 17 novembre 1997 et de son courrier du 10 décembre 1997 aux trustees de B\_\_\_\_\_ trust. Dans la phase taxation des périodes fiscales 2002 à 2008, il s'est prévalu auprès de l'autorité fiscale des mêmes éléments pour faire admettre l'existence d'une fiducie, notamment lorsqu'il lui a transmis ces mêmes documents le 31 mai 2010. Ce n'est que lorsque la chambre de céans et le Tribunal fédéral ont constaté l'existence d'une seconde convention du 24 novembre 1997, non produite par le contribuable, qu'il a versé celle-ci à la procédure, en justifiant la tardiveté de sa démarche par une inadvertance.

Selon la version des rapports contractuels exposée au TAPI par le contribuable dans ses écritures du 21 juillet 2014 sur la base de cet ensemble de

- 31/35 - A/965/2011 documents complétés, sur les 169'900 titres E\_\_\_\_\_ qu'il avait acquis en 1997, il en avait acquis à titre fiduciaire une quantité non plus de 130'000, mais de 123'000 qu'il portait pour le compte du fiduciaire dont il refusait de révéler l'identité. Le solde ayant partiellement été acquis pour le compte d'un autre fiduciaire dont il refusait tout autant d'indiquer l'identité et pour lequel il n'existait aucune documentation contractuelle relative au rapport de fiducie, si bien qu'il admettait avoir acquis ce solde d'actions pour son propre compte.

La production de cette nouvelle convention ne permet pas davantage d'établir la réalité des rapports fiduciaires allégués. Il n'est pas établi clairement sur quelle quantité de titres E\_\_\_\_\_ portait l'opération fiduciaire alléguée, impliquant H\_\_\_\_\_ et son ayant droit

économique. Selon les dernières et confuses explications fournies par le contribuable dans ses écritures du 21 juillet 2014 précitées, le prêt de CHF 6'909'832.05 consenti par H\_\_\_\_\_ le 24 novembre 2007 avait pour objectif de permettre le financement de l'acquisition de 130'000 titres E\_\_\_\_\_. L'opération fiduciaire à proprement parler ne portait, contrairement à ce qu'il avait expliqué jusque-là que sur une quantité de 123'000 de ces titres. De même, selon le contribuable, suite à un remaniement du capital- actions de la E\_\_\_\_\_ datant de 1998, le nombre d'actions concernées n'était plus que de 6'150. Les explications qu'il donne à ce sujet sont tout aussi confuses, dans la mesure où dans l'écriture précitée, à quelques lignes d'intervalle, il expose tantôt que ces 6'150 titres représentent 123'000 anciens titres, tantôt qu'ils en représentent 130'000.

Le contribuable se réfère amplement à des éléments ou à des déclarations tirées de la procédure arbitrale, ainsi que de la sentence rendue à son terme, qui confirmeraient la réalité des rapports fiduciaires alléguée. S'il est indéniable que l'existence de tels rapports a été évoquée et invoquée par les parties dans le cadre de ladite procédure, cette question n'en constituait pas l'objet, celui-ci consistant en un différend entre le contribuable et un autre actionnaire de la E\_\_\_\_\_ au sujet du respect de la convention d'actionnaires et de l'existence d'un cas de préemption (sentence arbitrale, chiffre 133). Le différend avait certes un lien avec la convention du 15 mai 2009 conclue entre le contribuable et H\_\_\_\_\_, mais le Tribunal arbitral n'a pas été saisi dans le but de statuer sur l'existence ou la teneur des rapports de fiducie qui pouvaient exister entre le contribuable et H\_\_\_\_\_ ou l'ayant droit économique de cette société de domicile. Ainsi qu'il l'a rappelé, la préexistence de rapports fiduciaires avec H\_\_\_\_\_ lui a été soumise comme un fait acquis par les parties qui l'admettaient (sentence arbitrale, chiffre 137, 139, 142, 160). S'il a abordé la question des rapports fiduciaires qui pouvaient lier le contribuable à cette société, c'était exclusivement pour déterminer si le premier avait signé la convention d'actionnaires du 17 décembre 1997 (laquelle n'a pas été versée à la procédure) en son nom propre ou pour le compte de son fiduciaire.

- 32/35 - A/965/2011

Sur ce point, le Tribunal arbitral a considéré qu'en signant cette convention, le contribuable ne s'était engagé qu'en son nom personnel. Le fait qu'il ait admis avant d'arriver à cette conclusion l'existence possible car non contestée, de rapports de fiducie entre H\_\_\_\_\_ et le contribuable n'est d'aucun appui pour ce dernier dans le cadre de la présente cause. Ainsi que la chambre de céans l'a rappelé dans son arrêt du 26 mars 2013 (ATA/197/2013 consid. 8b), même si l'existence de rapports de fiducie est admise au cours d'une procédure civile, celle-ci est soumise 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 demeurant, le Tribunal arbitral, s'il admet l'existence d'un rapport de fiducie avec H\_\_\_\_\_, ne le fait qu'en fonction des explications données principalement par les parties lors de leur audition, et relève l'absence d'un mandat de fiducie formellement (sentence arbitrale, chiffre 153). Il retient que, si le contribuable avait indiqué avoir été rémunéré par la transmission gratuite d'actions E\_\_\_\_\_, le principe d'une telle rémunération au-delà de ces affirmations n'avait fait l'objet d'aucun engagement écrit. Par ailleurs, la date de la remise desdites actions ne pouvait être déterminée (sentence arbitrale, chiffre 78). En outre, le Tribunal arbitral constate que la convention d'actionnaire du 17 décembre 1997 ne fait

aucunement état du fait que le contribuable intervenait à titre fiduciaire (sentence arbitrale, chiffre 82) et que le nom de H\_\_\_\_\_ ne figurait nullement dans ce document non signé par cette entité, ni par ses ayants droit économiques (sentence arbitrale, chiffre 83). En outre, il regrette de ne pas avoir pu procéder à l'audition d'un représentant de H\_\_\_\_\_ qui aurait pu l'éclairer sur l'implication de celle-ci dans la convention d'actionnaires (sentence arbitrale, chiffre 167).

#### **E. 10**

Auprès du TAPI, dans le but d'établir l'existence du rapport de fiducie allégué, le contribuable s'est spécialement référé à des extraits des dépositions des témoins J\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ des 17 avril et 19 avril 2012 devant le Tribunal arbitral, celle du premier étant complétée par une déclaration notariée du 1er juillet 2014. C'est en se fondant sur les déclarations précitées que le premier juge, bien que relevant la faiblesse de la documentation produite pour pallier l'absence d'un contrat de fiducie écrit, a considéré que la preuve de l'existence de tels rapports avait été rapportée.

Dans son jugement du 10 novembre 2014, le TAPI avait admis, à l'instar de la chambre de céans, que la documentation produite par le contribuable ne permettait pas de pallier l'absence d'un contrat de fiducie écrit. Toutefois, il a considéré que cette preuve avait été rapportée en se fondant sur les déclarations précitées. Il y a donc lieu de se pencher sur le contenu de leur propos.

- 33/35 - A/965/2011

La chambre de céans n'est pas de cet avis. À nouveau, le contribuable n'a produit que des extraits de leurs dépositions, dont certains noms ont été caviardés. Certes, les deux personnes précitées confirment que le contribuable détenait les actions E\_\_\_\_\_ à titre fiduciaire, mais leurs déclarations n'apportent aucun élément supplémentaire par rapport aux pièces produites. Elles apportent des précisions permettant de connaître les circonstances dans lesquelles, en 1997, ont été confectionnées les conventions versées à la procédure, et le rôle important joué dans ce cadre par M. I\_\_\_\_\_. Elles ne permettent toutefois pas de répondre aux questions pertinentes sur le plan fiscal, restées en suspens à l'issue de la procédure relative aux exercices fiscaux 1995 à 2001, à savoir qui était l'ayant droit économique de H\_\_\_\_\_ entre 2002 et 2008, en faveur duquel le contribuable prétend avoir porté les actions de la banque et qui aurait perçu pendant cette dernière période les dividendes se rattachant à ces actions, le nombre d'actions détenues à titre fiduciaire pour les différents bénéficiaires, puisqu'à ce stade de la procédure il apparaît que le contribuable détenait des titres pour au moins deux fiduciaires.

Cela étant, le procès-verbal d'audition incomplet et donc peu compréhensible de M. J\_\_\_\_\_ a été caviardé de certains noms utiles. Celui-ci est resté flou ou a refusé de répondre à certaines questions en rapport avec les points précités. L'attestation notariée qu'il a établie n'apporte aucune précision permettant de mieux y répondre. Si le détail des dividendes nets versés y est énoncé, en confirmation des montants que le contribuable a indiqué dans ses écritures, M. J\_\_\_\_\_ est aussi peu clair que le contribuable à propos du nombre de titres que celui-ci aurait détenus jusqu'en 2008 pour le compte de H\_\_\_\_\_. La portée des déclarations de Me D\_\_\_\_\_ devant le Tribunal arbitral doit être d'emblée relativisée, dans la mesure où celui-ci est intervenu en tant que mandataire du contribuable. En outre, sa déclaration, également produite de manière incomplète, n'apporte pas d'éléments susceptibles de pallier l'absence d'une convention de fiducie établie en bonne et

due forme. Contrairement à ce que considère le TAPI, il ne suffit pas au contribuable se prévalant d'un rapport de fiducie mais qui n'a pas la possibilité de produire la documentation contractuelle écrite requise par la notice, d'établir son existence abstraitement par d'autres moyens, pour échapper au paiement de l'impôt. Les éléments de preuve qu'il doit en effet apporter doivent permettre d'arriver à un résultat équivalent à celui demandé par la notice, soit à une preuve stricte de l'existence d'un rapport de fiducie.

En l'espèce, le contribuable n'a pas administré une telle preuve qui doit permettre à l'autorité fiscale de constater qu'une tierce personne est effectivement détentrice du patrimoine détenu à titre fiduciaire et qu'elle en perçoit effectivement les revenus. Sur ce point, la documentation produite est insuffisante et les propos des différentes personnes entendues dans le cadre de la procédure arbitrale sont trop flous. Dans la mesure où il est le bénéficiaire d'B\_\_\_\_\_ trust,

- 34/35 - A/965/2011 de nature irrévocable et dont on ne connaît rien de la situation financière, dans la mesure où cette entité est celle qui a avancé, via l'entité F\_\_\_\_\_, les fonds qui ont directement permis l'achat de la totalité du lot d'actions E\_\_\_\_\_ qu'il a acquises en 1997, on ne peut exclure, puisqu'on ne connaît pas l'ayant droit économique de H\_\_\_\_\_, qu'en définitive, ce soit le contribuable qui contrôle cette entité ou que celle-ci soit également contrôlée par B\_\_\_\_\_ trust, indépendamment de ce qui a pu être expliqué aux personnes qui ont participé à la gestion de la banque ou au mandataire du contribuable. Quoiqu'il en soit, ce dernier n'ayant pas établi à satisfaction de droit l'existence des rapports fiduciaires qu'il allègue, l'AFC était en droit de le considérer entre 2002 et 2008 comme étant le détenteur des titres E\_\_\_\_\_ acquis en 1997, ainsi que le bénéficiaire des dividendes versés par cette banque durant les exercices fiscaux considérés.

Le jugement du TAPI sera annulé et les décisions sur réclamation du 18 février 2011 relatives aux exercices ICC et IFD 2002 à 2008 seront rétablies.

## **E. 11**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 5'000.- sera mis à la charge du contribuable qui succombe, visant à couvrir l'entier de la procédure de recours (art. 87 al. 1 LPA). 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.