

GE_GERICHTE ATA/483/2014 vom 24. Juni 2014

GE Cour de justice, 2014-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_483_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/483/2014 du 24 juin 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/483/2014 del 24 giugno 2014

Regeste

Résumé: Le recourant ne démontre pas l'existence de quatre contrats de fiducie prétendûment passés avec des fiduciaires domiciliés à l'étranger au sujet de la détention d'actions de sociétés. Pas de contrats écrits dans deux cas. Dans les deux autres cas, les contrats de fiducie écrits sont postérieurs à la constitution du rapport fiduciaire. Les exigences de preuve en matière de relation fiduciaire sont plus sévères dans le cadre de rapports internationaux. Pas de preuve de l'existence d'un contrat de prêt.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 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)

S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non reproduit aux ATF 140 I 68 ; 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.2 ; ATA/406/2014 du 3 juin 2014 consid. 3). La présente affaire concerne l'ICC 2005 et 2006 sous l'angle de l'imposition de la fortune. Trouve ainsi application l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en cinq parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III, aLIPP-IV et aLIPP-V), et entrée en vigueur le 1er janvier 2001, en particulier de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13). Est également susceptible de s'appliquer la LPFisc, entrée en vigueur le 1er janvier 2002. 3)

Il convient en premier lieu d'examiner la question de savoir si c'est à juste titre que le TAPI a nié l'existence d'un rapport fiduciaire impliquant le contribuable au sujet de la détention des actions des sociétés C_____, G_____, E_____ et F_____.

- 9/14 - A/1587/2010

Le recourant ne remet pas en cause le fait que la détention de titres mobiliers est soumise à l'impôt sur la fortune (art. 2 let. b aLIPP-III), ni le montant de la reprise d'impôt effectuée par l'AFC-GE sur sa fortune imposable. Il ne conteste en outre pas, et ce à juste titre, le fait que le TAPI avait le droit de procéder à la reformatio in pejus (art. 51 LPFisc).

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 (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 consid. 8a ; Pierre TERCIER/Pascal PICHONNAZ, *Le droit des obligations*, 5ème éd., 2012, n. 890 ss ; Franz WERRO in *Commentaire romand, CO I*, 2ème éd., 2012, n. 34 ss ad art. 394 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220).

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, en droit fiscal, une transaction juridique conclue en son propre nom est, conformément aux principes généraux du droit et selon le cours ordinaire des choses, réputée déployer des effets pour le compte de la personne qui agit. Exceptionnellement, il peut être dérogé à ce principe s'il existe un rapport de fiducie, dont la preuve est à la charge du contribuable. La « Notice : rapports fiduciaires » d'octobre 1967 de l'Administration fédérale (www.estv.admin.ch, Impôt anticipé/Documentation; Notices/S-02.107) précise qu'un rapport fiduciaire ne peut être admis du point de vue fiscal que lorsqu'un contrat écrit, qui décrit les biens sous mandat fiduciaire, a été conclu, prévoit que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixe la rémunération de celui-ci. Selon la jurisprudence, ces conditions ne doivent cependant pas impérativement être remplies, mais une preuve évidente du rapport de fiducie doit en tous les cas être apportée. L'absence de contrat écrit ne saurait ainsi, pour elle-même, être déterminante, à condition toutefois que d'autres éléments prouvent que la personne a agi pour le compte d'un tiers. À défaut d'une telle démonstration, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par une personne en son nom propre l'a enrichie. Cette preuve vaut tant en matière d'IFD et d'ICC que d'impôt anticipé (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.3.2 et la jurisprudence citée ; 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.2.1 et la jurisprudence citée ; Arrêt du Tribunal fédéral du 26 mai 1999 dans la cause I. SA, publié in RDAF 2000 II 52 consid. 3a et la jurisprudence citée ; ATA/808/2013 du 10 décembre 2013 consid. 7 ; ATA/197/2013 précité consid. 8b et la jurisprudence citée).

- 10/14 - A/1587/2010

b. Dans les relations internationales, les exigences en matière de preuve concernant le rapport de fiducie sont particulièrement strictes, dans la mesure où les rapports juridiques internationaux sont largement soustraits au contrôle des autorités fiscales suisses. Une preuve indiscutable du rapport fiduciaire est nécessaire. La relation de fiducie entre une société suisse et une société étrangère doit être nécessairement prouvée par des conventions écrites et des pièces justificatives (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.79/2002 du 27 janvier 2003, publié in RDAF 2003 II 382 consid. 5.2 et 5.3 ; Danielle YERSIN, in : Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], *Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD*, 2008, n. 62 ad Remarques préliminaires). De plus, le Tribunal fédéral exige comme preuve du contrat de fiducie entre un fiduciaire étranger et un fiduciaire domicilié en Suisse, la présentation d'un contrat écrit et signé à l'époque de la constitution du rapport fiduciaire (Arrêt du Tribunal fédéral du 6 juin 1991, publié in ASA 60 558 consid. 2b et les références citées ; décision de la commission fédérale de recours en matière de contributions du 21 avril 1995, publiée in RDAF 1997 II 524 consid. 3 et 4b). Cette condition vaut également lorsque le fiduciaire et le fiduciaire sont tous deux domiciliés en Suisse. Dans un tel cas, la preuve ne doit pas nécessairement résulter d'un acte écrit ; elle peut découler des circonstances à condition que celles-ci établissent clairement la volonté du contribuable imposé en Suisse de transférer la représentation de ses droits à un tiers (Arrêt du Tribunal fédéral 9C_471/2010 du 21 octobre

2010 consid. 4.1.2 et les références citées).

c.

En l'espèce, le recourant ne conteste pas que les fiduciaires des quatre sociétés visées dans le présent recours sont domiciliés à l'étranger. Les exigences en matière de preuve sont dans un tel cas plus sévères que dans le cadre de rapports juridiques internes. La jurisprudence exige en particulier la présentation d'un contrat écrit et signé à l'époque de la constitution du rapport fiduciaire. Or, le recourant admet qu'il n'a pas conclu de contrats de fiducie écrits portant sur la détention des actions des sociétés C_____ et F_____. Il reconnaît également que les contrats de fiducie passés au sujet des sociétés G_____ et E_____, datés respectivement des 24 août 2007 et 26 octobre 2005, sont postérieurs à la constitution desdites sociétés, intervenue respectivement les 1er juin 2005 et 6 octobre 2004 conformément à leurs actes constitutifs. Il confirme aussi ne pas avoir perçu d'honoraires pour ces quatre rapports de fiducie. Par ailleurs, le fait que les actes constitutifs de ces quatre sociétés indiquent que l'intéressé agissait à titre fiduciaire ne permet pas de considérer que les exigences de preuve requises sont satisfaites, dans la mesure où une telle indication résulte, d'après ces mêmes actes constitutifs, des seules déclarations du recourant. Au vu de ces éléments, la chambre de céans ne peut que nier l'existence d'une relation fiduciaire entre l'intéressé et les prétendus fiduciaires au sujet de la détention des actions des quatre sociétés précitées.

Le contribuable soulève toutefois ne pas avoir eu connaissance du domicile à l'étranger de M. K_____, fiduciaire pour la société C_____. Il se fonde à cet

- 11/14 - A/1587/2010 effet sur le permis de conduire de ce dernier. Or, selon l'extrait de l'office cantonal de la population et des migrations, M. K_____ avait quitté la Suisse entre décembre 1996 et juin 2009. Le recourant n'a donc pas cherché à obtenir de renseignement auprès de l'office compétent, et s'est fondé sur un document certes officiel mais très ancien. Il ne peut dès lors, au vu de ces circonstances, de bonne foi prétendre avoir eu des raisons d'ignorer le domicile à l'étranger de M. K_____. À tout le moins, il ne peut à présent invoquer l'absence de vérifications utiles à l'époque du contrat de fiducie pour se soustraire aux exigences de preuve plus strictes lorsqu'une des parties au rapport fiduciaire est domiciliée à l'étranger, alors qu'il s'est contenté du permis de conduire et n'a pas entrepris les démarches utiles pour s'assurer du domicile en Suisse dudit fiduciaire. L'argument du recourant ne peut dès lors qu'être écarté.

Quant aux circonstances invoquées par le contribuable concernant la fin des rapports avec la fiduciaire au sujet de la société F_____, elles ne sont pas pertinentes au vu des exigences de preuve posées par la jurisprudence dans le cadre de rapports internationaux. De plus, ces circonstances ne sont pas attestées par des pièces, sous réserve de la mise en liquidation de la société qui ressort de l'extrait du registre du commerce. Il est en outre difficile de se fonder sur les seules déclarations du recourant, dont la version des faits au sujet de l'identité de la fiduciaire a changé au cours de la procédure. En effet, dans sa lettre du 20 septembre 2007, l'intéressé affirmait, sans preuve à l'appui, que la fiduciaire de la société F_____ était Mme I_____, domiciliée en Suisse. Or, dans son écriture du 31 août 2012 destinée au TAPI, il indiquait que la fiduciaire était Mme L_____, domiciliée au Brésil. Quoiqu'il en soit, le recourant ne conteste plus que la fiduciaire de la société F_____ était cette dernière, qu'elle était domiciliée à l'étranger et qu'il n'avait pas conclu avec elle de contrat de fiducie écrit. Au vu de ces éléments, le contribuable n'a pas

démontré à satisfaction de droit l'existence d'un rapport fiduciaire avec la fiduciaire de la société F_____.

En conséquence, c'est à juste titre que le TAPI a nié l'existence d'un contrat de fiducie entre le recourant et les prétendus fiduciaires portant sur la détention à titre fiduciaire des participations des quatre sociétés précitées. Le jugement du TAPI sera ainsi confirmé et le recours rejeté sur ce point. 4)

Le recourant avance, pour la première fois devant la chambre de céans, dans une argumentation subsidiaire, l'existence de deux contrats de prêt portant sur la libération du capital-actions des sociétés G_____ et E_____, pour un montant de CHF 100'000.- chacun.

Selon l'art. 13 al. 1 let. a LIPP-III, sont déduites de la fortune brute, les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier. Seules les dettes effectivement dues par le contribuable peuvent être déduites (art. 13 al. 2 LIPP-III).

- 12/14 - A/1587/2010

En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007).

En l'espèce, l'existence d'un éventuel contrat de prêt au sujet de chacune des deux sociétés précitées est un élément réduisant l'imposition du contribuable. Il revient ainsi à ce dernier de supporter le fardeau de la preuve. Or, le recourant n'a ni invoqué cet élément devant les autorités administrative et judiciaire précédentes, ni ne l'a mentionné dans ses déclarations fiscales 2005 et 2006, alors qu'il l'a fait pour le prétendu prêt dû à son oncle. En outre et surtout, il se fonde, devant la chambre de céans, pour établir lesdits contrats de prêt uniquement sur les actes de constitution des sociétés G_____ et E_____, sans fournir aucune autre pièce tendant à démontrer le versement de la somme d'argent figurant dans ces actes constitutifs. Ces derniers attestent d'une obligation prise par le fiduciaire à l'égard du prétendu fiduciaire mais ne démontrent pas son exécution. Faute de pièces prouvant le versement desdites sommes d'argent par les prétendus fiduciaires respectifs au bénéfice du recourant, ce dernier ne peut se prévaloir de l'existence de contrats de prêt au sujet des deux sociétés précitées, susceptibles de constituer des déductions sur sa fortune imposable. L'argument du recourant relatif aux contrats de prêt ne peut en conséquence qu'être écarté. 5)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

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

* * * * *

- 13/14 - A/1587/2010

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