

# GE\_GERICHTE A/1587/2010 vom 24. Juni 2014

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

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1587\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1587_2010)

FR: GE\_GERICHTE A/1587/2010 du 24 juin 2014

IT: GE\_GERICHTE A/1587/2010 del 24 giugno 2014

## Regeste

CONTRAT FIDUCIAIRE ; PREUVE ; FARDEAU DE LA PREUVE | Le recourant ne démontre pas l'existence de quatre contrats de fiducie prétendument 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. | aLIPP-III.2.letb ; aLIPP-III.13

## Erwägungen

### E. 1

ère section dans la cause Monsieur A\_\_\_\_\_ représenté par Me Antoine Berthoud, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 ( JTAPl/472/2013 ) EN FAIT 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1962, a été domicilié à Genève de 1992 à 2007. Il est depuis avril 2004 associé gérant, avec signature individuelle, de la société B\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : B\_\_\_\_\_ ) ainsi que président également depuis 2011. Cette dernière a pour but de s'occuper de travaux entrant dans le domaine d'une fiduciaire, exécution de mandats, gestion et conseil. En 2005 et 2006, le contribuable était également administrateur avec signature individuelle de la société C\_\_\_\_\_ SA (ci-après : C\_\_\_\_\_ ), devenue en 2013 D\_\_\_\_\_ SA, de la société E\_\_\_\_\_ SA (ci-après : E\_\_\_\_\_ ) et de la société F\_\_\_\_\_ SA (ci-après : F\_\_\_\_\_ ). Ces deux dernières ont été dissoutes par décisions judiciaires en 2009 puis radiées d'office en 2010. Il a occupé cette même fonction pendant quelques jours en 2005 pour la société G\_\_\_\_\_ SA (ci-après : G\_\_\_\_\_ ), devenue H\_\_\_\_\_ SA en 2006. 2) Dans sa déclaration fiscale 2005, non datée mais imprimée le 20 septembre 2006, le contribuable n'a annoncé ni la détention de participations à titre fiduciaire, ni l'exercice de fonctions exécutives au sein d'une quelconque société. Il a déclaré un montant de CHF 30'000.- à titre d'autres revenus issus de divers services et conseils sans joindre de justificatifs. Il a également mentionné des dettes pour un montant de CHF 149'376.- à l'égard de son oncle en Hongrie et des intérêts y relatifs de CHF 11'065.-. 3) Entre février et décembre 2007, dans le cadre de la taxation 2005, l'AFC-GE a demandé en vain, à deux reprises, au contribuable la production de justificatifs concernant le montant de CHF 30'000.-. L'intéressé lui a répondu, sans pièce à l'appui, que cette somme provenait d'honoraires facturés à quelques clients, parmi lesquels figurait la société B\_\_\_\_\_, pour des travaux de comptabilité et de fiscalité. 4) Dans sa déclaration fiscale 2006, non datée mais imprimée le 6 juillet 2007, le contribuable n'a annoncé ni la détention de participations à titre fiduciaire, ni l'exercice de fonctions exécutives au sein d'une quelconque société. Il

déclarait à nouveau des dettes et des intérêts à l'égard de son oncle. 5) Par lettre du 13 août 2007, l'AFC-GE a demandé à l'intéressé des explications concernant la souscription, en 2005 et 2006, de nonante-huit actions d'une valeur de CHF 1'000.- chacune au moment de la constitution de quatre sociétés, parmi lesquelles figuraient G \_\_\_\_\_ et F \_\_\_\_\_. Ces actions ne figuraient pas dans sa déclaration fiscale 2006. S'il s'agissait de souscription à titre fiduciaire, l'AFC-GE invitait le contribuable à lui indiquer l'identité des fiduciaires en cas de domicile en Suisse et, si leur domicile se trouvait à l'étranger, d'apporter la preuve du rapport de fiducie. 6) Le 20 septembre 2007, l'intéressé a informé l'AFC-GE qu'il avait souscrit l'ensemble des actions précitées à titre fiduciaire. S'agissant de la société F \_\_\_\_\_, il invoquait que la fiduciaire, Madame I \_\_\_\_\_, était domiciliée à J \_\_\_\_\_ dans le canton de Genève, sans joindre de pièce justificative. Quant à la société G \_\_\_\_\_, il produisait un contrat de fiducie daté du 24 août 2007, passé entre lui et le fiduciaire qui était domicilié en Thaïlande. 7) Le 22 octobre 2007, l'AFC-GE a demandé au contribuable, au moyen d'une formule-type non signée, de lui fournir une série de documents dans un délai de quarante-cinq jours. Invoquant l'absence de signature de ladite demande, l'intéressé a refusé, le 16 novembre 2007, d'y répondre. Il a continué à s'y opposer pour ce même motif, malgré les invitations renouvelées, entre le 23 novembre 2007 et le 4 novembre 2008, par l'AFC-GE et par le conseiller d'État en charge de celle-ci, qui avait été sollicité directement et à plusieurs reprises par le contribuable. 8) Le 14 novembre 2008, l'AFC-GE a respectivement notifié à l'intéressé les bordereaux d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2005 et 2006, et d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005 et 2006. S'agissant de la taxation ICC 2005, la fortune imposable était nulle. L'AFC-GE avait ajouté au montant annoncé de CHF 30'000.- dans la rubrique « autres revenus » la somme de CHF 15'000.-, dans le cadre d'une taxation d'office partielle, faute de justificatifs produits par le contribuable malgré ses demandes. Au sujet de l'ICC 2006, une reprise de CHF 620'000.- était effectuée sur la fortune imposable du contribuable en raison des participations qu'il détenait à titre fiduciaire, au motif qu'il n'avait pas objectivement apporté la preuve réelle du rapport de fiducie. 9) Le 26 novembre 2008, l'intéressé a formé réclamation contre les bordereaux ICC 2005, IFD 2005, ICC 2006 et IFD 2006. Il s'opposait entre autres choses à la reprise sur sa fortune mobilière découlant des participations détenues à titre fiduciaire parce qu'il avait fourni tous les renseignements requis. 10) Le 12 juin 2009, l'AFC-GE a, à nouveau, sollicité du contribuable la production des documents énoncés dans le courrier du 22 octobre 2007. Elle lui a fixé un délai de quinze jours. Après avoir obtenu une prolongation de ce délai au 15 août 2009, l'intéressé a, à nouveau, refusé de répondre à la demande de renseignements de l'AFC-GE par courrier du 14 août 2009. 11) Par quatre décisions sur réclamation du 31 mars 2010, l'AFC-GE a rejeté les réclamations du contribuable à l'encontre des bordereaux ICC 2005, IFD 2005, ICC 2006 et IFD 2006. Les contrats de fiducie fournis ne remplissaient pas les exigences nécessaires. Faisait notamment défaut la rémunération par une commission permettant au fiduciaire de couvrir ses dépenses et de se procurer un rendement minimal. 12) Le 29 avril 2010, le contribuable a recouru contre les quatre décisions sur réclamation du 31 mars 2010 portant sur l'ICC 2005, l'IFD 2005, l'ICC 2006 et l'IFD 2006, auprès de l'ancienne commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). 13) Le 4 août 2010, le contribuable a spontanément complété son recours du 29 avril 2010. Les contrats de fiducie produits étaient valables sous l'angle du droit civil. La souscription à titre fiduciaire d'actions s'inscrivait dans le cadre de mandats plus larges pour lesquels il avait perçu des

honoraires, sans fournir de pièces justificatives à l'appui de ces déclarations. 14) Le 8 décembre 2010, l'AFC-CH a conclu à l'admission partielle du recours. S'agissant de l'ICC 2006, elle acceptait de réduire la reprise sur la fortune imposable de CHF 620'000.- à CHF 608'000.- en raison du nombre de titres détenus par l'intéressé figurant dans les actes constitutifs des sociétés concernées. Quant à l'ICC 2005, elle concluait à la reformatio in pejus de la fortune imposable 2005 et fixait le montant de la reprise y relative à CHF 510'000.-, une des sociétés ayant été constituée en 2006. Elle fondait ces reprises sur la détention, par le contribuable, pendant les périodes fiscales litigieuses, d'une partie du capital-actions ou des parts sociales de huit sociétés. Parmi celles-ci figuraient C\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_, B\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_. Il y exerçait les fonctions d'administrateur ou d'associé gérant, avec signature individuelle. Les actes de constitution des sociétés C\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ avaient été respectivement établis les 21 octobre 2005, 1 er juin 2005, 6 octobre 2004 et 7 octobre 2005. Le contribuable déclarait, pour ces quatre sociétés, avoir agi et souscrit, à titre fiduciaire, nonante-huit actions en son propre nom et une action au nom de la société B\_\_\_\_\_. La dernière action était souscrite par une tierce personne dont le domicile se trouvait en Suisse suivant les actes précités. Selon le contrat de fiducie produit par l'intéressé dans le cadre de l'instruction de la déclaration fiscale 2006, le fiduciaire de G\_\_\_\_\_ était domicilié en Thaïlande. Dans le cadre de l'instruction de la taxation 2004, le contribuable avait produit un contrat de fiducie daté du 26 octobre 2005, passé avec une fiduciaire domiciliée au Brésil, au sujet de la société E\_\_\_\_\_. Dans ces deux contrats de fiducie, le contribuable s'était engagé à souscrire et à détenir, à titre fiduciaire, la totalité du capital social de CHF 100'000.- des deux sociétés concernées. La partie fiduciaire mettait à disposition du fiduciaire les fonds nécessaires à la libération dudit capital. De plus, malgré les demandes de renseignements de l'AFC-GE au sujet de ses revenus, le contribuable n'avait pas établi à satisfaction de droit l'existence d'honoraires de fiducie liés aux mandats qu'il invoquait. 15) Le 14 avril 2011, le recourant a persisté dans ses conclusions. 16) Le 7 décembre 2011, l'AFC-GE a maintenu sa position. 17) Le 7 juin 2012, le TAPI a demandé au contribuable de produire toutes les pièces complémentaires justifiant l'existence et la réalité des rapports fiduciaires portant sur les participations détenues dans les huit sociétés précitées. Parmi celles-ci figuraient C\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_, B\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_. Il a en particulier requis la production, pour chacune de ces sociétés, des documents suivants : les contrats de fiducie, toutes les pièces utiles justifiant les honoraires perçus dans le cadre de ces contrats, les actes constitutifs des sociétés, toutes pièces utiles démontrant la provenance des fonds ayant permis de libérer le capital-actions des sociétés, ainsi que toutes pièces utiles justifiant l'identité et l'adresse exacte des fiduciaires. Il a en outre invité l'intéressé à se prononcer de manière plus détaillée sur une éventuelle reformatio in pejus. 18) Le 31 août 2012, le contribuable a produit les pièces demandées par le TAPI, s'est opposé à une reformatio in pejus et a persisté dans ses conclusions. Concernant les sociétés C\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, le contrat de fiducie était oral. S'agissant de la première, il produisait un extrait du permis de conduire du fiduciaire, Monsieur K\_\_\_\_\_, daté de 1977 pour démontrer le domicile de ce dernier en Suisse. Quant à la seconde société précitée, il affirmait que la fiduciaire était la même que celle de la société E\_\_\_\_\_, à savoir Madame L\_\_\_\_\_, domiciliée au Brésil. Concernant les sociétés C\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, il n'avait pas perçu d'honoraires. Il souhaitait que ces sociétés deviennent clientes de la société B\_\_\_\_\_ dont il était gérant président. Dans l'acte constitutif de ces quatre sociétés, il était expressément indiqué que le contribuable agissait à titre fiduciaire. Le capital social de ces quatre sociétés avait été respectivement

versé par le fiduciaire concerné. S'agissant des sociétés E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, il avait été trahi dans sa confiance par la fiduciaire, celle-ci étant la même pour ces deux sociétés. La fiduciaire ne lui fournissait aucune pièce comptable sur l'activité de ladite société. Il avait alors démissionné de son poste et mis en liquidation ladite société. 19) Le 28 septembre 2012, l'AFC-GE a maintenu sa position, malgré les documents produits par le contribuable. Elle estimait que ceux-ci ne permettaient pas d'admettre l'existence d'un rapport fiduciaire pour aucune des sociétés. 20) Par jugement du 22 avril 2013, le TAPI a partiellement admis le recours du contribuable et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision au sujet de l'ICC 2005. Il a fixé la reprise sur la fortune imposable à un montant de CHF 411'000.- pour l'ICC 2006. Le TAPI admettait, au vu des pièces et des explications fournies par le recourant, l'existence d'un rapport de fiducie impliquant l'intéressé au sujet de quatre des huit sociétés concernées, parmi lesquelles figurait B\_\_\_\_\_. Il refusait par contre de reconnaître un tel rapport en ce qui concernait les quatre autres sociétés, à savoir C\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_. Les fiduciaires de ces quatre dernières sociétés étaient domiciliés à l'étranger. Or, le contribuable ne remplissait pas les exigences de preuve accrues. D'une part, en ce qui concernait les sociétés C\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, le recourant admettait qu'il n'existait pas de contrat de fiducie écrit. D'autre part, s'agissant des sociétés G\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, le contrat de fiducie écrit était postérieur à la constitution des sociétés concernées attestée par les actes de fondation y relatifs. De plus, l'intéressé n'avait pas perçu de rémunération relative à ces deux rapports de fiducie. Pour ces mêmes raisons, la juridiction inférieure a modifié au détriment du contribuable la taxation ICC 2005 en fixant à un montant de CHF 411'000.- la reprise sur sa fortune imposable. La reformatio in pejus était valable, le TAPI ayant invité l'intéressé, par lettre du 7 juin 2012, à s'exprimer de manière détaillée à ce sujet. Le contribuable s'y était ainsi formellement opposé dans son écriture du 31 août 2012. 21) Par acte posté le 28 mai 2013, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation, dans la mesure où il ordonnait ou confirmait des reprises de fortune à hauteur de CHF 411'000.- pour les périodes 2005 et 2006. Il a également conclu à l'octroi d'une indemnité de procédure. Le TAPI avait nié, à tort, l'existence d'un rapport fiduciaire au sujet de la détention des actions des sociétés C\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_. Concernant C\_\_\_\_\_, il avait ignoré que le fiduciaire, M. K\_\_\_\_\_, était domicilié à l'étranger. S'agissant des sociétés G\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, la convention écrite de fiducie avait certes été conclue après la constitution des sociétés en cause. Cette convention prouvait cependant, pour ces deux dernières, l'existence d'un contrat de prêt en sa faveur, la convention stipulant que les fonds mis à disposition servaient à la libération du capital. Quant à la société F\_\_\_\_\_, il n'y avait pas non plus de contrat écrit de fiducie. Toutefois, pour démontrer qu'il avait agi à titre de fiduciaire, il se fondait sur l'acte notarié de constitution et sur les circonstances subséquentes ayant conduit à la rupture des rapports de confiance avec la fiduciaire et à sa démission de la fonction d'administrateur unique de la société, ce qui avait entraîné la liquidation de cette dernière. L'ensemble de ces éléments démontraient l'existence d'un rapport de fiducie au sujet des quatre sociétés précitées. M. A\_\_\_\_\_ était employé de la société B\_\_\_\_\_. Parmi ses tâches courantes figurait la participation à la constitution de sociétés pour le compte de clients à titre fiduciaire. Pour les quatre sociétés litigieuses, B\_\_\_\_\_ avait d'ailleurs souscrit une action à titre fiduciaire. Dans tous les actes notariés, il était expressément indiqué que l'intéressé agissait à titre fiduciaire. Pour les quatre sociétés litigieuses, les souscripteurs se présentaient de manière identique, à savoir le contribuable à hauteur de

nonante-huit actions, B\_\_\_\_\_ pour une action ainsi qu'un tiers pour une action. Le tiers et le recourant agissaient toujours à titre fiduciaire. Ces éléments démontraient que l'intéressé avait agi à titre fiduciaire, un rapport de ce type pouvant être valablement conclu oralement.

22) Le 14 juin 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations. 23) Le 28 juin 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Dans la mesure où les prétendus fiduciaires étaient domiciliés à l'étranger lors de la constitution des sociétés, le défaut d'un contrat écrit à ce moment-là conduisait à nier l'existence d'un rapport fiduciaire valable au regard du droit fiscal. Les circonstances ayant conduit à la liquidation de la société F\_\_\_\_\_ n'étaient dès lors pas pertinentes. Le recourant était par ailleurs le gérant-président de B\_\_\_\_\_ et devait faire preuve d'une vigilance accrue. Il ne pouvait raisonnablement se fier à un permis de conduire établi en 1977 pour connaître le domicile de M. K\_\_\_\_\_, le fiduciaire de la société C\_\_\_\_\_. Quant au prêt de CHF 100'000.- correspondant à la libération du capital-actions, invoqué par le contribuable en lien avec les sociétés G\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, il ne permettait pas d'établir de déduction, dans la mesure où la réalité de la mise à disposition desdits fonds n'avait pas été prouvée à satisfaction de droit.

24) Le 15 août 2013, le recourant a persisté dans ses conclusions. L'AFC-GE n'avait pas démontré qu'il disposait du montant total de CHF 200'000.- pour libérer le capital-actions respectif des deux sociétés précitées. Elle n'avait de plus pas produit des documents établissant que ces fonds lui appartenaient. La mise à disposition par les fiduciaires résultait des contrats qu'il avait produits.

25) Sur ce, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 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 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 1<sup>er</sup> 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 1<sup>er</sup> 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\_\_\_\_\_. 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*, 5<sup>ème</sup> éd., 2012, n. 890 ss ; Franz WERRO in *Commentaire romand*, CO I, 2<sup>ème</sup> 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](http://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). 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 1<sup>er</sup> 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 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 aLIPP-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 aLIPP-III). 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). \* \* \* \* \*

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