

# **GE\_GERICHTE A/4922/2008 vom 18. September 2012**

GE Cour de justice, 2012-09-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_4922\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4922_2008)

FR: GE\_GERICHTE A/4922/2008 du 18 septembre 2012

IT: GE\_GERICHTE A/4922/2008 del 18 settembre 2012

## **Regeste**

; PRESCRIPTION ; REVENU D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE ; COMPTABILITÉ ; APPRÉCIATION DES PREUVES ; FARDEAU DE LA PREUVE ; CONTRAT FIDUCIAIRE ; GAIN EN CAPITAL ; GAIN IMMOBILIER | La prescription n'est pas acquise en l'espèce, aucun des délais légaux n'étant atteint. Le recourant a manqué à son devoir de justifier l'origine des montants non déclarés, alors que le fardeau de la preuve lui incombait. En l'absence de tout document probant, et au vu des explications peu étayées des témoins entendus, un rapport de fiducie avec un tiers n'est pas retenu. Le gain en capital était de nature commerciale, car il a notamment été réalisé dans le champ des activités professionnelles du recourant (comptable responsable d'une fiduciaire) et car l'intéressé a contracté un prêt plus important que le prix de l'immeuble litigieux, en dissimulant sa revente à l'AFC-GE. De jurisprudence constante, les gains liés à un transfert immobilier sont imposables au lieu de situation de l'immeuble. En l'espèce, le canton de Vaud est compétent pour imposer la transaction. | LIFD.120 ; LIFD.121 ; LIFD.125.al2 ; LIFD.27.al2.letb ; LIFD.16.al1 ; LIFD.18.al1 ; LIFD.20.al1.letc ; LIFD.20.al1.leta ; LIFD.16.al3 ; Cst.127.al3 ; LHID.4.al1

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Monsieur X\_\_\_\_\_ est contribuable à Genève. Il exploite depuis 1988, en entreprise individuelle, une fiduciaire portant son nom et sise à Genève.

### **E. 2**

Par pli recommandé du 6 février 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt, en application des art. 151 et 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 59 et 69 ss de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), portant sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) relatif aux années fiscales 2001 et 2002. Des éléments de revenu et de fortune pouvaient ne pas avoir été déclarés. Ainsi, afin de vérifier les déclarations du contribuable, celui-ci était invité à faire parvenir à l'AFC-GE avant le 12 février 2007: toutes les informations relatives à l'achat et à la vente en juillet 2001 et janvier 2002 d'une société immobilière (ci-après : SI) avenue Y\_\_\_\_\_ 2, 4, 6 ; la raison de l'existence, dans ce cadre, d'un emprunt de CHF 900'000.-, alors que le prix d'acquisition avait été fixé à CHF 500'000.- ; la raison de la revente du capital-actions à la société Z\_\_\_\_\_ S.A. pour la somme de CHF 1.- avec reprise par cette dernière du compte courant actionnaire.

### **E. 3**

Le 9 février 2007, le contribuable a répondu à l'AFC-GE qu'au vu du délai imparti, il n'avait pas été en mesure de retrouver le moindre document concernant la société concernée, l'ensemble des archives ayant vraisemblablement été remis au liquidateur de ladite SI. Il n'était pas certain que la vente de la SI soit intervenue durant l'exercice de son mandat, et il n'avait aucun souvenir d'une société Z\_\_\_\_\_ S.A.

#### **E. 4**

Par pli recommandé du 14 mai 2008, l'AFC-GE a avisé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt portant sur les impôts cantonaux et communaux 2001 et 2002. Elle reprenait la demande de renseignements figurant dans sa lettre recommandée du 6 février 2007 concernant la procédure en soustraction d'impôt. Selon des renseignements reçus de la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), le contribuable avait acquis, le 4 juillet 2001, la SI Y\_\_\_\_\_ 2, 4, 6 en liquidation, pour un montant de CHF 500'000.-, au travers d'un financement par emprunt de CHF 900'000.- auprès de la banque Migros, lequel avait été comptabilisé dans le compte courant actionnaire. La SI avait été revendue le 1<sup>er</sup> janvier 2002 à la société Z\_\_\_\_\_ S.A., pour le montant de CHF 1.-. Z\_\_\_\_\_ S.A. avait également repris le compte courant actionnaire.

#### **E. 5**

Le 20 mai 2008, le contribuable a répondu à l'AFC-GE qu'il avait été quelques temps administrateur de la SI, mais qu'il n'en avait jamais été l'actionnaire. La vente de la SI à Z\_\_\_\_\_ S.A. lui était étrangère, dès lors qu'il n'y avait pas participé. Après quelques recherches, il s'était avéré qu'il avait « très certainement » dû remettre l'intégralité des documents relatifs à la SI à son successeur.

#### **E. 6**

Par pli recommandé du 27 mai 2008, l'AFC-GE a convoqué le contribuable le 11 juin 2008 à son service de contrôle. Il était tenu d'apporter les documents suivants: Le contrat d'emprunt hypothécaire pour CHF 900'000.- signé avec la banque Migros ; Le contrat de vente de la société SI avenue Y\_\_\_\_\_ 2, 4, 6 à Z\_\_\_\_\_ S.A. au 1<sup>er</sup> janvier 2002 ; Les justificatifs du montant de cette vente avec indication des modalités de paiement de l'opération. Par ailleurs, le contribuable devait fournir les explications nécessaires à l'éventuelle comptabilisation du bénéfice de vente généré par cette opération commerciale.

#### **E. 7**

Le 4 juillet 2008, le contribuable a remis à l'administration une copie du prêt hypothécaire de la banque Migros établi au nom de la SI. Il confirmait les termes de son précédent courrier. Il n'avait jamais été actionnaire de la SI et n'avait jamais reçu de contreprestation financière en relation avec cette opération. Au cours de son entrevue du 11 juin 2008, il avait indiqué à l'AFC-GE le nom de la personne pour laquelle il aurait pu agir dans cette affaire. L'administration lui avait confirmé qu'elle n'entendait pas vérifier si les actions avaient été déclarées par cette personne. Or, cette vérification aurait pu le mettre hors de cause. L'AFC-GE avait les moyens - dont lui-même était dépourvu - de faire la lumière sur cette transaction. Elle semblait, pour des raisons qu'il ignorait, préférer se contenter d'un prétendu « coupable ».

#### **E. 8**

Par pli recommandé du 11 juillet 2008, l'AFC-GE a informé le contribuable que son courrier du 4 juillet 2008 ne répondait pas à ses attentes, dès lors qu'elle lui avait accordé un délai pour qu'il fournisse des éléments et moyens de preuve écrits permettant de statuer sur sa situation, soit les conventions de fiducie attendues. L'AFC-GE ne cherchait aucun « coupable idéal », et constatait que seule l'identité du contribuable apparaissait dans la convention d'acquisition du capital-actions de la SI du 4 juillet 2001. Elle a imparti à M. X\_\_\_\_\_ un délai de dix jours pour la communication des informations nécessaires à l'éclaircissement de cette opération. Si le contribuable ne donnait pas suite à cette sommation, elle procéderait à une taxation d'office de CHF 399'999.- sur son revenu en application des art. 130 al. 2, 153 al. 3 LIFD et 37, 60 al. 3 loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). L'AFC-GE se réservait le droit d'infliger une amende pour violation des obligations de procédure ainsi qu'une amende pour soustraction d'impôt.

#### **E. 9**

Par pli recommandé du 26 août 2008, l'AFC-GE a informé le contribuable de la clôture des procédures en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt IFD et ICC 2001 et 2002. En conséquence, l'AFC-GE lui a notifié les bordereaux rectificatifs suivants : Pour l'IFD 2002 : CHF 50'822,20.-, auxquels s'ajoutaient CHF 6'559,60.- d'intérêts de retard ; Pour l'ICC 2002 : CHF 123'834,45.-, auxquels s'ajoutaient CHF 13'329,40.- d'intérêts de retard. L'AFC-GE joignait un bordereau rectificatif de rappel d'impôt IFD 2002, donnant lieu à un supplément d'impôt de CHF 57'381,80.-, un rappel d'impôt ICC 2002 donnant lieu à un supplément d'impôt de CHF 136'992,65.-, un bordereau d'amende IFD de CHF 50'822.- et un bordereau d'amende ICC de CHF 123'834.-.

#### **E. 10**

Par pli recommandé du 25 septembre 2008, le contribuable a élevé réclamation contre les bordereaux susmentionnés, en concluant à leur annulation. L'opération d'achat des actions de la SI n'avait pu être effectuée qu'à titre fiduciaire pour un tiers, bien qu'aucune mention spécifique n'en eût été faite, puisqu'il n'y était pas présent et qu'il n'avait pas signé la convention. Par ailleurs, selon l'art. 64 de la loi sur les impôts directs vaudois, un éventuel bénéfice sur une cession de droits de participation concernant une société immobilière vaudoise serait assimilable à un gain immobilier, lequel serait imposé dans le canton de localisation du bien immobilier, soit en l'espèce dans le canton de Vaud.

#### **E. 11**

Par décisions séparées du 14 novembre 2008, envoyées sous plis recommandés, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux rectificatifs de rappel d'impôts IFD et ICC 2002, ainsi que les deux bordereaux d'amende, sur la base des considérations suivantes: Le 4 juillet 2001, le contribuable avait acquis le capital-actions de la SI pour un prix comptabilisé de CHF 500'000.-. Le compte « débiteur actionnaire », repris en sus du versement en espèces précité, s'élevait à CHF 251'562,20.- et correspondait à sa fortune commerciale. Il avait vendu, le 1<sup>er</sup> janvier 2002, le capital-actions de la SI pour le prix de CHF 1.-. En sus du montant précité, l'acquéreur avait repris le compte « débiteur actionnaire » s'élevant à CHF 1'186'406.- Le bénéfice en capital imposable correspondait au prix de vente global de CHF 1'186'407.- (CHF 1'186'406.- + CHF 1.-) duquel il y avait lieu de retrancher le prix d'achat global de CHF 751'562,20.- (CHF 500'000.- + CHF 251'562,20.-). Le bénéfice imposable s'élevait ainsi à CHF 434'844,80.-. En procédant au rappel d'impôt, l'administration avait retenu par erreur un bénéfice en capital imposable de CHF 399'999.-. Elle se réservait le

droit de demander la rectification du supplément en cas de recours. La contribuable exerçait son activité professionnelle dans le domaine de la comptabilité et de la fiscalité. Il était, dès lors, parfaitement à même de saisir l'opération comptable en question. Il n'avait pas démontré l'existence d'un rapport de fiducie pour cette transaction. Ses explications du 11 juin 2008, selon lesquelles il devait s'agir d'une intervention à titre fiduciaire pour Messieurs A\_\_\_\_\_ ou B\_\_\_\_\_, sans certitude de sa part, n'étaient pas convaincantes. En raison de la courte durée de possession du capital-actions de la SI, le bénéfice comptable réalisé lors de sa vente n'était pas lié à une plus-value conjoncturelle sur l'immeuble, mais résultait d'une spéculation à la hausse de la valeur intrinsèque des actions de la SI. Ce prix de revente, supérieur au prix d'acquisition, avait été payé par la reprise du poste « débiteur actionnaire », et non en espèces. Pour ce faire, entre l'acquisition et la revente, le poste « débiteur actionnaire » avait été augmenté par le versement de liquidités obtenues par emprunt bancaire garanti par l'actif immobilier de la SI. Compte tenu de la nature indépendante de la plus-value conjoncturelle sur l'immeuble, ce bénéfice était imposable à Genève, où se trouvait le for d'exploitation. La quotité des amendes était conforme aux art. 175 LIFD et 69 LPFisc.

## **E. 12**

Le 15 décembre 2008, le contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions susmentionnées, concluant à l'admission de son recours et à l'allocation d'une indemnité de procédure. La SI avait été constituée en 1953. Son but social était la réalisation d'affaires immobilières. Le siège avait été transféré à Genève en 2001. En 2001 et 2002, le seul bien immobilier détenu par la société était sis à Lausanne, à l'avenue Y\_\_\_\_\_. La dissolution de la SI était intervenue en 2003. Il avait été chargé par des tiers, en 2001, d'agir comme administrateur de la SI et d'en assurer la domiciliation à l'adresse de son bureau fiduciaire. Il n'avait pas été chargé de la liquidation de cette société et n'en avait jamais été l'actionnaire ou l'ayant droit économique. Le 4 juillet 2001, Monsieur D\_\_\_\_\_ avait signé la convention d'achat des actions de la SI en prétendant agir pour son compte. Toutefois, le recourant n'avait jamais eu l'intention de donner en son nom et pour son compte un pouvoir en vue de la vente de l'achat de la SI, puisqu'il n'en était ni l'actionnaire ni même l'ayant droit économique. Par ailleurs, il n'était pas présent lors de la signature du contrat, et n'avait ni ratifié cet acte ni participé à son élaboration. Durant l'année 2001, la SI avait contracté deux prêts hypothécaires auprès de la banque Migros totalisant CHF 900'000.-. Les montants de ces prêts avaient été versés à l'ayant droit économique et non à lui-même. Suite à cette opération, le compte courant actionnaire présentait au 31 décembre 2001 un solde créancier de CHF 1'186'406.- qu'il n'avait pas fait valoir en déduction dans l'état des dettes joint à sa déclaration fiscale pour l'année 2001, puisqu'il n'était pas actionnaire de la SI. Aucune pièce ne démontrait qu'il avait vendu les actions de la SI à Z\_\_\_\_\_ SA, le 1<sup>er</sup> janvier 2002, pour le montant de CHF 1.-. Le liquidateur de la SI était également l'administrateur des sociétés Z\_\_\_\_\_ S.A. et de la fiduciaire C\_\_\_\_\_ S.A. La procuration sur la base de laquelle les actions de la SI avaient été acquises par M. D\_\_\_\_\_ ne pouvait être considérée que comme un acte nul en application des règles sur la simulation ou sur l'erreur essentielle. Il n'avait pas agi à titre fiduciaire. Les gains réalisés sur la vente des actions de la SI en 2002 ne pouvaient pas lui être attribués. L'AFC-GE avait violé les règles de procédure applicables en ne requérant pas auprès des tiers les

renseignements manquants, alors qu'il l'avait informée de son impossibilité de les obtenir. Il n'était pas actif dans le domaine immobilier. Aucun élément produit par l'AFC-GE ne démontrait qu'il aurait financé l'achat des actions de la SI au moyen de fonds étrangers. Le for d'imposition de ce gain immobilier devrait être fixé dans le canton de Vaud, conformément aux règles de conflits de lois. L'AFC-GE n'était pas compétente pour imposer le bénéfice de la vente du capital-actions de la SI en 2002.

### **E. 13**

Dans sa réponse du 19 juin 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à une reformatio in pejus de l'amende, dès lors qu'elle avait retenu par erreur un bénéfice imposable de CHF 399'999.- au lieu de CHF 434'844,80.-. La procuration sous seing privé était valable, et le contribuable avait acquis la propriété du capital-actions de la SI. D'autre part, M. D\_\_\_\_\_ n'était pas inconnu du contribuable, étant donné qu'il était son logeur selon le contrôle des habitants. Après avoir soutenu que l'acquisition aurait été effectuée à titre fiduciaire pour le compte d'un tiers, le contribuable avait reconnu qu'aucun contrat de fiducie n'avait été conclu dans le cadre de cette opération. Il était très peu vraisemblable qu'en sa qualité d'administrateur unique, le contribuable ait ignoré qui était l'actionnaire qui l'avait nommé puis celui qui avait révoqué son mandat, et qui avait bénéficié de l'augmentation du solde négatif du compte courant actionnaire. La vente du capital-actions de la SI par le contribuable à Z\_\_\_\_\_ S.A. était attestée par le courrier de la fiduciaire C\_\_\_\_\_ S.A. du 26 juillet 2004 adressé à l'AFC-CH. Les allégations du recourant selon lesquelles il n'aurait jamais détenu ou aliéné des actions de la SI en son nom propre et pour son propre compte étaient ainsi dénuées de vraisemblance. C'était à juste titre que le bénéfice dégagé par la vente des actions de la SI a été attribué au contribuable. L'AFC-GE supportait le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables. L'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait était cependant limité par ce qui apparaissait raisonnable au vu des circonstances. En présence d'indices concluants, il incombait au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Le contribuable n'aurait pas pu mener à bien une telle opération de nature commerciale sans ses connaissances professionnelles liées à l'exploitation d'un bureau fiduciaire et à ses fonctions d'administrateur de sociétés. Le financement de cette opération avait été effectué exclusivement par des fonds mis à disposition de la SI par la banque Migros. La courte durée de possession du capital-actions de la SI, soit six mois environ, et le caractère planifié de l'ensemble de l'opération étaient des indices démontrant le caractère professionnel de l'opération. Le gain en capital réalisé par l'aliénation du capital-actions d'une société immobilière était imposable seulement en partie au lieu de situation de l'immeuble. Le bénéfice imposable au lieu de situation de l'immeuble provenant de la fortune immobilière n'était pas identique au bénéfice réalisé par la vente des actions, à savoir la différence entre la valeur vénale de l'immeuble au moment de la vente des actions et sa valeur vénale au moment de l'acquisition des actions. La part du bénéfice qui ne correspondait pas à cette plus-value immobilière provenait de la fortune mobilière commerciale et devait être attribuée au canton de domicile, en qualité de revenu découlant de l'activité lucrative indépendante du contribuable, soit à Genève en l'occurrence. L'AFC-GE demandait finalement la correction des montants dus et des amendes y relatives, tenant en compte les erreurs de calcul indiquées dans ses décisions sur réclamation, les amendes étant justifiées par la gravité de la faute du recourant et son manque de collaboration.

### **E. 14**

Par jugement du 2 mai 2011, le TAPI a rejeté le recours. Les conditions de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt étaient remplies, dès lors que le contribuable n'avait pas mentionné le capital-actions de la SI dans l'état des titres de sa déclaration fiscale 2001, alors qu'il l'avait acquis pour le prix de CHF 500'000.- selon l'information émanant de l'AFC-CH. Le contribuable avait eu l'intention de donner en son nom, et pour son compte, un pouvoir en vue de l'achat de la SI, puisque la procuration sous seing privé litigieuse avait été vérifiée par un notaire. Le recourant n'avait pas prétendu que cette procuration était un faux, parce que sa signature aurait été usurpée. Le recourant n'avait de plus par apporté la preuve que l'acquisition de la SI avait été effectuée à titre fiduciaire en respectant les conditions énoncées par la circulaire de l'AFC-CH 1967 sur les rapports fiduciaires. Il appartenait au contribuable de démontrer qu'il n'avait jamais été l'actionnaire de la SI, ni l'ayant droit économique, car le fardeau de la preuve lui incombait. C'était à juste titre que l'AFC-GE lui avait attribué le bénéfice dégagé par la vente du capital-actions de la SI, puisque ce dernier ne mentionnait pas dans son acte de recours l'identité de la personne propriétaire du capital-actions qu'il avait communiquée à l'AFC-GE dans son entrevue du 11 juin 2008. Il était de plus surprenant, alors qu'il exploitait un bureau fiduciaire depuis 1988, qu'il ait accepté un mandat d'administrateur unique d'une société immobilière sans connaître l'identité de son actionnaire, alors qu'il était censé connaître notamment les dispositions sur la responsabilité des administrateurs prévues par le droit des sociétés et le droit fiscal. L'AFC-GE avait rendu vraisemblable que le recourant avait acquis le capital-actions de la SI et qu'il avait obtenu à cet effet deux prêts hypothécaires de CHF 800'000.- et 100'000.-, montants figurant dans le compte courant actionnaire de la SI. Le recourant niait avoir revendu le capital de la SI le 1<sup>er</sup> janvier 2002 à Z\_\_\_\_\_ S.A. pour CHF 1.- En dépit de cette vente, le recourant en était demeuré l'administrateur unique jusqu'au 28 août 2003, ce qui était surprenant également. Le recourant avait mené à bien cette opération en raison de ses connaissances professionnelles, grâce à l'obtention de fonds étrangers. En relation avec la courte durée de possession du capital-actions de la SI, l'ensemble de ces éléments permettaient d'attribuer au revenu de l'activité indépendante du recourant le bénéfice dégagé par la vente du capital-actions de la SI. La part de bénéfice ne correspondant pas à une plus-value immobilière provenait de la fortune mobilière commerciale, et est attribuée au canton dans lequel l'activité lucrative indépendante est exercée. Le gain réalisé sur la vente du capital-actions de la SI était imposable dans le canton de Genève, où le recourant exerçait son activité indépendante, dès lors que celui-ci n'avait détenu le capital-actions de la SI que durant six mois et que la plus-value immobilière était inexistante, dans la mesure où l'immeuble n'avait pas subi de transformations générant une plus-value. Il n'était pas donné suite à la conclusion de l'AFC-GE tendant à la reformatio in pejus des taxations, car cette dernière avait renoncé à établir des bordereaux rectificatifs au terme de la procédure de réclamation, alors qu'elle était en droit de le faire.

#### **E. 15**

Par l'intermédiaire de son conseil, le contribuable a recouru le 24 juin 2011 contre le jugement précité auprès de la Chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant principalement à son annulation, à celle des bordereaux rectificatifs et amendes pour les ICC et IFD 2002, à ce que le gain réalisé sur la vente des actions de la SI ne soit pas ajouté à son revenu imposable et à l'octroi d'une équitable indemnité de procédure. Subsidiairement, il concluait à ce que la chambre administrative constate que le gain imposable réalisé ne dépassait pas la somme de CHF 399'999.-. En

2000, 2001 et 2002, le seul actif détenu par la société était un immeuble sis à l'avenue Y\_\_\_\_\_, à Lausanne. M. X\_\_\_\_\_ ne s'était jamais servi de cet immeuble. Il n'exerçait pas de mandat en lien avec le courtage immobilier ou la gérance immobilière, et n'avait jamais été propriétaire d'un bien immobilier. La valeur comptable de cet immeuble était de CHF 380'500.-. La valeur fiscale de l'immeuble, selon la commission d'estimation du district de Lausanne, pouvait être estimée à CHF 1'212'000.- au 17 juin 2002. Une estimation de la banque Migros du 2 juillet 2001 faisait état d'une valeur comprise entre CHF 1'270'000.- et CHF 1'300'000.-. En 2001, il avait été requis d'acquérir et de détenir la SI à titre fiduciaire pour le compte de l'un de ses mandats. Ce rapport fiduciaire n'avait cependant pas fait l'objet d'un contrat écrit entre les parties. S'agissant de la convention d'achat des actions de la SI avec le vendeur, Monsieur E\_\_\_\_\_, il contestait avoir eu l'intention de donner pour son compte un pouvoir résultant en la procuration litigieuse. Le prix d'achat des actions de la SI en 2001 était de CHF 751'562,20.-, soit CHF 500'000.- de prix de vente et CHF 251'562,20.- de reprise du compte « compte courant actionnaire ». Ce prix d'achat était particulièrement bas au vu de la valeur de l'immeuble, en raison probablement de la situation financière précaire du vendeur. L'augmentation de ce compte ne créait cependant pas d'augmentation de la valeur de la SI. La valeur de l'entreprise, hormis le bien immobilier détenu, n'avait pratiquement pas varié entre 2000 et 2002. Le montant de CHF 900'000.- avait été versé intégralement à l'ayant droit économique des actions de la SI, et non à lui-même. Dès lors qu'il n'était pas actionnaire de la SI, mais détenait les actions à titre fiduciaire, il n'avait pas fait valoir la déduction de ce montant dans l'état des dettes joint à sa déclaration fiscale 2001. Il s'en rapportait à justice sur la question de savoir si le gain réalisé sur la vente des actions de la SI en 2002 peut lui être imputé fiscalement, dès lors qu'aucun contrat fiduciaire écrit n'avait été établi. Dans l'hypothèse que l'opération immobilière lui serait imputée, il convenait de retenir qu'il n'avait pas agi en qualité de professionnel de l'immobilier. Il n'avait jamais participé à des transactions immobilières, ni avant les périodes fiscales litigieuses, ni après. Dans l'hypothèse où la transaction litigieuse devait lui être imputée, elle constituerait la seule et unique transaction. Il ne pouvait dès lors être question d'une activité systématique ou planifiée. De plus, il n'avait jamais possédé d'immeuble ou de titre de fréquence immobilière, si bien qu'il ne pouvait pas non plus être question d'analyser la fréquence des opérations qu'il avait menées. Son activité professionnelle était axée sur la tenue de comptabilité de commerçants et d'artisans, ainsi que sur l'établissement de déclarations fiscales pour des particuliers et des indépendants. Il était en conséquence impossible de tirer de ses compétences professionnelles un lien avec cette unique opération immobilière. D'autre part, l'indice d'une activité indépendante relatif à l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations mobilières ou immobilières ultérieures n'était pas non plus pertinent dès lors qu'il n'était pas actif dans l'immobilier, et que dans l'hypothèse où il devait se laisser imputer le gain réalisé sur la revente des titres de la SI, il n'avait opéré aucun réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures. Il avait agi à titre privé. Dans cette hypothèse, il conviendrait de s'interroger sur le for d'imposition du gain qu'il aurait réalisé. Selon la doctrine et la jurisprudence, le canton de situation de l'immeuble avait en principe le droit exclusif d'imposer le rendement et le gain immobilier privé, car la jurisprudence prévoyait que le gain réalisé sur la vente de la totalité des actions d'une société immobilière était aussi imposable au for immobilier, dès lors que cette opération pouvait être assimilée à la vente de l'immeuble lui-même. De plus, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990

(LHID - RS 642.14) avait étendu le droit d'imposer du canton de situation. Désormais, tout transfert de participations à des sociétés immobilières faisant partie de la fortune privée du contribuable était imposable dans le canton de situation, dans la mesure où le droit cantonal en prévoyait l'imposition. En l'occurrence, le for d'imposition se trouvait exclusivement dans le canton de Vaud, l'immeuble y étant sis. Si la chambre administrative considérait que le gain réalisé était imputable au recourant et que ce dernier avait agi en qualité de professionnel de l'immobilier, le for d'imposition se trouverait également à Lausanne : d'une part, la plus-value enregistrée ne pouvait être qu'immobilière et constituée par la différence entre la valeur vénale de l'immeuble au moment de l'achat des actions de la SI en juillet 2001 et leur vente en janvier 2000 ; d'autre part, la plus-value réalisée sur la vente des actions de la SI ne pouvait être liée qu'à une plus-value réalisée sur l'immeuble lui-même; les actions de la SI, dont le seul actif était le bien immobilier sis Avenue Y \_\_\_\_\_, avaient été acquises à un prix substantiellement moindre que la valeur vénale de l'immeuble lui-même. En conséquence, le canton de Vaud était seul compétent pour imposer le gain immobilier réalisé sur la vente des actions de la SI, ce que confirmait encore le principe d'interdiction de la double imposition intercantonale. Une reformatio in pejus ne pouvait pas être envisagée, dans la mesure où l'AFC-GE avait renoncé à établir des bordereaux rectificatifs au terme de la procédure de réclamation, alors qu'elle était en droit de le faire.

#### **E. 16**

Le 2 août 2012, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet ainsi qu'à la reformatio in pejus du bordereau du 26 août 2008. Le recourant ne contestait ni le principe du rappel d'impôt, ni la quotité des amendes prononcées par l'intimée. Selon la doctrine, la preuve du rapport fiduciaire, lequel doit reposer sur des motifs sérieux, devait être strictement observée afin d'éviter les possibilités trop larges d'éluder l'impôt. Reprenant la notice de l'AFC-GE relative aux rapports fiduciaires, la jurisprudence du Tribunal fédéral prescrivait qu'il devait y avoir entre fiduciaire et fiduciaire les arrangements conclus à l'époque où la fiducie a été constituée. Le contrat de fiducie devait indiquer l'identité et l'adresse du fiduciaire, ainsi que les biens soumis aux rapports fiduciaires en indiquant les éléments qui les composent. Le Tribunal administratif genevois avait précisé que cette notice était applicable à l'ICC et à l'IFD. Elle exigeait que les bilans présentés à l'autorité fiscale devaient indiquer clairement que le fiduciaire détenait des valeurs pour le compte de tiers ; les comptes fiduciaires devaient y figurer séparément, à l'actif comme au passif, ou hors bilan. En l'espèce, le contribuable avait échoué à apporter la preuve qu'il avait agi à titre fiduciaire lors de l'acquisition du capital-actions de la société immobilière intervenue le 4 juillet 2001. En conséquence, le bénéfice d'aliénation du capital-actions réalisé était imputable au contribuable. Ce gain en capital revêtait un caractère professionnel, ainsi que l'avait à juste titre souligné le TAPI. S'agissant du for d'imposition du gain en capital, l'IFD était perçu par le canton de domicile des personnes physique, et l'ICC dépendait en l'espèce de savoir si la société immobilière devait être fiscalement considérée comme transparente ou non. La doctrine majoritaire était d'avis que faute de dispositions légales particulières déclarant les sociétés immobilières comme transparentes (appréhension de ces dernières sous l'angle économique), il n'y avait pas de raison d'assujettir le détenteur d'actions de telles sociétés en Suisse ( sic ). Dès lors que le capital-actions d'une société immobilière ne pouvait pas être considéré, d'un point de vue fiscal, comme un immeuble, il devait être considéré comme faisant partie de la fortune mobilière du contribuable, assujetti de manière illimitée aux impôts directs dans le canton de Genève. Dans le cas inverse, si la chambre administrative devait considérer que la société était transparente, il faudrait déterminer qui

était en droit d'imposer le gain en capital provenant de la vente de l'immeuble, vu que la société immobilière serait considérée comme un immeuble détenu directement par le contribuable. En l'occurrence, le contribuable était domicilié dans le canton de Genève, où il y exerçait une activité indépendante. La fortune commerciale comportait l'immeuble sis à la rue Y\_\_\_\_\_. Cet immeuble ne constituait pas un établissement stable, puisque l'activité indépendante n'y était pas exercée de manière qualitativement et quantitativement importante, mais un immeuble de placement. En conséquence, la plus-value immobilière sur la vente était en principe taxable au lieu de situation de l'immeuble. Toutefois, sur une période de six mois entre l'achat et la vente de l'immeuble, il ne pouvait pas y avoir de plus-value immobilière. Le bénéfice réalisé représentait en fait une plus-value sur les actions de la société, de sorte qu'il n'existait pas de for d'imposition exclusif au lieu de situation de l'immeuble, et que le canton de Genève était compétent pour imposer sur le revenu du contribuable le produit de la transaction. S'agissant de la reformatio in pejus, elle maintenait sa conclusion et s'en remettait à l'appréciation de la chambre administrative quant à la possibilité de modifier le bordereau en rappel d'impôt en défaveur du recourant.

#### **E. 17**

Lors d'une audience de comparution personnelle et d'enquêtes tenue par le juge délégué le 18 novembre 2011, le recourant, trois représentants de l'AFC-GE et Messieurs A\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ ont été entendus. a. M. A\_\_\_\_\_ était l'administrateur de la société Z\_\_\_\_\_ S.A., laquelle avait acquis, le 1<sup>er</sup> janvier 2002, le capital-actions de la SI avenue de Y\_\_\_\_\_ 2 à Lausanne. Cette société était vide. Un client de la société, Monsieur B\_\_\_\_\_, était l'actionnaire unique de Z\_\_\_\_\_ S.A. et avait transmis des actions à M. A\_\_\_\_\_ afin qu'il les mette au profit de Z\_\_\_\_\_ S.A. M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas rencontré M. X\_\_\_\_\_ dans le cadre de cette affaire. La SI avait été liquidée en 2003 et les impôts de liquidations avaient été payés dans le canton de Vaud. M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas dans son dossier un contrat par lequel M. B\_\_\_\_\_ achetait les actions de la SI au recourant. Par contre, il s'y trouvait le contrat par lequel ce dernier achetait les actions de la SI auparavant. M. X\_\_\_\_\_ était resté administrateur du fait que M. B\_\_\_\_\_ désirait liquider la SI, mais ne souhaitait pas que M. A\_\_\_\_\_ soit administrateur. Il était donc plus simple que M. X\_\_\_\_\_ le reste jusqu'à la liquidation. b. M. D\_\_\_\_\_ était menuisier-ébéniste de profession. M. X\_\_\_\_\_ avait logé une année dans un appartement qui était à son nom. L'entreprise de M. X\_\_\_\_\_ était sa fiduciaire depuis 1992. Il avait une procuration de M. X\_\_\_\_\_, qui ne pouvait pas se rendre chez le notaire, afin de le représenter lors de l'opération de vente d'actions du 4 juillet 2001. Il avait signé pour M. X\_\_\_\_\_ la vente d'actions comme cela été convenu entre eux. Il avait accepté de le faire car il lui semblait qu'il n'y avait rien d'insolite dans cette opération. Selon M. X\_\_\_\_\_, il devait le représenter, étant entendu qu'il agissait lui-même pour le compte de M. B\_\_\_\_\_. M. D\_\_\_\_\_ avait agi deux ou trois fois dans des opérations de ce genre pour représenter M. X\_\_\_\_\_, uniquement pour signer une convention. Il n'avait jamais eu de relation d'affaires avec lui. c. M. X\_\_\_\_\_ a expliqué qu'à l'époque, il cherchait des mandats d'administrateur de SI. Il n'avait rencontré M. B\_\_\_\_\_ qu'une seule fois, et n'avait pas pris de précautions suffisantes, notamment en lui faisant signer un contrat de fiducie. Il s'étonnait que la convention conclue en juillet 2001, laquelle ne lui avait jamais été donnée à lire, ne mentionne pas le fait qu'il agissait pour le compte d'un tiers. Les instructions qui lui avaient été données consistaient simplement à signer la convention de vente. Le notaire qui avait instrumenté la convention et la procuration était Maître H\_\_\_\_\_. M. X\_\_\_\_\_ n'avait eu qu'un échange oral avec lui à ce sujet, et n'avait jamais rencontré M. E\_\_\_\_\_, qui avait vendu les actions de la SI. Il n'avait

pas participé aux négociations avec la banque Migros pour l'obtention de crédits hypothécaires. En revanche, en qualité d'administrateur unique avec signature individuelle, c'était lui qui avait signé l'offre de prêt. Le notaire n'avait jamais remis à M. X\_\_\_\_\_ les actions de la SI qu'il avait prétendument achetées. Aucune somme d'argent en lien avec cette transaction n'avait transité sur un compte lui appartenant. Selon M. X\_\_\_\_\_, ce dernier avait donné le nom de M. B\_\_\_\_\_ à l'AFC-GE lors de son entretien à l'hôtel des Finances en 2008, tout en demandant à cette dernière d'entreprendre des démarches pour connaître les mouvements de fonds afin de le « disculper », ce à quoi l'AFC-GE avait répondu que le montant en jeu était trop insignifiant pour le faire. d. Une représentante de l'AFC-GE présente lors de ce dernier entretien a précisé qu'à cette occasion, M. X\_\_\_\_\_ n'avait pas donné de nom de client. Il était erroné de dire que l'AFC-GE considérait le montant comme trop faible pour engager des démarches.

#### **E. 18**

Le recourant a répliqué le 3 février 2012, persistant dans ses conclusions et ses précédents allégués. Le capital-actions d'une société immobilière devait être considéré fiscalement comme un immeuble et un éventuel gain en capital n'était imposable que dans le canton de situation de l'immeuble. La plus-value dégagée était exclusivement de nature immobilière. Il avait toujours soutenu que le gain réalisé lors de la revente des actions de la SI ne pouvait pas lui être imputé fiscalement, et ses déclarations étaient confirmées par les témoins entendus. M. A\_\_\_\_\_ avait confirmé l'implication de M. B\_\_\_\_\_ dans les opérations en cause, bien que n'ayant pas vu de contrat par lequel M. B\_\_\_\_\_ achetait les actions de la SI au contribuable. Il était surprenant également que M. B\_\_\_\_\_, en sa qualité d'hypothétique acheteur, n'ait pas jugé utile de documenter une transaction d'un montant aussi important. Il avait toujours affirmé n'avoir agi dans l'opération d'achat de juillet 2001 qu'à titre fiduciaire, pour le compte de M. B\_\_\_\_\_. Il contestait la correspondance de la société fiduciaire C\_\_\_\_\_ S.A., n'ayant jamais eu de contact avec Z\_\_\_\_\_ S.A. L'administrateur de cette dernière n'avait par ailleurs produit aucun contrat écrit ou document confirmant ses dires. Il n'était pas vraisemblable non plus qu'une transaction immobilière s'élevant à CHF 1'186'407.- soit conclue oralement. En conséquence, le gain réalisé sur la vente des actions en 2002 ne pouvait pas lui être imputé. Enfin, l'AFC-GE avait enfreint les règles de procédure applicables. Il avait informé cette dernière à répétitions de son impossibilité de fournir les documents et informations qu'elle requérait, et lui avait expressément demandé qu'elle se renseigne auprès de tiers, lors de la séance du 11 juin 2008 et dans sa correspondance du 4 juillet 2008. Elle avait refusé de donner suite à ces requêtes sans motivation, ce qui était contraire à la loi et au principe de la maxime inquisitoire applicable en procédure fiscale.

#### **E. 19**

L'AFC-GE a persisté dans ses conclusions le 7 mars 2012. Le recourant ne prouvait pas qu'il existait une relation fiduciaire entre lui-même et M. B\_\_\_\_\_ au moment des faits. Cette allégation se basait uniquement sur son témoignage et celui de M. D\_\_\_\_\_. Il n'était pas démontré que M. X\_\_\_\_\_ n'était pas bénéficiaire économique ou actionnaire de la SI. Il était étonnant qu'il se soit fait représenter par M. D\_\_\_\_\_, qui n'était pas versé dans les affaires. Les propos du recourant étaient contradictoires; il avait affirmé premièrement ne pas avoir conclu de contrat de fiducie dans son mémoire de recours, puis avait soutenu le contraire dans sa réplique. Lors des auditions, il avait déclaré avoir demandé à M. D\_\_\_\_\_ de signer, par-devant notaire, la convention à sa place, alors que dans son recours, il

indiquait que la procuration était nulle en vertu des règles sur la simulation ou celle de l'erreur essentielle. Le recourant avait mis en exergue dans sa réplique que la correspondance de la société Z\_\_\_\_\_ S.A. du 26 juillet 2004 allait à l'encontre de ce qui avait été affirmé par l'administrateur de cette société lors de l'audition, s'agissant de la vente des actions de la SI par M. X\_\_\_\_\_. Selon l'intimée, il convenait de s'en référer au premier courrier, puisque la déclaration de son administrateur était faite près de dix ans après que les faits se soient produits. Le recourant avait échoué à apporter la preuve qu'il n'était pas actionnaire ou ayant droit économique de la SI, alors que cela lui incombait. L'art. 127 al. 1 let. e LIFD avait un caractère potestatif. L'AFC-GE n'était pas tenue d'agir de la sorte car, selon la doctrine, une telle obligation contredirait l'impératif de célérité qui devait présider à la taxation. Le recourant était responsable de ne pas avoir pu produire le contrat de fiducie, ce qu'il avait reconnu en indiquant lors des auditions qu'il n'avait « pas pris les précautions suffisantes ». Enfin, l'AFC-GE maintenait sa position quant à sa compétence pour imposer le gain réalisé sur la vente du capital-actions.

## **E. 20**

Le principe de l'interdiction de la double imposition de l'art. 127 al. 3, 1<sup>ère</sup> phr. de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_482/2011 du 25 juillet 2012 consid. 3.1).

## **E. 21**

a. Selon l'art. 4 al. 1 LHID, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier. b. De jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les gains liés à un transfert immobilier sont imposables - sur le revenu ou les gains immobiliers - exclusivement dans le canton de situation de l'immeuble, ce qui vaut également dans le cas d'une vente par une personne pratiquant une activité indépendante de commerce d'immeubles (ATF 137 I 145 consid. 2.2 ; 131 I 149 consid. 3 = RDAF 2005 II 481 ; 116 Ia 127 consid. 2b ; 111 Ia 120 consid. 2a ; 94 I 41 ). c. Le transfert de la totalité ou d'une grande majorité des actions d'une société immobilière équivaut, d'un point de vue économique (et fiscal) à un transfert de propriété (ATF 99 Ia 459 consid. 3a et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_355/2009 du 19 novembre 2009 consid. 4.1 ; P. MÄUSLI-ALLENSPACH, in M. ZWEIFEL et al. , Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 16 n. 13 ; D. DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2005, n. 317, 320 et 330 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, op. cit. , p. 204 s. ; E. HÖHN / P. MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4<sup>ème</sup> éd., 2000, § 15 n. 13, qui indiquent que le prix de vente doit représenter la contre-valeur du bien-fonds). Selon certains auteurs, cette jurisprudence établit une semi-transparence de ces sociétés en matière de gains immobiliers (W. RYSER / B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 2002, p. 358), étant rappelé que selon le principe de la transparence, on peut sur le plan fiscal renoncer à dissocier une personne morale de la personne physique qui en est l'ayant droit, à condition

toutefois que la dualité juridique vise à éluder des dispositions légales ou, de manière plus générale, à commettre un abus de droit (ATF 136 I 49 consid. 5.4 ; 128 II 329 consid. 2.4 et les arrêts cités). d. Une société est qualifiée d'immobilière lorsque son but ou son activité effective consiste exclusivement ou principalement dans l'acquisition, la détention, l'exploitation, la gestion et la vente de biens immobiliers au sens de l'art. 655 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) ; ses actifs doivent en général être constitués à raison de deux tiers de biens immobiliers et son bénéfice provenir à raison de deux tiers au moins de ces activités. Lorsque les immeubles ne constituent que le support physique d'une exploitation industrielle ou commerciale, la société ne saurait être qualifiée « d'immobilière » mais bien « d'exploitation » (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_641/2009 du 21 janvier 2010 consid. 5.1). Si le but statutaire de la société est un critère important au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il convient d'examiner selon les circonstances de l'espèce si un transfert est réellement équivalent à une vente d'immeuble (P. MÄUSLI-AlLENSPACH, op. cit. , § 16 n. 14).

#### **E. 22**

En l'espèce, il ne fait pas de doute que la SI avenue Y \_\_\_\_\_ 2, 4, 6, dont le seul actif était un immeuble et le but statutaire la réalisation d'affaires immobilières, était une société immobilière. Quand bien même les intentions du recourant lors de l'achat et de la revente des actions de la société ne sont pas d'une totale clarté, notamment quant aux rapports entretenus à cet égard avec M. B \_\_\_\_\_, on ne saurait retenir que la SI avenue Y \_\_\_\_\_ 2, 4, 6 a été créée - en 1953 - en vue de commettre un abus de droit. Les circonstances comptables de la revente - pour CHF 1.- avec reprise du compte débiteur actionnaires - ne permettent pas de penser à elles seules que le transfert de l'intégralité du capital-actions correspondait à autre chose qu'un transfert de propriété de l'immeuble. Quant à l'argument de l'autorité intimée selon lequel le gain ne serait pas attribuable à une plus-value conjoncturelle et constituerait donc un gain mobilier, on ne perçoit pas le fondement de cette distinction ; du reste, en matière d'impôt sur les gains immobiliers, tel que prévu par l'art. 12 LHID, la courte durée de possession entraîne simplement une imposition plus lourde (art. 12 al. 5 LHID). Le fait que la plus-value sur l'immeuble soit conjoncturelle ou spéculative est d'autant moins pertinente en l'espèce que l'on ne voit pas non plus ce qui aurait pu faire prendre, en sept mois et indépendamment de l'immeuble, de la valeur aux actions de la SI. L'immeuble en cause étant le seul actif de la SI, la plus-value ne peut que concerner ce dernier.

#### **E. 23**

Dès lors, les autorités fiscales genevoises ne pouvaient pas taxer le gain obtenu lors de l'aliénation du capital-actions de la SI avenue Y \_\_\_\_\_ 2, 4, 6, seul le canton de Vaud étant compétent pour ce faire.

#### **E. 24**

Le recours sera partiellement admis, et le jugement attaqué annulé en ce qu'il rejette le recours portant sur l'ICC 2002. Les décisions de rappel d'impôt (nouvelle taxation) et d'amende relatives à l'ICC 2002 seront annulées, de même que la décision sur réclamation y relative. Vu l'issue du recours, un émoulement - réduit - de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe partiellement (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- lui sera allouée, à charge de l'Etat de Genève, dès lors qu'il y a conclu et qu'il a encouru des frais pour sa défense (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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