

VD_OMNI FI.1998.0047 vom 20. August 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-08-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0047

FR: VD_OMNI FI.1998.0047 du 20 août 2002

IT: VD_OMNI FI.1998.0047 del 20 agosto 2002

Regeste

c/ACI | Il revient au contribuable de prouver qu'il n'est pas l'ayant-droit économique d'une "Anstalt" au Liechtenstein, des indices précis rendant ce fait très vraisemblable.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 20.08.2002 FI.1998.0047

c/ACI | Il revient au contribuable de prouver qu'il n'est pas l'ayant-droit économique d'une "Anstalt" au Liechtenstein, des indices précis rendant ce fait très vraisemblable.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 20 août 2002 sur le recours interjeté par X._____, à Y._____, représenté par Me Anne Sonnex Kyd, avocate à 1211 Genève contre la décision rendue le 27 février 1998 par l' Administration cantonale des impôts (soustraction fiscale: rappel d'impôt et amende). * * * * *

Composition de la section: M. Jacques Giroud, président; M. Georges Wilhelm et M. Dino Venezia, assesseurs. Greffier: M. Jean-François Neu. Vu les faits suivants: A.

Feu X._____, père de X._____, a fondé l'entreprise française de nettoyage professionnel et industriel A._____ France SA (ci-après: A._____ France), société dont il a vendu les actions, dans le courant des années septante, à A._____ International Anstalt, établissement de siège à Vaduz (ci-après: A._____ International). X._____ déclarera ultérieurement que cet établissement était alors contrôlé par Z._____, ami et homme de confiance de X._____ père. En 1982, A._____ International a constitué la société A._____ Holding SA (ci-après: A._____ Holding), avec siège à Genève, à laquelle elle a fait apport des titres de A._____ France. Le capital-actions de A._____ Holding de 500'000 fr. est divisé en 50 actions au porteur. En 1986, A._____ Holding a elle-même constitué la société A._____ (Suisse) SA (ci-après: A._____ Suisse), dont X._____ préside le conseil d'administration. Etabli à Genève depuis le 23 novembre 1983, X._____ a pris domicile dans le canton de Vaud à fin 1990; suite à un acte de vente à terme du 26 février 1990, il a acquis une propriété à Y._____ pour le prix de 1'700'000 fr. selon réquisition de transfert du 1er octobre 1990.

B._____ Selon X._____, X._____ père, décédé en 1986, avait confié un patrimoine successoral en fidéicomis à son ami Z._____, domicilié à Monte Carlo, avec instructions pour ce dernier de liquider sa succession en 1990, ce qui fut fait au cours de cette année, à l'amiable entre les quatre bénéficiaires de la succession, dont X._____, sans acte de partage ni convention fixant les parts de chacun des héritiers. Un document daté 2 septembre 1990, signé par Z._____, a la teneur suivante: "Je confirme par la présente que Monsieur X._____ père né le 3 novembre 1898 à ***** en France, décédé le 6 mai 1986 à Villiers le Bel en France, m'avait confié un patrimoine en fidéicomis. Conformément aux instructions de Monsieur X._____ père, je suis chargé de remettre quatre ans après son décès à Monsieur X._____ demeurant à Genève, les

éléments suivants de ce patrimoine: 38 actions de A. _____ Holding SA à Genève SFR 3'000'000.- (trois millions) du prêt chirographaire figurant au passif de A. _____ Holding SA SFR 4'000'000 (quatre millions) de liquidités. Instructions ont été données ces jours à A. _____ International Anstalt à Vaduz de tenir ces éléments à disposition de M. X. _____." C. X. _____ a déclaré la fortune et les revenus résultant de la succession précitée pour la première fois dans sa déclaration d'impôt relative à la période fiscale 1991-1992 adressée au fisc vaudois. Les explications apportées par X. _____ quant à l'acquisition de ce patrimoine successoral ont été jugées peu convaincantes par l'administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI). Celle-ci soupçonna le contribuable de détenir l'entier du capital-actions de A. _____ Holding - et non pas seulement les 38 actions (soit 76% du capital) dont Z. _____ avait fait état -, et d'être le seul titulaire de la totalité de la créance résultant du prêt chirographaire octroyé par A. _____ International tel que figurant au passif du bilan de A. _____ Holding. Une procédure en soustraction ayant été ouverte le 15 décembre 1995, l'ACI notifia à l'intéressé, le 18 décembre 1996, un avis de prochaine clôture du contrôle fiscal portant sur les déclarations d'impôts des périodes fiscales 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996, correspondance faisant état des rectifications qu'il convenait de porter à ces déclarations ainsi que des montants d'impôt tenus pour éludés. Le contribuable a été entendu par l'ACI le 10 mars 1997, en présence de ses mandataires et de représentants de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC). D. Retenant la soustraction fiscale, l'ACI a notifié deux décisions au contribuable le 27 février 1998, l'une s'agissant de l'impôt fédéral direct (IFD) et l'autre des impôts cantonal et communal (ICC), prononçant deux rappels d'impôts pour les périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994, une taxation définitive pour la période 1995-1996 et une amende relative à chacune des deux premières périodes, une majoration de 10% des éléments soustraits ayant déjà été comprise dans les éléments de revenu et de fortune imposables rectifiés relatifs à la période de taxation 1995-1996. E. Par décision du 14 mars 2001, la Commission cantonale genevoise de recours en matière d'impôts a confirmé une décision rendue le 9 juillet 1998 par l'Administration fiscale cantonale de Genève confirmant elle-même un rappel d'impôt et une amende notifiés à X. _____ pour la période de taxation IFD 1989-1990. En substance, dite commission a refusé d'admettre l'existence d'une substitution fidéicommissaire sur la base de la seule attestation de Z. _____ et a en conséquence retenu, en l'absence des pièces probantes que le contribuable avait selon elle renoncé à produire pour des raisons de convenance personnelle, que ce dernier avait en réalité été propriétaire des biens successoraux déclarés au fisc vaudois en 1991 dès leur remise par feu X. _____ père à Z. _____.

F. Par acte de son conseil du 30 mars 1998, X. _____ a recouru devant le Tribunal administratif contre la décision de l'ACI du 27 février 1998 en matière d'ICC. Il a conclu, avec suite de dépens, à l'annulation de dite décision et, à titre provisionnel, à la suspension de la perception des reprises d'impôts et des amendes visées par celle-ci. Par décision du 2 avril 1998, le juge instructeur a accordé l'effet suspensif au recours en ce sens que l'amende prononcée par décision de l'ACI n'était pas exigible jusqu'à droit connu au fond. Par lettre du 12 juin 1998 et par courriers subséquents, l'ACI a requis une suspension de l'instruction dans l'attente de renseignements complémentaires qu'elle entendait elle-même obtenir du contribuable, de l'accord de ce dernier pour une jonction des contentieux ICC et IFD, ainsi que des déterminations de l'AFC. G. Interpellée en qualité d'autorité concernée, l'AFC s'est déterminée par acte du 1er mai 2001. Préavisant pour le rejet du recours, elle fit valoir, au terme d'un récapitulatif historique et en invoquant

un bordereau de pièces, que les arguments avancés par X. _____ n'avaient pu ébranler la certitude acquise quant à la qualité de ce dernier d'ayant droit économique de A. _____ International Vaduz, respectivement de propriétaire de toutes les actions de A. _____ Holding et de l'entier de la créance chirographaire de A. _____ International contre la Holding. A l'appui de cette argumentation, furent invoqués les faits suivants. - Feu X. _____ père, lorsqu'il n'a plus été capable de gérer lui-même son entreprise, a confié à son fils la responsabilité de la gestion et du développement de l'affaire (lettre de Me Perréard à l'attention de l'ACI du 3 janvier 1997; lettre du 22 juillet 1986 de la Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé à la fiduciaire Coras à Genève). - Sur le procès-verbal de la séance du conseil d'administration de A. _____ France du 12 août 1988 figure la signature de X. _____, qui apparaît en tant que président directeur général de cette société sur l'extrait du Registre du commerce du 20 juillet 1989 délivré par le Tribunal de commerce de Paris, alors même qu'à cette époque, l'entreprise était propriété de A. _____ International. - Deux ans environ avant la prise de domicile de X. _____ en Suisse, la société Fides a avisé l'ACI que "le bénéficiaire de A. _____ International Anstalt" était désireux de constituer une holding dans le canton de Vaud, à laquelle dite société ferait apport de participations directes ou indirectes au sein de diverses entreprises, précisant que le dit bénéficiaire de A. _____ International allait prendre domicile en Suisse et demandant, au cas où celui-ci se substituerait à l'établissement A. _____ et déclarerait lui-même les actions de la holding, qu'il soit mis au bénéfice du remboursement de l'impôt anticipé frappant les dividendes de la holding suisse. - Le document signé par M. Z. _____, daté du 2 septembre 1990 et rendant compte des circonstances de l'acquisition du patrimoine dont il est question, a été établi à Genève par les soins de la fiduciaire Coras, organe de contrôle de A. _____ Holding SA (réponse de Coras du 18 avril 1997 à l'ACI). - Un ordre de virement de 261'693 fr. 68 du compte UBS n° ***** de A. _____ Holding en faveur de "A. _____ International/Genève" (Banque Rohner à Genève) porte, sous rubrique "timbre et signature", la signature de X. _____ à côté de la mention "A. _____ International". Un avis de débit du même compte UBS daté du 3 octobre 1991 fait état du même montant bonifié en faveur de "A. _____ International/Genève". - Un avis de crédit du compte UBS ***** de A. _____ Holding du 15 août 1991 fait état d'un transfert de 390'000 fr. et comporte la mention "D'ordre de A. _____ International c/o A. _____ Hold. Att. Y. X. _____, case postale, 1211 Genève 21". Le 25 juin 2001, l'ACI a produit son dossier et conclu au rejet du recours, faisant siennes les déterminations de l'AFC. H. Le recourant a produit sa réplique le 27 juillet 2001. Répondant à l'argumentation développée par l'autorité fiscale et se prévalant de ce que l'ACI avait elle-même admis que le fardeau de la preuve lui incombait, il précisa n'avoir jamais accepté que sa réclamation du 30 mars 1998 en matière d'IFD soit traitée comme recours contre la décision de l'ACI du 27 février 1998 en cette matière et contesta que l'AFC puisse être formellement considérée comme partie à la procédure. Par écriture du 28 août 2001, l'AFC a pris acte du refus du contribuable de voir traiter sa réclamation IFD comme un recours et invité l'ACI à rendre une décision sur réclamation concernant cet impôt.

I. Par courrier du 6 décembre 2001, le juge instructeur a requis du recourant qu'il produise certaines pièces et réponde à plusieurs questions, ce qu'il fit par acte du 21 janvier 2002, dont il ressort notamment ce qui suit. - X. _____ n'a pas pu fournir de document interne de A. _____ International ni les bilans de celle-ci dès lors qu'il n'y a pas accès et que ces documents ne sont pas publics au Liechtenstein. Que plusieurs administrateurs de l'Anstalt aient également siégé au conseil d'administration de la Holding,

contrôlée par le recourant, n'autorisait pas celui-ci à exiger d'eux des renseignements internes sur l'établissement, compte tenu de la confidentialité de ceux-ci. - A. _____ International, régulièrement représentée aux assemblées de A. _____ Holding, communiquait avec celle-ci, s'agissant de leurs flux financiers, par Z. _____. - La somme de quatre millions due par Z. _____ à X. _____ a été versée du compte A. _____ International sur celui de A. _____ Holding. - A. _____ International apparaît domiciliée "c/o A. _____ Hold. att. Y. X. _____" pour permettre à ce dernier de recevoir les avis bancaires à titre d'informations, dès lors que l'établissement détenait des avoirs lui appartenant. J. Les arguments des parties seront repris ci-après dans la mesure utile, ces dernières ayant été dûment avisées, par courrier du 28 juin 1998, qu'à défaut de réquisition de leur part, le Tribunal administratif statuerait sans audience. Considérant en droit: 1. X. _____ n'ayant pas consenti à ce que sa réclamation du 30 mars 1998 en matière d'IFD soit admise comme recours au sens de l'art. 132 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), le présent litige est circonscrit au bien-fondé en droit de la décision rendue le 27 février 1998 par l'ACI en matière d'ICC. Motivé et déposé en temps utile, le recours est recevable en la forme au sens des art. 134 et 104 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI).

2. L'autorité intimée retient la soustraction fiscale en se fondant sur des indices convergents lui permettant selon elle de conclure, sans que le recourant ait pu démontrer le contraire, que celui-ci est l'ayant droit économique de A. _____ International Anstalt et détient de ce fait, à tout le moins depuis qu'il s'est établi dans le canton de Vaud à fin 1990, la totalité du capital actions de A. _____ Holding SA et du prêt chirographaire octroyé à cette société par A. _____ International. Contestant être le titulaire du patrimoine que l'on voudrait ainsi lui attribuer, le recourant fait valoir que la décision entreprise, fondée sur des constatations et des appréciations de faits erronées, procède d'un renversement inadmissible du fardeau de la preuve; il soutient par ailleurs avoir collaboré à satisfaction avec l'autorité fiscale afin de réfuter la thèse de celle-ci. 3. Le droit vaudois (art. 128 LI), comme le droit fédéral (art. 175 LIFD), retient que la soustraction fiscale est consommée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (sur cette notion, voir notamment: Rivier, Droit fiscal suisse, 2ème éd., p. 263 ss; Ryser et Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., Staempfli 2002, p. 503 ss; Tribunal administratif, arrêts FI 98/115 du 13.9.2000, FI 93/123 du 13.4.1999). Ainsi, la réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose-t-elle, d'une part que les montants non déclarés constituent des éléments imposables induisant la perte d'un montant d'impôt revenant à la collectivité publique, d'autre part que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. La condition subjective de la soustraction est quant à elle réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. La diminution ou la disparition de la base d'imposition et la perte d'impôt doivent avoir leur cause dans le comportement du contribuable qui a violé son obligation légale de déclarer, de renseigner ou de prouver, notamment en cachant des éléments essentiels pour déterminer la base d'imposition ou en donnant des indications inexacts sur les faits importants pour déterminer celle-ci. Ce comportement, qui peut consister en un acte ou une omission, a pour effet que l'autorité de taxation ignore complètement les faits générateurs de l'impôt ou se fonde sur un état de fait inexact ou incomplet pour rendre sa décision. La preuve du

caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit avec volonté. Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement sur cette possibilité (Archives de droit fiscal suisse (ci-après: Archives), vol. 66 p. 258 et p. 467; RDAF 1995 p. 38; ATF 114 Ib 27; StE 1988 B101.21, n°6). 4.

Ces considérations générales exposées, le présent litige pose d'entrée la question du fardeau de la preuve en termes de limites qu'il y a lieu de poser à l'obligation faite au contribuable de renseigner, de déclarer ou de prouver, respectivement la question de l'étendue du devoir de l'autorité fiscale d'instruire et de se renseigner. a) En matière fiscale, les règles régissant la preuve s'accordent avec celles qui gouvernent les procès dans un Etat de droit, savoir que chaque partie aux prises dans le rapport de droit fiscal doit établir les faits dont elle entend faire dériver des droits à son avantage et, bien entendu, supporter le fardeau de la preuve de ces faits. Ainsi l'autorité fiscale doit-elle établir l'existence des conditions de l'assujettissement et l'existence des faits constituant le fondement d'une imposition ou d'une infraction, alors que le contribuable devra rapporter la preuve de la réalité et de l'admissibilité des charges qu'il entend déduire de son revenu. Il devra en outre coopérer à l'établissement des faits pertinents, d'abord par la confection de sa déclaration d'impôts et la production des pièces qui l'étayent, puis par les renseignements qu'il sera appelé à donner en procédure de taxation et éventuellement de recours (Ryser/Rolli, op. cit., p. 63, ch. 17). Si cette coopération ne déplace en principe pas le fardeau de la preuve, il existe cependant des circonstances où un renversement d'un tel fardeau devient légitime. Ainsi, lorsque des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, il n'est pas arbitraire pour l'autorité d'exiger du contribuable qu'il rapporte la preuve du contraire (Archives, vol. 39, p. 284, s'agissant du domicile fiscal du contribuable). De même l'autorité pourra-t-elle faire abstraction d'une comptabilité lacunaire, par exemple en raison d'irrégularités dans l'inventaire rendant ses résultats peu probants (Archives, vol. 49, p. 325). Mais il reste que l'autorité n'a nullement le droit d'imputer au justiciable un comportement délictueux ou contraire au droit si les circonstances du cas n'étaient pas une telle présomption d'indices précis. Inversement, le contribuable ne saurait se plaindre de se voir refuser la déduction d'une dette ou d'une dépense s'il n'est pas en mesure d'apporter de la réalité de celles-ci une preuve suffisante, preuve dont la jurisprudence fait en général dépendre de l'indication du nom du créancier (Archives, vol. 37, p. 546; ATF 107 Ib 213; ATF du 11.1.1999, in RDAF 2000 II 35). b) La doctrine rend également compte du problème du renversement du fardeau de la preuve sous l'angle du principe de l'instruction d'office régissant la procédure de taxation. Si l'autorité se doit de déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, ceci même en cas de violation des obligations de coopérer du contribuable, elle se doit d'instruire la cause tant en faveur qu'en défaveur de ce dernier. Cependant, ce devoir a des limites en ce sens que l'autorité ne peut se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements du contribuables que s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions. Le devoir d'instruction d'office trouve en outre ses limites lorsqu'en raison du défaut de collaboration du contribuable ou pour d'autres raisons, l'autorité se trouve dans l'impossibilité d'établir les faits déterminants. Dans une telle situation, il

convient bien de se référer aux règles régissant le fardeau de la preuve pour déterminer qui, du contribuable ou du fisc, supporte les conséquences de l'absence de preuves s'agissant de l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale. Si l'existence d'éléments imposables est, après instruction complète, suffisamment rapportée par l'autorité, l'ampleur de ceux-ci pourra faire l'objet d'une appréciation fondée sur les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable pour fonder une taxation d'office. A cet égard, qu'il y ait eu ou non violation de l'obligation de coopérer de la part du contribuable ne change rien au fait que l'autorité supporte le fardeau de la preuve de l'existence des éléments imposables et qu'elle est tenue d'instruire la cause de manière complète. La différence réside dans le fait qu'en cas de violation des obligations du contribuable, les exigences qualitatives de la preuve d'éléments (supplémentaires) imposables sont notablement diminuées en ce sens que les autorités sont autorisées à admettre celle-ci, non pas seulement lorsque la preuve certaine en est rapportée, mais déjà lorsqu'elle est vraisemblable, sur la base d'une appréciation consciencieuse de tous les éléments connus de l'autorité (Ryser, op. cit. p. 461, ch. 14, et les références citées, notamment Martin Zweifel, *Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren*, in *Archives* 61 p. 432, ainsi que Behnisch, *Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht*, in *Archives* 56 p. 575). c) Le Tribunal fédéral a en outre clairement précisé qu'il est des situations où le fisc a le devoir d'exiger des renseignements plus précis et plus complets, donc de faire preuve d'une curiosité accrue, afin d'assurer la généralité de l'impôt et l'égalité de traitement entre les contribuables (arrêt de principe du 21 mars 1985, in *RDAF* 1987 p. 257). S'agissant en particulier de la reconnaissance d'opérations passées avec des sociétés dont le siège peut suggérer qu'elles ne jouent qu'un rôle d'écran (Anstalt au Liechtenstein ou sociétés panaméennes), les autorités peuvent exiger des précisions sur les personnes qui les contrôlent (*Archives*, vol. 55 p. 137, vol. 56 p. 431). Le Tribunal fédéral a précisé à cet égard que la plus grande circonspection s'impose chaque fois qu'apparaissent comme créanciers des établissements situés dans des états dont les règles juridiques favorisent leur domiciliation fictive et, en corollaire, la création de créances anonymes, comme c'est le cas au Panama et au Liechtenstein. N'étant pas tenus d'exercer une activité dans l'Etat de leur siège, de tels établissements peuvent en effet fixer ce dernier sans rapport avec la réalité et, en raison de l'anonymat dont ils bénéficient, sont à même de permettre à leurs ayant droit d'assurer l'indépendance juridique de certains éléments de leurs patrimoines et de certaines affaires (*Archives* 55 p. 137; ATF non publié du 6 novembre 1992 dans la cause 2A.20/1992). d) Enfin, il est admis par la Haute Cour que si, en procédure de rappel d'impôt et d'amende, les autorités fiscales doivent rapporter la preuve que l'imposition est incomplète, il se justifie de laisser au contribuable le soin de prouver le contraire de ce que prétend l'autorité lorsque des indices précis rendent très vraisemblable l'état de fait admis par celle-ci, même lorsqu'il s'agit de la dissimulation d'actifs. Tel fut le cas s'agissant de comptes ouverts auprès d'une société chargée de l'encaissement et du recouvrement des notes d'honoraires d'un vétérinaire et dont un de ces comptes, occulte, était destiné à constituer de l'argent noir (arrêt du 8 février 1991, in *RDAF* 1993 p. 32). 5. a) En l'espèce, il y a lieu d'écarter d'emblée l'argument du contribuable consistant à soutenir que, s'il avait voulu tromper le fisc, il lui aurait été aisé de ne rien déclarer de la liquidation de la succession de son père. Cette déclaration lui a en effet permis de justifier sa disposition de liquidités lors de l'achat de la propriété de Y. _____ et de se présenter ouvertement en tant qu'actionnaire majoritaire de A. _____ Holding. Ceci étant, le recourant fait valoir que l'on ne saurait exiger de lui

qu'il rapporte la preuve impossible de l'inexistence de revenus ou d'éléments de fortune, respectivement qu'il démontre qu'il n'est pas l'ayant droit économique des avoirs que le fisc lui attribue. b) Il n'est pas douteux qu'en présence, d'une part d'un important partage successoral dont les tenants et aboutissants ne trouvent d'explication et de support écrit que dans la seule attestation du fidéicommissaire Z. _____ du 2 septembre 1990, d'autre part d'une superposition de sociétés s'articulant autour d'une Anstalt au Liechtenstein, l'autorité fiscale avait le devoir d'exiger du contribuable des renseignements précis et complets, respectivement de faire preuve d'une curiosité accrue au sens de la jurisprudence de principe du Tribunal fédéral citée ci-dessus (RDAF 1987 p. 257). L'issue du litige dépend dès lors de la question de savoir si le fisc, dans le sillage de cette même jurisprudence, s'est d'une part livré à une instruction méticuleuse du cas et à une appréciation consciencieuse de tous les faits recueillis, d'autre part si les indices tenus pour déterminants s'avèrent d'une précision telle que l'état de fait que le fisc en déduit est vraisemblable au point de justifier un renversement du fardeau de la preuve à la charge du contribuable. c) Il n'est pas contesté que la clé de voûte de l'argumentation du recourant tient au seul document daté du 2 septembre 1990 signé par Z. _____, respectivement à la qualité de fidéicommissaire de ce dernier, ce qui permet au contribuable tout à la fois d'expliquer l'origine des fonds, de soutenir qu'il n'est pas l'ayant droit économique de A. _____ International Anstalt, qu'il tient pour la détentrice des avoirs que le fisc cherche à lui imputer, et de s'en tenir ainsi au constat que rien ne contredit la teneur de l'attestation en question. Cependant, il est tout d'abord pour le moins surprenant de constater que le recourant ne s'est pas enquis plus tôt du contenu de la succession et de son partage, en d'autres termes de son propre sort, lui qui, selon les dires de son conseil, avait pris en charge la gestion des importantes affaires de son père lorsque celui-ci n'en fut plus capable. L'on s'étonne ensuite, sinon de l'absence de testament d'X. _____ père, à tout le moins d'un document rendant compte des tenants et aboutissants de la liquidation de la succession, surtout dans la mesure où le contribuable admet avoir exigé et obtenu davantage que les autres cohéritières, ceci au terme de tractations, soutenant paradoxalement à cet égard qu'il ignore ce que les autres ont reçu dans le partage. Il est en réalité peu plausible qu'un tel partage successoral - comprenant d'importants actifs immobiliers (appartements à Paris et sur la Côte d'Azur notamment) ainsi qu'une entreprise florissante - n'ait pas trouvé son épilogue dans une convention écrite qui puisse seule en sceller définitivement le sort, sauf à traduire la volonté délibérée de ne laisser aucune trace du patrimoine partagé, au mépris des attentes du fisc. Le doute ainsi posé quant à la véracité des propos du recourant se trouve ensuite conforté à la lecture des documents rendant compte des démarches entreprises en 1981 par la fiduciaire Fides auprès du fisc vaudois, ceci pour le compte de l'anonyme "bénéficiaire" de A. _____ international Anstalt, alors désireux de constituer une holding en Suisse, d'y prendre domicile et de se substituer à l'établissement pour déclarer lui-même les actions. Or, au recoupement opéré par l'AFC entre ces déclarations d'intention et l'arrivée en Suisse du contribuable deux ans plus tard, ce dernier se borne à donner pour explication, dans ses déterminations du 27 juillet 2001, que l'on ne saurait exclure que dites démarches aient concerné son père. Pourtant, le recourant a clairement expliqué que son père avait vendu les actions de la Holding française à A. _____ International Anstalt, ceci à la fin des années septante, et que l'établissement de Vaduz avait depuis lors toujours été contrôlé, non par lui-même ou son père, mais par le fidéicommissaire Z. _____, dont il ne pouvait ignorer l'existence pas plus que le statut. Il apparaît dès lors pour le moins curieux que le contribuable ait exclu que "le" bénéficiaire de l'Anstalt ait été Z. _____, sauf à en

déduire que A. _____ International Anstalt n'était effectivement pas contrôlée par ce dernier, mais par lui-même, vu le retrait d'X. _____ père des affaires. A cet indice s'ajoute le constat que c'est bien le contribuable qui est venu s'établir en Suisse en 1983, peu après la constitution de A. _____ Holding à Genève, et qu'il est effectivement devenu ouvertement l'actionnaire majoritaire de cette dernière, concrétisant ainsi l'objectif que le "bénéficiaire de A. _____ Anstalt" déclarait vouloir atteindre en 1981. Le masque de l'anonyme ayant droit de l'établissement de Vaduz se révèle ainsi déjà correspondre au profil du recourant. Ceci étant, le recourant admet entretenir des relations avec A. _____ International Anstalt, respectivement avec son dirigeant Z. _____, mais soutient ne pas avoir le pouvoir d'obtenir de ce dernier d'autre document que celui du 2 septembre 1990, qu'il s'agisse du partage de la succession ou de la qualité d'ayant droit de l'établissement de Vaduz. L'on ne s'explique cependant pas pourquoi, après avoir fait rédiger l'attestation précitée par la fiduciaire de A. _____ Holding Coras SA pour la soumettre à la signature - au demeurant non authentifiée - de Z. _____, le recourant n'aurait pas pu obtenir de ce dernier une autre attestation quant à sa qualité d'ayant droit de A. _____ International Anstalt, propre à dissiper tout doute. A cet égard, le recourant ne saurait non plus se retrancher derrière l'impossibilité de produire les documents requis par l'administration fiscale et par le juge, en particulier ceux propres à rendre compte de la répartition des pouvoirs exercés au sein de A. _____ International Anstalt ou de l'origine du prêt chirographaire octroyé par cet établissement à A. _____ Holding SA. Outre qu'il contrôle cette société et fut le directeur du conseil d'administration de la Holding française, le recourant apparaît détenir les rennes de toutes les sociétés du groupe confié par son père. Compte tenu de la structure comme de la nature familiale de la gestion de ce groupe, il n'apparaît pas soutenable que le recourant n'ait exercé, comme il le prétend, aucun pouvoir au sein de l'Anstalt qui le chapeaute, sauf à admettre qu'il n'aurait en définitive pas de pouvoir sur l'empire A. _____, ce que contredit déjà la place que lui a réservé son père dans ses affaires, mais surtout l'issue du partage de la succession. Enfin, des virements bancaires produits par le fisc, il ressort bien que l'Anstalt possédait une adresse au domicile genevois du recourant. Celui-ci a finalement admis, lorsqu'il a été entendu par le fisc le 10 mars 1997, puis en réponse à la troisième question qui lui a été posée par le juge instructeur le 6 décembre 2001, que ce domicile avait été constitué pour lui permettre de vérifier l'état de ses créances à l'encontre de l'Anstalt. Or, une telle corrélation n'est pas compatible avec l'absence de tout pouvoir d'intervention dans l'établissement plaidée par le recourant; cela permet bien plutôt de conclure à une rétention délibérée d'informations de la part de l'intéressé. c) Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir qu'au terme d'une instruction méticuleuse au cours de laquelle il a été à maintes reprises offert au contribuable et à ses mandataires de s'expliquer, l'administration fiscale, compte tenu des indices recueillis, ne pouvait se satisfaire de l'ultime argument du contribuable consistant à affirmer que la teneur de l'attestation délivrée par Z. _____ n'était contredite par aucune pièce du dossier. Justifié au regard de la doctrine et de la jurisprudence citées ci-dessus, le renversement du fardeau de la preuve ne peut que conduire au constat que le contribuable a échoué à démontrer qu'il n'était pas l'ayant droit économique de A. _____ International Anstalt. Compte tenu de la précision suffisante et de la convergence des indices recueillis ainsi que de l'absence de la preuve contraire que le fisc pouvait raisonnablement exiger du contribuable, il serait en effet choquant de permettre à celui-ci, sur la seule base d'une attestation laconique soumise à la signature d'un tiers qui se refuse à toute autre manifestation, de s'abriter derrière une société au Liechtenstein pour échapper, sous

l'anonymat dont celle-ci lui permet de bénéficier, à l'obligation de renseigner l'autorité fiscale et assurer ainsi l'indépendance juridique de certains éléments de son patrimoine comme de certaines affaires. A l'instar de la jurisprudence du Tribunal fédéral admettant l'imputation d'actifs au contribuable (RDAF 1993 p. 32; 1956 p. 242), l'autorité intimée pouvait dès lors retenir que les actifs litigieux n'avaient pas été déclarés alors qu'ils se trouvaient dans la sphère de disposition du contribuable, qui ne pouvait qu'être conscient du caractère inexact de sa déclaration d'impôt. Le fait que le recourant se trouve prétendument dans l'impossibilité de faire la preuve que tous ses avoirs ont été imposés ne saurait dès lors faire obstacle au constat de la réalisation des éléments objectifs et subjectifs constitutifs de la soustraction fiscale, qui doit donc être confirmée. 6. La décision entreprise s'avérant fondée dans son principe, l'on constate que le recourant n'a pas remis en cause le calcul du rappel de l'impôt pour les périodes en cause, ni celui de l'amende prononcée pour soustraction en application de l'art. 128 LI et des directives y relatives. Tels qu'établis de manière précise sur la base des renseignements fournis par le contribuable lui-même, les montants retenus aux annexes 5 à 8 de la décision entreprise et ceux figurant en pages 3 et 5 de celle-ci peuvent donc être également confirmés. Succombant, le recourant n'a pas droit à des dépens et supportera les frais de la cause (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue le 27 février 1998 par l'Administration cantonale des impôts procédant à un rappel d'impôt cantonal et communal de 550'394 fr. 70 pour les années 1991 à 1996 et prononçant une amende pour soustraction de 114'600 fr. pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994, est confirmée. III. Les frais de la cause, arrêtés à 5'000 (cinq mille) francs, sont mis à la charge de X. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 20 août 2002 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint.

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