

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/965/2011-ICCIFD

ATA/22/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 12 janvier 2016**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
10 novembre 2014 (JTAPI/1258/2014)**

---

## EN FAIT

1. La présente procédure concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) des exercices fiscaux 2002 à 2008 dont doivent s'acquitter Monsieur et Madame A\_\_\_\_\_, (ci-après : le ou les contribuables). Les contribuables, de nationalité française, ont pris domicile à Genève le 18 janvier 1991 et ont résidé dans le canton pendant les exercices fiscaux précités. Mme A\_\_\_\_\_ est décédée le \_\_\_\_\_ 2004.
2. Une procédure de recours ayant eu le même objet (cause A/4832/2008), mais qui concernait la période 1995 à 2001-B a opposé les parties par devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et le Tribunal fédéral. Elle a été reprise par le seul contribuable suite au décès de son épouse et s'est terminée en 2013. Certains faits ou moyens de preuves retenus dans leurs arrêts respectifs par la chambre administrative et /ou par le Tribunal fédéral en rapport avec cette procédure doivent être rappelés, dès lors qu'ils ne sont pas sans pertinence pour la résolution de la présente cause et que les parties s'y sont référés, en produisant les mêmes documents.

### Contentieux relatif à la période fiscale 1995-2001

3. Le 2 juillet 1991, par l'entremise de son conseil, le contribuable a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC-GE) qu'il allait transférer dans le patrimoine de deux trusts le produit de la vente de deux centres commerciaux dont il était propriétaire, à hauteur respectivement de 45 % et de 55 %. La part de 45 % serait transférée dans un trust bermudien discrétionnaire et irrévocable (B\_\_\_\_\_ Trust ; ci-après : B\_\_\_\_\_ trust), la part de 55 % à un trust révocable (C\_\_\_\_\_Trust ; ci-après : C\_\_\_\_\_ trust), dont le contribuable et sa famille seraient les bénéficiaires.

Par accord écrit du 23 septembre 1991, l'AFC-GE a donné acte au contribuable, représenté par le notaire Maître D\_\_\_\_\_, de ce que le C\_\_\_\_\_ trust révocable serait transparent, de sorte que son revenu et ses avoirs seraient ajoutés aux revenus et à la fortune du contribuable. En revanche, la dotation du B\_\_\_\_\_ trust irrévocable ne serait pas imposée en Suisse, « cette dotation intervenant en raison d'engagements souscrits à l'époque où le contribuable n'était pas domicilié en Suisse ». Le revenu, ainsi que la fortune de ce trust ne seraient ainsi pas imposables en Suisse tant qu'ils ne seraient pas distribués au contribuable ou à des membres de sa famille. En cas de distribution, les montants seraient soumis à l'impôt sur la fortune et les revenus afférents imposés à Genève. Les attributions faites par B\_\_\_\_\_ trust ne seraient pas taxables au titre de donation, celui-ci étant domicilié à l'étranger.

4. Le 20 décembre 1999 une procédure de vérification et de soustraction d'impôt pour 1998 et pour l'IFD a été ouverte à l'encontre des contribuables. Elle a été étendue le 19 septembre 2000 à l'ICC et à l'IFD des années 1995 à 1998 et le 16 juillet 2001, à l'ICC et à l'IFD 1999 et 2000, puis le 16 juillet 2001 à l'ICC et l'IFD 1999 et 2000. Ce contentieux a également eu une incidence sur la taxation ICC et IFD 2001-B.
5. Dans le cadre précité, l'AFC-GE a notifié aux contribuables, entre 1999 et 2008 différentes décisions et bordereaux de taxation, voire de taxation d'office ou de rappel d'impôts, ainsi que des amendes pour soustraction et tentatives de soustraction fiscale, tant en matière d'ICC que d'IFD relativement aux périodes fiscales allant de 1995 à 2001-B, contre lesquelles le contribuable a formé systématiquement des réclamations.

Le contentieux avait plusieurs objets, dont seul sera rappelé celui en relation avec la présente cause : le contribuable n'avait jamais mentionné dans ses déclarations des années fiscales 1995 à 2001-B, mais aussi dans celles déposées pour les périodes 2002 à 2008 qu'il détenait des actions de la Banque E\_\_\_\_\_ (ci-après : E\_\_\_\_\_).

L'autorité fiscale avait constaté qu'il ressortait du boucllement individuel de la E\_\_\_\_\_ que le contribuable détenait des actions au porteur de cette banque entre le 31 décembre 1997 et le 31 décembre 2001 ; cela ressortait également de la liste des actionnaires dudit établissement, relative à la période du 17 mars 1997 au 31 décembre 1998. Elle avait effectué pour la première fois le 21 novembre 2001, lors de la notification d'un bordereau rectificatif ICC 2000, une reprise sur la fortune du contribuable et sur ses revenus, en lien avec la participation au capital de la E\_\_\_\_\_ précitée, qu'il n'avait pas déclarés.

Le contribuable avait réclamé le 18 décembre 2001 contre ledit bordereau rectificatif. Il n'était pas le propriétaire réel des actions précitées. Il détenait celles-ci uniquement à titre fiduciaire au nom et pour le compte du B\_\_\_\_\_ trust, dont il était bénéficiaire avec les membres de sa famille. L'apparition de l'identité des personnes composant sa famille en tant que détentrices de ces titres s'expliquait par le refus de l'ancienne commission fédérale des banques (ci-après : la CFB) qu'un trust puisse être l'actionnaire d'un organisme financier, ainsi que par l'exigence de la CFB de voir mentionner l'ayant droit économique ultime. Il s'agissait d'un portage formel pour le compte du B\_\_\_\_\_ trust, qui était une entité juridique distincte et indépendante. Par ailleurs, la non-imposition du trust B\_\_\_\_\_ avait été confirmée par l'autorité fiscale le 23 septembre 1991.

6. Au cours de l'instruction que l'AFC-GE a menée dans le cadre des différentes procédures de taxation ou de rappel d'impôt, elle a sollicité à plusieurs reprises du contribuable qu'il fournisse des compléments d'informations concernant B\_\_\_\_\_ trust, mais aussi concernant une société F\_\_\_\_\_ Limited

(ci-après : F\_\_\_\_\_) avec siège à Guernesey, dont le nom était apparu en relation avec lui, soit notamment leurs bilans et relevés de leurs comptes bancaires. Le contribuable a répondu qu'il était dans l'impossibilité de le faire, le B\_\_\_\_\_ trust étant discrétionnaire et irrévocable. Il s'agissait d'une entité juridique distincte et indépendante de lui-même. F\_\_\_\_\_ était une société britannique détenue par le B\_\_\_\_\_ trust dont il ne possédait ni n'avait les comptes. Il a affirmé ne pas être lié par un contrat de prêt avec B\_\_\_\_\_ trust.

Par courriers des 28 juillet 2005 et 16 novembre 2007, l'AFC-GE a annoncé et détaillé au contribuable les reprises qui seraient encore effectuées pour les années 1995 à 2001-B. Celui-ci était notamment considéré comme détenteur des titres de la E\_\_\_\_\_, et cela impliquerait des reprises sur la taxation de ses revenus et de sa fortune. Pour l'autorité fiscale, aucun des éléments présentés par le contribuable à ce jour, ne permettait de penser qu'il n'était pas le titulaire et le bénéficiaire des actions pour lesquelles il était mentionné comme titulaire dans le registre des actionnaires de la E\_\_\_\_\_. Malgré les demandes répétées, il avait refusé de transmettre les bilans du B\_\_\_\_\_ trust, ainsi que les comptes de F\_\_\_\_\_. Dès lors, elle n'avait pas été en mesure de vérifier les explications qu'il avait données au sujet du réel propriétaire des titres. Si tel avait été le cas, elle aurait de toute façon considéré que ces actions faisaient partie du patrimoine du contribuable, en sa qualité de titulaire économique et juridique du patrimoine.

7. Le contribuable ayant formé des réclamations contre les différentes décisions de taxation qui lui avait été notifiées, l'AFC-GE a statué le 27 octobre 2008 sur celles-ci. Elle a annulé les taxations extraordinaires ICC 2001-A et IFD 1999-2000. Elle a maintenu les rappels d'impôts ICC 1995, ICC 2001-B, IFD 1995-1996 et IFD 1997-1998, ainsi que la taxation ordinaire IFD 2001-B. Elle a modifié en défaveur du contribuable les taxations ICC 1998 à 2000 et IFD 1999-2000. Elle a rectifié en faveur de l'intéressé les rappels d'impôts ICC 1996 et ICC 1997. En outre, elle a maintenu les amendes dans leur principe et leur quotité, mais a modifié leurs montants sur la base des nouveaux bordereaux.

8. Le 26 novembre 2008, le contribuable a recouru contre les décisions sur réclamation précitées auprès des anciennes commissions de recours en matière d'impôt, dont le rôle a été repris tout d'abord par la commission de recours matière administrative puis, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011, par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Son recours portait notamment sur les reprises effectuées par l'AFC-GE en rapport avec la propriété des actions E\_\_\_\_\_ qu'il ne détenait qu'à titre fiduciaire.

Il a annexé à son recours un courrier qu'il avait adressé aux trustees du B\_\_\_\_\_ trust le 10 décembre 1997. Par celui-ci, il leur confirmait détenir pour leur compte et à leur risque 169'000 actions au porteur E\_\_\_\_\_, d'une valeur

nominale de CHF 100.- l'unité et d'une valeur totale de CHF 16'990'000.-. Il avait reçu un montant de CHF 9'061'122.50 (incluant CHF 180.- de frais) d'ordre de F\_\_\_\_\_, filiale du B\_\_\_\_\_ trust, en paiement partiel de cette acquisition. Il restait le débiteur en son nom mais pour le compte du B\_\_\_\_\_ trust et à ses risques, du 50 % du prix restant dû, soit CHF 8'495'000.- qui lui avaient été avancés par la G\_\_\_\_\_. Il confirmait que les titres E\_\_\_\_\_ étaient en nantissement auprès de la G\_\_\_\_\_ en garantie de cette avance. S'il détenait en son nom les titres E\_\_\_\_\_ acquis par le B\_\_\_\_\_ trust, c'était en raison des exigences de la CFB.

Dans une réplique du 30 novembre 2010, après avoir expliqué qu'il se sentait plus libre de le faire depuis que la E\_\_\_\_\_ avait été reprise par des tiers, il a détaillé les éléments de la relation fiduciaire dont il se prévalait. Il avait accepté d'acquérir à ce titre des actions E\_\_\_\_\_ pour le compte d'investisseurs étrangers très puissants qui souhaitaient rester discrets, afin de rendre service à un ami.

Pour acquérir ces actions en son nom, deux conventions avaient été conclues en parallèle. La première était un contrat de prêt conclu le 24 novembre 1997 entre H\_\_\_\_\_ Inc. (ci-après : H\_\_\_\_\_), société de droit panaméen et F\_\_\_\_\_, portant sur une somme de CHF 6'909'832.05. Cette dernière avait demandé à H\_\_\_\_\_ de lui prêter ce montant. H\_\_\_\_\_ avait accepté de le faire sans intérêt, mais F\_\_\_\_\_ s'engageait à mettre en gage 130'000 actions E\_\_\_\_\_ au porteur à titre de garantie en faveur de H\_\_\_\_\_. La seconde était constitué par un engagement personnel, résultant d'une lettre datée du 17 décembre 1997, contresignée pour accord par H\_\_\_\_\_, par lequel il confirmait accorder à H\_\_\_\_\_ l'option d'acquérir 130'000 actions E\_\_\_\_\_ au porteur et précisait que le prix devait être payé à F\_\_\_\_\_ de manière à lui permettre de rembourser le prêt à H\_\_\_\_\_. La combinaison de ces deux conventions valait contrat de fiducie.

Il n'avait pas bénéficié des dividendes afférents aux 130'000 actions de la banque E\_\_\_\_\_ faisant l'objet de la convention de fiducie. Ces montants avaient été reversés immédiatement à l'ayant droit économique. Un courrier du représentant de H\_\_\_\_\_ du 12 novembre 2010 confirmait qu'aucun des actionnaires de H\_\_\_\_\_ n'était citoyen suisse ni domicilié en Suisse, et ce depuis la constitution de ladite société. Il confirmait aussi que le contrat de prêt entre H\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ avait été signé en novembre 1997.

La débâcle de la E\_\_\_\_\_ et l'intervention de la FINMA l'avaient contraint à conclure, le 15 mai 2009, une convention avec les personnes pour lesquelles il avait agi comme prête-nom. Les parties à ce contrat étaient les suivantes : d'une part lui-même, agissant en son nom personnel et pour le compte de F\_\_\_\_\_, d'autre part H\_\_\_\_\_ représentée par un avocat genevois. Cet accord rappelait en préambule qu'un différend l'opposait, ainsi que F\_\_\_\_\_, à H\_\_\_\_\_ concernant l'interprétation des conventions conclues en novembre 1997. Ce différend avait

été réglé de manière définitive par accord entre les parties. Moyennant un versement de CHF 4'000'000.- à H\_\_\_\_\_ sur le compte d'une étude d'avocat tierce, les parties reconnaissent ne plus avoir aucune prétention l'une envers l'autre.

9. Par jugement du 27 octobre 2011, le TAPI a partiellement admis le recours en constatant que la prescription de certaines créances fiscales ou amendes relatives à l'ICC ou à l'IFD étaient acquises en rapport avec les exercices 1995 à 1997.

En revanche, concernant les reprises fiscales liées à la détention des actions E\_\_\_\_\_ au porteur, cette juridiction a confirmé que l'AFC-GE était en droit de considérer le contribuable comme le véritable ayant droit des titres en question, ceci sur la base des nombreux indices ressortant du dossier. Le contribuable n'avait pas apporté de preuve renversant les faits établis ou permettant d'admettre l'existence d'une détention à titre fiduciaire, tels que des documents internes, notamment financiers, du B\_\_\_\_\_ trust ou de F\_\_\_\_\_. Le contribuable n'avait produit aucune convention de fiducie avec le B\_\_\_\_\_ trust, qu'il dominait. Le seul document apporté concernait une "confirmation" unilatérale du 10 décembre 1997 adressée par le contribuable aux trustees du B\_\_\_\_\_ trust. Cette lettre ne prouvait pas l'existence d'un rapport fiduciaire. Le contribuable n'avait pas non plus prouvé l'existence d'un contrat de fiducie avec H\_\_\_\_\_. Ni le contrat du 27 novembre 1997 entre cette dernière et F\_\_\_\_\_, ni l'accord transactionnel entre le contribuable et H\_\_\_\_\_ n'établissaient de rapport de fiducie. Les reprises en fortune effectuées par l'AFC-GE en lien avec les actions de la banque E\_\_\_\_\_ étaient donc confirmées.

Le TAPI a également statué sur le sort d'autres reprises ordonnées par l'AFC-GE, qui ne sont plus litigieuses à ce stade de la procédure.

10. Le 6 décembre 2011, le contribuable a interjeté un recours auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI précité. Il a notamment contesté la confirmation par le TAPI des décisions sur réclamation de l'AFC-GE ordonnant des reprises sur sa fortune et ses revenus en relation avec sa détention d'actions E\_\_\_\_\_ au porteur, en maintenant qu'il ne les détenait qu'à titre fiduciaire. Il a persisté sur ce point dans les explications données devant le TAPI dans sa réplique du 30 novembre 2010.

Dans sa réponse, l'AFC-GE a rappelé que le contribuable n'avait jamais annoncé dans ses déclarations fiscales la détention desdites actions, même à titre fiduciaire. Les explications qu'il avait données le 30 novembre 2010 étaient tardives et les documents fournis en 2010 n'étaient pas propres à démontrer l'existence d'un contrat de fiducie remontant à 1997.

Dans une réplique du 8 mars 2012, le contribuable a encore précisé être partie à une procédure arbitrale qui l'opposait à Monsieur I\_\_\_\_\_, laquelle portait sur une éventuelle violation du droit de préemption prévue par une convention des actionnaires de la E\_\_\_\_\_. Devant le Tribunal arbitral, les parties reconnaissaient l'existence d'un contrat de fiducie portant sur les actions E\_\_\_\_\_ au porteur qu'il détenait. Il annonçait qu'il allait produire la sentence arbitrale à l'issue de ladite procédure, laquelle constituerait une preuve de l'existence d'un rapport fiduciaire.

11. Le 4 mars 2012, le contribuable a produit une copie de la sentence arbitrale, ainsi qu'une attestation de son caractère définitif. Les arbitres lui avaient donné raison et débouté M. I\_\_\_\_\_ de ses prétentions.
12. Le 26 mars 2013, la chambre administrative a admis partiellement le recours (ATA/197/2013). Elle a constaté la prescription des créances fiscales liées aux rappels d'impôts IFD 1996 et 1997, ainsi que des amendes ICC 1998 à 2001-B. Elle a annulé les décisions sur réclamation et les bordereaux de taxation et d'amende précités. Elle a également annulé certaines reprises fiscales se rapportant à un élément sans lien avec le présent litige, qui concernait les rappels d'impôt IFD 1998 et ICC 1995 à 1997. Elle a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision au sens des considérants.

En revanche, elle a confirmé le jugement du TAPI, en tant qu'il portait sur les reprises fiscales effectuées en lien avec la possession des actions E\_\_\_\_\_. Le contribuable n'avait produit aucun contrat de fiducie écrit, que ce soit avec le B\_\_\_\_\_ trust ou avec H\_\_\_\_\_. Bien que celui-ci remette en cause les reprises fiscales liées à la prise en compte des actions de la banque E\_\_\_\_\_ depuis sa réclamation du 18 décembre 2001, ce n'était qu'au cours de la procédure devant le TAPI que l'intéressé s'était décidé à produire des pièces tendant à prouver ses allégations, et ceci de manière échelonnée, sans qu'un tel procédé soit justifié par des motifs valables.

En outre, les explications du contribuable avaient varié au gré de la procédure fiscale. Jusqu'à sa réplique du 30 novembre 2010 devant l'instance précédente, il avait prétendu détenir lesdites actions pour le seul compte du B\_\_\_\_\_ trust. À titre de preuve, il avait produit le 26 novembre 2008 dans son recours devant la juridiction précédente, une lettre du 10 décembre 1997 qu'il avait lui-même adressée aux trustees du B\_\_\_\_\_ trust, par laquelle il avait affirmé détenir 169'900 actions au porteur de la E\_\_\_\_\_ pour le compte de ces derniers. Or, le 30 novembre 2010, il avait modifié sa version des faits et prétendu détenir une partie desdites actions pour le compte d'investisseurs étrangers qu'il qualifiait de très puissants et souhaitant la plus grande discrétion.

Il avait en outre produit, à titre de preuve, trois nouvelles pièces soit : un contrat de prêt du 24 novembre 1997 entre H\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ ; une lettre du

17 décembre 1997 à H\_\_\_\_\_ contresignée pour accord par ses organes ; une convention du 15 mai 2009 conclue en son nom personnel et pour le compte de F\_\_\_\_\_, avec H\_\_\_\_\_ en vue de régler un différend au sujet de l'interprétation des conventions de novembre 1997 prévoyant que H\_\_\_\_\_ recevrait dans ce cadre la somme de CHF 4'000'000.- d'une personne non identifiée. Il n'avait cependant pas donné d'explications plausibles et sérieuses justifiant la production tardive de ces documents, alors même que ceux-ci auraient été susceptibles d'influer la question de l'imposition des actions de E\_\_\_\_\_. C'était à juste titre que le TAPI avait constaté qu'il ne ressortait d'aucune de ces trois pièces la preuve évidente d'une relation fiduciaire entre le contribuable et H\_\_\_\_\_, et qu'un même constat s'imposait s'agissant de la lettre du 10 décembre 1997 en ce qui concernait la prétendue relation fiduciaire entre le contribuable et le trust B\_\_\_\_\_.

Par ailleurs, la sentence arbitrale du 27 novembre 2012, dont l'origine du litige remontait à la convention susmentionnée du 15 mai 2009, mentionnait l'existence d'un quatrième contrat, en lien avec les trois accords précités. Il s'agissait d'un autre contrat de prêt passé le même jour que le contrat de prêt susmentionné, soit le 24 novembre 1997, à teneur duquel F\_\_\_\_\_ accordait au contribuable un prêt sans intérêts d'environ CHF 9'000'000.- dans le but d'acquérir 169'900 actions au porteur de la E\_\_\_\_\_, dont 39'900 étaient détenues pour le compte d'un autre fiduciaire, sans indication de l'identité de ce dernier. Or, malgré son lien direct avec la présente affaire, le contribuable n'avait jamais mentionné l'existence de ce quatrième accord et ne l'avait révélé que de manière indirecte, en produisant la sentence arbitrale. Cette manière de procéder confirmait l'absence de fiabilité de ses explications et des éléments de preuve qu'il prétendait apporter.

Dans ce contexte, la sentence précitée n'apportait aucun élément probant à la présente procédure fiscale. La chambre administrative retenait l'existence du lien fiduciaire du contribuable avec H\_\_\_\_\_ à partir des déclarations concordantes de celui-ci et de sa partie adverse. Contrairement au droit privé soumis à des règles propres d'établissement des faits et de preuves, ces éléments ne remplissaient pas, en droit fiscal, les conditions de preuve nécessaires à l'existence d'une telle relation, surtout au regard des circonstances particulières de la présente affaire. Au vu de ce qui précédait, l'absence d'un contrat de fiducie écrit, tant avec le B\_\_\_\_\_ trust qu'avec H\_\_\_\_\_, n'était pas palliée, dans le cas d'espèce, par d'autres éléments de « preuve évidente », au sens de la jurisprudence. D'une part, les pièces produites ne constituaient pas des preuves évidentes des prétendues relations fiduciaires avec le B\_\_\_\_\_ trust, respectivement avec H\_\_\_\_\_. D'autre part, les déclarations du contribuable n'étaient ni fiables ni établies avec certitude. Par conséquent, le TAPI avait à juste titre conclu à l'absence de preuve, s'agissant des prétendus rapports fiduciaires entre le contribuable et le B\_\_\_\_\_ trust, respectivement H\_\_\_\_\_. Les reprises



effectuées par l'AFC-GE en lien avec les actions de la E\_\_\_\_\_ devaient par conséquent être confirmées, aucun autre élément y relatif n'étant contesté.

13. Le contribuable et l'AFC-GE ont tous deux recouru auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt précité. Aucun des deux n'a contesté les faits tels que retenus dans l'arrêt de la chambre administrative.
14. Par arrêt du 5 novembre 2013 (2C\_416/2013) le Tribunal fédéral a admis partiellement le recours du contribuable et admis celui de l'AFC-GE sur des questions relatives à la prescription des amendes, ou l'exercice du droit d'être entendu du contribuable. Pour le reste, les décisions sur réclamation du 27 octobre 2008 devaient être confirmées.

S'agissant de la détention des titres E\_\_\_\_\_, au regard des principes applicables en matière d'administration de la preuve dans le domaine fiscal, il appartenait au contribuable de produire, déjà devant les autorités fiscales, les pièces propres à démontrer l'existence du contrat de fiducie dont il se prévalait, afin de ne pas être imposé sur la valeur des actions E\_\_\_\_\_, dont notamment le contrat du 24 novembre 1997, ce qu'il n'avait pas fait. Dans le cas d'espèce, on ne se trouvait pas dans des circonstances qui auraient imposé aux autorités fiscales d'indiquer au contribuable les documents à produire en vertu de la maxime d'office. Il incombait à ce dernier, assisté d'un mandataire professionnel, de produire la documentation nécessaire déjà au stade de la réclamation du 18 décembre 2001. Aucune violation du droit à la preuve ne pouvait être retenue.

Le reproche adressé par le contribuable à la chambre administrative de ne pas avoir entendu d'office Messieurs J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_ était injustifié. Il n'avait pas sollicité leur audition et avait eu la possibilité de produire de larges extraits des témoignages de ces derniers.

En droit fiscal, une transaction juridique conclue en son propre nom était, réputée déployer des effets pour le compte de la personne qui agissait. La preuve de l'existence d'un rapport de fiducie permettant de déroger à ce principe était à la charge du contribuable. Elle obéissait à des conditions très strictes, notamment en principe à l'existence d'un contrat écrit, conditions que le Tribunal fédéral rappelait en renvoyant à la « notice de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) rapports fiduciaires » d'octobre 1967 (consultable sur le site [www.admin.ch](http://www.admin.ch), Impôt anticipé/Documentation : Notices/S-02.107) (ci-après : la notice 02.107).

En l'occurrence, constatant l'absence d'une documentation contractuelle écrite établissant le rapport fiduciaire de manière claire, la chambre administrative avait considéré que le contribuable avait échoué dans la preuve d'une telle relation qu'il lui incombait d'apporter d'une autre manière. Celui-ci ne démontrait pas le caractère insoutenable de l'appréciation que la chambre administrative avait faite

de la situation. Il n'appartenait pas à la chambre administrative de revoir toute la procédure arbitrale et les pièces qui y avaient été versées. Il incombait au contraire au contribuable d'indiquer précisément quels éléments particuliers prouvaient l'existence d'un rapport fiduciaire, ce qu'il n'avait nullement fait. Le seul renvoi à des témoignages futurs, non fondés sur des déclarations des parties et extraits des procès-verbaux produits, n'était pas suffisant. Ainsi, il ne suffisait pas de se référer à l'affirmation extraite de l'une de ces auditions selon laquelle « la part des dividendes de la E\_\_\_\_\_ afférant aux actions de H\_\_\_\_\_ avait été systématiquement versée directement à cette entité », pour prouver l'existence d'un rapport de fiducie. Cette phrase, dépourvue de tout contexte, ne traitait pas de titres détenus par le contribuable, mais par cette société. Pour le surplus, l'argumentation du contribuable avait un caractère appellatoire qui la rendait irrecevable.

15. À la suite de l'admission partielle du recours, la chambre administrative a statué sur les questions dont le traitement lui avait été renvoyé par le Tribunal fédéral, mais qui n'ont pas de lien avec l'objet du présent recours, ceci par arrêt du 17 décembre 2013 (ATA/197/2013).

#### Contentieux relatif à la période fiscale 2002 à 2008

16. En rapport avec les périodes fiscales 2002 à 2008, les contribuables ont déposé le 31 octobre 2003 une déclaration fiscale 2002 pour laquelle le contribuable s'est vu notifier le 14 octobre 2005 deux bordereaux provisoires ICC et IFD 2002. Le 24 août 2004, le contribuable a déposé sa déclaration fiscale 2003 pour laquelle il s'est vu notifier le 14 octobre 2005 deux bordereaux provisoires ICC et IFD 2003. Le 20 novembre 2005, il a déposé une déclaration fiscale 2004 pour laquelle il s'est vu notifier le 1<sup>er</sup> juin 2006 deux bordereaux ICC et IFC 2004. Le 18 janvier 2007, il a déposé une déclaration fiscale 2005 pour laquelle il s'est fait notifier le 19 mars 2007 deux bordereaux ICC et IFD 2005. Le 28 août 2007, il a déposé une déclaration fiscale 2006 pour laquelle il s'est fait notifier le 11 février 2008 un bordereau ICC et IFD 2008. Le 2 septembre 2008, il a déposé une déclaration fiscale 2007 pour laquelle il s'est vu notifier le 3 juin 2009 un bordereau ICC et IFD 2007. En 2009, à une date indéterminée, il a déposé sa déclaration fiscale 2008 pour laquelle il s'est vu notifier deux bordereaux ICC et IFD 2008 en date du 2 mars 2009. L'ensemble de ces bordereaux sont devenus définitifs. Dans aucune des déclarations fiscales précitées, le contribuable n'a fait état de la détention d'actions E\_\_\_\_\_ ou de la perception de dividendes versés par cette banque.
17. Le 13 juillet 2009, l'AFC-GE a écrit au contribuable. Elle ouvrait une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour l'ICC et IFD 2002 à 2007. Il était apparu que des éléments de revenus et de fortune pourraient ne pas avoir été déclarés par le contribuable, notamment un lot d'actions E\_\_\_\_\_ qui lui appartiendrait. Elle sollicitait en particulier la production du bilan et des comptes

de résultats du B\_\_\_\_\_ trust, ainsi que les mouvements de fonds entre les contribuables et ce trust, pour les années 2002 à 2007.

18. Le 14 septembre 2009, le contribuable a répondu. Il était dans l'impossibilité de transmettre les comptes et mouvements en relation avec le trust B\_\_\_\_\_, car ceux-ci ne lui étaient pas communiqués. Il n'avait bénéficié d'aucune allocation de ce dernier entre 2002 et 2007.
19. Le 2 novembre 2009, l'AFC-GE lui a demandé de lui communiquer la valeur du B\_\_\_\_\_ trust au 31 décembre de chaque année. Le 30 novembre 2009, il a répondu qu'il cherchait à se procurer ces éléments.
20. Le 20 janvier 2010, le contribuable a été entendu au service du contrôle de l'AFC-GE. Les collaborateurs du service précité ont réitéré leur demande de production des comptes du B\_\_\_\_\_ trust en lui demandant de produire un relevé détaillé du premier janvier 2002 au 31 décembre 2007, notamment du compte sur lequel avaient été encaissés les dividendes 2002 à 2007 des actions au porteur E\_\_\_\_\_ qu'il détenait.
21. Le 29 avril 2010, le contribuable a transmis à l'AFC-GE un relevé adressé le 23 mars 2010 par la banque L\_\_\_\_\_ à Me D\_\_\_\_\_, ainsi qu'un état de fortune qu'il avait établi lui-même sur la base de ce document, mais qui était «lacunaire». Il maintenait que les dividendes versés par la E\_\_\_\_\_ n'avaient pas transité par les comptes des trusts, conformément à ce qu'il avait exposé lors d'un précédent entretien.

Le tableau récapitulatif son état de fortune, ne faisait pas mention de la source sur la base de laquelle il était établi. Il se présentait en trois parties. La première récapitulait, année par année, entre 1997 et 2008, la valeur totale des actions E\_\_\_\_\_ au porteur et des dividendes qui s'y rattachaient. Les montants reprenaient ceux retenus dans le cadre des rappels d'impôt.

La seconde partie récapitulait la valeur de la part des actions détenues par le contribuable « pour un tiers » et la troisième, la valeur de sa part résiduelle.

Pour les exercices 2002 à 2008, le tableau se présentait ainsi :

Total des actions E\_\_\_\_\_ détenues selon rappels d'impôt :

|                                       | 2002         | 2003         | 2004         | 2005         | 2006         | 2007         | 2008         |
|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| nb d'actions                          | 7700         | 7495         | 7435         | 7435         | 7435         | 7435         | 7435         |
| valeur totale (en CHF)                | 20'713'000.- | 21'060'950.- | 21'338'450.- | 21'041'050.- | 20'080'935.- | 14'423'900.- | 13'435'045.- |
| div. net après imp. anticipé (en CHF) | 1'251'250.-  | 1'217'938.-  | 1'401'498.-  | 1'304'843.-  | 1'159'860.-  | 555'766.-    | 676'585.-    |

Part des actions détenues à titre fiduciaire pour un tiers :

|                                      | 2002         | 2003         | 2004         | 2005         | 2006         | 2007         | 2008         |
|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| nb d'actions                         | 6500         | 6500         | 6500         | 6500         | 6500         | 6500         | 6500         |
| valeur totale (en CHF)               | 16'543'500.- | 17'281'500.- | 17'650'500.- | 17'404'500.- | 16'611'150.- | 11'931'000.- | 11'113'050.- |
| div.net après imp. anticipé (en CHF) | 1'056'250.-  | 1'056'250.-  | 1'225'250.-  | 1'140'750.-  | 1'014'000.-  | 485'875.-    | 591'500.-    |

Part résiduelle :

|                                       | 2002        | 2003        | 2004        | 2005        | 2006        | 2007        | 2008        |
|---------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| nb d'actions                          | 1200        | 995         | 935         | 935         | 935         | 935         | 935         |
| valeur totale (en CHF)                | 3'228 000.- | 2'795'950.- | 2'683'450.- | 2'646'050.- | 2'525'435.- | 1'813'900.- | 1'689'545.- |
| div. net après imp. anticipé (en CHF) | 195'000.-   | 161'688.-   | 176'248.-   | 164'093.-   | 145'860.-   | 69'891.-    | 85'085.-    |

22. Le 31 mai 2010, le contribuable a écrit à l'AFC-GE. Il lui confirmait la teneur d'un entretien du 18 février 2010 lors duquel il avait expliqué avoir détenu à titre fiduciaire et pour le compte de tiers 130'000 actions E\_\_\_\_\_. En rapport avec cela, il transmettait au service du contrôle de l'AFC-GE :

- une copie caviardée d'un contrat de prêt du 24 novembre 1997 liant la « société D...INC », sans indication de siège, et la société F\_\_\_\_\_, avec siège à Guernesey, par lequel la première prêtait sans intérêt à la seconde un montant de CHF 6'909'832.05. Il s'agissait d'un contrat soumis au droit suisse, d'une durée maximale de cinq ans, en garantie duquel l'emprunteur mettait en gage 130'000 actions E\_\_\_\_\_. À ce sujet, il précisait ceci : « Il s'agit d'une convention qui portait sur la totalité du prix de souscription de 130'000 actions E\_\_\_\_\_ qui étaient nanties en faveur du bailleur de fond » ;
- une copie caviardée d'une lettre du 17 décembre 1997 adressé à D...INC par le contribuable. Par celle-ci, le contribuable garantissait pendant cinq ans à cette société l'option d'acquérir 130'000 actions E\_\_\_\_\_ un prix de CHF 6'909'832.05, le prix devant être payé à F\_\_\_\_\_ ou à tout autre compagnie débitrice du prêt que D...INC avait consenti à cette entité ;
- un accord transactionnel caviardé du 15 mai 2009 conclu entre le contribuable et D...INC, à teneur duquel celui-ci versait à cette entité un montant de CHF4'000'000.- pour solde de compte vis-à-vis de lui-même ou de tout autre entité, notamment F\_\_\_\_\_ (ainsi que leurs actionnaires, ayant droits ou

organes), dans lesquels le contribuable pourrait directement ou indirectement avoir des droits.

Selon le contribuable, ces documents démontraient l'existence d'un contrat de fiducie. Il a développé à ce propos les mêmes explications que celles fournies devant le TAPI dans ses écritures du 30 novembre 2010 dans le cadre de la cause A/4832/2008, lesquelles ont été résumées ci-dessus.

23. Le 3 décembre 2010, l'AFC-GE a écrit au contribuable. La procédure en rappel d'impôt relative à l'ICC et à l'IFD 2002 à 2008 était close. Elle lui notifiait des bordereaux de suppléments d'impôts pour chacune des années 2002 à 2006, et lui notifiait des décisions de taxation définitive rectificatives pour l'année fiscales 2007 et 2008, selon le tableau suivant :

| IFD                        | supplément d'impôts (en CHF) | intérêts de retard (en CHF) |
|----------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| 2002 (rappel)              | 224'772.-                    | 63'470.-                    |
| 2003 (rappel)              | 216'301.-                    | 52'696.-                    |
| 2004 (rappel)              | 248'954.-                    | 51'938.-                    |
| 2005 (rappel)              | 231'162.-                    | 40'135.-                    |
| 2006 (rappel)              | 206'114.-                    | 28'575.-                    |
| 2007 (taxation définitive) | 94'484.-                     | -                           |
| 2008 (taxation définitive) | 117'518.-                    | -                           |
|                            |                              |                             |
| ICC                        |                              |                             |
| 2002 (rappel)              | 945'927.-                    | 188'594.-                   |
| 2003 (rappel)              | 883'806.-                    | 145'275.-                   |
| 2004 (rappel)              | 958'668.-                    | 136'011.-                   |
| 2005 (rappel)              | 927'178.-                    | 103'959.-                   |
| 2006 (rappel)              | 840'453.-                    | 69'757.-                    |
| 2007 (taxation définitive) | 202'023.-                    | -                           |
| 2008 (taxation définitive) | 174'202.-                    | -                           |

Les montants des bordereaux précités avaient été arrêtés en fonction de reprises qui portaient sur plusieurs éléments de patrimoine ou de gain. Parmi ceux-ci figuraient les actions E\_\_\_\_\_ au porteur pour les valeurs suivantes :

|   | 2002         | 2003         | 2004         | 2005         | 2006         | 2007         | 2008         |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Reprises sur fortune (en CHF) :           |              |              |              |              |              |              |              |
| Valeur des actions E_____ du contribuable | 19'481'000.- | 21'195'860.- | 21'264'100.- | 21'041'050.- | 20'230'635.- | 14'847'695.- | 13'435'045.- |
| Total reprises (pour mémoire)             | 39'480'000.- | 35'195'860.- | 35'264'100.- | 35'041'050.- | 34'230'635.- | 29'045'195.- | 27'435'045.- |
| Reprises sur revenus (en CHF) :           |              |              |              |              |              |              |              |
| Dividendes E_____                         | 1'925'000.-  | 1'873'750.-  | 2'156'150.-  | 2'007'450.-  | 1'784'400.-  | 855'025.-    | 1'040'900.-  |
| Total reprises (pour mémoire)             | 1'925'000.-  | 1'873'750.-  | 2'156'150.-  | 2'007'450.-  | 1'784'400.-  | 735'214.-    | 1'045'900.-  |

24. Le 27 décembre 2010, le contribuable a formé une réclamation auprès de l'AFC-GE contre les décisions de taxation sur rappel d'impôt et sur taxation définitive du 3 décembre 2010 relatives à l'ICC et à l'IFD 2002 à 2008. La réclamation portait sur plusieurs aspects desdites décisions dont seul celui relatif au rapport de fiducie sur la détention des titres E\_\_\_\_\_ est encore contesté à ce stade de la procédure. Les décisions devaient être annulées, notamment dans la mesure où il était établi qu'il ne détenait les titres E\_\_\_\_\_ qu'à titre fiduciaire pour le compte du bénéficiaire de B\_\_\_\_\_ Trust et ne devait pas être imposé en rapport avec cela.
25. Le 18 février 2011, l'AFC-GE, par deux décisions, l'une relative à l'ICC 2002 à 2008 et l'autre relative à l'IFD 2002 à 2008, a rejeté la réclamation et maintenu les reprises fiscales. Concernant la question des rapports de fiducie allégués, elle maintenait que de tels rapports n'étaient nullement établis et renvoyait aux développements juridiques qu'elle avait fournis dans le cadre de la cause A/4832/2008.
26. Le 21 mars 2011, le contribuable a interjeté un recours auprès du TAPI contre les décisions sur réclamation du 18 février 2011 précitées. Il maintenait, entre autres griefs, qu'il ne détenait les titres E\_\_\_\_\_ qu'à titre fiduciaire et ne devait pas être taxé pour cela. À ce stade de la procédure, il n'a produit aucune pièce supplémentaire se rapportant à cet aspect de sa contestation.

27. Par courrier du 20 mai 2011, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle renonçait à toute poursuite pénale pour l'IFD et l'ICC, en considérant qu'un courrier de ce dernier du 23 février 2009 (non produit) valait dénonciation.
28. Le 29 octobre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le contribuable n'avait pas apporté la preuve indiscutable de l'existence d'un rapport de détention fiduciaire des actions E\_\_\_\_\_. Elle se référait au contenu de ses écritures dans le cadre de la cause A/4832/2008. Le contribuable avait failli en ne déclarant pas les biens qu'il détenait selon lui à titre fiduciaire.
29. Le 12 mars 2012, le contribuable a répliqué. Dans son jugement du 27 octobre 2011 rendu dans la cause A/4832/2008, le TAPI n'avait examiné que de manière extrêmement succincte la question de l'existence d'un rapport fiduciaire. Il entendait à nouveau exposer les circonstances de sa mise en place. En préambule, il réagissait à la position développée par l'AFC-GE affirmant qu'un contribuable se devait de mentionner dans sa déclaration les biens qu'il détenait à titre fiduciaire. Une telle obligation était une nouveauté car les instructions pour remplir le formulaire relatif à l'état des titres d'un contribuable ne contenait aucune rubrique allant dans ce sens.

Jusqu'à la reprise de la E\_\_\_\_\_ en 2009 par des tiers, il s'était trouvé « entravé » pour exposer à l'AFC-GE les faits tels qu'ils s'étaient produits. Depuis lors, il se sentait plus libre de le faire. Il avait ainsi accepté de rendre service à un ami en acquérant à titre fiduciaire des actions de la E\_\_\_\_\_ pour le compte d'investisseurs étrangers dont il taisait le nom. Il avait conclu à cette fin deux conventions en parallèle qui pouvaient être qualifiées de « portage », soit le contrat de prêt du 24 novembre 1997 entre H\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ sans intérêt, en vue d'acquérir 130'000 actions E\_\_\_\_\_, ainsi que la lettre du 17 décembre 1997 à H\_\_\_\_\_ lui accordant l'option d'acquérir le lot d'actions précité, documents dont il pouvait produire un exemplaire non caviardé. Il versait également à la procédure un courrier du 12 novembre 2010 émanant de Me M\_\_\_\_\_, lequel représentait H\_\_\_\_\_, adressé à son conseil. Celui-là confirmait à ce dernier que l'intégralité du capital de cette société était détenue « par des actionnaires non citoyens suisses, ni domiciliés en Suisse depuis la constitution de la société », en confirmant par ailleurs qu'un contrat de prêt entre cette société et F\_\_\_\_\_ (sic) avait été signé en 1997.

L'interprétation conjointe des deux conventions conclues en 1997 valait contrat de fiducie : l'entier des risques en cas de baisse de la valeur des actions E\_\_\_\_\_ était supporté exclusivement par le prêteur, puisque le montant du remboursement du prêt était plafonné à la valeur desdites actions ; l'emprunteur n'était redevable d'aucun intérêt sur le montant avancé. En cas de hausse de la valeur des actions, l'entier du bénéfice appartenait au prêteur puisqu'il avait la possibilité de racheter les titres à leur prix d'acquisition initial ; il n'avait pas

bénéficié des dividendes afférant aux actions E\_\_\_\_\_ reversées à l'ayant droit économique de la structure.

Il n'était pas contesté que les accords initiaux étaient prévus pour une durée de cinq années. Toutefois, à l'échéance, les rapports entre les parties étaient restés inchangés. Il avait mis fin aux rapports avec les personnes pour lesquelles il avait agi comme prête-nom en signant, pour son compte et celui de F\_\_\_\_\_ la convention du 15 mai 2009 avec H\_\_\_\_\_, dont il produisait un exemplaire non caviardé. Dans l'exécution de cet accord, H\_\_\_\_\_ avait reçu CHF 4'000'000.-, moyennant la renonciation à toute prétention vis-à-vis du contribuable ou de toute autre entité, dont F\_\_\_\_\_.

La question des rapports fiduciaires avait été abordée dans le cadre de la procédure arbitrale qui l'avait opposé à M. I\_\_\_\_\_, lequel avait confirmé dans ses écritures l'existence de rapports fiduciaires et le fait que les dividendes étaient versés sur un compte bancaire ouvert au nom de H\_\_\_\_\_. À l'appui de cette affirmation, il versait à la procédure un extrait d'une écriture de M. I\_\_\_\_\_ du 15 décembre 2011 à l'adresse du Tribunal arbitral. Il en ressortait que si ce dernier n'était pas au courant de la réglementation détaillée des relations entre le contribuable et son fiduciaire, celui-ci avait observé qu'à chaque distribution de dividendes, l'intéressé prélevait en espèce sur son compte la part des dividendes afférant aux actions litigieuses et les reversait quelques jours plus tard, parfois en plusieurs versements, sur un compte au nom de H\_\_\_\_\_ ouvert auprès de la N\_\_\_\_\_ Ltd, Nassau, filiale de la E\_\_\_\_\_, procédant ainsi jusqu'en 2009. À ce propos, il a également produit un extrait de sa propre duplique du 31 janvier 2012, à l'adresse du Tribunal arbitral.

30. Le 10 avril 2012, l'AFC-GE a dupliqué. Les documents produits ne prouvaient pas l'existence du rapport fiduciaire. À teneur de ces documents, les conventions passées en 1997 étaient prévues pour ne durer que cinq ans. Aucun document n'était fourni pour les périodes fiscales litigieuses. Le contribuable n'avait pas rempli ses formules de déclarations d'impôts de manière complète et conforme, en indiquant tous les éléments de revenus de bénéfice et de fortune ou de capital, imposables ou non. On ne comprenait pas pourquoi, si le contribuable prétendait avoir tu l'existence d'un rapport fiduciaire et le nom des fiduciaires par souci de discrétion, il produisait subitement, en novembre 2010 une documentation qui aurait pu en partie l'être en 1997. Un rapport fiduciaire devait être établi sous la forme écrite. Les droits détenus à titre fiduciaire devaient être comptabilisés de manière distincte et le fiduciaire rémunéré par une commission. Aucune de ces conditions, nécessaires pour l'admission au plan fiscal d'un rapport de fiducie, n'étaient réalisées en l'espèce.
31. Le 30 juillet 2012, le contribuable a transmis au TAPI des extraits de l'audition des témoins J\_\_\_\_\_, ancien directeur de la E\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_, qui confirmaient l'existence d'une relation fiduciaire et l'absence de perception de



dividendes de sa part. La teneur de leurs déclarations sera reprise ci-après ou dans la discussion juridique, dans la mesure nécessaire.

32. Le 5 septembre 2012, l'AFC-GE a contesté toute valeur probante à ces témoignages. Les années 2002 à 2008 qui concernaient le présent litige fiscal n'étaient en aucun cas couvertes par les pièces produites.
33. Le 1<sup>er</sup> octobre 2012, le contribuable a répliqué. Le témoin J\_\_\_\_\_ avait confirmé que les dividendes de la E\_\_\_\_\_ avaient été « remontés » à H\_\_\_\_\_ après l'année 2002, comme auparavant.
34. Le 13 décembre 2012, le contribuable a produit un exemplaire de la sentence arbitrale du 27 novembre 2012 « caviardée en raison de l'obligation de confidentialité due à la procédure arbitrale ». Il en ressortait que les accords qu'il avait conclus avec H\_\_\_\_\_ devaient être qualifiés de contrats de fiducie.
35. Le 16 janvier 2013, l'AFC-GE s'est plainte de ce que le contribuable produisait des copies de documents caviardées. Sur le fond, la procédure arbitrale n'avait pas pour objet la question de l'existence ou non d'un rapport de fiducie entre le contribuable et des tiers. En outre, à suivre les arbitres, le contribuable détenait des actions pour deux fiduciaires, soit H\_\_\_\_\_ et un deuxième qui n'était pas identifié. Le contribuable prétendait ne pas avoir rencontré les fiduciaires, ce qui était curieux si l'on prétendait agir pour une tierce personne et si l'on voulait faire accroire que la fiducie était motivée par des motifs économiques sérieux. Si le Tribunal arbitral, pour statuer, n'avait pas eu besoin de connaître le nom des ayants droit économiques, prétendument fiduciaires, tel n'était pas le cas en matière fiscale, ainsi que la notice de l'AFC-CH l'exposait.
36. Le 4 mars 2013, le contribuable a transmis la sentence arbitrale non caviardée, en l'accompagnant d'un courrier de « commentaires » de l'avocat qui l'avait représenté dans la procédure arbitrale. Le caviardage de la sentence avait été nécessaire pour préserver le secret professionnel de l'avocat dû à la partie adverse. La teneur de cette sentence sera reprise ci-après ou dans la discussion juridique, dans la mesure nécessaire.
37. Le 9 avril 2013, invitée à se déterminer sur le courrier du contribuable du 4 mars 2013, l'AFC-GE, s'est prévalu de l'arrêt rendu par la chambre administrative le 26 mars 2013. Celle-ci, qui avait été en possession de la sentence arbitrale, confirmait que ce document n'apportait aucun élément probant permettant de résoudre le problème fiscal, au regard des conditions de preuve nécessaires à établir l'existence d'une relation fiduciaire.
38. Le 26 avril 2013, le contribuable a réagi. La chambre administrative, dans la cause A/4832/2008, avait gravement méconnu les pièces versées à la procédure. Il sollicitait son audition et celle de Monsieur O\_\_\_\_\_, ancien directeur de la

E\_\_\_\_\_, pour établir que les dividendes afférents aux actions détenues à titre fiduciaire avaient été versés réellement aux ayants droit.

39. a. Invité par le TAPI à se déterminer sur la suite de la procédure après l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 novembre 2013, le contribuable a apporté le 21 juillet 2014 une « modification » aux conclusions de son recours : il sollicitait l'annulation des décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 18 février 2011 et des bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2002 à 2008 « dans la mesure où ils ont porté, en revenu et en fortune sur 6'150 actions de la E\_\_\_\_\_ détenues par le contribuable pour le compte de tiers ». Préalablement, il sollicitait l'audition de M. J\_\_\_\_\_.

Il maintenait n'être que le propriétaire juridique du lot d'actions E\_\_\_\_\_ concerné par le litige fiscal, tandis que H\_\_\_\_\_ et son ayant droit en étaient les véritables propriétaires économiques. Il n'y avait pas lieu d'appliquer par analogie l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 novembre 2013. En effet, ce dernier était limité par l'état de fait retenu par la dernière instance cantonale, mais il n'avait pas disposé de l'intégralité des contrats, ni de la déposition de M. J\_\_\_\_\_, alors que le TAPI n'était pas limité à cet égard, compte tenu des compétences illimitées que les lois de procédures fiscales lui conféraient.

- b. Il a versé à la procédure notamment les pièces suivantes :

- une copie de son courrier du 10 décembre 1997 aux trustees du B\_\_\_\_\_ trust déjà produit devant le TAPI en annexe à son recours du 26 novembre 2008 dans la cause A/4832/2008 ;
- une copie d'un contrat de prêt entre F\_\_\_\_\_ et lui-même daté du 24 novembre 1997 d'un montant de CHF 9'060'942.50, rappelant qu'il avait acheté 169'900 actions E\_\_\_\_\_, par lequel F\_\_\_\_\_ lui prêtait le montant précité pour cinq ans sans intérêts, prêt dont le remboursement n'était pas exigible tant que les 169'900 actions C\_\_\_\_\_ représentant le 42.475 % du capital de la E\_\_\_\_\_ restaient gagées auprès de la G\_\_\_\_\_ ;
- un schéma établi par le contribuable représentant les rapports contractuels entre le contribuable, le B\_\_\_\_\_ trust et F\_\_\_\_\_ et résumant l'opération d'acquisition et de financement des actions E\_\_\_\_\_ ;
- une attestation notariée de M. J\_\_\_\_\_ confirmant l'acquisition par le contribuable « d'un lot d'actions » E\_\_\_\_\_ en son nom mais pour le compte de H\_\_\_\_\_ et de son ayant droit économique, dont il n'indiquait pas le nom. Ce dernier était une personne physique domiciliée en France et non assujettie à l'impôt en Suisse. La relation fiduciaire avait été établie à l'initiative de M. I\_\_\_\_\_ président du conseil de l'administration de E\_\_\_\_\_ à l'époque. Suite à une réduction de capital, le contribuable détenait 6'150 actions

E\_\_\_\_\_ à titre fiduciaire pour H\_\_\_\_\_. Le contribuable n'avait jamais perçu les dividendes afférents aux actions qu'il détenait et M. J\_\_\_\_\_ les avait versées, nets d'impôt anticipé, à H\_\_\_\_\_ respectivement à son ayant droit économique selon leurs instructions. Il détaillait dans sa déclaration les montants reçus par H\_\_\_\_\_ entre 2001 et 2008. Le contribuable avait cependant reçu en 2009 un montant brut de CHF 811'090.90 après qu'il avait dénoué la relation fiduciaire avec H\_\_\_\_\_ et son ayant droit économique. Il n'avait pas participé à la gestion de la E\_\_\_\_\_, n'assistant qu'aux assemblées générales de celle-ci ;

- une copie d'un extrait du procès-verbal d'audition du 19 avril 2012 de Me D\_\_\_\_\_ devant le Tribunal arbitral. Celui-ci avait confirmé l'existence d'une opération fiduciaire pour le compte des ayants droit économiques de H\_\_\_\_\_, dont il avait rédigé les conventions sur instructions de M. I\_\_\_\_\_. Les dividendes étaient attribués formellement à M. A\_\_\_\_\_ ou remis à celui-ci le temps qu'il les voit pour être ensuite transmis à H\_\_\_\_\_. Au moment de la reprise de la E\_\_\_\_\_ en 2009, le contribuable avait dû entreprendre des tractations avec les représentants de H\_\_\_\_\_ pour s'assurer qu'elle ne fasse pas valoir son droit d'option garanti par un nantissement des actions de la banque.

c. Le contribuable est revenu sur la problématique de sa détention fiduciaire des titres E\_\_\_\_\_ et a fourni de nouvelles explications sur les faits.

À la suite d'un remaniement du capital-social de E\_\_\_\_\_, le nombre de titres E\_\_\_\_\_ s'était réduit de 130'000 à 6'150 actions.

H\_\_\_\_\_ avait un ayant droit économique domicilié en France et n'avait jamais été imposée en Suisse. Il refusait de révéler l'identité de l'ayant droit. F\_\_\_\_\_ était une entité détenue à 100 % par B\_\_\_\_\_ trust dont il était l'unique bénéficiaire ; ledit trust avait un caractère irrévocable qui impliquait que les avoirs et les revenus de celui-ci ne devaient être pris en compte que s'ils lui étaient distribués.

M. I\_\_\_\_\_ voulait faire intervenir dans le financement de l'acquisition de la E\_\_\_\_\_ des actionnaires disposés à investir des montants importants, mais qui refusaient que leur qualité d'investisseurs soit connue. Un montage financier avait été mis en place, selon lequel le groupe financier qui était intéressé à acheter 6'150 actions E\_\_\_\_\_ consentirait un prêt sans intérêt à F\_\_\_\_\_, laquelle lui avancerait le montant lui permettant d'acquérir en son nom les actions en question.

Selon une explication figurant dans une note de bas de page, il précisait ceci, en rapport avec la quantité de 6'150 actions : « seules 123'000 actions étaient concernées par la présente affaire, dans la mesure où seules ces dernières avaient

été financées par H\_\_\_\_\_. Suite aux ajustements du capital-actions opérés en 1998, ces 123'000 actions ne représentaient plus que 6'150 actions ».

Il a rappelé l'existence du contrat de prêt sans intérêt conclu le 24 novembre 1997 par H\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, pour un montant de CHF 6'909'832.05, moyennant le nantissement de 130'000 actions au porteur E\_\_\_\_\_, qu'il avait produit avec sa réplique du 12 mars 2011. Dans une explication figurant dans une seconde note de bas de page, il précisait à ce sujet : « Suite à la modification apportée au capital, il s'agissait désormais des 6'150 actions ».

Il a fait état de la conclusion d'un deuxième contrat de prêt le 24 novembre 1997 entre F\_\_\_\_\_ et lui-même d'un montant de CHF 9'060'942.50, destiné à l'acquisition des titres précités mais comportant « un solde avancé par le B\_\_\_\_\_ trust ». Il avait « omis par inadvertance de produire ce dernier contrat de prêt dans le cadre de la procédure portant sur les périodes antérieures, ce qui avait été critiqué par le Tribunal fédéral » et il réparait cette omission par la production de ce document à ce stade de la procédure.

Les deux prêts du 24 novembre 1997 précités constituaient des prêts conclus en cascade. Il avait concédé à H\_\_\_\_\_ une option de rachat sur les 130'000 actions E\_\_\_\_\_ (en précisant à ce sujet dans une nouvelle note de bas de page : « désormais 6'150 actions »), moyennant un prix qui correspondrait au montant permettant à F\_\_\_\_\_ de rembourser le prêt consenti par H\_\_\_\_\_ .

Il n'avait encaissé aucun dividende sur ces actions entre 2002 et 2008 ; il y avait eu une exception en 2009, année pour laquelle il avait perçu pour lui-même CHF 811'090.- de la part de la banque.

Ainsi que la sentence arbitrale du 27 novembre 2012 le rappelait, la procédure arbitrale l'avait opposé à M. I\_\_\_\_\_. Celui-ci lui reprochait d'avoir violé une convention d'actionnaires du 17 décembre 1997 à laquelle tous deux étaient parties. Il avait signé celle-ci à titre fiduciaire. Après l'intervention de la Commission fédérale des banques à l'encontre de la E\_\_\_\_\_, il avait trouvé un accord avec son fiduciaire par convention du 15 mai 2009 sur la base de laquelle il avait versé CHF 4'000'000.- à H\_\_\_\_\_ pour solde de compte. M. I\_\_\_\_\_ considérait cet accord comme constitutif d'une violation de la convention d'actionnaires précitée et avait saisi le Tribunal arbitral du litige. Il avait été débouté de toutes ses conclusions.

La convention d'actionnaires du 17 décembre 1997 n'a pas été versée à la procédure.

Dans la partie juridique de son écriture, le contribuable a encore précisé les faits suivants, à l'appui de la modification qu'il apportait à ses conclusions :

Dès l'origine de la procédure de contrôle ouverte contre lui, il avait allégué avoir détenu l'intégralité des actions de E\_\_\_\_\_ à titre fiduciaire seulement, et pour le compte du B\_\_\_\_\_ trust. Il offrait de prouver à ce stade de la procédure, par l'audition de M. J\_\_\_\_\_ que si la plus grande partie des actions E\_\_\_\_\_ précitées (« 130 000 initialement, devenues 6150 pour les périodes fiscales en cause »), avait été acquise sur la base de la convention de fiducie du 24 novembre 1997 conclue entre F\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_, il en avait également détenu « pour un autre tiers, avec lequel aucune convention écrite n'avait été conclue, et qui était totalement étranger au litige soumis au Tribunal arbitral ». Ceci expliquait pourquoi M. J\_\_\_\_\_, dans sa déposition devant le Tribunal arbitral du 30 juillet 2012, dont il avait produit « de larges extraits », avait fait part d'une répartition en trois « tas », le premier pour H\_\_\_\_\_ et son ayant droit, le second pour B\_\_\_\_\_ trust et le troisième pour ce tiers. Il admettait donc « par gain de paix » de se voir imposer sur les titres et leurs revenus, détenus pour le tiers en question qui n'était pas H\_\_\_\_\_. Il persistait toutefois à voir établir l'existence d'un rapport fiduciaire en rapport avec les titres détenus pour le compte de H\_\_\_\_\_.

Concernant l'objection faite par l'AFC-GE en rapport avec la durée de la relation fiduciaire qui n'aurait été que de cinq ans, il se référait à ce que M. J\_\_\_\_\_ avait expliqué, à savoir que la survenance du terme initial du contrat de prêt n'avait nullement entraîné une modification dans le comportement de H\_\_\_\_\_ et du contribuable. L'absence de rémunération ne saurait être un critère permettant de conclure à l'existence d'un rapport fiduciaire.

40. Le 27 août 2014, l'AFC-GE a persisté dans sa position en se référant à ce qu'avait constaté la chambre administrative dans son arrêt du 26 mars 2013, juridiction qui avait écarté toute valeur probante à la procédure et à la sentence arbitrale pour prouver l'existence d'un rapport de fiducie.

La chambre administrative n'avait pas retenu l'existence de rapports fiduciaires en toute connaissance de cause. Elle était déjà en possession, du contrat de prêt du 24 novembre 1997 entre H\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, de la lettre du 10 décembre 1997 du contribuable aux trustees du B\_\_\_\_\_ trust, de la lettre du 17 décembre 1997 du contribuable, contresigné par H\_\_\_\_\_, de la convention du 15 mai 2009, de la sentence arbitrale du 17 novembre 2012. Elle avait eu connaissance de l'existence du second contrat de prêt du 24 novembre 2007 de F\_\_\_\_\_ au contribuable, car celui-ci avait été révélé de manière indirecte par la sentence arbitrale. De surcroît, l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 novembre 2013 avait précisé que le contribuable n'était pas parvenu à démontrer que la chambre de céans avait violé son droit à la preuve ou apprécié les preuves de manière insoutenable. Pour le reste, les considérants émis par celle-ci pour les années 1995 à 2001 restaient valables, nonobstant le fait que le présent litige concernait d'autres exercices fiscaux.

Pour le surplus, les pièces « nouvelles » produites n'étaient pas plus probantes que les précédentes. Ces pièces se référaient tout au plus à des éléments connus de la chambre de céans lorsqu'elle avait rendu son arrêt du 26 mars 2013. L'attestation notariée et de M. J\_\_\_\_\_ du 1<sup>er</sup> juillet 2014 n'apportait rien de plus à l'audition de ce dernier devant le Tribunal arbitral. Le contenu du procès-verbal d'audition de Me D\_\_\_\_\_ n'était également d'aucune aide pour prouver l'existence de rapports de fiducie. La Chambre administrative avait déjà jugé que la sentence arbitrale rendue après l'audition de différents témoins dont celle de cet avocat, n'avait pas de valeur déterminante pour prouver un tel fait.

41. Le 10 novembre 2014, le TAPI a admis partiellement le recours du contribuable.

La seule question restant encore litigieuse constituait l'existence ou non d'un contrat fiduciaire en rapport à la détention des titres E\_\_\_\_\_.

Le contribuable n'avait certes jamais produit de contrat de fiducie écrit. En outre, la preuve évidente d'une relation fiduciaire entre le contribuable et H\_\_\_\_\_ ne ressortait ni d'une prise en considération du contrat de prêt du 24 novembre 1997 de H\_\_\_\_\_ à F\_\_\_\_\_, ni du droit d'option du 17 décembre 1997 ni de la convention du 15 mai 2009. En outre, la production nouvelle de la 2<sup>ème</sup> convention du 24 novembre 1997 entre F\_\_\_\_\_ et le contribuable ne permettait pas d'aboutir à une conclusion différente.

De l'opinion de cette juridiction, l'existence d'un contrat fiduciaire devait néanmoins être retenue. Le procès-verbal d'audition du 19 avril 2012 de Me D\_\_\_\_\_ devant le Tribunal arbitral, lequel avait rédigé le contrat de prêt entre H\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, ainsi que le contrat d'option du 17 décembre 2007, avait permis de confirmer que le contribuable était le détenteur juridique des actions, mais qu'il n'en avait pas touché les revenus. Le schéma initial avait nettement basculé vers une relation fiduciaire. La déclaration de l'avocat apportait un éclairage nouveau sur les faits de la cause. Une tierce personne avait corroboré l'existence de cette fiducie et il ne pouvait plus être retenu que l'existence du rapport fiduciaire ne reposait que sur les déclarations concordantes du contribuable et de sa partie adverse à la procédure arbitrale. À ce témoignage, s'ajoutait celui de M. J\_\_\_\_\_ qui avait confirmé l'existence d'une relation fiduciaire avec H\_\_\_\_\_ dans une attestation notariée du 1<sup>er</sup> juillet 2014. Le contribuable avait prouvé l'existence d'une détention à titre fiduciaire des titres E\_\_\_\_\_ et ne devait pas être imposé sur la valeur fiscale et le rendement sur ces titres. Les reprises en revenus et en fortune afférant au 130'000 devenus 6'150 actions E\_\_\_\_\_ devaient être annulées.

42. Par acte posté le 17 décembre 2014, l'AFC-GE a interjeté un recours contre le jugement du 10 novembre 2014 reçu le 20 novembre 2014. Elle conclut à l'annulation dudit jugement.

Le TAPI avait retenu l'existence d'un rapport de fiduciaire de manière incompréhensible et en totale contradiction avec l'arrêt de la chambre administrative du 26 mars 2013, ainsi que du Tribunal fédéral du 5 novembre 2013. Il s'était fondé sur les conventions et engagements des 24 novembre 1997, 17 décembre 1997 et 15 mai 2009, de même que sur les témoignages de M. J\_\_\_\_\_ du 17 avril 2012 ressortant du procès-verbal établi par cette instance arbitrale, document qui avait été produit devant ces juridictions supérieures. Or, celles-ci avaient dénié toute valeur probante à ces éléments. Devant le TAPI, le contribuable avait produit une déclaration devant notaire faite par M. J\_\_\_\_\_, qui, selon le premier juge, avait permis d'apporter un éclairage nouveau sur les faits de la cause. Or, d'une part cette déclaration ne révélait rien sur les ayants droit économiques de la société H\_\_\_\_\_, mais elle ne permettait pas d'établir l'existence d'une relation fiduciaire pour les années 2002 à 2008. Le TAPI s'était également fondé sur le témoignage de Me D\_\_\_\_\_ du 19 avril 2012 devant le Tribunal arbitral, mis en avant par le contribuable parce que tant la chambre administrative que le Tribunal fédéral avaient considéré que les témoignages de MM. J\_\_\_\_\_ et K\_\_\_\_\_ n'étaient pas déterminants. Or, Me D\_\_\_\_\_ était le conseil du contribuable, et il était manifestement au fait de l'aspect fiscal du dossier. Pour ce motif, son témoignage devait être relativisé. En outre, il était resté évasif sur les différents aspects de la relation fiduciaire. Il ne connaissait pas les ayants droit économiques de H\_\_\_\_\_ et ne pouvait rien dire à ce sujet, si bien que son témoignage n'apportait aucun élément concret, utile à appuyer la thèse du contribuable. Au demeurant, la chambre administrative avait eu connaissance du témoignage de Me D\_\_\_\_\_, puisqu'il y était fait référence dans la sentence arbitrale. Cela ne l'avait pas empêché de considérer comme non établie l'existence d'une relation de fiducie. Pour toutes ces raisons, le jugement du TAPI devait être annulé et les décisions sur réclamation relatives aux taxations 2002 à 2008 devaient être confirmées.

43. Le 5 janvier 2015, le TAPI a transmis son dossier sans fournir d'observations.
44. L'AFC-CH ne s'est pas déterminée.
45. Le 30 janvier 2015, le contribuable a répondu au recours, concluant à son rejet et à la confirmation du jugement du TAPI du 10 novembre 2014. Préalablement, il sollicitait l'audition de M. J\_\_\_\_\_.

Lorsque le Tribunal fédéral avait statué, celui-ci était limité par l'état de fait retenu par la dernière instance cantonale. Il ne disposait pas de l'intégralité des contrats, ni de la déposition de M. J\_\_\_\_\_. À l'inverse, le TAPI avait disposé d'éléments probatoires additionnels tels que l'attestation notariée de M. J\_\_\_\_\_ du 1<sup>er</sup> juillet 2014, le contrat de prêt entre F\_\_\_\_\_ et le contribuable du 24 novembre 1997. Si la Cour, dans l'arrêt rendu dans la précédente cause, avait considéré que cet élément n'était pas probant, c'était principalement en raison de

sa production tardive par le contribuable au stade du recours devant la chambre administrative. Or, dans le cadre de la présente procédure, cette pièce avait été produite à temps. Le TAPI disposait également du procès-verbal d'audition de Me D\_\_\_\_\_ du 19 avril 2012. Il n'y avait dès lors pas lieu de se référer à l'état de fait résultant de l'arrêt de la chambre de céans du 25 mars 2013.

Le TAPI s'était à juste titre fondé sur les déclarations de M. J\_\_\_\_\_ et de Me D\_\_\_\_\_. La déclaration du premier était totalement fiable. L'acte notarié produit devant le TAPI ne constituait pas une simple répétition de la déposition arbitrale, mais faisait état de sujets ignorés dans l'arbitrage, notamment le fait que le contribuable ne s'immisçait pas dans la gestion de E\_\_\_\_\_. La déclaration de Me D\_\_\_\_\_ était cardinale. La chambre administrative n'avait pas disposé de la déclaration de ce dernier lorsqu'elle avait statué le 26 novembre 2013. Ce témoin avait confirmé l'existence du prêt de H\_\_\_\_\_ à F\_\_\_\_\_, laquelle dépendait du B\_\_\_\_\_ trust, de même que la réalité du prêt de F\_\_\_\_\_ au contribuable lui-même pour acquérir les actions E\_\_\_\_\_ avait clairement confirmé le caractère fiduciaire de la relation entre le contribuable et H\_\_\_\_\_. Il avait confirmé que celui-là était un propriétaire détenteur juridique des actions, mais qui n'en touchait pas les revenus. Il avait confirmé que la convention de 2009 mettait fin à une relation qui existait et qui, dans son esprit, était clairement une relation fiduciaire. Concernant la durée de la relation fiduciaire, celle-ci avait perduré au-delà de la durée de cinq ans fixée dans la convention de prêt, ainsi que Me D\_\_\_\_\_ et M. J\_\_\_\_\_ l'avaient tous deux indiqué.

Si le contribuable n'avait pas produit immédiatement ses moyens de preuve, notamment ceux tirés de la procédure d'arbitrage, c'était en raison de la règle « implicite » en arbitrage prévoyant la confidentialité générale de ce type de procédure. Il n'y avait aucune contradiction à retenir que le contribuable était propriétaire juridique des actions, mais qu'il n'en était pas le propriétaire économique ou le bénéficiaire économique. De fait, l'intéressé participait formellement aux assemblées générales, mais ne prenait aucune décision quant à la marge de E\_\_\_\_\_ et n'avait touché aucun dividende de 1995 à 2008.

D'une manière générale, de nombreux éléments plaidaient en faveur d'une relation fiduciaire, soit la constellation de plusieurs documents, constitués par les deux prêts et le droit d'option, la logique économique, puisque le contribuable ne supportait pas les risques de dévaluation des actions, seule H\_\_\_\_\_ et ses ayants droit ayant cette charge, le fait que M. J\_\_\_\_\_ préalablement aux assemblées générales de la E\_\_\_\_\_, consultait H\_\_\_\_\_ et non le contribuable, et finalement le fait que l'intéressé n'avait touché aucun dividende découlant des 6'150 actions de 2002 à 2008.

Pour le surplus, si l'on suivait la thèse de l'AFC-GE, cela impliquerait que H\_\_\_\_\_ aurait prêté au contribuable près de CHF 6'000'000.- sans intérêt, en acceptant qu'en cas de diminution de la valeur de ces actions, le remboursement



du prêt serait diminué d'autant, que M. J\_\_\_\_\_ aurait inopinément décidé de verser les dividendes à H\_\_\_\_\_ plutôt qu'au contribuable, sans raison particulière, qu'il aurait consulté cette société plutôt que le contribuable, ce qui n'aurait eu aucune justification si celle-ci n'était pas propriétaire économique des titres. Enfin, que le contribuable aurait payé CHF 4'000'000.- à H\_\_\_\_\_ pour racheter des actions dont il aurait déjà été propriétaire économique. Le Tribunal arbitral aurait fauté dans son raisonnement en retenant la nature fiduciaire des rapports entre H\_\_\_\_\_ et le contribuable.

Le jugement attaqué devait être confirmé en tant qu'il reconnaissait l'existence d'une relation fiduciaire en rapport avec la détention des 6'151 actions de E\_\_\_\_\_ et admettait qu'il n'avait pas à être imposé pour cela.

46. Le 2 février 2015, le juge délégué a informé les parties que la cause était 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. Le contribuable sollicite l'audition de M. J\_\_\_\_\_ à titre de témoin.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (arrêt du Tribunal fédéral 2D\_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A\_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1; 2C\_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A\_108/2012

du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C\_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D\_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 4A\_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012).

En l'espèce, la chambre de céans est en mesure de traiter les questions juridiques permettant de trancher le litige sans procéder à cette audition. Les déclarations de M. J\_\_\_\_\_ devant le Tribunal arbitral ont été versées à la procédure. On ne voit pas en quoi, une audition de ce dernier pourrait apporter de nouveaux éléments au sujet du rapport fiduciaire allégué, dans la mesure où le contribuable refuse de fournir de lui-même l'identité du fiduciaire pour lequel il prétend être intervenu ou pourrait pallier l'absence de documentation sur les opérations alléguées au vu de ses déclarations figurant à la procédure.

La chambre administrative ne procédera pas à cette mesure d'instruction.

3. S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt 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'IFD et l'ICC 2002 à 2008 sous l'angle de l'imposition du revenu et de la fortune pour l'impôt cantonal.

Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD. Pour l'ICC, trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq lois fiscales en vigueur durant la période considérée, soit : la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11) ; la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12) ; la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13) ; loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) ; loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). S'applique également la LPFisc, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002.

4. À ce stade de la procédure, la seule question à résoudre concerne l'existence ou non sur le plan fiscal d'un rapport fiduciaire exemptant le contribuable de tout paiement d'impôt cantonal ou fédéral en rapport avec la détention de 6'150 actions E\_\_\_\_\_ qu'il prétend avoir détenues pendant la période fiscale pour le compte d'un tiers, ainsi que le TAPI l'a admis, les montants imposables et les taux d'impositions retenus par l'administration n'étant pas en eux-mêmes contestés.

5. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, que celui-ci a encore répétée dans l'arrêt du 5 novembre 2013 précité rendu dans la cause A/4832/2008 (consid. 10.3.2), 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.
6. 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 (P. TERCIER/P. PICHONNAZ, *Le droit des obligations*, 5<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 199s n. 890 ss ; F. WERRO, L. THEVENOZ/F. WERRO (éd.), *Code des obligations I - Art. 1-529 CO - Commentaire*, 2<sup>ème</sup> éd., 2012, ad art. 394 CO n. 34s).

b. Pour l'imposition des situations de fiducie, l'AFC-CH a édicté la notice S-02.107 sur les rapports fiduciaires, accessible sous <http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dokumentation/00207/00431/index.html?lang=fr> [consulté le 22 décembre 2015] - (ci-après : la notice).

En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux. Elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. À défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence. Toutefois, du moment qu'elles tendent à une application uniforme et égale du droit, les tribunaux ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 et les références citées). Dans sa jurisprudence, la chambre de céans a largement repris le contenu de celle-ci (ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 consid. 12 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007 consid. 4 et les arrêts cités).

c. Selon la notice, en cas de fiducie, l'imposition des biens et des rendements se fait auprès du fiduciaire, c'est-à-dire le propriétaire économique, moyennant le respect de plusieurs conditions, qu'elle mentionne et reprise par la jurisprudence de la juridiction de céans (ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 consid. 12 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007 consid. 4 et les arrêts cités). Parmi ces conditions, figurent la conclusion d'un contrat écrit à l'époque où la fiducie a été constituée, l'indication de l'identité et de l'adresse du fiduciaire dans ledit contrat ainsi que

l'exigence stipulée dans le contrat, selon laquelle le fiduciaire ne doit encourir aucun risque relatif aux biens fiduciaires (ch. 1 et 3 de la notice). Par ailleurs, des prétendus rapports fiduciaires portant sur des opérations commerciales ou des engagements contractuels ne sont pas admis du point de vue fiscal s'ils ne reposent pas sur des motifs économiques sérieux et si le fiduciaire intervient en même temps comme acheteur et comme vendeur pour le compte du fiduciaire. Ce type de relation fiduciaire n'est admis que de cas en cas et l'opération envisagée doit être soumise à l'autorité fiscale avant sa conclusion (ch. 15 de la notice).

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 valeur patrimoniale 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 (voir aussi arrêt du Tribunal fédéral 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).

d. 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). La même règle s'applique lorsque le fiduciaire ou le fiduciaire sont des personnes physiques. Le contrat doit avoir été 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. C'est principalement dans un tel cas que, la preuve ne doit pas nécessairement résulter d'un acte écrit mais qu'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).

e. Tant que la preuve de l'existence du contrat fiduciaire n'est pas rapportée, les rapports de droit et les opérations juridiques sont attribués par l'autorité fiscale à celui au nom duquel ils sont conclus (D. YERSIN, in D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad Remarques préliminaires n° 62). La preuve de l'existence d'une convention de fiducie est soumise à des conditions strictes afin d'éviter des abus, y compris dans des relations entre parents (ATA/330/2007 précité consid. 4 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 567 n° 14). Il s'agit en particulier d'exclure que le contribuable qui apparaît comme le détenteur direct d'un patrimoine ou le bénéficiaire d'un revenu et qui allègue d'un rapport de fiducie, puisse échapper à l'imposition personnelle de ces éléments, soit par de simples allégations, soit par le recours à des constructions juridiques lui permettant d'abriter son patrimoine ou ses revenus.

f. Dans ce sens, le contribuable qui entend établir l'existence de rapports fiduciaires, doit en règle générale non seulement produire une documentation contractuelle écrite qui doit être établie au moment où se noue le rapport fiduciaire, mais qui doit permettre d'identifier clairement qui est le bénéficiaire final de la fiducie. Il s'agit en effet pour l'autorité fiscale de déterminer que les valeurs patrimoniales détenues ou perçues sous fiducie font réellement partie du patrimoine ou des revenus d'une tierce personne. Cela implique en particulier, lorsque le rapport de fiducie allégué est passé avec une société de domiciliation, que la documentation contractuelle produite par le contribuable permette d'identifier l'ayant droit économique qui contrôle cette entité et au bénéfice duquel celle-ci intervient lors de l'établissement du rapport fiduciaire.

7. En matière fiscale, les obligations de tout contribuable sont définies dans la LPFisc. En particulier, tout contribuable doit remplir sa formule de déclaration fiscale de manière conforme à la vérité et complète en mentionnant tous les éléments du revenu, de bénéfices, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non (art. 26 al. 2 let. a LPFisc). En outre, son obligation de collaborer à la taxation persiste durant toute la procédure. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 31 al. 1 LPFisc. Il doit également fournir au département tous les renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 31 al. 2 LPFisc).

Ces règles sont applicables au contribuable qui prétend détenir des valeurs patrimoniales ou percevoir des revenus pour le compte de tiers.

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

échelonnée et avec une grande imprécision ou retenue, puisque certains éléments ne sont apparus qu'au stade de ses dernières écritures devant le TAPI. À ce stade de la procédure, il n'a cependant produit aucune documentation établissant expressément et directement qu'entre 2002 et 2008, il était lié en rapport avec la détention des titres litigieux, par un contrat de fiducie avec un tiers, dont l'existence et l'identité sont établies, soit une documentation contractuelle remplissant les conditions de forme, de contenu et de circonstances exigées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en confirmation de celles figurant dans la notice de l'AFC-CH.

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

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

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

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

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

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

Sur ce point, le Tribunal arbitral a considéré qu'en signant cette convention, le contribuable ne s'était engagé qu'en son nom personnel. Le fait qu'il ait admis avant d'arriver à cette conclusion l'existence possible car non contestée, de rapports de fiducie entre H\_\_\_\_\_ et le contribuable n'est d'aucun appui pour ce dernier dans le cadre de la présente cause. Ainsi que la chambre de céans l'a rappelé dans son arrêt du 26 mars 2013 (ATA/197/2013 consid. 8b), même si l'existence de rapports de fiducie est admise au cours d'une procédure civile, celle-ci est soumise à des règles propres d'établissement des faits et de preuves, ces éléments ne remplissent pas, en droit fiscal, les conditions de preuve nécessaires à l'existence d'une telle relation, surtout au regard des circonstances particulières de la présente affaire.

Au demeurant, le Tribunal arbitral, s'il admet l'existence d'un rapport de fiducie avec H\_\_\_\_\_, ne le fait qu'en fonction des explications données principalement par les parties lors de leur audition, et relève l'absence d'un mandat de fiducie formellement (sentence arbitrale, chiffre 153). Il retient que, si le contribuable avait indiqué avoir été rémunéré par la transmission gratuite d'actions E\_\_\_\_\_, le principe d'une telle rémunération au-delà de ces affirmations n'avait fait l'objet d'aucun engagement écrit. Par ailleurs, la date de la remise desdites actions ne pouvait être déterminée (sentence arbitrale, chiffre 78). En outre, le Tribunal arbitral constate que la convention d'actionnaire du 17 décembre 1997 ne fait aucunement état du fait que le contribuable intervenait à titre fiduciaire (sentence arbitrale, chiffre 82) et que le nom de H\_\_\_\_\_ ne figurait nullement dans ce document non signé par cette entité, ni par ses ayants droit économiques (sentence arbitrale, chiffre 83). En outre, il regrette de ne pas avoir pu procéder à l'audition d'un représentant de H\_\_\_\_\_ qui aurait pu l'éclairer sur l'implication de celle-ci dans la convention d'actionnaires (sentence arbitrale, chiffre 167).

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

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



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

Cela étant, le procès-verbal d'audition incomplet et donc peu compréhensible de M. J\_\_\_\_\_ a été caviardé de certains noms utiles. Celui-ci est resté flou ou a refusé de répondre à certaines questions en rapport avec les points précités. L'attestation notariée qu'il a établie n'apporte aucune précision permettant de mieux y répondre. Si le détail des dividendes nets versés y est énoncé, en confirmation des montants que le contribuable a indiqué dans ses écritures, M. J\_\_\_\_\_ est aussi peu clair que le contribuable à propos du nombre de titres que celui-ci aurait détenus jusqu'en 2008 pour le compte de H\_\_\_\_\_. La portée des déclarations de Me D\_\_\_\_\_ devant le Tribunal arbitral doit être d'emblée relativisée, dans la mesure où celui-ci est intervenu en tant que mandataire du contribuable. En outre, sa déclaration, également produite de manière incomplète, n'apporte pas d'éléments susceptibles de pallier l'absence d'une convention de fiducie établie en bonne et due forme. Contrairement à ce que considère le TAPI, il ne suffit pas au contribuable se prévalant d'un rapport de fiducie mais qui n'a pas la possibilité de produire la documentation contractuelle écrite requise par la notice, d'établir son existence abstraitement par d'autres moyens, pour échapper au paiement de l'impôt. Les éléments de preuve qu'il doit en effet apporter doivent permettre d'arriver à un résultat équivalent à celui demandé par la notice, soit à une preuve stricte de l'existence d'un rapport de fiducie.

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

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

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

11. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 5'000.- sera mis à la charge du contribuable qui succombe, visant à couvrir l'entier de la procédure de recours (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 17 décembre 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 novembre 2014 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 novembre 2014 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 18 février 2011 ;

met un émolument de CHF 5'000.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du contribuable ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du contribuable, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Antoine Berthoud, avocat de Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :