

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/404/2001-FIN

ATA/330/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 17 juin 2008**

dans la cause

**Monsieur C\_\_\_\_\_**  
représenté par Me Antoine Kohler, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL  
DIRECT**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt fédéral direct pour la période 1989-1990.
2. A l'époque des faits, D\_\_\_\_\_ (Suisse) S.A. (ci-après : D\_\_\_\_\_ Suisse), qui avait son siège à Genève, était détenue à 100% par D\_\_\_\_\_ (Holding) S.A. (ci-après : D\_\_\_\_\_ Holding) qui avait également son siège à Genève. Cette dernière, qui avait un capital-actions de CHF 500'000.- divisé en 50 actions au porteur, était détenue à 75%, l'équivalent de 38 actions, par Monsieur C\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable ou le recourant) et à 25% par D\_\_\_\_\_ International A\_\_\_\_\_ (ci-après : D\_\_\_\_\_ International), établissement sis à Vaduz. Le contribuable était le président du conseil d'administration de D\_\_\_\_\_ Suisse, société spécialisée dans le nettoyage professionnel et industriel, et le directeur de D\_\_\_\_\_ Holding. Son père, feu C\_\_\_\_\_, était le fondateur de D\_\_\_\_\_ France S.A., société dont ce dernier avait vendu les actions dans les années septante à D\_\_\_\_\_ International, laquelle en avait fait l'apport à D\_\_\_\_\_ Holding lors de sa création en 1982. C\_\_\_\_\_ avait cédé la gestion des affaires à son fils depuis qu'il n'était plus en mesure de les mener, soit depuis 1979.
3. Le contribuable s'est établi en Suisse, à Genève, en 1983. Puis il a élu domicile dans le canton de Vaud à la fin 1990.
4. a. Dans sa déclaration fiscale cantonale genevoise 1988, valable pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 1989-1990, le contribuable a mentionné un revenu net total de CHF 375'490,15 et une fortune nette totale de CHF 554'861.- .  
b. Dans sa déclaration fiscale cantonale genevoise 1989, valable pour l'IFD 1989-1990, le contribuable a mentionné un revenu net total de CHF 347'740.- et une fortune nette totale de CHF 455'967.-.  
c. Dans sa déclaration fiscale cantonale genevoise 1990, valable pour l'IFD 1991-1992, le contribuable a indiqué un revenu net total de CHF 359'918.- et une fortune nette totale de CHF 443'910.-.
5. Par pli recommandé du 28 novembre 1995, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en soustraction d'impôt prévue à l'article 132 de l'Arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD) portant sur la période fiscale 1989-1990.

L'AFC-GE avait constaté que les éléments déclarés dans le canton de Vaud pour la période de taxation 1991-1992 indiquaient une créance de CHF 3'000'000.- contre D\_\_\_\_\_ Holding (rendement de CHF 210'000.- pour 1989 et CHF 210'000.- pour 1990) ainsi qu'une créance de CHF 3'000'000.-

également contre D\_\_\_\_\_ International (rendement de CHF 150'000.- en 1989 et 1990). La fortune imposable au 1<sup>er</sup> janvier 1991 s'élevait à CHF 7'260'000.-, alors qu'à la fin de la période fiscale précédente, la déclaration fiscale genevoise du contribuable au 31 décembre 1989, montrait seulement une fortune nette de CHF 337'706.-. Les revenus déclarés dans les années de calcul 1989 et 1990 (déclaration vaudoise) ne pouvaient pas expliquer l'augmentation intervenue entre le 31 décembre 1989 et le 1<sup>er</sup> janvier 1991.

L'AFC-GE demandait au contribuable qu'il lui fournisse toute une série de documents liés aux sociétés D\_\_\_\_\_ Holding et D\_\_\_\_\_ International.

6. Par plusieurs courriers successifs, le contribuable a expliqué les raisons de l'augmentation de fortune intervenue entre le 31 décembre 1989 et le 1<sup>er</sup> janvier 1991.

L'augmentation était due à ce qu'il avait touché dans le cadre de la succession de son père décédé en 1986. C\_\_\_\_\_ avait remis, de son vivant, un patrimoine en fidéicommiss à Monsieur M\_\_\_\_\_, son ami et homme de confiance, avec instruction de transmettre, quatre ans après son décès, les biens suivants à son fils :

- CHF 4'000'000.- en liquidités ;
- 38 actions de D\_\_\_\_\_ Holding ;
- CHF 3'000'000.- sous forme d'une créance contre D\_\_\_\_\_ Holding.

Ces biens devaient être remis au contribuable par D\_\_\_\_\_ International. Comme preuve, le contribuable a produit une lettre signée par M. M\_\_\_\_\_, datée du 2 septembre 1990, et rédigée par la fiduciaire X\_\_\_\_\_, organe de contrôle de D\_\_\_\_\_ Holding. Ce même M. M\_\_\_\_\_, domicilié à Monte-Carlo, contrôlait D\_\_\_\_\_ International, dont il était le bénéficiaire.

7. Le 12 décembre 1996, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle clôturait la procédure en soustraction d'impôts ouverte le 28 novembre 1995. Elle a notifié en conséquence un bordereau "rappel d'impôt" d'un montant de CHF 72'863,70, ainsi qu'un bordereau amende, pour soustraction d'impôt consommée, d'un montant de CHF 18'216.-.
8. Le 3 janvier 1997, le contribuable a réclamé à l'encontre des deux bordereaux précités en réexpliquant le contexte dans lequel il avait bénéficié d'une augmentation de fortune.
9. Par décision sur réclamation du 9 juillet 1998, l'AFC-GE l'a rejetée au motif que le contribuable était titulaire d'une part théorique dans la succession de son

père qui devait être considérée comme un élément de revenu et de fortune, imposable en vertu de l'article 21 AIFD.

10. Le 10 août 1998, le contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD).
11. Par décision du 14 mars 2001, la CCRIFD a rejeté le recours en confirmant le rappel d'impôt et l'amende infligés au contribuable. Celui-ci n'avait pas apporté la preuve de l'existence d'un contrat de fiducie ou d'un fidéicommissaire entre son père et M. M\_\_\_\_\_. Il n'avait pas non plus contesté le calcul des reprises effectuées par l'AFC-GE.
12. En date du 23 avril 2001, le contribuable a déposé un recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif.

Il avait fait l'objet d'une procédure en soustraction dans le canton de Vaud concernant les exercices fiscaux dès 1991. Des décisions avaient été rendues, contre lesquelles une réclamation, respectivement un recours au Tribunal administratif vaudois avaient été formés au printemps 1998. A ce jour, l'AFC-VD n'avait toujours pas présenté une réponse et avait encore, en janvier 2001, demandé un report, qui avait été accepté.

Sur le fond, la décision de la CCRIFD procédait d'un renversement inadmissible du fardeau de la preuve, affirmant que celui-ci incombait au contribuable, alors que les autorités qui avaient elles-mêmes instruit la cause, reconnaissaient que le fardeau incombait aux autorités fiscales. La taxation litigieuse faisait supporter au contribuable un impôt et une amende pour un patrimoine et des revenus qui ne lui appartenaient pas dans la période fiscale concernée. Enfin, la décision appliquait à tort à une substitution fidei-commissaire, entre deux résidents étrangers, les principes de la fiscalité suisse en matière de rapport fiduciaire.

Il conclut à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé sur la procédure devant le Tribunal administratif du canton de Vaud sur son recours contre la décision de l'AFC-VD du 27 février 1998, et jusqu'à droit jugé sur la réclamation contre la décision en matière d'IFD du 27 février 1998, à l'annulation des décisions de la CCRIFD et de l'AFC-GE du 9 juillet 1998, à l'annulation des bordereaux notifiés le 12 décembre 1996, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

13. Par décision du 26 avril 2001, le Tribunal administratif a prononcé la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé sur la procédure pendante devant le Tribunal administratif du canton de Vaud ainsi que jusqu'à droit jugé sur la réclamation du contribuable contre la décision en matière d'IFD.

14. A la demande du juge délégué, le mandataire du contribuable a informé le Tribunal administratif, le 30 mai 2002, que le Tribunal administratif vaudois n'avait pas encore rendu de jugement. L'AFC-GE a reçu copie de cette lettre.
15. Le 30 octobre 2002, le juge délégué a requis du mandataire du contribuable des nouvelles de la procédure vaudoise. Il lui a été répondu qu'un arrêt avait été rendu par le Tribunal administratif vaudois le 20 août 2002. Cet arrêt étant défavorable au contribuable, un recours de droit administratif et un recours de droit public avaient été déposés auprès du Tribunal fédéral. L'AFC-GE a reçu copie de cette lettre.
16. Par courrier du 22 juillet 2003, le mandataire du contribuable a transmis copie de l'arrêt du 7 avril 2003 rendu par la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral. Une procédure était toujours pendante par devant le Tribunal administratif vaudois concernant un rappel d'impôt IFD (1991-1996). Il a requis en conséquence que la suspension de la procédure genevoise prononcée le 26 avril 2001, soit maintenue jusqu'à droit jugé sur la procédure vaudoise. L'AFC-GE a reçu copie dudit courrier.
17. Suite aux demandes répétées du juge délégué entre 2004 et 2007, le mandataire du contribuable a confirmé que la cause vaudoise était toujours pendante. Des copies de ces lettres ont été systématiquement transmises à l'AFC-GE.
18. Par courrier du 30 juillet 2007, le mandataire du contribuable a informé le Tribunal administratif que le Tribunal administratif vaudois avait rendu un arrêt en date du 14 juin. Le contribuable envisageait d'interjeter recours contre cet arrêt. Toutefois, le 15 octobre 2007, celui-là a informé le Tribunal administratif qu'aucun recours n'avait été déposé.
19. Le 14 novembre 2007, le contribuable a transmis au Tribunal administratif ses observations en relation avec l'arrêt du Tribunal administratif vaudois du 14 juin 2007.
20. Le 8 février 2008, la CCRIFD a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
21. En date du 28 février 2008, après avoir requis l'octroi d'un délai, l'AFC a répondu au recours du contribuable. L'arrêt du Tribunal administratif vaudois du 14 juin 2007, confirmait les rappels d'impôt pour les périodes fiscales IFD 1991-1992, 1993-1994, 1995-1996, en admettant non seulement le fait que le contribuable était l'ayant droit de D\_\_\_\_\_ International, mais également le mode de détermination des calculs ayant présidé à ses rappels d'impôt. L'AFC-GE s'étant fondée sur ces calculs dans la procédure en soustraction relative à la période 1989-1990, cet arrêt vaudois n'était pas de nature à modifier la décision

contestée de la CCRIFD. Par ailleurs, le contribuable n'exposait pas en quoi les montants des rappels d'impôts confirmés par la CCRIFD, étaient erronés, de sorte que la décision dont était recours devait être confirmée.

22. Le 28 février 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a fait part de ses observations. La procédure genevoise encore ouverte devait être jugée indépendamment du résultat de la procédure fiscale vaudoise, laquelle concernait des années fiscales postérieures aux années fiscales qui faisaient l'objet de la procédure genevoise. Elle conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCRIFD.

### EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le Tribunal administratif examine d'office la question de la prescription puisque selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, en droit public la prescription doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 357 consid. 3 p. 364 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/398/2006 du 26 juillet 2006).
3. Concernant des créances en matière d'impôt fédéral direct nées sous l'empire de l'AIFD, le Tribunal fédéral a jugé que les dispositions relatives à la prescription de la LIFD n'étaient pas applicables (RDAF II 2002 89). Les questions de droit matériel devaient ainsi être résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 4 et 2A.145/2005 ; ATA/398/2006 du 26 juillet 2006 et les références citées).
4. En l'espèce, le litige porte sur les périodes fiscales 1989-1990. La LIFD est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995. Compte tenu des jurisprudences citées ci-dessus, le tribunal de céans appliquera au présent litige les dispositions de l'AIFD, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994.
5. Selon l'article 134 AIFD, le droit d'engager la procédure en cas de soustraction prévu aux articles 132 et 133 AIFD, s'éteint cinq ans après la clôture de la période de taxation (article 7 alinéa 1 AIFD) en question. La période de taxation en cause se terminant le 31 décembre 1990 et la présente procédure ayant été déclenchée par lettre du département du 28 novembre 1995, ce délai a été respecté.

6. Aux termes de l'article 128 AIFD auquel renvoie l'article 135, les créances résultant de la perception des montants soustraits et des amendes se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci (Arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2006 précité, consid. 4.1)

En matière d'impôt fédéral direct – des actes tels que l'envoi de bordereaux, la réclamation, la décision sur réclamation, le recours et la décision sur recours, sont considérés par la jurisprudence comme des actes tendant au recouvrement de la créance fiscale qui interrompent la prescription (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005). Un nouveau délai de prescription commence à courir dès l'interruption.

Le dernier acte interruptif faisant courir un nouveau délai de cinq ans a eu lieu le 26 avril 2001 par la décision de suspension rendue par le Tribunal administratif. Suite à cette suspension, le juge délégué a, plusieurs par fois par an, requis du contribuable des nouvelles sur la procédure vaudoise, ces requêtes et leurs réponses ont été systématiquement transmises à l'AFC-GE. Ces lettres n'étaient néanmoins pas des actes interruptifs de prescription, elles visaient simplement à obtenir des informations sur le status des procédures en cours. Par ailleurs, les procédures vaudoises concernaient des périodes fiscales ultérieures à celle qui fait l'objet du litige en l'espèce et ne sauraient jouer un rôle dans le recouvrement de la créance au niveau genevois.

En conséquence, aucun acte interruptif de prescription n'ayant été entrepris dans le délai de cinq ans à compter du 26 avril 2001, la créance en cause est prescrite depuis le mois d'avril 2006.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision de la CCRIFD annulée. Les bordereaux litigieux seront par voie de conséquence également annulés.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'AFC-GE. Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 24 avril 2001 par Monsieur C\_\_\_\_\_ contre la décision du 14 mars 2001 de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ;

**préalablement :**

prononce la reprise de la procédure suspendue le 26 avril 2001 :

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision attaquée ;

annule la décision de l'administration fiscale cantonale genevoise du 9 juillet 1998 ;

annule les bordereaux notifiés au contribuable le 12 décembre 1996 ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'500.- au contribuable ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale genevoise un émolument de CHF 1'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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 recourant 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Kohler, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale genevoise, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :