

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4832/2008-ICCIFD

ATA/197/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 26 mars 2013**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Monsieur Q\_\_\_\_\_**

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
27 octobre 2011 (JTAPI/1159/2011)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur Q\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) est domicilié à Genève depuis le \_\_\_\_\_ 1991.
2. Par lettre du 19 septembre 1991, Me B\_\_\_\_\_, conseil légal du contribuable, a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) de lui confirmer la teneur de leur entretien du 2 juillet 1991. Cette autorité a contresigné pour accord ce courrier le 23 septembre 1991 (ci-après : l'accord de 1991).

Le conseil du contribuable avait informé l'AFC-GE que ce dernier allait verser le produit de la vente de deux entreprises, dont il était propriétaire, dans deux trusts à hauteur de 45 % respectivement de 55 %. La première part serait transférée à une société qui dépendait d'un trust bermudien discrétionnaire et irrévocable et la seconde au contribuable qui détiendrait ces avoirs par l'intermédiaire d'un trust révocable, dont lui et les membres de sa famille seraient les bénéficiaires.

Dans cette lettre, l'AFC-GE reconnaissait la situation fiscale des deux trusts de la manière suivante. Le trust révocable détenant 55 % du produit de vente serait totalement transparent, de telle sorte que son revenu respectivement ses avoirs seraient ajoutés au revenu et à la fortune du contribuable. La dotation du trust irrévocable détenant les 45 % du produit de vente ne serait pas imposée en Suisse. Le revenu et la fortune de ce trust-ci ne seraient pas taxables en Suisse tant qu'ils ne seraient pas distribués à Monsieur Q\_\_\_\_\_ ou à des membres de sa famille. En cas de distribution, les montants seraient alors soumis à l'impôt sur la fortune et les revenus y afférents imposés à Genève.

Cette lettre ne mentionnait pas la dénomination des deux trusts. Il résultait de la correspondance ultérieure que le trust dit « révocable » se dénommait X\_\_\_\_\_ Trust (ci-après : trust X) et le trust dit « irrévocable » Z\_\_\_\_\_ Trust (ci-après : le trust Z\_\_\_\_\_).

3. Par lettre du 6 mars 1997, la Société de Banque Suisse a confirmé, au contribuable ainsi qu'à Messieurs T\_\_\_\_\_ et S\_\_\_\_\_, la mise à disposition d'un prêt de CHF 40'000'000.- afin de racheter la totalité du capital-actions de la Banque A\_\_\_\_\_ Genève (ci-après : la banque A\_\_\_\_\_).

Selon le bouclement individuel de la banque A\_\_\_\_\_, 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 allant du 17 mars 1997 au 31 décembre 1998.

4. Dans ses déclarations fiscales 1995 à 2001-B, le contribuable a mentionné un emprunt auprès du trust Z\_\_\_\_\_, qui lui générait des intérêts et des dettes à hauteur des montants suivants.

<b>Année fiscale</b>	<b>Intérêts</b>	<b>Dettes</b>
1995	CHF 42'042.-	CHF 2'542'042.-
1996	CHF 35'894.-	---
1997	CHF 37'694.-	CHF 4'200'000.-
1998	CHF 132'331.-	CHF 4'770'025.-
1999	CHF 170'101.-	CHF 8'940'126.-
2000	CHF 268'204.-	CHF 9'208'330.-
2001-B	CHF 131'896.-	---

L'intéressé a également indiqué sa participation à la société W\_\_\_\_\_ & Cie SA (ci-après : W\_\_\_\_\_) dans ses déclarations fiscales 1995 à 2000. Dans les deux premières, il a indiqué une valeur de CHF 0.-. Dans les quatre déclarations suivantes, il a laissé vide la colonne relative à la valeur de cette participation. Dans la déclaration 2001-B, il n'a signalé ni sa participation ni la vente d'une partie de celle-ci. Dans aucune des déclarations fiscales de 1995 à 2001-B, le contribuable n'a mentionné détenir des actions de la banque A\_\_\_\_\_.

Dans les déclarations fiscales de 1999 à 2001-B, le contribuable a en outre indiqué, sous rubrique « autres revenus et fortune », une distribution du trust Z\_\_\_\_\_ d'une valeur de CHF 150'000.- en 1999, de CHF 180'000 en 2000 et de CHF 303'000.- en 2001.

L'intéressé a rempli les déclarations fiscales susmentionnées et entretenu les contacts avec l'AFC-GE par l'intermédiaire d'une mandataire spécialisée en la matière, la société B\_\_\_\_\_ SA, devenue par la suite D\_\_\_\_\_ SA (ci-après : la mandataire du contribuable ou D\_\_\_\_\_). Il a signé la déclaration fiscale ICC 1998 le 19 février 1999, celle de l'ICC 2000 le 18 mars 2001, celle de l'ICC 2001-B le 13 janvier 2013 et l'état des titres de la déclaration fiscale ICC 1999 le 17 avril 2000.

5. Entre décembre 1995 et mai 1999, le contribuable s'est vu notifier les bordereaux provisoires et rectificatifs pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) des années 1995, 1996, 1997 et 1998 ainsi que les bordereaux pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les périodes fiscales 1995-1996 et 1997-1998. Ces bordereaux n'ont pas été contestés, sous deux réserves.

Le bordereau provisoire ICC 1995 a fait l'objet d'une réclamation du 19 janvier 1996 et donné lieu au bordereau rectificatif ICC 1995 du 23 mai 1997, remis le 26 mai 1997 et non contesté. Le bordereau rectificatif ICC 1998, notifié le 11 mai 1999, constituait une taxation d'office contestée par réclamation de la mandataire de l'intéressé en date du 19 mai 1999.

6. Le 20 décembre 1999, l'AFC-GE a informé la mandataire du contribuable de l'ouverture de procédures de vérification et de soustraction d'impôts pour l'ICC 1998 et l'IFD 1997-1998. Le 19 septembre 2000, l'AFC-GE a étendu cette ouverture aux ICC et IFD des années 1995 à 1998.
7. Le 30 novembre 2000, l'AFC-GE a notifié à la mandataire du contribuable le bordereau provisoire ICC 2000, qui a été contesté par réclamation du 5 décembre 2000.
8. Le 16 juillet 2001, l'AFC-GE a étendu l'ouverture des procédures de vérification et de soustraction d'impôts aux ICC et IFD 1999 et 2000. Elle a notamment demandé au contribuable de lui fournir les actes de constitution du trust Z\_\_\_\_\_, ses avenants et de lui indiquer le genre de trust et l'identité de ses bénéficiaires. Le 25 septembre 2001, l'intéressé a transmis l'acte de constitution du trust Z\_\_\_\_\_.
9. Le 17 octobre 2001, l'AFC-GE a demandé des compléments d'informations concernant le trust Z\_\_\_\_\_. Elle a en particulier sollicité tous les bilans et les comptes bancaires dudit trust, ainsi que tous les documents concernant le contrat de prêt avec mention des intérêts et des modalités de remboursement.
10. Le 21 novembre 2001, l'AFC-GE a notifié à l'intéressé le bordereau rectificatif ICC 2000.
11. Le 10 décembre 2001, le contribuable a transmis à l'AFC-GE l'accord des 19 et 23 septembre 1991 passé avec elle.

Lors d'une entrevue du 18 avril 1996 avec l'AFC-GE, les implications fiscales du prêt que le trust Z\_\_\_\_\_ envisageait d'accorder au contribuable avaient été discutées. L'acquisition par ce dernier de W\_\_\_\_\_ avait rendu nécessaire ledit prêt. Cette société était dans une situation financière très précaire et l'intéressé souhaitait l'assainir en obtenant des fonds supplémentaires afin de lui éviter la faillite. Suite à cet entretien, l'AFC-GE avait accepté le principe selon lequel la déduction des intérêts de ce prêt pouvait être admise fiscalement, bien qu'ils ne soient effectivement pas payés. Ce prétendu accord était soumis à la condition que le trustee atteste que les distributions effectuées par le trust au contribuable représentaient en priorité lesdits intérêts et étaient ainsi imposables dans son chef à titre de revenu, et non en tant que gain en capital non imposable.

Cette attestation avait été remise en annexe de la déclaration fiscale 1996. Aucune copie n'en était annexée.

Le contribuable ne possédait ni ne pouvait obtenir les bilans et les comptes bancaires du trust Z\_\_\_\_\_ en raison de son caractère irrévocable et discrétionnaire qui entraînait son autonomie juridique. L'intérêt sur le prêt était initialement fixé à 5 % par an puis réduit à 3 % dès le 1<sup>er</sup> janvier 1997 en raison de la baisse des taux du marché.

12. Le 18 décembre 2001, le contribuable a formé réclamation contre le bordereau rectificatif ICC 2000. Il contestait la reprise dans sa fortune et dans ses revenus en lien avec sa participation dans la banque A\_\_\_\_\_ au motif qu'il n'était pas le propriétaire des titres. Il les détenait uniquement à titre fiduciaire au nom et pour le compte du trust Z\_\_\_\_\_, dont le contribuable et les membres de sa famille étaient les bénéficiaires. L'apparition de la famille en tant que détentrice 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 et 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 trust Z\_\_\_\_\_, qui était une entité juridique distincte et indépendante. Par ailleurs, la non-imposition du trust Z\_\_\_\_\_ avait été confirmée par l'autorité fiscale le 23 septembre 1991.
13. Par lettre recommandée du 20 décembre 2001, l'AFC-GE a notifié au contribuable le bordereau rectificatif ICC 1996. Ce dernier a été contesté par réclamation du 15 janvier 2002.
14. Le 19 juillet 2002, l'AFC-GE a, à nouveau, requis des compléments d'information pour les années 1994 à 1999, notamment les bilans et les comptes bancaires du trust Z\_\_\_\_\_ ainsi que l'attestation concernant la déduction des intérêts et du capital emprunté auprès du trust Z\_\_\_\_\_, attestation qui ne figurait pas dans la déclaration fiscale 1996. Cette requête a été renouvelée par lettre du 3 octobre 2002.
15. Le 14 octobre 2002, le contribuable a produit une note d'entretien rédigée le 18 avril 1996 par sa mandataire au sujet de quelques postes de la déclaration fiscale 1995.

Selon cette note, D\_\_\_\_\_ allait rencontrer le conseil légal de l'intéressé afin de discuter les modalités de l'entretien avec l'AFC-GE. Concernant les intérêts sur le prétendu emprunt auprès du trust Z\_\_\_\_\_, elle écrivait : « M. F\_\_\_\_\_ est d'accord avec le principe de comptabiliser des intérêts non payés, à condition qu'une attestation certifiant que le trust est discrétionnaire et irrévocable soit fournie et qu'il soit spécifié que ces intérêts seront distribués en priorité en cas de distribution de la part du trust (= revenu imposable pour M. Q\_\_\_\_\_). Me Brechbuhl va se charger d'obtenir ce document. ».

16. Le 18 octobre 2002, l'AFC-GE a demandé au contribuable des compléments d'information pour les années comptables 1994 à 1998, en particulier les justificatifs et renseignements concernant la société « C\_\_\_\_\_ / Q\_\_\_\_\_ » (comptes de la société). S'agissant du trust Z\_\_\_\_\_, l'AFC-GE n'avait pas trouvé d'accord écrit concernant la déductibilité des intérêts et de la dette dudit trust. Elle réitérait sa demande sur ce point et exigeait les bilans et les comptes bancaires dudit trust.
  
17. Le 17 décembre 2002, l'AFC-GE a notifié au contribuable le bordereau « rappel d'impôt » ICC 1997. Les montants de CHF 27'694.- et CHF 4'200'000.- relatifs à l'emprunt du trust Z\_\_\_\_\_ étaient repris à titre de revenu, respectivement de fortune.  
  
Ces reprises ont été contestées, le 15 janvier 2003, par réclamation. Le trust Z\_\_\_\_\_ était discrétionnaire et irrévocable, ce que l'AFC-GE n'avait pas contesté en contresignant l'accord de 1991. Il s'agissait d'une entité juridique distincte et indépendante du contribuable. Ce dernier n'avait aucun pouvoir sur les distributions ou attributions qu'elle faisait. L'AFC-GE avait accepté au sujet de la déduction des intérêts du prêt que le trust Z\_\_\_\_\_ avait accordé au contribuable, sans fournir de justificatif à l'appui.
  
18. Le 4 février 2003, l'intéressé a fait suite à la demande de renseignement de l'AFC-GE du 18 octobre 2002. Il reprenait l'argumentation de la réclamation du 18 décembre 2001 relative au titres de la banque A\_\_\_\_\_. La société « C\_\_\_\_\_ » était une société britannique détenue par le trust Z\_\_\_\_\_ et dont le contribuable ne possédait ni n'avait les comptes. S'agissant de la demande concernant le trust Z\_\_\_\_\_, il maintenait sa position sans apporter d'élément nouveau.
  
19. Le 13 mai 2003, l'AFC-GE a proposé au contribuable une entrevue pour le 18 juin en l'invitant à y apporter entre autres les bilans et les comptes bancaires du trust Z\_\_\_\_\_. L'AFC-GE l'informait également que la dette et les intérêts envers le trust Z\_\_\_\_\_ ne pouvaient pas être admis. La dette n'était pas justifiée par pièces, la contrepartie reçue en échange de l'emprunt n'avait jamais été justifiée et il n'y avait pas d'accord avec l'AFC-GE autorisant la déduction.
  
20. Le 31 juillet 2003, le conseil légal du contribuable s'est plaint, auprès de la présidente du Conseil d'Etat et conseillère d'Etat en charge du département des finances, de la longueur de la procédure de contrôle fiscal concernant son client et d'un acharnement à son égard. Cette magistrate lui a répondu en date du 1<sup>er</sup> septembre 2003 en écartant ces reproches.
  
21. Le 14 novembre 2003, suite à l'entrevue du 4 novembre 2003 avec le contribuable, l'AFC-GE a sollicité un complément d'information, en particulier le contrat de prêt avec le trust Z\_\_\_\_\_.

l'AFC-GE qu'il n'existait pas de contrat de prêt écrit entre lui et le trust Z\_\_\_\_\_. Un échange de courriers a suivi entre juin et juillet 2004.

22. Le 7 décembre 2004, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau ICC 1999. Les montants de CHF 170'101.- et de CHF 8'940'126.- relatifs à l'emprunt du trust Z\_\_\_\_\_ avaient été repris dans le revenu, respectivement la fortune du contribuable. Les actions W\_\_\_\_\_ avaient été reprises dans la fortune de l'intéressé à hauteur de CHF 2'250'000.-. Les actions A\_\_\_\_\_ avaient aussi été reprises dans sa fortune à concurrence de CHF 9'090'850.-.

Ces reprises ont été contestées par réclamation du 4 janvier 2005 sur la base de l'argumentation développée dans les courriers précédents.

23. Par lettre signature du 28 juillet 2005, l'AFC-GE a annoncé les reprises qui seraient effectuées pour les années fiscales 1995 à 2001. S'agissant du trust Z\_\_\_\_\_, les déductions de la dette et des intérêts n'étaient pas admises, faute de pièces démontrant l'existence du contrat de prêt et le prétendu accord avec elle. Le contribuable était, selon le registre des actionnaires, le titulaire des actions au porteur de la banque A\_\_\_\_\_ qui n'avaient pas été déclarées. En dépit de ses demandes, le contribuable n'avait pas fait parvenir les documents permettant à l'AFC-GE de vérifier ses allégations.

Les montants indiqués dans ses déclarations fiscales 1995 à 2001-B à titre d'intérêts et de dette relatifs à l'emprunt auprès du trust Z\_\_\_\_\_ étaient tous repris sous deux réserves. La dette de CHF 2'542'042.- afférente à 1995 avait été admise. La somme des intérêts de 1996 avait été corrigée en faveur du contribuable et reprise à hauteur de CHF 25'894.-.

Les actions de la banque A\_\_\_\_\_ avaient été reprises dans la fortune du contribuable pour les années 1998 à 2001. L'action W\_\_\_\_\_ avait été évaluée pour les années 1999, 2000 et 2001 et les reprises correspondantes effectuées sur la fortune de l'intéressé pour ces trois années.

24. Divers échanges de courriers s'en sont suivis entre le contribuable, sa mandataire et l'AFC-GE. Une entrevue a eu lieu le 19 octobre 2005 dans le but d'éclaircir la situation fiscale du contribuable.
25. Le 7 octobre 2005, l'AFC-GE a notifié au contribuable le bordereau ordinaire IFD 1999-2000, contesté par réclamation du 17 mai 2006.
26. Le 15 décembre 2006, l'AFC-GE a notifié au contribuable les bordereaux de revenus extraordinaires IFD 1999 et 2000, le bordereau ordinaire IFD 2001-B, le bordereau de revenus extraordinaires ICC 2000 et le bordereau ordinaire ICC 2001-B. Tous ces bordereaux ont été contestés par réclamation du 12 janvier 2007.

27. Par pli recommandé du 16 novembre 2007, l'AFC-GE a détaillé l'assiette fiscale du contribuable pour l'IFD et l'ICC 1995 à 2001-B et lui a indiqué les reprises d'impôt retenues et les décisions à venir.

Les intérêts et la dette relatifs à l'emprunt auprès du trust Z\_\_\_\_\_ étaient repris, au montant indiqué dans les déclarations fiscales 1995 à 2001-B, dans le revenu, respectivement la fortune, à l'exception du montant de CHF 2'542'042.-. L'AFC-GE contestait le prétendu accord qu'elle aurait conclu avec le contribuable au sujet de la déduction des intérêts et de la dette liés à l'emprunt contracté auprès du trust Z\_\_\_\_\_.

Quant à la propriété des actions de la banque A\_\_\_\_\_, le rapport annuel de cette dernière mentionnait le contribuable comme actionnaire. Les reprises d'impôt correspondantes à ces titres avaient été revues et effectuées dans le revenu et la fortune de l'intéressé pour les périodes de calcul 1997 à 2001.

Les reprises d'impôt relatives à l'évaluation des actions W\_\_\_\_\_ avaient été corrigées et confirmées pour les périodes de calcul 1997 à 2001.

28. Le 19 décembre 2007, le contribuable a contesté la détermination de l'assiette fiscale de l'AFC-GE. Il lui a fourni une lettre en anglais, datée du 26 avril 1996 et destinée au conseil légal du contribuable. Cette lettre émanait du E\_\_\_\_\_ Trust Company Limited, a member of the Bank of H\_\_\_\_\_ group. Le Trust Officer confirmait que le trust Z\_\_\_\_\_ était irrévocable et discrétionnaire et que la première distribution faite par ce dernier au contribuable serait utilisée pour compenser les intérêts payés par l'intéressé au trust Z\_\_\_\_\_.

29. Le 26 février 2008, l'AFC-GE a notifié au contribuable les bordereaux « rappel d'impôts » IFD 1995-1996 et 1997-1998 et ICC 1995 ainsi que les bordereaux amendes IFD et ICC. Pour les périodes fiscales 1995 à 1998, l'amende IFD était fixée au montant de l'impôt soustrait pour soustraction consommée, tandis qu'elle se montait au deux tiers de l'impôt soustrait pour tentative de soustraction pendant les périodes fiscales 1999-2000 et 2001-B. L'amende ICC était fixée au montant de l'impôt soustrait pour soustraction consommée pour les périodes fiscales 1995 à 1997 et au deux tiers de l'impôt soustrait pour tentative de soustraction pour les périodes fiscales 1998 à 2000 et 2001-B.

L'ensemble de ces bordereaux a été contesté par réclamation du 25 mars 2008.

30. Les bordereaux établis à l'issue de la procédure de contrôle par l'AFC-GE et contestés devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) sont résumés dans le tableau suivant.

<b>Impôt - période fiscale</b>	<b>Motif du bordereau</b>	<b>Notification du bordereau</b>
ICC 1995	rappel d'impôts	26 février 2008
ICC 1996	rappel d'impôts	20 décembre 2001
ICC 1997	rappel d'impôts	17 décembre 2002
ICC 1998	taxation d'office	11 mai 1999
ICC 1999	taxation	7 décembre 2004
ICC 2000	taxation	21 novembre 2001
ICC 2001-B	taxation	15 décembre 2006
Amende - ICC 1995 à 1997	soustraction d'impôts	26 février 2008
Amende - ICC 1998 à 2000 et 2001-B	tentative de soustraction d'impôts	26 février 2008
IFD 1995-1996	rappel d'impôts	26 février 2008
IFD 1997-1998	rappel d'impôts	26 février 2008
IFD 1999-2000	taxation	7 octobre 2005
IFD 2001-B	taxation	15 décembre 2006
Amende - IFD 1995 à 1998	soustraction d'impôts	26 février 2008
Amende - IFD 1999-2000 et 2001-B	tentative de soustraction d'impôts	26 février 2008

31. Le 27 octobre 2008, l'AFC-GE a rendu ses décisions sur réclamation et renvoyé à son courrier du 16 novembre 2007 pour la détermination de l'assiette fiscale.

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.

Elle a maintenu les amendes dans leur principe et leur quotité mais a modifié leurs montants sur la base des nouveaux bordereaux.

32. Le 26 novembre 2008, le contribuable a recouru contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE relatives à l'ICC 1995 à 2001-B et à l'IFD 1995-1996 à 2001-B, auprès des anciennes commissions cantonales de recours en matière d'impôts et de l'impôt fédéral direct, regroupées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 au sein de l'ancienne commission cantonale de recours en matière administrative. Cette dernière est devenue, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI).

Il a conclu à l'annulation des reprises relatives aux intérêts et à la dette envers le trust Z\_\_\_\_\_. Subsidiairement, les montants distribués par ce dernier pendant les périodes fiscales 1999, 2000 et 2001-B devaient être soustraits du revenu imposable. Il a aussi conclu à l'annulation des reprises sur la fortune imposable découlant de la réévaluation des actions W\_\_\_\_\_ ainsi qu'à celle des reprises effectuées par l'AFC-GE en lien avec les actions de la banque A\_\_\_\_\_. Il a en outre fait valoir la prescription absolue pour les amendes ICC, jusqu'à la période 1997 inclusivement, et sollicité un nouveau calcul de toutes les amendes fondées sur les rappels d'impôts subsistant après annulation des reprises contestées. S'agissant de la période fiscale 2001-B, l'amende pour tentative de soustraction pouvait uniquement porter sur le supplément d'impôts lié aux éléments non déclarés.

Il a produit la lettre du 26 avril 1996 susmentionnée de E\_\_\_\_\_ Trust Company Limited ainsi qu'un courrier du 7 mai 1996. Dans ce dernier, son conseil légal invitait D\_\_\_\_\_ à joindre, à la déclaration fiscale de l'intéressé, la lettre du 26 avril 1996, à titre de confirmation réclamée par l'AFC-GE au sujet du non-paiement des intérêts.

Le contribuable a également produit, d'une part, un tableau des intérêts déduits entre 1995 et 2001 ainsi que des distributions du trust Z\_\_\_\_\_ déclarées entre 1999 et 2001 et, d'autre part, un courrier qu'il avait envoyé aux trustees du trust Z\_\_\_\_\_ le 10 décembre 1997. Dans ce dernier, il reconnaissait détenir 169'000 actions au porteur de la banque A\_\_\_\_\_, à son nom mais pour le compte des trustees du trust Z\_\_\_\_\_. Il précisait que ces titres étaient mis en gage.

33. Le 22 décembre 2009, l'AFC-GE a répondu au recours du contribuable en l'admettant partiellement.
34. Le 30 novembre 2010, le recourant a répliqué.

Il était choqué par les amendes pour tentative de soustraction pour les périodes 1998 à 2001-A, dans la mesure où elles se fondaient sur le supplément d'impôts lié à la valeur reprise des actions de W\_\_\_\_\_. De plus, il ne pouvait y

avoir de tentative de soustraction punissable car elle n'était pas intentionnelle, le contribuable ayant régulièrement déclaré ses actions mais étant incapable d'évaluer correctement la valeur au vu de la situation financière précaire de l'entreprise. Faute de tentative de soustraction punissable, l'amende était contestée.

S'agissant des actions de la banque A\_\_\_\_\_, il était maintenant plus libre d'alléguer les faits tels qu'ils s'étaient déroulés depuis la reprise de cette banque par des tiers. Il avait accepté d'acquérir à titre fiduciaire des actions de la banque A\_\_\_\_\_ 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, il avait conclu deux conventions en parallèle avec la société V\_\_\_\_\_ Inc. (ci-après : V\_\_\_\_\_). D'une part, il produisait un contrat de prêt en anglais conclu le 24 novembre 1997 entre V\_\_\_\_\_ et la société C\_\_\_\_\_ Limited (ci-après : C\_\_\_\_\_). C\_\_\_\_\_ avait demandé à V\_\_\_\_\_ de lui prêter la somme de CHF 6'909'832.05. V\_\_\_\_\_ avait accepté ce prêt sans intérêts. C\_\_\_\_\_ s'engageait à mettre en gage 130'000 actions de la banque A\_\_\_\_\_ à titre de garantie en faveur de V\_\_\_\_\_. D'autre part, il produisait une lettre datée du 17 décembre 1997 du contribuable, agissant pour lui-même, et contresignée pour accord par V\_\_\_\_\_. Selon cet accord, le contribuable confirmait accorder à V\_\_\_\_\_ l'option d'acquérir 130'000 actions de la banque A\_\_\_\_\_ et précisait que le prix devait être payé à C\_\_\_\_\_ de manière à permettre à cette dernière de rembourser le prêt à V\_\_\_\_\_. L'existence de ces deux conventions valait contrat de fiducie. Par ailleurs, le contribuable n'avait pas bénéficié des dividendes afférents aux 130'000 actions de la banque A\_\_\_\_\_ faisant l'objet de la convention de fiducie. Ces montants avaient été reversés immédiatement à l'ayant-droit économique. Un courrier du représentant de V\_\_\_\_\_ du 12 novembre 2010 confirmait qu'aucun des actionnaires de V\_\_\_\_\_ 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 V\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ avait été signé en novembre 1997.

La débâcle de la banque A\_\_\_\_\_ et l'intervention de la FINMA avaient contraint le contribuable 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 le contribuable, agissant en son nom personnel et pour le compte de C\_\_\_\_\_, et V\_\_\_\_\_. Cet accord rappelait en préambule qu'un différend opposait le contribuable, C\_\_\_\_\_ représentée par ce dernier et V\_\_\_\_\_ concernant l'interprétation des conventions conclues en novembre 1997. Ce différend avait été réglé de manière définitive par accord entre les parties. Après un versement de CHF 4'000'000.- par une personne non identifiée à V\_\_\_\_\_, cette dernière et le contribuable reconnaissaient ne plus avoir de prétention l'un envers l'autre.

35. Le 28 février 2011, l'AFC-GE a dupliqué et persisté dans ses conclusions de rejet du recours.
36. Le 30 août 2011, le recourant a demandé à être personnellement entendu par le TAPI avant qu'il ne statue.
37. Par jugement du 27 octobre 2011, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions.

La contestation du principe de l'amende pour tentative de soustraction était une conclusion nouvelle dans la mesure où elle ne figurait pas dans l'acte de recours du 26 novembre 2008 et qu'elle avait été prise en dehors du délai de recours. Le droit de procéder au rappel d'impôt pour l'IFD 1995 et l'amende y relative ainsi que les amendes relatives à l'ICC 1995 à 1997 étaient prescrits.

S'agissant de la déductibilité des intérêts relatifs au prêt qu'aurait consenti le trust Z\_\_\_\_\_ au contribuable, ce dernier n'avait pas démontré l'existence de la relation contractuelle de prêt, de sorte qu'il n'était pas utile d'établir l'existence de l'accord passé avec l'AFC-GE autorisant le contribuable à déduire ces intérêts. En effet, il n'avait produit aucun document attestant ni de la réalité du prêt, ni de l'existence du prétendu accord avec l'AFC-GE. Ce dernier devait par ailleurs être soumis à la condition que le trust soit irrévocable. Or, au regard du dossier, cette preuve n'avait pas été apportée par le recourant. L'absence d'un contrat de prêt écrit était surprenante au vu de l'importance des montants et corroborait, avec d'autres indices, la thèse de l'AFC-GE, selon laquelle il y avait confusion entre le patrimoine du contribuable et celui du trust Z\_\_\_\_\_. Dans le cas particulier, s'agissant d'un prétendu trust irrévocable et de transactions financières importantes, les déductions d'intérêts devaient faire l'objet de documents écrits. De plus, le contribuable n'avait jamais dûment justifié les déductions alléguées des intérêts, alors que la loi et la jurisprudence posaient des exigences strictes sur les déductions du revenu.

Quant aux actions de la banque A\_\_\_\_\_ reprises dans la fortune, le contribuable ne contestait pas ne pas les avoir déclarées. Il expliquait ne pas l'avoir fait car il les détenait à titre fiduciaire, en vertu de deux contrats de fiducie, l'un passé avec le trust Z\_\_\_\_\_ et l'autre avec V\_\_\_\_\_. Les nombreux indices du dossier avaient conduit l'AFC-GE à considérer le contribuable comme le véritable ayant droit des titres de la banque A\_\_\_\_\_. Les faits établis par l'AFC-GE, sur la base d'indices précis, étaient hautement vraisemblables de sorte qu'il incombait au recourant d'infirmes ces éléments par la preuve du contraire. Or le contribuable n'avait pas fourni de preuves renversant les faits établis ou permettant une autre interprétation, telles que des documents internes, notamment financiers, du trust Z\_\_\_\_\_ et de C\_\_\_\_\_, comme le lui avait réclamé l'AFC-GE. Le contribuable n'avait produit aucune convention de fiducie avec le trust Z\_\_\_\_\_, qu'il dominait. Le seul document apporté concernait une "confirmation"

unilatérale du 10 décembre 1997 adressé par le contribuable aux trustees du trust Z\_\_\_\_\_. 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 V\_\_\_\_\_. Ni le contrat du 27 novembre 1997 entre cette dernière et C\_\_\_\_\_, ni l'accord transactionnel entre le contribuable et V\_\_\_\_\_ n'établissaient un rapport de fiducie. Les reprises en fortune effectuées par l'AFC-GE en lien avec les actions de la banque A\_\_\_\_\_ étaient donc confirmées.

En ce qui concernait les actions de la société W\_\_\_\_\_ reprises dans la fortune, le contribuable avait déclaré leur existence sans toutefois correctement mentionner leur valeur. Pour les années fiscales 1995 à 1996, il avait annoncé une valeur égale à CHF 0.-. Dans les déclarations fiscales 1997 à 2000, il avait laissé vide la rubrique relative à la valeur des titres et expliqué avoir agi ainsi car il n'avait pas pu déterminer leur valeur. Cependant, ces valeurs vides avaient été additionnées aux valeurs indiquées pour d'autres titres et conduit à un total de la fortune imposable en titres. Elles avaient de ce fait été évaluées à une valeur de CHF 0.-. Pour la période fiscale 2001-B, le contribuable n'avait pas indiqué la vente de la majeure partie de ces titres, ni la valeur de ceux qu'il détenait encore. Comme la valeur exacte des actions n'avait pas été mentionnée par le contribuable, elle n'avait pas été imposée par l'autorité de sorte que les taxations étaient restées incomplètes. Il ne pouvait être reproché à l'AFC-GE de ne pas avoir vérifié la valeur déclarée des actions susmentionnées, dans la mesure où le contribuable n'avait pas signalé, dans sa déclaration, l'incertitude qu'il avait sur la valeur fiscale desdites actions. En omettant d'attirer l'attention de l'autorité fiscale sur ce point incertain, le recourant laissait penser à cette dernière qu'il connaissait la valeur des actions. L'autorité ne disposait pas d'éléments lui permettant de douter de la véracité des déclarations du contribuable et de procéder à des investigations complémentaires. On ne pouvait dès lors considérer que le contribuable avait déposé une déclaration complète et précise et que l'autorité fiscale avait admis l'évaluation effectuée. Le rappel d'impôt n'était donc pas exclu pour ce motif. Au vu de l'importance de la participation du contribuable et de sa qualité d'ayant droit dans ladite société, il lui appartenait d'initier une procédure concernant la valeur des actions auprès du service fiscal compétent, le cas échéant d'émettre une réserve ou à tout le moins de mentionner explicitement que la valeur des actions devait faire l'objet d'une procédure d'estimation. La valeur des actions n'était ainsi pas connue de l'autorité fiscale, ni ne pouvait l'être, de sorte que le rappel d'impôt s'imposait. L'estimation effectuée dans ce cadre n'était pas contestée.

38. Le 6 décembre 2011, le contribuable a interjeté recours contre le jugement du TAPI auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et au renvoi de la cause au TAPI pour audition du recourant.

Il concluait en outre à l'annulation des objets suivants : amendes pour tentative de soustraction, bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes portant sur la valeur des actions de W\_\_\_\_\_ relatives aux années 1995 à 1997, amendes pour tentative de soustraction portant sur les actions de W\_\_\_\_\_ relatives aux années 1998 à 2001 ainsi que bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes portant sur la part des actions de la banque A\_\_\_\_\_ détenue à titre fiduciaire sous l'angle de la fortune et des dividendes. Les reprises des intérêts et de sa dette envers le trust Z\_\_\_\_\_ devaient aussi être annulées. A titre subsidiaire, les distributions du trust Z\_\_\_\_\_ déclarées pour les périodes fiscales 1999, 2000 et 2001-B devaient être soustraites du revenu imposable.

Le TAPI n'avait pas donné suite à sa demande d'être personnellement entendu formulée dans le courrier du 30 août 2011, alors que le montant des amendes contestées était important. La contestation du principe de l'amende pour tentative de soustraction exprimée dans sa réplique du 30 novembre 2010 n'était pas une conclusion nouvelle, mais un complément de motivation suite à la réponse de l'AFC-GE. Il alléguait son absence d'intention et appuyait ainsi ses conclusions initiales. Les amendes pour tentative de soustraction étaient prématurées car les bordereaux d'impôts pour les années 1999 à 2001 n'étaient pas entrés en force. Les intérêts relatifs au prêt accordé par le trust Z\_\_\_\_\_ devaient être pris en compte dans les déductions. Il avait aussi démontré par pièces que trois versements déclarés en 1999, 2000 et 2001 avaient annulé le montant des intérêts.

Il avait déclaré les actions de W\_\_\_\_\_ mais était dans l'incapacité de les évaluer. Cette donnée aurait pu être corrigée par l'AFC-GE au moment de la taxation, car elle avait notamment pour tâche d'évaluer les titres des sociétés et de vérifier les états des titres déclarés. Ayant admis l'évaluation des titres du recourant, l'AFC-GE ne pouvait pas procéder à un rappel d'impôt sur l'évaluation des actions précitées pour les taxations en force concernant les années 1995 à 1998. S'agissant des années 1998 à 2001, aucune soustraction intentionnelle d'impôt ne pouvait lui être reprochée au recourant car il avait déclaré les actions de W\_\_\_\_\_ mais ne connaissait pas leur valeur fiscale. A l'époque, l'AFC-GE ne communiquait pas systématiquement aux sociétés l'estimation fiscale de leurs actions.

La détention d'une partie des actions de la banque A\_\_\_\_\_ à titre fiduciaire n'avait été examinée par le TAPI que sous l'angle de l'ICC et non de l'IFD alors que le recourant avait conclu devant la juridiction précédente à l'annulation de toutes les reprises liées aux actions de la banque A\_\_\_\_\_ tant sous l'angle du revenu que celui de la fortune. Le jugement du TAPI comportait un manque de motivation s'agissant de l'IFD. Au surplus, il reprenait en substance l'argumentation développée dans sa réplique du 30 novembre 2010. Pour le solde

des actions, il avait agi à titre fiduciaire pour le trust Z\_\_\_\_\_, qui seul détenait les fonds nécessaires à cet investissement.

39. Par courrier du 30 décembre 2011, le contribuable a complété son recours. La période 1996 était atteinte par la prescription absolue pour l'impôt et l'amende s'agissant de l'IFD. Il faisait également valoir la prescription absolue de dix ans pour les bordereaux initiaux des périodes ICC 1995 à 1997 et le bordereau rectificatif ICC 1998, dans la mesure où ils étaient tous entrés en force avant le 31 décembre 2001. Cela devait aussi entraîner l'annulation des amendes pour tentative de soustraction.
40. Le 4 janvier 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
41. Le 16 janvier 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La violation du droit d'être entendu ne pouvait être retenue. D'une part, le recourant n'avait demandé à être personnellement entendu par le TAPI ni dans son recours du 26 novembre 2008, ni dans sa réplique du 30 novembre 2010, mais largement après la clôture du double échange d'écritures survenue le 28 février 2011. Son courrier du 30 août 2011 était une écriture spontanée dépourvue d'élément nouveau, dont le tribunal n'avait pas à tenir compte. D'autre part, le recourant avait été entendu par l'autorité fiscale à plusieurs reprises entre le 14 octobre 2002 et le 19 octobre 2005. Au surplus, une éventuelle violation du droit d'être entendu pouvait être réparée par la chambre administrative.

Dans son recours du 26 novembre 2008, l'intéressé n'avait pas contesté le bien-fondé de l'amende pour tentative de soustraction, mais demandait à ce qu'elle soit recalculée. Sa conclusion portait uniquement sur la quotité de celle-ci. En concluant dans sa réplique du 30 novembre 2010 à l'annulation de l'amende, le recourant avait pris une conclusion nouvelle après l'échéance du délai de recours.

Les amendes pour tentative de soustraction, notifiées au moment de la taxation, n'étaient pas prématurées dans la mesure où leur notification ne devait pas être reportée au moment de l'entrée en force des décisions de taxations y relatives.

Les trois versements indiqués par le recourant dans la rubrique "autres revenus" de ses déclarations fiscales 1999, 2000 et 2001-B constituaient des revenus imposables et ne pouvaient en être déduits, l'AFC-GE ne s'étant pas engagée à admettre les intérêts dus au trust Z\_\_\_\_\_. Il n'y avait pas de compensation entre les déductions ayant fait l'objet des reprises d'impôt et les revenus initialement déclarés.

Le recourant avait violé ses obligations fiscales en taisant le fait que la valeur des actions W\_\_\_\_\_ était incertaine et que son évaluation à CHF 0.- résultait de son incapacité à les évaluer. Le rappel d'impôt était fondé. Le

caractère intentionnel de cette soustraction était évident, le recourant étant assisté d'une fiduciaire et rompu aux affaires. Il était conscient, par dol éventuel en tous cas, du caractère incomplet des informations communiquées à l'autorité fiscale.

Le recourant n'avait jamais annoncé dans ses déclarations fiscales le fait qu'il détenait à titre fiduciaire des actions de la banque A\_\_\_\_\_. Ce n'était que dans sa réplique du 30 novembre 2010 qu'il avait pour la première fois remis des documents destinés à attester d'un rapport fiduciaire. Vu leur tardiveté et le fait qu'il agissait pour le compte d'investisseurs étrangers, ces documents n'étaient pas propres à démontrer l'existence d'un contrat de fiducie remontant à 1997. En omettant de déclarer les biens détenus en fiducie, le contribuable avait violé ses obligations fiscales et s'était prémuni contre toute demande de l'autorité fiscale tendant à vérifier en temps utile, soit en 1997, l'existence desdits documents et à devoir les fournir. Rien ne permettait de vérifier de manière indiscutable que ces pièces existaient déjà en 1997.

Les taxations ICC 1995 à 1998 n'étaient pas prescrites. Le délai de dix ans invoqué par le recourant concernait le droit d'introduire la procédure de rappel d'impôt, ce qui avait été correctement fait par lettres recommandées des 20 décembre 1999, 19 septembre 2000 et 16 juillet 2001. Le délai absolu de prescription du rappel d'impôt de 15 ans arrivait à échéance en 2016.

42. Dans sa réplique du 8 mars 2012, le recourant a persisté dans ses conclusions.

A titre complémentaire, il mentionnait être partie à une procédure arbitrale l'opposant à Monsieur S\_\_\_\_\_ et portant sur une éventuelle violation du droit de préemption prévu par la convention des actionnaires de la banque A\_\_\_\_\_. Dans ce cadre, les parties au litige civil reconnaissaient l'existence d'un contrat de fiducie sur les actions de la banque A\_\_\_\_\_ qu'il détenait. La sentence arbitrale qui serait prononcée à l'issue de ladite procédure constituerait une preuve de l'existence d'un rapport fiduciaire relatif à ces titres.

43. Dans sa duplique du 2 avril 2012, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

44. Le 30 juillet 2012, le recourant a produit, à titre de preuve de l'existence d'un contrat de fiducie entre lui et V\_\_\_\_\_, les déclarations de deux témoins devant le Tribunal arbitral, les 17 et 18 avril 2012, dans le conflit civil susmentionné.

45. Le 13 septembre 2012, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

46. Le 1<sup>er</sup> octobre 2012, le recourant s'est déterminé, sans apporter de nouveaux éléments pertinents.

- 
47. Le 1<sup>er</sup> octobre 2012, l'AFC-GE a demandé à répondre à une éventuelle nouvelle détermination du recourant.
48. Le 2 octobre 2012, la cause a été gardée à juger.
49. Le 9 octobre 2012, le juge délégué a refusé de verser à la procédure le courrier de l'AFC-GE au motif qu'il s'agissait d'une écriture spontanée.
50. Le 13 décembre 2012, le recourant a produit la sentence arbitrale du 27 novembre 2012 relative au litige civil susmentionné, en caviardant l'identité des personnes citées.

L'origine dudit litige portait sur la vente forcée du capital-actions de la banque A\_\_\_\_\_ le 15 mai 2009 et l'accord daté du même jour entre lui et V\_\_\_\_\_. Selon la partie adverse, cette opération consistait en un rachat par le contribuable de la propriété économique des actions A\_\_\_\_\_ que ce dernier portait pour le compte de V\_\_\_\_\_. Défendeur dans la procédure arbitrale, il avait répondu en invoquant le fait qu'il était déjà le propriétaire juridique de ces actions.

Outre le contrat du 24 novembre 1997 entre V\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, ainsi que la lettre du 17 décembre 1997 qu'il avait adressée à V\_\_\_\_\_, le Tribunal arbitral a également établi l'existence d'un autre contrat daté du 24 novembre 1997 entre lui et C\_\_\_\_\_. Dans ce contrat-ci, C\_\_\_\_\_ lui avait accordé un prêt sans intérêts d'environ CHF 9 millions dans le but de lui permettre d'acquérir 130'000 actions au porteur et 39'900 actions au porteur pour le compte d'un deuxième fiduciaire. Ce prêt était garanti par le nantissement de 169'900 actions en faveur de V\_\_\_\_\_.

Le juge délégué a transmis copies de ce courrier et de son annexe aux autorités intimées le 14 décembre 2012.

51. Le 4 mars 2013, le recourant a à nouveau produit la sentence arbitrale précitée en supprimant les parties caviardées, ainsi que la lettre du 27 février 2013 d'un des arbitres attestant de son caractère définitif. Ces pièces ont été transmises aux autorités intimées par courrier du 7 mars 2013.

## 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).

Le présent litige porte, d'une part, sur les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997-1998 ainsi que ICC 1995 à 1997 et, d'autre part, sur les taxations IFD 1999-

2000 et 2001-B ainsi que ICC 1998 à 2001-B. Le rappel d'impôt IFD 1995 a été jugé prescrit par le TAPI, ce qui n'est pas contesté par les parties.

En ce qui concerne les amendes, le recours porte sur les amendes IFD 1996 à 1998 pour soustraction consommée d'impôt, les amendes IFD 1999 à 2001 pour tentative de soustraction d'impôt et les amendes ICC 1998 à 2001 pour tentative de soustraction d'impôt. Le TAPI a estimé prescrites les amendes afférentes à l'IFD 1995 et à l'ICC 1995 à 1997, ce qui n'est pas contesté par les parties.

2. S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1<sup>er</sup> mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la *lex mitior*.

En l'espèce, l'IFD est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

Quant à l'ICC, les prétentions y relatives concernant les années fiscales 1995 à 2000 sont réglées par la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), dans sa teneur antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2001 (ci-après : aLCP). En effet, les dispositions fiscales entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 ont abrogé la plupart des dispositions de la LCP. Toutefois, ces dernières demeurent applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001 (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/373/2004 du 11 mai 2004 et les références citées). S'agissant de l'ICC 2001, il est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). En vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1<sup>er</sup> janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). Quant aux règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002. La LPFisc s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Toutefois, en application du principe de la *lex mitior*, la LPFisc prévoit la rétroactivité en matière de sanctions pénales. Elle dispose à son article 84 que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant son entrée en vigueur sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

3. L'AFC-GE demande, par courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2012, à se prononcer sur la dernière écriture du recourant.

L'exercice du droit de se déterminer sur les écritures de la partie adverse est garanti par l'art. 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) (ATF 133 I 98 ; ATF 132 I 42 ; SJ 2007 I 487). Cette faculté s'applique uniquement aux personnes protégées par la convention précitée, ce qui n'est pas le cas des autorités dans une procédure administrative (ATA/530/2012 du 21 août 2012 consid. 3 ; ATA/752/2011 du 8 décembre 2011 consid. 2 ; ATA/51/2011 du 1<sup>er</sup> février 2011 consid. 4b). Par ailleurs, le droit de faire administrer des preuves - contenu dans le droit d'être entendu garanti aux parties par l'art. 29 al. 2 Cst. - 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 8C\_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D\_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2D\_51/2011 du 8 novembre 2011 ; 2C\_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A\_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b).

En l'espèce, après avoir accordé aux parties trois échanges d'écritures, le juge délégué a gardé la cause à juger estimant disposer de tous les éléments nécessaires à l'issue du litige. En particulier, il a permis à l'autorité intimée de se prononcer, par écriture du 13 septembre 2012, sur la pertinence de la procédure arbitrale invoquée le 30 juillet 2012 par le recourant. L'AFC-GE a pu ainsi répondre à l'argumentation du contribuable, selon laquelle la procédure arbitrale démontrait l'existence d'un contrat de fiducie entre lui et V\_\_\_\_\_. Les courriers ultérieurs du recourant abondant dans ce même sens ont été communiqués aux parties. Par conséquent, l'AFC-GE a pu pleinement exercer son droit d'être entendu et se déterminer sur les arguments du contribuable.

4. Le recourant se plaint d'une violation de l'obligation de motivation du TAPI au motif que ce dernier ne s'est pas prononcé sur la reprise contestée des actions de la banque A\_\_\_\_\_ sous l'angle de ses revenus.

Prévue à l'art. 46 al. 1 LPA, l'obligation de motivation des décisions se fonde subsidiairement sur le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Cette obligation vise à ce que le justiciable comprenne la décision et exerce ses droits de recours et à ce que l'autorité de recours puisse effectuer son contrôle. Elle est réalisée lorsque l'autorité mentionne les motifs sur lesquels elle fonde sa décision de manière à ce que le recourant saisisse la portée de la décision et puisse l'attaquer en connaissance de cause (ATF 129 I 232 consid. 3.2 p. 237 ; Arrêts du

---

Tribunal fédéral 1C\_70/2012 du 2 avril 2012 ; 8C\_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; 1C\_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 et les arrêts cités ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n<sup>os</sup> 1572 ss).

Une réparation devant l'instance du recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s. ; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; 132 V 387 consid. 5.1 p. 390 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C\_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et références citées ; 1C\_161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 8C\_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; 5A\_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; 1C\_104/2010 du 29 avril 2010 consid. 2 ; ATA/435/2010 du 22 juin 2010 consid. 2). La réparation dépend cependant de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 126 I 68 consid. 2 p. 72 et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C\_63/2008 du 25 août 2008 consid. 2.1 ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012) ; elle peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; ATA/301/2012 du 15 mai 2012). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/301/2012 précité ; ATA/711/2011 du 22 novembre 2011).

En l'espèce, le recourant conclut, dans son acte de recours du 26 novembre 2008 adressé à la juridiction inférieure, à l'annulation des reprises fiscales en lien avec les actions de la banque A\_\_\_\_\_. Les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 27 octobre 2008 renvoient à son courrier du 16 novembre 2007 détaillant les reprises fiscales envisagées. Parmi celles-ci figurent les reprises découlant des actions de la banque A\_\_\_\_\_ dans les revenus et la fortune du contribuable pour les périodes de calcul 1997 à 2001. Or, dans son jugement, le TAPI ne se prononce nullement sur les reprises découlant de ces actions sous l'angle des revenus. Il viole ainsi son obligation de motivation et le droit d'être entendu du contribuable. Cependant, le renvoi de la cause au TAPI sur ce point n'est qu'une vaine formalité allongeant inutilement la procédure. En effet, cette juridiction dispose du même pouvoir d'examen que la chambre administrative. Dans ses recours devant ces deux instances, le contribuable conteste uniquement le principe de l'imposition desdites actions, à l'exclusion des montants y relatifs. Il fonde son argumentation, sous l'angle tant des revenus que de la fortune, sur la détention à titre fiduciaire de ces titres. Dès lors, le raisonnement ci-dessous relatif à l'imposition de la fortune est également applicable à celui portant sur l'imposition des revenus, le recourant ne soulevant pas d'argumentation différente. Par conséquent, pour des motifs d'économie de procédure et au vu des raisons

développées ci-dessous, la chambre administrative renonce à renvoyer la cause au TAPI sur ce point.

5. Le recourant invoque une violation de son droit à être personnellement entendu fondé sur l'art. 6 CEDH, au motif que le TAPI n'a pas fait suite à sa demande formulée dans son courrier du 30 août 2011.

a. Avant d'examiner ce grief, il convient d'examiner si l'art. 6 CEDH s'applique à la présente cause.

Conformément à l'ACEDH *Chambaz c. Suisse* du 5 avril 2012 (req. no 11663/04, §§ 41-48), l'art. 6 CEDH est applicable, sous son volet pénal, à une procédure administrative visant à la fois la procédure purement administrative de fixation d'impôts et la procédure pénale de soustraction d'impôts à la condition suivante (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 4c). Il faut que la procédure portant sur une accusation en matière pénale, telle que la procédure réprimant la soustraction d'impôt (ACEDH A.P., M.P. et T.P. c. Suisse, du 29 août 1997, Recueil des arrêts et des décisions 1997-V, §§ 40 ss ; ATF 119 Ib 311 traduit in RDAF 1995 p. 118 ; ATF 121 Ib 257), soit suffisamment liée à l'autre procédure pour des raisons tenant soit aux faits sur lesquels elles portent, soit à la manière dont elles sont menées par les autorités nationales (ACEDH *Chambaz* précité, § 43). L'examen de l'art. 6 CEDH est global et porte sur l'ensemble des procédures suffisamment liées entre elles (ACEDH *Chambaz* précité, § 43). Le caractère manifestement pénal des amendes pour soustraction d'impôts s'étend aux procédures de fixation des montants dus à titre d'impôts (ACEDH *Chambaz* précité, § 42 ; ATA/18/2013 précité).

En l'espèce, les procédures de rappel d'impôts, de taxation ordinaire et de soustraction d'impôts découlent d'un même contexte de faits. Elles ont en outre été menées en parallèle par l'AFC-GE de sorte qu'il est impossible de distinguer les phases de la procédure portant sur la soustraction d'impôts et celles portant sur les rappels d'impôts et les taxations. Vu l'imbrication étroite de ces procédures, l'art. 6 CEDH trouve application sous son volet pénal dans la présente cause.

b. Selon l'art. 6 § 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi. La tenue d'une audience publique est un principe fondamental d'une importance particulière en matière pénale, qui permet notamment au justiciable d'être personnellement entendu par un tribunal au sens de l'art. 6 CEDH (ACEDH *Jussila c. Finlande*, du 23 novembre 2006, req. no 73053/01, § 40 ; ATF 119 Ib 311 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_232/2011 précité). Ce droit à être personnellement entendu n'est cependant pas absolu. Il ne doit en particulier pas être appliqué dans toute sa rigueur dans des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les majorations d'impôts. L'élément

fondamental est avant tout le respect du principe d'équité (ACEDH Jussila précité, §§ 41-43 ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003). Reconnaissant qu'une procédure écrite peut souvent se révéler plus efficace qu'une procédure orale, la Cour EDH considère que le fait que le justiciable ait amplement eu l'occasion de présenter par écrit ses moyens de défense et de répondre aux conclusions des autorités fiscales respecte le principe d'équité de l'art. 6 CEDH et n'exige pas la tenue d'une audience (ACEDH Jussila précité, §§ 47-48).

L'art. 29 al. 2 Cst. n'accorde pas une protection plus large que l'art. 6 § 1 CEDH, dans la mesure où la disposition constitutionnelle n'implique pas une audition personnelle de l'administré, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D\_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et les arrêts cités ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012).

En l'espèce, le recourant a pu s'exprimer par écrit à plusieurs reprises, tout au long des deux procédures devant le TAPI ainsi que devant la chambre administrative, pour développer ses arguments et répondre à ceux de l'autorité fiscale. Dès lors qu'il ne dispose pas d'un droit d'être entendu oralement, le droit d'être entendu du contribuable a été respecté et le grief y relatif écarté.

6. Le recourant conteste la position du TAPI s'agissant de la remise en cause du principe des amendes pour tentative de soustraction. Le TAPI et l'AFC-GE considèrent qu'il s'agit d'une conclusion nouvelle formulée dans la réplique du contribuable du 30 novembre 2010 et en-dehors du délai de recours. Le recourant estime qu'il s'agit d'un complément de motivation relevant l'absence d'intention et le caractère prématuré des amendes.

Selon l'art. 49 al. 2 LPFisc, qui équivaut à l'art. 65 al. 2 LPA, l'acte de recours doit indiquer ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se prévaloir. Les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (ATA/133/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/294/2009 du 16 juin 2009 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006).

En l'espèce, l'acte du recours du 26 novembre 2008 devant les anciennes commissions de recours en matière d'impôts ne comporte pas de conclusion remettant en cause le principe des amendes pour tentative de soustraction. Le recourant s'est limité à demander à ce que les amendes soient recalculées sur la base des rappels d'impôts subsistant après l'annulation des reprises contestées. Il a en particulier relevé que l'amende pour tentative relative à l'année 2001-B pouvait

uniquement porter sur le supplément d'impôt lié aux éléments non déclarés. En contestant le principe de ces amendes dans sa réplique du 30 novembre 2010, le recourant a déposé une conclusion nouvelle hors du délai de recours. Le TAPI a donc considéré à juste titre que cette conclusion était tardive. Ce grief doit être écarté.

7. La question de la prescription des créances et amendes fiscales litigieuses doit être examinée. En droit public, de jurisprudence constante, cette question doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/632/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

La prescription est une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités ; ATA/164/2010 du 9 mars 2010). Elle est soumise au droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses. En matière de prescription, il y a lieu de distinguer le droit de taxer (art. 120 LIFD, art. 368 aLCP), le droit de percevoir l'impôt (art. 121 et 152 LIFD, art. 369 aLCP) et le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt (art. 152 LIFD, art. 340 et 341A aLCP).

### **IFD**

En application de l'art. 120 LIFD, le droit de taxer les années fiscales 1999 à 2001 n'est pas prescrit. Les bordereaux y relatifs ont été notifiés les 7 octobre 2005 respectivement le 15 décembre 2006, soit dans le délai de cinq ans dès la fin de la période fiscale concernée et avant l'écoulement du délai de prescription absolu de quinze ans après la fin de la période fiscale. Quant aux créances fiscales relatives à ces taxations, elles ne sont pas non plus prescrites en application de l'art. 121 LIFD. Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas encore entrées en force de sorte que les délais de prescription de l'art. 121 LIFD n'ont pas encore commencé à courir.

S'agissant des rappels d'impôts IFD 1996 à 1997, ils sont atteints par le délai de péremption absolu de l'art. 152 al. 3 LIFD. Selon cette disposition, le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte, soit *in casu* fin 2011 respectivement fin 2012. Quant au rappel d'impôt IFD 1998, il n'est pas atteint par la péremption. D'une part, il n'est pas affecté par le délai précité de l'art. 152 al. 3 LIFD. D'autre part, la procédure y relative a été ouverte par courrier du 20 décembre 1999, soit dans le délai de dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD). Par conséquent, seuls les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997 seront annulés.

En ce qui concerne les amendes IFD 1996 à 1998 pour soustraction d'impôt consommée, la poursuite pénale y relative n'est pas prescrite dans la mesure où elle a été ouverte par courriers séparés du 20 décembre 1999 pour l'IFD 1997-1998 et du 19 septembre 2000 pour l'IFD 1995-1996, soit dans le délai de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation a été effectuée de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD). Quant aux amendes afférentes à ces années fiscales, elles ne sont pas prescrites (art. 185 al. 2 *cum* art. 121 LIFD). Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas encore entrées en force de sorte que les délais de prescription n'ont pas encore commencé à courir (art. 185 al. 2 *cum* art. 121 LIFD).

La poursuite pénale de la tentative de soustraction d'impôt se prescrit par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, ce *dies a quo* correspond à l'entrée en force de la décision de taxation. La poursuite de la tentative de soustraction peut être introduite pendant la procédure de taxation et doit l'être avant l'entrée en force de la taxation (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.719/2004 du 11 mai 2005 consid. 4). En l'espèce, la poursuite pénale relative à l'IFD 1999-2000 a été ouverte par courrier du 16 juillet 2001, soit avant l'entrée en force des décisions de taxation y relatives qui sont contestées dans la présente procédure. Elle n'est donc ni prescrite, ni prématurée. Quant à celle portant sur l'IFD 2001-B, elle a abouti à la notification de l'amende y relative le 26 février 2008. A cette date, la taxation IFD 2001-B, notifiée le 15 décembre 2006, n'était pas entrée en force car elle avait été contestée par réclamation du 12 janvier 2007 et abouti à la décision sur réclamation du 27 octobre 2008, origine de la présente procédure de recours. La procédure pénale de la tentative de soustraction d'impôt IFD 2001-B a donc été introduite pendant la procédure de taxation et avant l'entrée en force du bordereau IFD 2001-B. Elle n'est ni prématurée ni prescrite, le délai de prescription n'ayant pas commencé à courir (art. 184 al. 1 let. a LIFD). La réglementation de la prescription des amendes IFD 1999 à 2001 pour tentative de soustraction d'impôt est la même qu'en cas de soustraction consommée d'impôt (art. 185 al. 2 *cum* art. 121 LIFD). Contestées dans le cadre de la présente procédure, elles ne sont pas encore entrées en force de sorte que les délais de prescription n'ont pas encore commencé à courir (art. 185 al. 2 *cum* art. 121 LIFD).

## **ICC**

S'agissant des bordereaux de taxation ICC 1998 à 2001, en vertu de l'art. 368 aLCP, lorsqu'un contribuable n'a pas payé l'impôt pour une année déterminée, soit qu'il n'ait pas fait de déclaration ou qu'elle ait été incomplète, soit qu'il n'ait pas été taxé d'office, l'impôt non payé peut lui être réclamé dans un délai de cinq ans, non compris l'année courante. Il s'agit d'un délai de péremption dont

le *dies a quo* est fixé au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est valablement introduite par le premier acte de l'administration fiscale déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable, comme un bordereau rectificatif (ATA/547/2001 du 28 août 2001 consid. 6b ; ATA du 25 août 1992 dans la cause R. consid. 6a). Les bordereaux ICC 1998 à 2001 ont été notifiés dans ce délai de sorte que le droit de taxer n'est pas prescrit.

Quant à la prescription des créances fiscales ICC 1998 à 2001, elle est régie par l'art. 369 aLCP. Selon cette disposition, les créances de l'Etat pour la perception des impôts se prescrivent par un délai de 5 ans dès le jour de l'entrée en force de la décision de taxation. Par ailleurs, l'aLCP ne contient pas de délai de prescription absolu (ATA/346/2006 précité). En l'espèce, les créances litigieuses précitées font l'objet de la présente procédure et ne sont pas encore entrées en force, de sorte que le délai n'a pas encore commencé à courir. Le grief du recourant portant sur les bordereaux initiaux ICC 1995 à 1997 tombe à faux dans la mesure où ces derniers ne sont pas contestés dans le cadre de la présente procédure remontant à l'ouverture de la procédure de contrôle et qu'ils étaient alors déjà en force.

Quant aux bordereaux de rappel d'impôts ICC 1995 à 1997, la prescription du droit d'introduire la procédure de rappel d'impôt est régie par les art. 340 et 341A aLCP. Elle est soumise à un délai de cinq ans dès l'entrée en force de la décision de taxation initiale (ATA/374/2010 du 1<sup>er</sup> juin 2010 consid. 6b). L'aLCP ne contient en outre pas de délai de prescription absolu (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées). En l'espèce, les bordereaux initiaux ICC 1996 et 1997 n'ont pas été contestés, contrairement au bordereau initial ICC 1995. Celui-ci a fait l'objet d'une réclamation le 19 janvier 1996, qui a conduit à la notification du bordereau rectificatif ICC 1995 le 26 mai 1997. Ce dernier est entré en force en juin 1997. L'AFC-GE a introduit la procédure de rappel d'impôt ICC 1995 à 1997 par courrier du 19 septembre 2000. Ce courrier est un acte de l'AFC-GE déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable au sens de la jurisprudence susmentionnée. Les rappels d'impôt ICC 1995 à 1997 ne sont ainsi pas prescrits.

En ce qui concerne la prescription des amendes pour tentative de soustraction d'impôt portant sur l'ICC 1998 à 2001, la prescription est réglée par l'art. 341A aLCP, qui prévoit un délai relatif de cinq ans. Ce dernier court dès la commission de l'infraction conformément à la jurisprudence y relative (ATA/359/2011 du 7 juin 2011 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008). Bien que l'aLCP ne renferme pas de délai de prescription absolu, l'amende pour soustraction d'impôt est soumise, en raison de son caractère pénal, à un délai de prescription absolu de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à l'époque (ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les

références citées). Ce délai commence à courir dès la commission de l'infraction, soit dès l'établissement de la déclaration fiscale inexacte ou incomplète de la part du contribuable (ATA G. du 6 octobre 1992, résumé in SJ 1993 p. 569 ; ATA D. du 24 octobre 2000). Contrairement à l'avis de l'AFC-GE, la tentative de soustraction d'impôt est soumise aux mêmes règles de prescription que la soustraction consommée d'impôt. Ces deux infractions sont toutes deux prévues par l'art. 341 aLCP qui prévoit une amende fiscale pouvant s'élever jusqu'à dix fois le montant de l'impôt éludé. Elles constituent toutes deux une sanction de caractère pénal conformément à la jurisprudence précitée. Le raisonnement de l'AFC-GE ne peut par ailleurs être retenu, dans la mesure où cette autorité s'appuie sur une jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 184 LIFD, dont le *dies a quo* du délai de prescription est différent de celui découlant de la jurisprudence de la chambre précitée. La prescription de la poursuite pénale en cas de tentative de soustraction d'impôt en matière d'IFD commence à courir à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction est commise (art. 184 LIFD). En l'espèce, les amendes ICC 1998 à 2001 sont atteintes par le délai de prescription absolu, les déclarations fiscales y relatives ayant été signées respectivement les 19 février 1999, 17 avril 2000, 18 mars 2001 et 13 janvier 2003. Elles seront donc annulées.

8. Le recourant conteste la prise en compte des actions de la banque A\_\_\_\_\_ au motif qu'il les détient à titre fiduciaire uniquement, une partie pour le compte du trust Z\_\_\_\_\_ et l'autre partie pour le compte de V\_\_\_\_\_. Il se prévaut à cet effet de deux contrats de fiducie conclus avec chacune de ces deux entités.

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. 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, mentionnées notamment dans une notice de l'AFC-CH d'octobre 1967 (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 21 mars 2013] - ci-après : la notice) 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 de contrats écrits 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 pas être impérativement remplies, mais une preuve évidente doit en tous les cas être apportée. Il est ainsi présumé que les opérations effectuées en nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit ; les autorités fiscales sont donc autorisées à imputer une opération à la personne qui l'a effectuée, et l'allégation selon laquelle une opération a été effectuée en nom propre mais pour le compte d'un tiers ne saurait être prise en considération lorsqu'elle n'est pas prouvée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2). L'absence de contrat écrit ne saurait, en elle-même, être déterminante, à condition que d'autres éléments prouvent que la personne a agi pour le compte d'un tiers (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.1.1). A défaut d'une telle preuve, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par la personne en son nom propre l'a enrichie (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2 ; 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.2 et les références citées ; 2C\_387/2007 précité consid. 4.7 ; ATA/632/2012 précité consid. 12).

Ainsi, sur le plan fiscal, 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).

En l'espèce, le contribuable ne produit aucun contrat de fiducie écrit, que ce soit avec le trust Z\_\_\_\_\_ ou V\_\_\_\_\_. De plus, bien que le recourant remette en cause les reprises fiscales liées à la prise en compte des actions de la banque A\_\_\_\_\_ depuis sa réclamation du 18 décembre 2001, ce n'est que dans le cadre de la procédure contentieuse devant la juridiction inférieure que l'intéressé apporte des pièces tendant à démontrer ses allégations et ce, de manière échelonnée, sans qu'un tel procédé ne soit justifié par des motifs valables. Par

ailleurs, les allégations du recourant ne sont pas constantes. En effet, jusqu'à sa réplique du 30 novembre 2010 devant l'instance précédente, le contribuable prétend détenir lesdites actions pour le seul compte du trust Z\_\_\_\_\_. A titre de preuve, il produit, le 26 novembre 2008, dans son recours devant la juridiction précédente, une lettre du 10 décembre 1997 adressée par le recourant lui-même aux trustee du trust Z\_\_\_\_\_. Dans ce courrier, le contribuable affirme détenir 169'900 actions au porteur de la banque A\_\_\_\_\_ pour le compte de ces derniers. Or, le 30 novembre 2010, le recourant modifie sa version des faits et prétend détenir une partie desdites actions pour le compte d'investisseurs étrangers très puissants souhaitant la plus grande discrétion. Il produit alors, à titre de preuve, trois nouvelles pièces, sans avancer de motifs plausibles et sérieux justifiant leur versement subséquent, alors même que ces pièces sont susceptibles d'influencer la question de l'imposition des actions de la banque A\_\_\_\_\_. La première pièce porte sur un contrat de prêt du 24 novembre 1997 entre V\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ pour un montant d'environ CHF 7 millions. La seconde consiste en une lettre du 17 décembre 1997 rédigée par le recourant et contresignée pour accord par V\_\_\_\_\_ au sujet du droit donné par le contribuable à cette dernière d'acquérir 130'000 actions de la banque A\_\_\_\_\_ en échange d'un prix non précisé à verser à C\_\_\_\_\_. La troisième est une convention du 15 mai 2009 conclue par le recourant, en son nom personnel et pour le compte de C\_\_\_\_\_, avec V\_\_\_\_\_ au sujet d'un différend portant sur l'interprétation des conventions de novembre 1997. V\_\_\_\_\_ reçoit dans ce cadre la somme de CHF 4 millions d'une personne non identifiée. Le TAPI constate à juste titre qu'il ne ressort d'aucune de ces trois pièces la preuve évidente d'une relation fiduciaire entre le contribuable et V\_\_\_\_\_. La même conclusion s'impose, comme le relève très justement le TAPI, pour la lettre du 10 décembre 1997 en ce qui concerne la prétendue relation fiduciaire entre le recourant et le trust Z\_\_\_\_\_.

Par ailleurs, la sentence arbitrale du 27 novembre 2012, dont l'origine du litige remonte à la convention susmentionnée du 15 mai 2009, mentionne l'existence d'un quatrième contrat en lien avec les trois accords précités. Il s'agit d'un autre contrat de prêt passé le même jour que le contrat de prêt susmentionné, soit le 24 novembre 1997. Par cet accord, C\_\_\_\_\_ accorde au contribuable un prêt sans intérêts d'environ CHF 9 millions dans le but d'acquérir 169'900 actions au porteur de la banque A\_\_\_\_\_, dont 39'900 sont 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 recourant n'a jamais mentionné l'existence de ce quatrième accord et ne l'a révélé que de manière indirecte en produisant la sentence arbitrale. Cette manière de procéder confirme l'absence de certitude quant aux déclarations et aux éléments de preuve apportés par le contribuable.

Dans ce contexte, la sentence arbitrale du 27 novembre 2012 n'apporte aucun élément probant à la présente procédure fiscale. En effet, la sentence arbitrale fonde l'existence du contrat fiduciaire avec V\_\_\_\_\_ sur les déclarations

concordantes du contribuable et de sa partie adverse. Contrairement au droit privé soumis 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 vu de ce qui précède, l'absence d'un contrat de fiducie écrit, tant avec le trust Z\_\_\_\_\_ qu'avec V\_\_\_\_\_, n'est pas palliée, dans le cas d'espèce, par d'autres éléments de preuve évidente au sens de la jurisprudence. En effet, d'une part, les pièces produites ne constituent pas des preuves évidentes des prétendues relations fiduciaires avec le trust Z\_\_\_\_\_ respectivement avec V\_\_\_\_\_. D'autre part, les déclarations du recourant ne sont ni fiables ni établies avec certitude. Par conséquent, le TAPI conclut, à juste titre, à l'absence de preuve s'agissant des prétendus rapports fiduciaires entre le contribuable et le trust Z\_\_\_\_\_ respectivement V\_\_\_\_\_. Les reprises effectuées par l'AFC-GE en lien avec les actions de la banque A\_\_\_\_\_ seront donc confirmées, aucun autre élément y relatif n'étant contesté.

9. Le recourant conteste la reprise des intérêts et de la dette découlant d'un prétendu prêt passé avec le trust Z\_\_\_\_\_ pour les années 1995 à 2001 ainsi que le rappel d'impôt ICC 1995 à 1997, sous l'angle de la fortune, lié à la réévaluation des valeurs des actions de W\_\_\_\_\_.

S'agissant des reprises liées au prêt du trust Z\_\_\_\_\_, il faut distinguer les rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 d'une part et les taxations IFD 1999 à 2001 et ICC 1998 à 2001 d'autre part. La péremption des rappels d'impôts relatifs à l'IFD 1995 à 1997 a été admise conformément à l'art. 152 al. 3 LIFD ; les reprises y afférentes doivent pour ce motif être écartées.

a. Les rappels d'impôts visent à modifier les taxations initiales entrées en force et doivent respecter des conditions particulières prévues de manière similaire aux art. 151 LIFD, 53 LHID, 59 LPFisc et 340 aLCP. En particulier, le rappel d'impôt repose sur la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (ATF 2C\_104/2008 précité ; H. CASANOVA, Le rappel d'impôt *in* RDAF 1999 2, p. 11). Le droit au rappel d'impôt existe dès que l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve inconnus d'elle à la date où elle avait taxé le contribuable de manière définitive. Ce dernier est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en droit en principe de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude. C'est seulement lorsqu'il peut être reproché à l'autorité de taxation une éventuelle négligence grave dans le traitement du dossier, lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces, ou lorsqu'elle n'a pas procédé immédiatement aux investigations nécessaires alors que des éléments de fait importants ressortaient de manière évidente du dossier qu'elle perd son droit au rappel d'impôt (ATF 2C\_104/2008 précité ;

H. CASANOVA, 1999, *op. cit.*, p. 11 ; H. CASANOVA in D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, *ad art.* 151 n° 8 ss). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Tel n'est pas le cas lorsque les faits connus ont entraînés ultérieurement une taxation incorrecte parce qu'ils étaient équivoques ou incomplets. De telles inexactitudes ne permettent en effet pas de considérer que ces éléments étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (Revue fiscale 2006, 442, consid. 2 ; Archives 73.482 = RDAF 203 II 622 consid. 3.3.2/3 ; H. CASANOVA, 2008, *op. cit.*, n° 11). Le contribuable ne peut pas empêcher un rappel d'impôt lorsque sa déclaration contient uniquement des inexactitudes qui sont décelables et non flagrantes. La nuance est subtile mais importante en pratique (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 561 n° 8).

En l'espèce, s'agissant des rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 en lien avec le prêt accordé par le trust Z\_\_\_\_\_, ils doivent être annulés. En effet, le dossier de l'AFC-GE au moment de la taxation ne comportait déjà ni contrat de prêt, ni autre document attestant de ce dernier, ni le prétendu accord avec l'AFC-GE invoqué par le recourant. Au vu de l'absence de pièces justifiant les déductions des intérêts et de la dette résultant du prétendu emprunt effectué par le contribuable auprès du trust Z\_\_\_\_\_, l'AFC-GE disposait déjà à l'époque dans le dossier de tous les éléments nécessaires pour écarter ces déductions. La simple lecture du dossier lui aurait permis d'arriver à cette conclusion de sorte qu'il n'existe pas d'élément nouveau inconnu d'elle au moment de la taxation et justifiant les rappels d'impôt sur ce point.

Par contre, en ce qui concerne la valeur des actions W\_\_\_\_\_, la situation est différente. Aucun élément dans le dossier ne permettait à l'AFC-GE de mettre en doute la valeur des actions W\_\_\_\_\_ telle qu'indiquée par le recourant. En effet, ce dernier mentionnait clairement une valeur égale à CHF 0.- dans ses déclarations fiscales 1995 et 1996. S'agissant de la déclaration fiscale 1997, il laissait vide la colonne relative aux dites actions. Celles-ci étaient cependant prises en compte, à hauteur d'une valeur nulle, dans l'addition totale incluant la valeur indiquée pour les autres titres. Elles étaient de ce fait comptabilisées à une valeur de CHF 0.-, sans que le contribuable n'attire l'attention de l'AFC-GE sur sa prétendue incapacité à les évaluer. Faute d'inexactitudes flagrantes, l'AFC-GE n'avait pas à procéder à des investigations complémentaires sur la valeur des actions W\_\_\_\_\_. Elle était donc fondée à procéder aux rappels d'impôts ICC 1995 à 1997 en lien avec la réévaluation des actions W\_\_\_\_\_. Les reprises en découlant seront donc confirmées.

b. Quant aux taxations ordinaires IFD 1999 à 2001 et ICC 1998 à 2001, le grief du recourant porte sur les reprises liées au prêt accordé par le trust Z\_\_\_\_\_.

Il doit être écarté pour les motifs suivants. Conformément aux règles applicables en matière de fardeau de la preuve en droit fiscal, il incombe au recourant de démontrer l'existence du prêt invoqué passé avec le trust Z\_\_\_\_\_ ainsi que le prétendu accord convenu avec l'AFC-GE. En effet, l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Or, le dossier ne contient aucune pièce attestant de l'existence de ces deux éléments. Les déductions invoquées ne sont donc pas établies et ne peuvent pas être prises en compte (art. 21 let. e et art. 39 al. 1 let. a aLCP ; art. 33 LIFD). Les reprises effectuées par l'AFC-GE dans le cadre des taxations ordinaires précitées seront donc confirmées.

Enfin, aucune pièce du dossier ne démontre en quoi les distributions versées par le trust Z\_\_\_\_\_ au contribuable en 1999, 2000 et 2001 ne devraient pas être qualifiées de revenu sous l'angle du droit fiscal, alors même que l'intéressé lui-même les a indiquées dans la rubrique « autres revenus et fortune ». Le recourant semble argumenter que ces distributions constituent des déductions réduisant son revenu imposable, mais ne les fonde ni sur une base légale ni sur des pièces justificatives. Le grief y relatif ne peut donc être retenu.

10. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997, les amendes ICC 1998 à 2001-B pour tentative de soustraction d'impôts et les reprises relatives au prétendu prêt avec le trust Z\_\_\_\_\_ contenues dans les rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 seront annulés. Pour le surplus, le jugement du TAPI sera confirmé.

Un émolument de CHF 3'000.- est mis à la charge du recourant, qui succombe dans une large mesure (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- lui est allouée, étant donné qu'il obtient partiellement gain de cause (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 6 décembre 2011 par Monsieur Q\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 octobre 2011 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

constate que les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997 ainsi que les amendes ICC 1998 à 2001-B pour tentative de soustraction d'impôts sont prescrits ;

annule tant ledit jugement que les décisions sur réclamation et les bordereaux en ce qu'ils concernent :

- les rappels d'impôts IFD 1996 et 1997
- les amendes ICC 1998 à 2001-B pour tentative de soustraction d'impôts
- les reprises relatives au prétendu prêt avec le trust Z\_\_\_\_\_ contenues dans les rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions conformes aux considérants concernant les rappels d'impôts IFD 1998 et ICC 1995 à 1997 ;

rejette le recours et confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 octobre 2011 pour le surplus ;

met un émolument de CHF 3'000.- à la charge de Monsieur Q\_\_\_\_\_ ;

alloue à Monsieur Q\_\_\_\_\_ une indemnité de procédure de 500.- à la charge de l'Etat de Genève ;

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 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'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiquera le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, 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 :