

# **BGer 2C 700/2022 vom 25. November 2022**

Bundesgericht, 2022-11-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_700\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_700_2022)

FR: TF 2C 700/2022 du 25 novembre 2022

IT: TF 2C 700/2022 del 25 novembre 2022

## **Regeste**

Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct pour les périodes 2007 et 2008, rappel d'impôt et amende pour soustraction | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

### **E. 1.2**

L'arrêt entrepris confirme l'arrêt du Tribunal administratif de première instance du 6 décembre 2021 qui a renvoyé la cause à l'Administration fiscale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi, qui constitue en principe une décision incidente, contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF ( ATF 138 I 143 consid. 1.2). Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final ( art. 90 LTF ) lorsqu'il ne reste à l'autorité fiscale plus qu'à calculer le montant de l'impôt ou l'amende due, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi et qu'elle ne dispose ainsi d'aucune marge de manoeuvre (cf. arrêt 2C\_151/2017 du 16 décembre 2019 consid. 1.3, non publié in ATF 146 II 111 ). En l'occurrence, le renvoi opéré par le Tribunal administratif de première instance et confirmé par la Cour de justice ne laisse aucune latitude de jugement à l'Administration fiscale cantonale, qui doit seulement recalculer l'impôt en tenant compte d'une nouvelle valorisation des titres de J.\_\_\_\_\_. L'arrêt attaqué constitue dans cette mesure une décision finale au sens de l' art. 90 LTF , qui peut faire directement l'objet d'un recours en matière de droit public (cf. arrêt 2C\_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 1.2.2).

### **E. 1.3**

L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

### **E. 1.4**

Selon un principe général de procédure, les conclusions en constatation de droit ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues. Sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7; 135 I 119 consid. 4). Les conclusions en constatation formées par le recourant sont en l'espèce toutes irrecevables.

### **E. 1.5**

Pour le surplus, le recours a été déposé en temps utile compte tenu des fêtes ( art. 46 al. 1 let. b et 100 LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 LTF ), par le contribuable destinataire de l'arrêt attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Il est donc recevable, sous la réserve qui précède.

### **E. 2.1**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 134 II 207 consid. 2; cf. aussi ATF 144 II 313 consid. 5.3). Sauf exception, la violation du droit cantonal ou communal ne peut en revanche pas être invoquée en tant que telle devant le Tribunal fédéral ( art. 95 LTF ). Il est cependant possible de faire valoir que son application consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire ( art. 9 Cst. ) ou la garantie d'autres droits constitutionnels ( ATF 145 I 108 consid. 4.4.1; 142 III 153 consid. 2.5). En vertu de l' art. 106 al. 2 LTF , le Tribunal fédéral ne connaît de la violation des droits fondamentaux que si ce moyen est invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée ( ATF 147 IV 453 consid. 1; 143 IV 500 consid. 1.1).

### **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . II. Objet du litige

### **E. 3**

Le litige concerne les rappels d'impôt IFD et ICC pour les périodes fiscales 2007 et 2008, ainsi que les amendes IFD et ICC pour soustraction fiscale de la période fiscale 2008. En substance, il porte sur le point de savoir si un rappel d'impôt est justifié dans son principe et, dans l'affirmative, si c'est à bon droit que la Cour de justice a confirmé que la fortune et les revenus de la fondation I.\_\_\_\_\_, qui détenait jusqu'en 2009 la société à la tête du groupe C.\_\_\_\_\_, soit H.\_\_\_\_\_, puis J.\_\_\_\_\_, devaient être imposés dans le chef du recourant. III. Droit applicable et prescription

### **E. 4.1**

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in ATF 140 I 68 ). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RO 2015 779; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est

plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*; cf. art. 205f LIFD et 78f LHID).

#### **E. 4.2**

En matière d'IFD, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et dans sa teneur en 2007 et 2008, est ainsi applicable aux périodes fiscales litigieuses. Quant aux ICC, ceux-ci sont régis par les anciennes lois genevoises des 31 août et 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V/GE; abrogées au 31 décembre 2009 par la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP/GE; RS/GE D 3 08; cf. art. 69 LIPP]), par la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc/GE; RS/GE D 3 17) et par la LHID, entrée en vigueur le 1er janvier 1993, dans sa teneur en vigueur pendant les périodes litigieuses.

#### **E. 5**

Le Tribunal fédéral examine d'office les questions de la prescription ou de la péremption lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable, tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 4).

##### **E. 5.1**

L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; cf. ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc/GE et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC. En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 5 décembre 2017 pour l'IFD et les ICC 2007 à 2009. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD , 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc/GE a ainsi été respecté. De même, le délai de quinze ans n'étant pas écoulé au jour où le présent arrêt est rendu, le droit de procéder aux rappels d'impôt n'est pas périmé.

##### **E. 5.2**

En ce qui concerne la soustraction d'impôt, seule l'année 2008 est concernée, aucune amende n'ayant été prononcée pour 2007. L'Administration fiscale cantonale a rendu une décision le 21 décembre 2018, soit moins de dix ans après la fin de la période fiscale 2008. En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite (cf. art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD; art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID , directement applicable à Genève dès lors que la LPFisc n'est pas conforme [cf. art. 72 LHID ; cf. arrêt 2C\_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4.1, destiné à la publication]). Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée (ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD [RO 1991 1184] cum art. 333 al. 6 let. b CP , en relation avec l' ATF 134 IV 328 ; ancien art. 58 al. 2 et 3 LHID [RO 1991 1256]). IV. Grieffs formels et arbitraire dans l'établissement des faits

## **E. 6**

Le recourant se prévaut de l' art. 29 al. 2 Cst. , de l' art. 6 CEDH , de l' art. 112 LTF , des art. 114 et 115 LIFD , de l' art. 41 LHID et de l' art. 40 al. 2 Cst./GE (RS 131.234); il dénonce une violation du droit d'être entendu, sous l'angle du droit à l'administration des preuves et du devoir de motivation, ainsi qu'une violation du droit à un procès équitable. Il reproche en outre à la Cour de justice d'avoir méconnu le principe de l'interdiction du formalisme excessif ( art. 29 al. 1 Cst. ). Il se plaint aussi de la violation des art. 19, 20 et 45 de la loi genevoise du 12 septembre 1985 sur la procédure administrative (LPA/GE; RS/GE E 5 10).

### **E. 6.1**

L' art. 6 CEDH n'est pas applicable aux procédures en rappel d'impôt, qui n'ont pas de caractère pénal ( ATF 140 I 68 consid. 9.2). En revanche, la procédure de soustraction d'impôt constitue une procédure pénale qui tombe dans le champ des garanties de l' art. 6 CEDH ( ATF 140 I 68 consid. 9.2). Les garanties de l' art. 6 CEDH ne sont donc applicables en l'espèce qu'en lien avec l'infraction de soustraction d'impôt reprochée au recourant pour la période fiscale 2008. Le recourant émet deux griefs en lien avec l' art. 6 CEDH . D'une part, il se plaint du refus d'entendre des témoins, en invoquant l' art. 6 par. 3 let . d CEDH. Ce grief se confond en l'espèce avec celui tiré de la violation de l' art. 29 al. 2 Cst. et sera donc examiné conjointement. D'autre part, le recourant invoque la présomption d'innocence, inscrite à l' art. 6 par. 2 CEDH . Cette critique sera traitée en lien avec l'infraction de soustraction fiscale (infra consid. 12).

### **E. 6.2**

Si le recourant mentionne les art. 19, 20 et 45 LPA /GE, il n'expose pas en quoi la Cour de justice aurait appliqué ces dispositions de manière arbitraire ou contraire à d'autres droits constitutionnels (cf. art. 106 al. 2 LTF ; supra consid. 2.1). Il n'expose pas non plus que l' art. 40 Cst./GE offrirait des garanties plus étendues que celles découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. C'est donc à la lumière de l' art. 29 Cst. et des dispositions de droit fédéral invoquées qu'il convient d'examiner les critiques.

### **E. 6.3**

Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend, notamment, le droit pour l'intéressé d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre ( ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1 et les arrêts cités). En matière d'imposition directe, ces principes sont concrétisés par les art. 114 et 115 LIFD , ainsi que par l' art. 41 LHID (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.1; arrêts 2C\_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.1; 2C\_160/2008 du 1er septembre 2008 consid. 2.4; 2A.438/2006 du 14 décembre 2006 consid. 3.1) et, dans le canton de Genève, par les art. 17 et 18 LPFisc. Le droit de consulter le dossier inscrit aux art. 114 LIFD et 41 al. 1 LHID ne va pas plus loin que celui découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. (arrêt 2C\_181/2019 du 11 mars 2019 consid. 2). Les art. 115 et 41 al. 2 LHID , qui prévoient que les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation, ne font que reprendre la garantie constitutionnelle de l' art. 29 al. 2 Cst. De jurisprudence constante, l'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des

preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion ( ATF 145 I 167 consid. 4.1; 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3). En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a d'arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle tire des conclusions insoutenables ( ATF 148 IV 39 consid. 2.3.5; 143 IV 500 consid. 1.1; 140 III 264 consid. 2.3 et les arrêts cités).

#### **E. 6.4**

Selon l' art. 6 par. 3 let . d CEDH, tout accusé a le droit d'interroger ou de faire interroger les témoins à charge et d'obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge. Le droit d'obtenir l'audition de témoins à décharge est relatif (arrêt 6B\_947/2015 du 29 juin 2017 consid. 6.2.4). L'autorité peut y renoncer si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ce témoignage une valeur probante décisive pour le jugement ( ATF 125 I 127 consid. 6c/cc et 6c/dd; arrêts 6B\_1368/2016 du 15 novembre 2017 consid. 8.1, non publié in ATF 143 IV 469 ; 6B\_947/2015 du 29 juin 2017 consid. 6.2.4; 6B\_907/2009 du 3 novembre 2010 consid. 7.1). L' art. 6 par. 3 let . d CEDH ne va à cet égard pas plus loin que l' art. 29 al. 2 Cst.

#### **E. 6.5**

Le droit d'être entendu tel que garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Cette exigence est également exprimée à l' art. 112 al. 1 let. b LTF . Pour y répondre, le juge doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause ( ATF 148 III 30 consid. 3.1 et les arrêts cités).

#### **E. 6.6**

Le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir confirmé le refus de l'Administration fiscale cantonale de lui remettre l'intégralité de son dossier fiscal depuis son arrivée dans le canton de Genève en 1984, requête qu'il avait formulée afin de déterminer l'état des informations dont l'autorité fiscale disposait à son sujet. Il est d'emblée relevé que la requête du recourant ne porte pas sur l'accès au dossier de la présente cause, relative aux rappels d'impôt 2007 et 2008 et l'infraction de soustraction fiscale pour 2008. Cet accès a en effet été garanti à teneur de l'arrêt attaqué. Le recourant ne prétend pas le contraire. En ce qui concerne la production de l'intégralité du dossier fiscal du recourant depuis 1984 dans la présente cause, c'est de manière soutenable que la Cour de justice a renoncé à cette mesure, dès lors qu'il n'est pas pertinent de connaître tout le dossier du recourant depuis 1984 pour déterminer si les conditions d'un rappel d'impôt pour 2007 et 2008 étaient remplies et pour se prononcer sur l'étendue de ce rappel, ainsi que sur l'infraction de soustraction fiscale. Dans la mesure où l'on pourrait comprendre que le recourant a conclu à la production de l'entier du dossier fiscal devant la Cour de céans, il n'y aurait pas lieu de donner suite à cette requête.

#### **E. 6.7**

Le requérant reproche également à la Cour de justice d'avoir refusé d'ordonner à l'Administration fiscale cantonale de produire le dossier de contrôle fiscal de B.\_\_\_\_\_ SA. Cette société lui avait donné procuration pour qu'il demande directement le dossier fiscal la concernant aux autorités fiscales. Celles-ci devaient donc le lui fournir.

#### **E. 6.7.1**

Selon l'arrêt attaqué, l'Administration fiscale cantonale a expliqué devant le Tribunal administratif de première instance qu'elle avait fait le recoupement entre le requérant, contribuable annoncé sous le nom de A.\_\_\_\_\_, et "le" L.\_\_\_\_\_ détenteur du groupe C.\_\_\_\_\_ selon des articles parus dans la presse, après un contrôle effectué auprès d'une société proche de B.\_\_\_\_\_ SA. En revanche, il n'y a pas de lien dans l'arrêt entrepris, et le requérant n'en montre aucun, entre le dossier fiscal de la société B.\_\_\_\_\_ SA elle-même et la présente procédure. Dans ces conditions, c'est sans arbitraire que la Cour de justice a refusé la réquisition de preuve. Le point de savoir si le requérant aurait pu obtenir de l'Administration fiscale cantonale la production du dossier de cette société, car il aurait reçu procuration pour le faire, ou s'il aurait appartenu à la société d'agir auprès de l'autorité fiscale comme l'a estimé la Cour de justice, n'a donc pas à être examiné. Au surplus, il sera relevé que le dossier de contrôle fiscal de la société proche de B.\_\_\_\_\_ SA n'est pas non plus pertinent pour déterminer si les conditions pour ouvrir et prononcer un rappel d'impôt étaient réunies en l'espèce (infra consid. 8.3).

#### **E. 6.8**

Le requérant se plaint du refus de la Cour de justice, non motivé selon lui, de procéder à l'audition des témoins M.\_\_\_\_\_ et N.\_\_\_\_\_, qui étaient membres du conseil de fondation de I.\_\_\_\_\_ et pouvaient, selon lui, attester de l'indépendance de I.\_\_\_\_\_ à son égard.

#### **E. 6.8.1**

La Cour de justice a relevé que le requérant avait produit deux attestations de N.\_\_\_\_\_, lesquelles confirmaient les allégations du requérant relatives au dessaisissement complet des titres de H.\_\_\_\_\_ en faveur de la fondation I.\_\_\_\_\_, ainsi que l'absence de statuts complémentaires à l'acte de fondation concernant les bénéficiaires de la fondation. L'audition de N.\_\_\_\_\_ visait à répéter le contenu de ces attestations. Pour ce motif déjà, la Cour de justice pouvait sans arbitraire renoncer à cette mesure d'instruction.

#### **E. 6.8.2**

La Cour de justice a en outre dénié une valeur probante aux témoignages de M.\_\_\_\_\_ et N.\_\_\_\_\_ - qu'ils soient écrits ou oraux -, en relevant que ces personnes étaient dans un lien professionnel de quasi-subordination à l'égard du requérant, que les faits remontaient à plus de trente ans et qu'il n'y avait aucune pièce pour étayer leurs dires. Sur le vu des explications de la Cour de justice, on doit d'emblée rejeter la critique liée à la prétendue absence de motivation. On comprend en effet parfaitement les raisons pour lesquelles la Cour de justice a renoncé aux auditions requises. Le requérant a d'ailleurs pu critiquer sans peine le raisonnement suivi sur plus de six pages de son recours, ce qui démontre qu'il l'a bien saisi. Quant à l'appréciation de la valeur probante des témoignages, on ne voit pas qu'il soit insoutenable de considérer qu'un récit fondé sur la mémoire d'événements qui se sont produits il y a plus de 30 ans ne constitue pas un moyen de preuve fiable s'il n'est pas accompagné d'éléments propres à le corroborer, éléments inexistant en l'espèce à teneur de l'arrêt attaqué. La circonstance supplémentaire que les deux témoins proposés étaient

subordonnés au recourant sur le plan professionnel pouvait en outre faire craindre un biais dans les déclarations. Dans ces conditions, la Cour de justice pouvait sans arbitraire considérer que les déclarations de M. \_\_\_\_\_ et N. \_\_\_\_\_ ne seraient pas probantes et donc renoncer à entendre ces personnes. Ce faisant, la Cour de justice n'a pas exclu d'autres moyens de preuve que les preuves écrites comme le prétend le recourant, mais seulement apprécié les preuves proposées et, de manière non arbitraire, nié leur valeur probante. Elle n'a méconnu ni l' art. 29 Cst. , ni l' art. 6 par. 3 let . d CEDH.

### **E. 6.9**

Le recourant expose qu'il avait demandé devant les autorités précédentes la production du dossier de l'Office cantonal de la population le concernant. Dès lors qu'il reconnaît dans le même temps que la Cour de justice pouvait renoncer à cette mesure d'instruction puisqu'elle avait tenu pour établi le fait que cette mesure devait prouver, à savoir que le recourant était aussi connu sous le nom de L. \_\_\_\_\_ des autorités, on ne comprend pas sa critique. Contrairement à ce qu'il prétend, le fait que la Cour de justice ait admis l'un ou l'autre fait que les mesures d'instruction sollicitées devaient venir étayer n'implique aucunement qu'elle devait donner suite à toutes les offres de preuves.

### **E. 6.10**

Sur le vu de ce qui précède, les griefs sont rejetés.

### **E. 7**

Citant l' art. 97 LTF et l' art. 9 Cst. , le recourant se plaint d'une constatation manifestement inexacte des faits pertinents.

### **E. 7.1**

La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

### **E. 7.2**

Le recourant estime que la Cour de justice a mal retranscrit ses explications du 29 mars 2018 (page 4 de l'arrêt attaqué) concernant les distributions de bénéfice.

#### **E. 7.2.1**

La Cour de justice a indiqué que, dans ses premières explications du 29 mars 2018 à l'Administration fiscale cantonale, le recourant avait exposé qu'il avait omis de déclarer certains éléments de revenu et de fortune entre 2007 et 2011 et qu'il "avait bénéficié personnellement de distributions de bénéfice provenant de ses participations dans J. \_\_\_\_\_", à hauteur de 18 millions d'euros environ en 2007 et 50 millions d'euros en 2008.

#### **E. 7.2.2**

Le recourant conteste avoir tenu de tels propos. Il aurait reconnu avoir bénéficié de distributions de bénéfice en 2007 et 2011, mais ces distributions proviendraient de la structure détenant la participation de J.\_\_\_\_\_, soit de la fondation I.\_\_\_\_\_. La mauvaise retranscription des faits laisserait entendre que le recourant considère que les participations dans J.\_\_\_\_\_ lui appartiennent.

### **E. 7.2.3**

L'imprécision dénoncée par le recourant ne crée aucune confusion. Il ressort en effet clairement de l'arrêt entrepris, et c'est là-même l'enjeu du litige, que le recourant conteste toute participation dans J.\_\_\_\_\_, ne contrôlant pas selon lui la fondation I.\_\_\_\_\_ qui détenait J.\_\_\_\_\_ jusqu'en 2009.

### **E. 7.3**

Le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir indiqué qu'il n'avait pas contesté les rappels d'impôt et amendes pour la période fiscale 2009. En effet, il aurait payé les montants exigés par l'Administration fiscale cantonale sous la pression. La confirmation des reprises pour les années 2007 et 2008 et de l'amende pour 2008 litigieuses en l'espèce ne repose pas sur la circonstance que le recourant a payé, sans contestation, les rappels d'impôt et les amendes pour la période fiscale 2009. Les conditions entourant ce paiement n'ont partant aucune incidence sur l'issue du litige. Le recourant ne démontre en tout état pas le contraire.

### **E. 7.4**

Le recourant fait valoir que la Cour de justice a établi les faits de manière arbitraire, car elle n'aurait pas transmis sa réplique du 29 avril 2022 à l'Administration fiscale cantonale. Il résulte du dossier que l'écriture du 29 avril 2022 du recourant a été transmise à l'Administration fiscale cantonale. La critique du recourant, dont on ne cerne au reste pas la portée, tombe donc à faux.

### **E. 7.5**

Le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir retenu, en page 27 de son arrêt, qu'il n'avait pas contesté, pour l'essentiel, le contenu des rapports établis par l'Administration fiscale cantonale à l'issue des entretiens qui ont eu lieu dans ses locaux. Il aurait tout au long de la procédure devant la Cour de justice remis en cause ces documents dans leur ensemble, tant s'agissant de leur qualité et de la manière dont ils avaient été élaborés, que de leur contenu. En se fondant sur ces rapports, la Cour de justice aurait "retenu des faits manifestement erronés et, qui plus est, en violation du droit" (p. 19 du recours). Le recourant n'indique pas quel fait, pertinent pour l'issue du litige, les précédents juges auraient, à tort, considéré comme non contesté et auraient, à tort, tenu pour établi. Par ailleurs, on ne voit pas en quoi il est insoutenable de prendre en compte des faits non contestés par les parties. La critique du recourant, dont on ne voit pas l'incidence sur l'issue du litige, doit être écartée.

### **E. 7.6**

Le recourant reproche à la Cour de justice, en lien avec les conditions d'ouverture du rappel d'impôt, de ne pas avoir retenu en tant que faits notoires le fait qu'il figurait depuis plusieurs années dans le classement annuel publié en ligne par le magazine O.\_\_\_\_\_, recensant les 300 plus grandes fortunes de Suisse, ainsi que le fait que l'autorité fiscale scrutait ces informations à chaque parution.

### **E. 7.6.1**

Les faits notoires sont des faits qu'il n'est pas nécessaire d'alléguer ni de prouver et dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge. Pour être notoire, un renseignement ne doit pas être constamment présent à l'esprit; il suffit qu'il puisse être contrôlé par des publications accessibles à chacun ( ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1). En ce qui concerne les informations figurant sur Internet, le Tribunal fédéral a précisé qu'il y a lieu de retenir que seules les informations bénéficiant d'une "empreinte officielle" (par ex: Office fédéral de la statistique, inscriptions au registre du commerce, cours de change, horaire de train des CFF etc.) peuvent en principe être considérées comme notoires ( ATF 143 IV 380 consid. 1.2).

### **E. 7.6.2**

Les publications de médias ne constituent pas des faits notoires, à défaut d'empreinte officielle. Le magazine O. \_\_\_\_\_ ne présente à cet égard aucune particularité, quoi qu'en pense le recourant. Pour le surplus, on relèvera que le recourant souligne qu'il figurait à tort dans les classements annuels du magazine O. \_\_\_\_\_, puisqu'il ne disposait pas de la fortune que ceux-ci lui attribuaient. Or, il est pour le moins curieux de prétendre que des informations auxquelles il ne faut accorder aucun crédit constituent des faits notoires. Par ailleurs, l'assertion selon laquelle l'Administration fiscale cantonale attendrait la parution du classement effectué par le magazine O. \_\_\_\_\_ et l'utiliserait comme "mine d'informations" ne constitue rien d'autre qu'une allégation.

### **E. 7.7**

Le recourant fait grief à la Cour de justice d'avoir établi les faits de manière arbitraire en lien avec la question de l'évasion fiscale.

#### **E. 7.7.1**

En premier lieu, l'affirmation selon laquelle il n'était pas contesté que, jusqu'en 1992, date de la constitution de I. \_\_\_\_\_, il était le seul propriétaire du groupe C. \_\_\_\_\_ serait erronée, puisque si, juridiquement, il détenait tous les titres, économiquement le groupe appartenait à plusieurs branches de sa famille. La Cour de céans ne voit pas en quoi il était arbitraire de retenir que le recourant était le seul propriétaire du groupe C. \_\_\_\_\_ jusqu'en 1992, dès lors qu'il n'est pas contesté qu'il était juridiquement détenteur des titres.

#### **E. 7.7.2**

En second lieu, le recourant estime que la Cour de justice ne pouvait pas retenir qu'il devait prouver le dessaisissement en 1992 en faveur de la fondation I. \_\_\_\_\_, puis considérer qu'il n'avait pas apporté cette preuve, tout en refusant, en violation du droit, ses offres de preuves (demande d'audition de N. \_\_\_\_\_ et M. \_\_\_\_\_) et en écartant les moyens de preuve qu'il avait produits (attestations de N. \_\_\_\_\_). Il semble échapper au recourant qu'il ne suffit pas de proposer des preuves; encore faut-il qu'elles soient à même d'établir les faits pertinents. Or, la Cour de justice a nié, sans arbitraire, toute valeur probante aux déclarations de N. \_\_\_\_\_ et M. \_\_\_\_\_ (cf. supra consid. 6.8). A défaut d'éléments probants, c'est sans arbitraire que la Cour de justice a retenu que le recourant n'avait pas prouvé le dessaisissement de 1992.

#### **E. 7.7.3**

En troisième lieu, le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir retenu que l'Administration fiscale cantonale avait fondé son refus de prendre en compte le dessaisissement envers I. \_\_\_\_\_ sur une "multitude d'éléments", sans mentionner quels étaient ces éléments. Les éléments retenus au titre de l'évasion fiscale sont tous énumérés dans l'arrêt entrepris (p. 39 à 41 de l'arrêt). Ils sont effectivement nombreux. On ne voit donc pas en quoi la Cour de justice a établi les faits de manière arbitraire en retenant qu'il y avait une "multitude" d'éléments.

### **E. 7.8**

Compte tenu de ce qui précède, le grief tiré d'un établissement arbitraire des faits est rejeté. Dans la suite de son raisonnement, la Cour de céans se fondera exclusivement sur les faits ressortant de l'arrêt attaqué. V. Impôt fédéral direct, rappel d'impôt

### **E. 8**

Le recourant fait valoir que les conditions d'un rappel d'impôt n'étaient pas réalisées. Il dénonce la violation des art. 151 et 153 LIFD .

#### **E. 8.1**

Aux termes de l' art. 151 al. 1 LIFD , lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt ( art. 153 al. 1 LIFD ). Des soupçons de soustraction d'impôt suffisent à justifier la procédure de rappel d'impôt dans son principe (arrêts 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1; 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.4.1). Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives. Il faut d'abord qu'une taxation n'ait, à tort, pas été établie ou soit restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le rappel d'impôt suppose ensuite l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation ( ATF 148 V 277 consid. 4.2.2; 144 II 359 consid. 4.5.1). Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (arrêts 2C\_803/2019 du 26 février 2020 consid. 4.1; 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.1 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut ( ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les arrêts cités). La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêt 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les arrêts cités).

#### **E. 8.2**

En substance, le recourant fait valoir que des articles de presse le concernant ont été publiés dans des médias d'importance déjà au moment des taxations 2007 et 2008, et d'ailleurs même auparavant. Il figurait ainsi depuis plusieurs années dans le classement annuel publié par le magazine O. \_\_\_\_\_ recensant les 300 plus grandes fortunes de Suisse. Partant, le fait qu'il était, selon ces articles, le détenteur du groupe C. \_\_\_\_\_ était un élément que l'Administration fiscale cantonale connaissait déjà au moment des taxations. Elle aurait donc dû se livrer à des investigations complémentaires sur ces faits et ne pouvait pas se contenter de se fonder sur les déclarations fiscales, incomplètes, qu'il avait déposées.

### **E. 8.3**

En l'occurrence, il résulte de l'arrêt attaqué que l'autorité fiscale a ouvert le 5 décembre 2017 une procédure en rappel d'impôt à l'encontre du recourant pour les périodes fiscales 2007 à 2009, car il semblait, d'après différents articles de presse, qu'il était le principal détenteur du groupe industriel C. \_\_\_\_\_ et président de D. \_\_\_\_\_, alors que les déclarations fiscales de l'intéressé ne mentionnaient ni fortune ni rendements en lien avec la détention du groupe C. \_\_\_\_\_. Ces faits justifiaient l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Si le recourant conteste l'étendue des informations manquantes dans ses déclarations fiscales 2007 et 2008, il ne nie en revanche pas que celles-ci étaient incomplètes. Il n'est pas contesté que la collectivité publique a de ce fait subi une perte fiscale. La première condition pour un rappel d'impôt est donc réalisée. Concernant le motif de rappel d'impôt, on rappellera d'abord que le classement du magazine O. \_\_\_\_\_ des plus grosses fortunes de Suisse ne constitue pas un fait notoire (cf. supra consid. 7.6.2). On soulignera ensuite que l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que s'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs (supra consid. 8.1). Au vu de cette dernière condition, le Tribunal fédéral a déjà relevé qu'il est exclu d'imputer aux autorités fiscales des connaissances concernant un contribuable qui résulteraient de la presse et des médias, spécialisés ou non, aux fins de démontrer que celles-ci auraient dû se rendre compte de l'existence d'un moyen de preuve ou d'un fait au moment de rendre la décision de taxation ordinaire (arrêt 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.3). A l'inverse, en revanche, le contenu de la presse ou des médias peut éveiller la curiosité de l'autorité fiscale, qui est alors en droit de nourrir des doutes sur le caractère complet des déclarations fiscales antérieures et de demander des explications au contribuable (arrêt 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.3). Il s'ensuit pour le présent cas que le fait que le magazine O. \_\_\_\_\_ ait recensé le recourant parmi les plus grosses fortunes de Suisse n'implique pas que l'Administration fiscale cantonale devait douter de la véracité des déclarations fiscales et procéder à des investigations. Peu importe l'année de parution des articles litigieux, puisqu'ils n'étaient pas opposables à l'autorité fiscale. Peu importe également de savoir s'il était évident que "le" L. \_\_\_\_\_ de ces articles était le contribuable annoncé sous le nom de A. \_\_\_\_\_. C'est partant en vain que le recourant s'en prend aux explications de l'Administration fiscale cantonale selon lesquelles elle avait recoupé les informations entre les articles de presse relatifs à L. \_\_\_\_\_ et le recourant en tant que contribuable individuel annoncé sous le nom de A. \_\_\_\_\_ notamment lors d'un contrôle d'une société proche de B. \_\_\_\_\_ SA. Du reste, le recourant a lui-même nourri l'ambiguïté en n'utilisant que le prénom A. \_\_\_\_\_ et non L. \_\_\_\_\_ dans ses déclarations fiscales. Il est donc malvenu de reprocher aux autorités de n'avoir pas fait le lien suffisamment tôt. Ainsi que l'a relevé la Cour de justice, la seule question est de savoir si les déclarations fiscales déposées par le recourant pour les années litigieuses contenaient

des inexactitudes manifestes. L'arrêt entrepris retient à cet égard que l'Administration fiscale cantonale n'était pas en mesure de déterminer sur la base des déclarations fiscales les liens entre le recourant et le groupe C.\_\_\_\_\_. L'Administration fiscale cantonale ne pouvait donc pas se rendre compte du caractère incomplet des déclarations déposées et sur la base desquelles le recourant a été taxé. Le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante n'est pas interrompu. Dès lors qu'il n'est pas établi que l'Administration fiscale cantonale a eu connaissance ou aurait dû se rendre compte du caractère lacunaire des déclarations fiscales du recourant avant l'entrée en force des décisions de taxation 2007 et 2008, la condition d'un motif de rappel d'impôt est réalisée.

#### **E. 8.4**

En conclusion, la Cour de justice n'a pas méconnu le droit en confirmant que les conditions d'un rappel d'impôt étaient réunies.

#### **E. 9**

Reste à déterminer l'étendue du rappel d'impôt. Le recourant fait valoir que la Cour de justice a violé le droit en retenant une évvasion fiscale conduisant à une imposition en transparence des avoirs et revenus de la fondation I.\_\_\_\_\_ dans son chef.

#### **E. 9.1**

L'arrêt entrepris retient que la fondation I.\_\_\_\_\_ est une fondation constituée conformément au droit du Liechtenstein, à savoir selon les art. 552 ss du Personen- und Gesellschaftsrecht de la principauté du Liechtenstein, du 20 janvier 1926 (PGR/FL; LR 216.0). Les fondations de droit liechtensteinois disposent de la personnalité juridique de par la loi et doivent, en principe, être reconnues en Suisse sur le plan civil (art. 150 al. 1 et 154 al. 1 de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP; RS 291]; ATF 135 III 614 consid. 4.2) et fiscal ( art. 49 al. 3 LIFD ; arrêt 2C\_711/2012 et 2C\_712/2012 du 20 décembre 2012 consid. 4.1, in RDAF 2013 II 366; cf. ANDREA OPEL, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten - in nationalen und internationalen Verhältnissen, 2009, p. 271 ss, p. 293 ss).

#### **E. 9.2**

Cela étant, en droit fiscal, tout comme en droit privé, il est admis qu'il y a lieu de passer outre l'indépendance juridique d'une personne morale pour s'en prendre à la personne physique qui la contrôle, lorsque l'indépendance est invoquée de manière abusive (imposition en transparence; ATF 142 II 69 consid. 5.1.4; 138 II 239 consid. 4.2; 136 I 49 consid. 5.4; 132 III 489 consid. 3.2; arrêts 2C\_799/2021 du 9 mai 2022 consid. 4.4.1; 2C\_711/2012 et 2C\_712/2012 du 20 décembre 2012 consid. 4.1; 2C\_157/2010 et 2C\_163/2010 du 12 décembre 2010 consid. 10.3). L'imposition en transparence, qui a pour conséquence d'attribuer le revenu de la personne morale à son propriétaire économique, s'analyse au regard des conditions de l'évasion fiscale ( ATF 142 II 69 consid. 5.1.4; 102 Ib 151 consid. 3a; arrêts 2C\_711/2012 et 2C\_712/2012 du 20 décembre 2012 consid. 4.1; 2C\_724/2010 et 2C\_796/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.4.1; 2P.92/2005 et 2A.145/2005 du 30 janvier 2006 consid. 7.2). Selon la jurisprudence, il y a évvasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le

procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale ( ATF 147 II 338 consid. 3.1).

### **E. 9.3**

Le Tribunal fédéral a refusé dans des arrêts anciens de reconnaître sur le plan fiscal des fondations de droit liechtensteinois car elles restaient sous le contrôle du fondateur et avaient été constituées afin d'éviter les obligations fiscales de ce dernier (arrêt du 15 septembre 1944, in Archives 13 p. 323; arrêt du 13 mai et du 21 octobre 1966, in Archives 35 p. 466, cités in arrêt 2C\_564/2017 du 4 avril 2019 consid. 5.10; cf. Stefan OESTERHELT/ ANDREA OPEL, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, RF 2020/75 p. 2 ss, p. 5 s.; PETER FRÖHLICH, Die kontrollierte Stiftung - Rechtsicherheit und Realität, RF 2017/72 p. 272 ss, p. 275 s.). Dans un arrêt récent concernant une Anstalt de droit liechtensteinois, qui est une structure proche de la fondation (cf. arrêt 2C\_564/2017 du 4 avril 2019 consid. 5.6), le Tribunal fédéral a confirmé qu'une imposition en transparence entraine en considération en cas de contrôle par le fondateur, soit lorsque celui-ci s'assure une influence déterminante sur l'existence et l'activité de la fondation (arrêt 2C\_799/2021 du 9 mai 2022 consid. 4.4.2). C'est le cas notamment lorsqu'il peut continuer à disposer du patrimoine de la fondation comme s'il s'agissait du sien. Le fondateur peut s'assurer le contrôle de la fondation également en contrôlant le conseil de fondation et en se désignant comme bénéficiaire (cf. OESTERHELT/OPEL, op. cit. , p. 5 s.).

### **E. 9.4**

D'après l' art. 123 al. 1 LIFD , les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Celui-ci doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte ( art. 126 al. 1 LIFD ). Le devoir de collaboration du contribuable est le même en procédure de rappel qu'en procédure de taxation (cf. le renvoi de l' art. 153 al. 3 LIFD notamment à l' art. 126 LIFD ) (arrêt 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 16.3). En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l' art. 8 CC , destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que 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 147 II 338 consid. 3.2; 146 II 6 consid. 4.2; 121 II 257 consid. 4c). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération ( ATF 147 II 338 consid. 3.2; 146 II 6 consid. 4.2). Le devoir de collaboration du contribuable est particulièrement qualifié dans les relations juridiques internationales (cf. ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 et 8.3.1; arrêts 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.4; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II 110). Ainsi, si le contribuable entend déduire un quelconque avantage de la relation internationale, le degré d'exigence de preuve et le devoir de renseigner sont plus élevés. Cela vaut en particulier lorsque l'ordre juridique de l'Etat étranger en cause favorise la création de domiciles fictifs pour les personnes morales (arrêts 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2; 2C\_340/2007 du 22 janvier 2008 consid. 3.3). Selon la jurisprudence relative aux périodes litigieuses, la principauté du Liechtenstein appartenait à ce groupe d'Etats à l'époque (arrêt 2C\_16/2015 du 6 août 2015

consid. 2.5.2 et les arrêts cités), de sorte qu'il y avait lieu de se montrer particulièrement circonspect dans la reconnaissance sur le plan fiscal de personnes morales de droit liechtensteinois (arrêt 2P.92/2005 et 2A.145/2005 du 30 janvier 2006 consid. 8.1 et les arrêts cités).

## **E. 9.5**

En l'espèce, il s'agit de vérifier si c'est à bon droit que la Cour de justice a considéré qu'il fallait passer outre l'indépendance juridique de la fondation I. \_\_\_\_\_ et l'imposer en transparence dans le chef du recourant.

### **E. 9.5.1**

Pour se prononcer, il est utile de résumer les explications du recourant au sujet de la fondation I. \_\_\_\_\_ telles qu'elles figurent dans l'arrêt entrepris et d'exposer le contenu des documents produits. Selon l'arrêt entrepris, le recourant a exposé que la fondation I. \_\_\_\_\_ avait été créée afin d'assurer l'indépendance et la pérennité du groupe C. \_\_\_\_\_, ainsi que pour éviter tout conflit familial suite à une velléité d'appropriation par un unique membre de la famille. Le recourant lui aurait apporté, par donation, les titres de H. \_\_\_\_\_, dont il détenait l'intégralité du capital-actions et qui était à la tête des sociétés du groupe C. \_\_\_\_\_. Le recourant a produit deux documents en lien avec la fondation: les "Stiftungsurkunde und Statuten der Fondation I. \_\_\_\_\_" du 10 juin 1992 (ci-après: l'acte de fondation et les statuts), ainsi qu'une liste des personnes présentes à la séance de constitution de la fondation le 12 juillet 1992. D'après l'acte de fondation, le but de I. \_\_\_\_\_ était d'accumuler, administrer et utiliser toute sorte de fortune en faveur de ses bénéficiaires, de participer à toutes entreprises commerciales et industrielles, ainsi qu'à toute opération ayant un rapport direct ou indirect avec son but social (art. 2). L'art. 5 de l'acte de fondation et des statuts prévoit que la détermination des bénéficiaires, révocables ou irrévocables, est arrêtée dans le "Beistatut" (complément à l'acte de fondation), qui règle l'étendue des bénéfices et détaille les droits des bénéficiaires. Selon l'art. 6, les organes de la fondation sont le conseil de fondation, ainsi que le "Protektor", qui est toutefois facultatif. Le conseil de fondation est l'organe suprême de la fondation et dispose de tous les droits et compétences revenant à l'organe suprême des personnes morales, conformément à la loi. En particulier, il peut modifier l'acte de fondation et les statuts, au moins par le biais de compléments, administrer et utiliser les biens de la fondation et distribuer l'excédent net. Il décide aussi de la dissolution de la fondation et de l'utilisation de l'excédent de liquidation, sous réserve de l'autorisation du Protektor, s'il existe (art. 7). Le Protektor dispose de différentes prérogatives à l'égard des membres du conseil de fondation (droit de veto, révocation, destitution, nomination), ainsi qu'en ce qui concerne la modification de l'acte de fondation ou des statuts ou la dissolution de celle-ci (art. 8).

### **E. 9.5.2**

Dans son arrêt, la Cour de justice a constaté, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ), qu'il n'existait pas de preuve que le recourant s'était dessaisi en 1992 de ses titres dans H. \_\_\_\_\_ en faveur de la fondation I. \_\_\_\_\_. La Cour de justice a également retenu que la liste des bénéficiaires de la fondation I. \_\_\_\_\_ n'était pas connue, le "Beistatut" évoqué dans les statuts n'ayant pas été produit. Elle a relevé en revanche que le recourant avait été le principal bénéficiaire des distributions opérées par la fondation I. \_\_\_\_\_ en 2007 et 2008, ayant reçu pratiquement 70% en 2007 et 92% en 2008 de celles-ci. La Cour de justice a aussi constaté qu'il n'y avait pas d'informations

concernant le conseil de fondation, à l'exception d'un document daté du 10 juin 1992 désignant trois personnes, de même qu'il n'y avait pas d'élément permettant d'infirmier l'existence ou non d'un Protektor. Cette opacité concernant les bénéficiaires et le fonctionnement de la fondation, mise en parallèle avec la constatation que le recourant a été le principal bénéficiaire des distributions opérées par la fondation I. \_\_\_\_\_ en 2007 et 2008, suggèrent que le recourant déterminait lui-même les bénéficiaires de la fondation et qu'il en était au demeurant quasiment l'unique. La Cour de justice a aussi tenu pour établi que le recourant apparaissait avoir continué à diriger les entités du groupe C. \_\_\_\_\_. Les précédents juges ont en particulier noté dans ce contexte que le recourant était le Président du conseil d'administration de J. \_\_\_\_\_, la société qui a repris le rôle de H. \_\_\_\_\_ à la tête du groupe C. \_\_\_\_\_. Pour ce qui a trait au but poursuivi, la Cour de céans relève que l'absence de liste des bénéficiaires de la fondation, de même que le manque de précisions concernant l'organisation et le fonctionnement de la fondation, sont en contradiction avec la volonté affichée du recourant de pérenniser le groupe et d'éviter son appropriation par un membre de la famille. On ne voit en effet pas comment ces buts pourraient être atteints en l'absence d'une quelconque règle claire. Les pouvoirs très étendus du conseil de fondation, notamment autorisé à dissoudre la fondation, vont également à l'encontre du but de pérenniser le groupe. Dès lors que la Cour de justice a retenu que le recourant est resté le propriétaire des titres de H. \_\_\_\_\_ et a continué à contrôler le groupe C. \_\_\_\_\_ au travers de la fondation I. \_\_\_\_\_ et dans la mesure où on ne voit pas comment les buts allégués pouvaient être atteints, la construction choisie ne s'explique plus que par des motifs fiscaux. Le 26 janvier 2009, les actifs de la fondation I. \_\_\_\_\_ ont été, à teneur de l'arrêt attaqué, transférés à un trust singapourien dénommé K. \_\_\_\_\_. Cette même année, la principauté du Liechtenstein s'est engagée dans la lutte contre l'évasion fiscale et elle a été supprimée de la liste des paradis fiscaux non-coopératifs de l'OCDE (cf. OCDE, <https://www.oecd.org/fr/pays/liechtenstein/3/> annonce du 27 mai 2009 [consulté le 21 novembre 2022]). La fondation I. \_\_\_\_\_ a donc été dissoute l'année où elle a perdu tout intérêt fiscal, ce qui corrobore le soupçon qu'elle n'a été créée que dans le but d'éviter l'impôt. En définitive, au vu des faits retenus, la Cour de justice n'a pas violé le droit fédéral en confirmant une situation d'évasion fiscale.

## **E. 9.6**

Les critiques du recourant ne sont pas propres à remettre en cause la conclusion qui précède.

### **E. 9.6.1**

Selon le recourant, la liste des bénéficiaires de la fondation I. \_\_\_\_\_ serait très claire. Par ailleurs, il n'y avait en tout état pas lieu d'établir de plus ample documentation, dès lors que le conseil de fondation connaissait ses intentions et sa volonté. On ne pourrait donc retenir l'absence de documents comme un indice en sa défaveur. Ce faisant, le recourant oppose sa propre appréciation à celle de la Cour de justice, perdant de vue que le Tribunal fédéral n'est pas une instance d'appel (cf. supra consid. 7.1). La Cour de justice a établi qu'il n'y avait aucune documentation probante s'agissant de la constitution de la fondation, de son fonctionnement et surtout de ses bénéficiaires, ce qui lie le Tribunal fédéral. Elle a en outre considéré que les explications du recourant quant à l'absence de documents écrits (poignées de main, management à l'ancienne) n'étaient pas crédibles. Au vu des montants en jeu, des statuts de la fondation qui faisaient référence à des statuts complémentaires pour la liste des bénéficiaires, ainsi que du but allégué d'assurer la pérennité du groupe, cette appréciation

des preuves est dénuée d'arbitraire et lie le Tribunal fédéral. Le fait que la Cour de justice ait aussi envisagé que les documents n'aient jamais existé ne démontre pas encore qu'il était arbitraire de considérer que les explications du recourant n'emportaient pas conviction. Au surplus, ainsi que l'ont retenu les autorités précédentes, on relèvera que l'absence de preuve ne peut jouer en l'occurrence qu'en défaveur du recourant, dès lors qu'il tente d'invoquer à son avantage l'indépendance juridique de la fondation.

#### **E. 9.6.2**

Le recourant argue aussi que sa fonction de Président du conseil d'administration de J. \_\_\_\_\_ ne prouve pas qu'il pouvait décider de la distribution des fonds de la fondation I. \_\_\_\_\_. Cette affirmation ne démontre pas l'arbitraire des constats de la Cour de justice quant au fait que le recourant a été le principal bénéficiaire des distributions de la fondation en 2007 et 2008 et n'a pas transféré à celle-ci la direction du groupe C. \_\_\_\_\_.

#### **E. 9.6.3**

D'après le recourant, il serait exclu de retenir une évasion fiscale, car rien n'indiquerait que l'objectif visé par la création de la fondation était exclusivement fiscal. La création de la fondation I. \_\_\_\_\_ ne se comprend qu'à l'aune d'objectifs fiscaux. D'une part, le recourant apparaît en être le détenteur économique. D'autre part, les faits retenus sont en contradiction avec les buts affichés de pérenniser le groupe C. \_\_\_\_\_ et assurer la répartition entre les membres de la famille de A. \_\_\_\_\_. Finalement, le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était accepté, ainsi qu'en attestent les montants de rappel d'impôt résultant des bordereaux émis dans le cadre de la présente procédure. Les conditions d'une évasion fiscale sont réunies.

#### **E. 9.6.4**

Le recourant estime qu'il a prouvé l'absence d'évasion fiscale en produisant des attestations d'un membre du conseil de fondation et en offrant d'entendre deux membres dudit conseil. La Cour de justice a dénié sans arbitraire toute valeur probante aux témoignages proposés et aux attestations produites (cf. consid. 6.8.2). L'argument du recourant tombe donc à faux.

#### **E. 9.6.5**

Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que la Cour de justice a confirmé qu'il fallait traiter la fondation I. \_\_\_\_\_ en transparence et attribuer tous les avoirs de celle-ci et les revenus y relatifs au recourant. La Cour de justice a partant confirmé à juste titre les rappels d'impôt correspondants.

#### **E. 10**

Le recourant considère, pour la période fiscale 2008, qu'on ne peut lui imputer un revenu de 106'499'937 EUR, correspondant aux revenus perçus par la fondation I. \_\_\_\_\_ à titre de dividendes. Il fait valoir deux raisons à cela.

#### **E. 10.1**

D'une part, il n'y aurait pas d'évasion fiscale, de sorte que les revenus de la fondation I. \_\_\_\_\_ ne pourraient pas lui être imputés. Cette première critique ne peut qu'être rejetée au vu de la conclusion qui précède en lien avec l'imposition en transparence.

#### **E. 10.2**

D'autre part, le recourant estime qu'on ne peut en tout état pas lui imputer à titre de revenu une partie de ces 106,5 millions d'euros, car 50 millions d'euros n'auraient fait que transiter sur son compte bancaire en 2008 aux fins de constituer la structure singapourienne qui a succédé à la fondation I.\_\_\_\_\_. S'agissant de ce montant, la Cour de justice a retenu qu'il n'était pas établi que celui-ci n'avait fait que transiter sur le compte du recourant. Dans ce contexte, elle a considéré que les attestations produites par le recourant n'étaient pas probantes. En tant que le recourant discute cette appréciation des preuves, sans démontrer en quoi elle serait arbitraire, il perd une fois de plus de vue que le Tribunal fédéral n'est pas une instance d'appel et que les critiques appellatoires sont inadmissibles (cf. supra consid. 7.1). Aucun motif ne justifie donc de s'écarter de la reprise de 106'499'937 EUR.

### **E. 10.3**

Pour le surplus, il est relevé qu'aucune autre reprise n'est critiquée et que le Tribunal fédéral ne voit pas de motif de s'écarter des montants retenus par l'Administration fiscale cantonale. Par conséquent, sous réserve d'une violation de la Constitution (cf. infra consid. 14 et 15), le recours doit être rejeté en ce qui concerne les rappels d'impôt 2007 et 2008 en matière d'IFD. VI. Impôt fédéral direct, soustraction d'impôt

### **E. 11**

La Cour de justice a confirmé l'amende, fixée aux trois quarts de l'impôt soustrait, prononcée par l'Administration fiscale cantonale pour la période fiscale 2008. Dans ce contexte, le recourant, qui invoque l'art. 6 par. 2 CEDH, se plaint d'une violation de la présomption d'innocence.

#### **E. 11.1**

La présomption d'innocence, garantie par les art. 6 par. 2 CEDH et 32 al. 1 Cst., ainsi que son corollaire, le principe *in dubio pro reo*, concernent tant le fardeau de la preuve que l'appréciation des preuves (ATF 120 Ia 31 consid. 2c). En tant que règle relative au fardeau de la preuve, la présomption d'innocence signifie que toute personne prévenue d'une infraction pénale doit être présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité soit légalement établie et, partant, qu'il appartient à l'accusation de prouver la culpabilité de l'intéressé (ATF 144 IV 345 consid. 2.2.3.3; 127 I 38 consid. 2a; 124 IV 86 consid. 2a; 120 Ia 31 consid. 2c). Le Tribunal fédéral examine librement si ce principe a été méconnu (ATF 127 I 38 consid. 2a). Comme règle d'appréciation des preuves, la présomption d'innocence signifie que le juge ne doit pas se déclarer convaincu de l'existence d'un fait défavorable à l'accusé si, d'un point de vue objectif, il existe des doutes quant à l'existence de ce fait. Il importe peu qu'il subsiste des doutes seulement abstraits et théoriques, qui sont toujours possibles, une certitude absolue ne pouvant être exigée. Il doit s'agir de doutes sérieux et irréductibles, c'est-à-dire de doutes qui s'imposent à l'esprit en fonction de la situation objective. Lorsque l'appréciation des preuves et la constatation des faits sont critiquées en référence au principe "*in dubio pro reo*", celui-ci n'a pas de portée plus large que l'interdiction de l'arbitraire (ATF 146 IV 88 consid. 1.3.1; 145 IV 154 consid. 1.1; 127 I 38 consid. 2; 124 IV 86 consid. 2a; 120 Ia 31 consid. 2c-e). Le contribuable impliqué dans une procédure pénale pour soustraction fiscale n'est pas soumis au devoir de collaboration (arrêts 2C\_759/2020 du 21 septembre 2021 consid. 4.1; 2C\_66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2). Il est néanmoins possible, même en procédure de soustraction d'impôt, de tenir compte, dans l'appréciation des preuves, en tant qu'élément parmi d'autres, du fait que le contribuable ne fournit pas des éclaircissements qui s'imposent (arrêts 2C\_1157/2016 du 2

novembre 2017 consid. 4.2.2; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.6.4; 2C\_66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; 2C\_214/2014 du 7 août 2014 consid. 3.6.2; 2C\_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1.2).

### **E. 11.2**

En l'espèce, la Cour de justice a retenu, sur la base des éléments réunis par l'Administration fiscale cantonale, que le recourant n'avait pas procédé à un dessaisissement en faveur de la fondation I. \_\_\_\_\_ en 1992, qu'il avait continué à diriger le groupe C. \_\_\_\_\_, qu'il avait été le principal bénéficiaire des distributions de la fondation I. \_\_\_\_\_ en 2007 et 2008 et que ses déclarations fiscales ne contenaient rien à cet égard. L'autorité a donc réuni une série d'indices de soustraction fiscale à charge du recourant. D'après l'arrêt attaqué, au cours des trois ans de procédure, l'Administration fiscale cantonale a demandé à de multiples reprises au recourant de fournir toutes informations utiles permettant de comprendre la situation en lien avec la fondation I. \_\_\_\_\_. Il n'apparaît ainsi pas qu'elle ait adopté un point de vue uniquement à charge, quoi qu'en dise le recourant. Les circonstances appelaient en outre des explications, de sorte que l'autorité était fondée à considérer que l'absence de collaboration du recourant constituait un indice supplémentaire à charge. Le recourant se plaint certes que la Cour de justice a refusé ses moyens de preuve à cet égard. La Cour de justice a toutefois sans arbitraire nié toute valeur probante aux preuves proposées (cf. supra consid. 6.8.2). En définitive, le principe de la présomption d'innocence n'a pas été méconnu.

### **E. 12.1**

Selon l' art. 175 LIFD , le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende ( art. 175 al. 1 LIFD ). Pour qu'il y ait soustraction au sens de l' art. 175 al. 1 LIFD , il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier. La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable est considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement - du moins par dol éventuel - voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêt 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 et les arrêts cités). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêt 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 et les arrêts cités). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêt 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 et les arrêts cités). Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF ). Vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention est en revanche une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement (arrêt 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 et les arrêts cités).

### **E. 12.2**

En l'espèce, à la suite de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, le recourant a admis ne pas avoir déclaré certains éléments de revenu et de fortune notamment dans sa déclaration fiscale 2008. Par ailleurs, au-delà des montants admis, il est établi que le recourant n'a pas déclaré, en violation de ses obligations légales (cf. art. 124 LIFD ), les avoirs et revenus de la fondation I. \_\_\_\_\_, notamment dans sa déclaration fiscale 2008, alors qu'il en était le propriétaire économique. Les montants soustraits au fisc ont en outre été chiffrés. Les éléments objectifs de l'infraction de soustraction fiscale sont donc réalisés. Sur le plan subjectif, l'arrêt entrepris retient qu'au vu de l'opération envisagée, soit le dessaisissement de l'ensemble des actifs du groupe C. \_\_\_\_\_ au profit de la fondation I. \_\_\_\_\_ et des conséquences fiscales considérables de celle-ci, il était étonnant que le recourant ne se soit pas adressé à l'autorité fiscale pour clarifier la situation. On ne voit pas que la Cour de justice ait méconnu la notion d'intention en retenant que le recourant avait accepté, du moins par dol éventuel, que ses déclarations fiscales soient incomplètes en ne mentionnant pas la fondation I. \_\_\_\_\_. C'est donc à bon droit que la Cour de justice a retenu que les conditions de l'infraction de soustraction fiscale étaient réalisées.

### **E. 12.3**

En vertu de l' art. 175 al. 3 LIFD , dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 2010 (RO 2008 4453) et applicable en l'espèce à titre de *lex mitior* (cf. supra consid. 4.1), lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition: qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b); qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). La notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts 2C\_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.2; 2C\_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 7.2; 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2). Quant au caractère spontané, il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (arrêts 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2; 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1). La déclaration spontanée de l' art. 175 al. 3 LIFD n'est en effet réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément ("de son propre mouvement"), sans pression extérieure (arrêts 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2; 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1).

### **E. 12.4**

En l'occurrence, c'est à bon droit que la Cour de justice a estimé que les conditions de la dénonciation spontanée n'étaient pas réunies en l'espèce, quoi qu'en pense le recourant, qui ne développe du reste pas de motivation juridique topique sur ce point. En effet, celui-ci a certes annoncé certains éléments non déclarés, mais il ne l'a fait qu'en réponse aux renseignements demandés par l'Administration fiscale cantonale à la suite de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction (courriers des 29 mars et 31 mai 2018).

### **E. 12.5**

Selon l' art. 175 al. 2 LIFD , l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation et,

par conséquent, n'annule une amende que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre prévu, qu'elle s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde ( ATF 144 IV 136 consid. 9.1).

#### **E. 12.6**

S'agissant du montant de l'amende, fixé aux trois quarts de l'impôt soustrait, la Cour de justice a tenu compte de tous les éléments pertinents au regard de l' art. 47 CP , applicable pour en fixer le montant ( ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2). Il n'y a donc pas lieu de s'écarter de l'arrêt entrepris sur ce point, étant du reste relevé que le recourant ne critique pas la quotité retenue. VII. Impôts cantonaux et communaux

#### **E. 13.1**

Concernant les conditions du rappel d'impôt, conformément à l' art. 53 LHID , les art. 59 ss LPFisc/GE correspondent aux art. 151 ss LIFD (arrêt 2C\_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 12). Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent aussi aux impôts cantonaux et communaux pour les périodes fiscales sous examen. En ce qui concerne l'étendue des reprises, dès lors que la fondation I.\_\_\_\_\_ doit être traitée en transparence, sa fortune et ses revenus sont imputables pour calculer les impôts cantonaux et communaux du recourant, ainsi que l'a retenu la Cour de justice. Il s'ensuit que les reprises doivent être confirmées. Les critiques du recourant en lien avec le montant de 106,5 millions repris dans son revenu en 2008 (cf. supra consid. 10) doivent être écartées au bénéfice de la même motivation que pour l'IFD. Pour le surplus, il est souligné que, hormis dans leur principe, le recourant ne remet pas en cause les reprises effectuées sur sa fortune. Il ne discute en particulier plus devant la Cour de céans la valorisation des titres de J.\_\_\_\_\_ telle qu'arrêtée par l'Administration fiscale cantonale devant le Tribunal administratif de première instance et confirmée par la Cour de justice. Il n'y a pas lieu de revoir ces aspects de l'arrêt entrepris.

#### **E. 13.2**

S'agissant de la soustraction d'impôt, l'art. 69 LPFisc a la même teneur que l' art. 56 al. 1 LHID , qui correspond à l' art. 175 LIFD (arrêt 2C\_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 12). Les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent ainsi également pour l'amende fixée en matière d'ICC 2008. Celle-ci tient compte à juste titre du montant d'impôt soustrait au titre de la fortune imposable. VIII. Autres griefs constitutionnels

#### **E. 14**

Le recourant dénonce la violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive ( art. 127 al. 2 Cst. ), de sa liberté économique ( art. 27 Cst. ), ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire ( art. 9 Cst. ). Il expose que le principe de l'imposition selon la capacité contributive aurait été violé de manière crasse, dès lors que les titres de la société J.\_\_\_\_\_ ne pourraient lui être attribués et qu'en outre, en 2008, la somme de 50 millions d'euros n'aurait fait que transiter sur son compte bancaire. En ne reconnaissant pas l'indépendance de la fondation I.\_\_\_\_\_, les autorités auraient méconnu sa liberté économique de s'organiser comme il le souhaitait, ainsi que l'interdiction de l'arbitraire. Les griefs du recourant reposent sur des prémisses erronées. Ils s'épuisent dans le constat que la fortune et les revenus de la fondation I.\_\_\_\_\_ lui sont imputables par transparence (supra consid. 9) et que la Cour de justice n'a pas retenu que la somme de 50 millions d'euros n'avait que transité sur son compte en 2008 (supra consid. 10). Mal fondés, les griefs doivent être écartés.

## **E. 15**

Le recourant, qui invoque la garantie de la propriété ( art. 26 Cst. ), se plaint d'une imposition confiscatoire.

### **E. 15.1**

En vertu de l' art. 26 al. 1 Cst. , la propriété est garantie. De jurisprudence constante, en matière fiscale, ce droit fondamental ne va toutefois pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Ainsi, une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée (cf. art. 36 al. 4 Cst. ). Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau ( ATF 143 I 73 consid. 5.1 et les arrêts et références citées). Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes ( ATF 143 I 73 consid. 5.1; 128 II 112 consid. 10b/bb; 106 Ia 342 consid. 6a). Le Tribunal fédéral a notamment jugé que l'essence de la propriété privée n'est pas touchée si, pendant une courte période, le revenu à disposition du contribuable ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune ( ATF 143 I 73 consid. 5.1; 106 Ia 342 consid. 6c; arrêt 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1).

### **E. 15.2**

Dans le canton de Genève, depuis le 1er janvier 2011, les impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le revenu des contribuables domiciliés en Suisse ne peuvent pas excéder au total 60% du revenu net imposable. Pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1% de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP). La Cour de justice a précisé dans sa jurisprudence, s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, qu'il n'apparaissait pas arbitraire de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP pour les périodes antérieures à son entrée en vigueur. Elle a ainsi retenu que l'imposition finale cantonale ne devait pas excéder 70% et indiqué qu'un rendement net de la fortune fixé à au moins 1% de la fortune nette devait être intégré dans le calcul, dans l'esprit de la volonté du législateur lors de l'adoption de l'art. 60 LIPP (arrêts de la Cour de justice ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 et ATA/812/2012 du 4 décembre 2012 cités in arrêt 2C\_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 4.2).

### **E. 15.3**

En l'espèce, l'impôt final doit encore être déterminé, l'Administration fiscale cantonale ayant admis une réévaluation des titres de J. \_\_\_\_\_. Elle a indiqué que la valorisation pour 2007 sera de 3'386'500'125 fr. au lieu de 3'589'166'391 fr. et pour 2008 de 3'126'394'036 fr. au lieu de 4'187'363'926 fr. Quoi qu'il en soit, il ressort aussi de l'arrêt entrepris que l'Administration fiscale cantonale a plafonné, pour 2007, la fortune imposable dans le chef du recourant à 2'039'843'500 fr. pour éviter un impôt confiscatoire. Actuellement, d'après les bordereaux émis par l'Administration fiscale cantonale pour la période fiscale 2007, l'IFD s'élève ainsi à 5'257'052 fr. 50 pour un revenu imposable de 47'026'900 fr., soit un ratio de 11,18%. Les ICC ont été arrêtés à un total de 32'920'457 fr. pour un revenu de 47'029'224 fr., soit un ratio de 70%. Pour 2008, l'IFD est de 20'364'798 fr. pour un revenu de 177'085'200 fr., soit un ratio de 11,5%. Les ICC s'élèvent à 97'513'416

fr. 55 pour un revenu de 177'087'514 fr., soit un ratio de 55,07%. A teneur de ces chiffres, le recourant n'a pas à entamer sa fortune pour s'acquitter des impôts dus et le montant des ICC ne dépasse pas le ratio de 70% fixé par la jurisprudence cantonale. Dans ces conditions, l'imposition ne saurait être considérée comme confiscatoire. En tant que le recourant fait valoir qu'il est imposé sur des revenus qu'il n'a pas et qu'on ne peut se fonder sur les bordereaux de rappels d'impôt pour estimer l'augmentation de sa fortune puisqu'il les conteste, sa critique s'épuise dans le constat que les reprises sont justifiées. Le recourant ne peut en outre rien déduire du fait que l'augmentation de sa fortune entre 2007 et 2008 a été due à l'augmentation de la valeur des titres de J. \_\_\_\_\_ et non à des entrées d'argent effectives. Le recourant argumente aussi que l'imposition aurait été vraisemblablement confiscatoire sur une longue période si l'Administration fiscale cantonale avait également effectué des reprises pour les années antérieures à 2007. Tel n'a toutefois pas été le cas, comme le reconnaît du reste le recourant. La Cour de céans n'a pas à se prononcer sur des conjectures.

#### **E. 15.4**

Sur le vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation de l' art. 26 Cst. est rejeté. IX.  
Conclusion, frais et dépens

#### **E. 16.1**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Eu égard à l'ampleur des écritures du recourant et à la valeur litigieuse, ceux-ci seront arrêtés à 200'000 fr. ( art. 65 al. 1 et 5 LTF ; tarif des émoluments judiciaires du Tribunal fédéral du 31 mars 2006 [RS 173.110.210.1]). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

#### **E. 16.2**

Le présent arrêt met fin à la prescription absolue de 15 ans tant en ce qui concerne l'IFD ( art. 120 al. 4 LIFD ) que les ICC ( art. 47 al. 1 LHID ). Le fait que l'Administration fiscale cantonale genevoise doive émettre de nouveaux bordereaux de taxation et d'amendes ensuite de la nouvelle valorisation des titres de J. \_\_\_\_\_ n'y change rien, car le renvoi ne porte que sur le calcul (cf. arrêts 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 16; 2C\_138/2020 du 3 décembre 2020 consid. 8; cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2).

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