

# BGer 9C 122/2024 vom 20. August 2024

Bundesgericht, 2024-08-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_122\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_122_2024)

FR: TF 9C 122/2024 du 20 août 2024

IT: TF 9C 122/2024 del 20 agosto 2024

## Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2009 à 2015 | 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 art. 146 LIFD et 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

D'après l' art. 90 LTF , le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, pour lequel un recours n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF ( ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, par exemple, en matière fiscale, s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1). En l'espèce, l'arrêt attaqué est en partie un arrêt de renvoi, puisqu'il annule partiellement le jugement du 6 mars 2023 du TAPI et qu'il renvoie la cause à l'Administration fiscale pour qu'elle établisse à nouveau des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour les périodes fiscales 2009, 2010 et 2014, en tenant compte de certaines rectifications (consid. 12.5.7 de l'arrêt cantonal). Ce renvoi ne laisse toutefois aucune marge de manoeuvre à l'Administration fiscale, de sorte que l'arrêt attaqué doit être considéré dans son entier comme une décision finale.

### E. 1.3

L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts ( ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.1).

### 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 144 II 313 consid. 5.3; cf. aussi ATF 134 II 207 consid. 2). 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 . 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. À 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). II. Objet du litige et droit applicable

## **E. 3**

Le litige a trait à l'imposition du contribuable pour les périodes fiscales 2009 à 2015 tant pour l'IFD que les ICC. Il porte en particulier sur la conformité au droit du rappel d'impôt relatif à ces années, respectivement des amendes pour soustraction (périodes fiscales 2010 à 2012) et pour tentative de soustraction (périodes fiscales 2013 à 2015), prononcés par l'intimée et confirmés sur le principe par la Cour de justice.

## **E. 4**

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 (arrêts 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in ATF 140 I 68 ; 9C\_368/2023 du 25 octobre 2023 consid. 4). Par conséquent, en matière d'IFD, c'est la LIFD dans sa teneur durant les années fiscales 2009 à 2015 qui est applicable. Quant aux ICC, ils sont régis par les anciennes lois genevoises des 31 août et 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V; abrogées au 31 décembre 2009), respectivement par la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08; cf. art. 69 LIPP), par la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17) et par la LHID, dans leur teneur en vigueur pendant les périodes litigieuses. III. Grieffs formels

## **E. 5.1**

Invoquant les art. 6 et 8 CEDH , le recourant reproche tout d'abord à la Cour de justice de ne pas avoir retranché du dossier l'entier des pièces provenant d'une base documentaire

("Data room avocats"; référencées dans la procédure sous les numéros 800.109.021 à 800.123.006) qui avaient été saisies par la DAPE. Ces pièces seraient inexploitable, car couvertes par le secret professionnel de l'avocat.

### **E. 5.2**

La Cour de justice a considéré que l'allégation d'une saisie illicite des données issues du "Data room avocats" avait été définitivement écartée par le Tribunal fédéral. Dans son arrêt 9C\_368/2023 du 25 octobre 2023 portant sur les rappels d'impôt et amendes prononcés à l'encontre du recourant pour l'année fiscale 2008, le Tribunal fédéral s'était référé à une décision de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral (décision du 19 avril 2023 dans la cause BV.2022.46-47). Dans le contexte des perquisitions effectuées par la DAPE le 19 avril 2017, la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral avait alors ordonné que soient retranchées du dossier de l'AFC les pièces 800.109.001 à 020, 800.109.129 à 132 et 800.109.172 à 185 (correspondant au préfixe "I. \_\_\_\_\_ 001"), parce qu'elles étaient couvertes par le secret professionnel de l'avocat et qu'il subsistait un doute sur la question de savoir si elles avaient été produites en procédure. Cependant, le rapport de la DAPE n'avait pas fait mention des pièces dont le Tribunal pénal fédéral avait ordonné le retranchement. Partant, l'AFC n'avait pas utilisé dans le cadre de la procédure des pièces couvertes par le secret professionnel de l'avocat (cf. arrêt 9C\_368/2023 du 25 octobre 2023 consid. 9.2). Pour les juges cantonaux, dans la mesure notamment où les pièces auxquelles faisait référence le contribuable concernaient tant l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt 9C\_368/2023 du 25 octobre 2023 que la présente cause, le considérant 9.2 de cet arrêt fédéral s'appliquait également aux périodes fiscales sous examen. Il suffisait dès lors de retrancher les pièces de la procédure cantonale référencées sous les numéros 800.109.001 à 020, 800.109.129 à 132 et 800.109.172 à 185, en conformité avec la décision du 19 avril 2023 du Tribunal pénal fédéral. La juridiction cantonale a en conséquence partiellement admis la demande du recourant sur ce point.

### **E. 5.3**

Le recourant ne fait valoir aucune argumentation qui permettrait de parvenir à la conclusion que le raisonnement des juges cantonaux serait contraire aux art. 6 et 8 CEDH (sur le lien entre le secret professionnel de l'avocat et les art. 6 et 8 CEDH, cf. arrêts de la Cour EDH Kadura et Smaliy c. Ukraine du 21 janvier 2021, requêtes 42753/14 et 43860/14, § 142; Michaud c. France du 6 décembre 2012, requête 12323/11, § 118 et 119). En particulier, puisque l'utilisation des pièces litigieuses concernent tant la période fiscale 2008 (objet de l'arrêt 9C\_368/2023) que le présent litige, le contribuable n'explique pas pour quelles raisons le considérant 9 de l'arrêt fédéral précité - auquel il se réfère en indiquant qu'il "sait que le Tribunal fédéral a déjà statué sur cette question" - relatif au traitement des pièces dont il demande le retranchement ne serait pas également applicable dans le cas d'espèce. D'ailleurs, on ne voit aucun motif qui justifierait de s'écarter de cette solution, de sorte que le résultat auquel est parvenue la cour cantonale échappe à toute critique.

### **E. 6**

Le recourant reproche en outre à la cour cantonale d'avoir violé l'art. 6 CEDH, en ce qu'elle "aurait accepté de juger un dossier dont le fondement initial [serait] inconnu". Il fait valoir que la demande de l'AFC du 24 février 2017 au Conseil fédéral (qui a conduit le Département des finances à autoriser la DAPE à mener une enquête fiscale spéciale) ne figurerait pas au dossier. Le recourant n'aurait donc jamais pu se déterminer sur ladite pièce,

pas plus qu'il n'aurait même eu accès à son "contenu essentiel". À titre liminaire, on constate que devant la cour cantonale, le recourant n'a présenté aucun grief correspondant, puisqu'il a fait valoir une violation de son droit d'être entendu seulement en lien avec son audition, l'audition de témoins, l'inexploitabilité des pièces issues de la procédure monégasque et l'inexploitabilité des pièces couvertes par le secret professionnel de l'avocat. Le contribuable soulève ce grief pour la première fois devant le Tribunal fédéral, alors même que deux instances ont examiné sa cause. Or à défaut de l'avoir fait, son grief lié au fondement et au déroulement de la procédure devant l'AFC paraît irrecevable. Il serait en effet contraire au principe de la bonne foi en procédure (à ce sujet, voir ATF 142 I 155 consid. 4.4.2) qu'un justiciable puisse valablement soulever un tel grief devant le Tribunal fédéral, alors qu'il n'a entrepris aucune démarche à ce sujet devant l'instance précédente. En tout état de cause, l'argumentation présentée par le recourant est manifestement mal fondée. Il a en effet eu connaissance des circonstances sur lesquelles se fondait la requête de l'AFC en ouverture d'une procédure au sens des art. 190 et ss LIFD. On constate en effet que le rapport du 20 décembre 2021 de la DAPE contient une section intitulée "soupçons fondés" qui relate sur près de deux pages lesdites circonstances (articles parus dans la presse, accès à la procédure pénale, entretien avec le contribuable) et que c'est "sur cette base et en date du 13 mars 2017" que le Chef du Département fédéral des finances a autorisé l'AFC à mener une enquête. Or le recourant ne prétend pas ne pas avoir eu accès à ce rapport, qui résumait les éléments sur lesquels la demande au Chef du Département fédéral des finances avait été effectuée (sur le droit d'accès au dossier en lien avec le droit d'être entendu au sens de l' art. 29 al. 2 Cst. , cf. arrêt 9C\_578/2023 du 27 novembre 2023 consid. 7.3 et les références). Bien au contraire, on constate que dans sa réclamation du 20 janvier 2022, le recourant a explicitement commenté ce document de la DAPE.

#### **E. 7.1**

Le contribuable reproche ensuite à la cour cantonale d'avoir violé l'interdiction du déni de justice ( art. 29 al. 1 Cst. ). Il l'avait informée par un courrier urgent du 25 avril 2023 de la découverte de nouveaux éléments de nature à remettre en question la validité de la procédure, à savoir un soupçon de risque de collusion impliquant l'inspecteur de la DAPE en charge de l'affaire et la dénommée J.\_\_\_\_\_. Or la Cour de justice n'avait traité son grief que sous l'angle des règles sur la récusation, alors qu'il avait également invoqué une argumentation fondée sur la nullité de la décision. Elle avait dès lors omis de traiter un grief qu'il avait soulevé.

#### **E. 7.2**

Contrairement à ce que prétend le contribuable, la Cour de justice n'a pas commis de violation de l' art. 29 al. 1 Cst. , puisqu'elle a statué sur ses conclusions. En réalité, le recourant se plaint d'une violation de l' art. 29 al. 2 Cst. , sous l'angle de la motivation de l'arrêt entrepris. Ce grief est mal fondé puisque la juridiction cantonale s'est effectivement prononcée sur le motif auquel le recourant se réfère (sur l'absence d'obligation de la part de l'autorité de traiter tous les moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, cf. par exemple ATF 142 II 154 consid. 4.2 et les références). En effet, elle a considéré que le contribuable ne pouvait pas se prévaloir de la nullité des décisions entreprises en raison du fait que, selon un article d'un media auquel il renvoyait, c'était lui-même qui aurait approché J.\_\_\_\_\_, afin de "corrompre les fonctionnaires de la DAPE". Partant, le contribuable se prévaudrait dans ce cas de sa propre faute pour tenter d'obtenir l'annulation, voire la nullité de la procédure. Or un tel comportement serait contraire au principe de la bonne foi et ne

mériterait pas d'être protégé (cf. arrêt 2C\_17/2008 du 16 mai 2008 consid. 6.2). En instance fédérale, le recourant ne conteste pas ce raisonnement, auquel il n'y a du reste rien à ajouter. Le grief tombe à faux.

### **E. 8.1**

Le recourant conteste ensuite l'appréciation anticipée des preuves telle qu'effectuée par la Cour de justice, qui aurait refusé à tort d'auditionner plusieurs témoins. Il y voit une violation des art. 29 al. 2 Cst. , 115 LIFD et 41 al. 2 LHID.

### **E. 8.2**

On rappellera que 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. En matière d'imposition directe, ces principes sont concrétisés par les art. 114 et 115 LIFD , ainsi que par l' art. 41 LHID et, dans le canton de Genève, par les art. 17 et 18 LPFisc. Les art. 115 LIFD 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. ( ATF 144 II 427 consid. 3.1.1; arrêt 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 7.2.1 et la référence). 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. En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a 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 en tire des conclusions insoutenables ( ATF 145 I 167 consid. 4.1; arrêt 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 7.2.1 et la référence).

### **E. 8.3**

Selon ses constatations, la Cour de justice a convoqué deux des septante-sept témoins dont l'audition était requise, soit H.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_. Ces deux témoins n'avaient toutefois pas déféré à la convocation, mais avaient produit des déclarations écrites. S'agissant des autres témoins, la juridiction cantonale ne les a pas convoqués, au motif, pour certains, que leur témoignage n'aurait pas de valeur probante décisive en l'occurrence. Ils n'auraient que pu confirmer des faits non contestés ou des faits déjà abondamment prouvés par pièce, alors que d'autres témoins étaient des personnes ayant des liens de subordination, d'amitié ou de partenariat en affaires avec le recourant. S'agissant spécifiquement de l'audition de E.\_\_\_\_\_, elle devait être refusée notamment eu égard au contentieux qu'il avait avec le contribuable. En outre, la plupart des témoins dont l'audition était demandée auraient pu confirmer les déplacements et les séjours décrits jour après jour dans l'acte de recours, qui étaient déjà confirmés par d'autres éléments du dossier; une confirmation orale n'était pas nécessaire. S'agissant en particulier des séjours susceptibles d'être litigieux, soit ceux effectués à V.\_\_\_\_\_ (France), les témoignages proposés n'auraient pas pu permettre de se rapprocher de la vérité: il n'était en effet pas contesté que le recourant avait

passé entre 2009 et 2015 un certain nombre de jours à V.\_\_\_\_\_, si bien que même en additionnant les séjours invoqués, les confirmations orales n'auraient pas permis de confirmer l'intégralité de ceux-ci.

#### **E. 8.4**

En premier lieu, lorsque le recourant allègue que plusieurs témoignages permettraient de démontrer qu'il n'était ni actif professionnellement ni présent à Genève, il ne saurait être suivi. En effet, la cour cantonale a constaté sur la base de nombreuses correspondances (et sans que cela ne soit contesté par le recourant) que celui-ci s'était trouvé tant de manière générale à Genève qu'en particulier dans son bureau de l'avenue de U.\_\_\_\_\_ situé dans cette ville (cf. consid. 9.2 p. 63 à 65 de l'arrêt cantonal). Dès lors, la juridiction cantonale disposait de suffisamment d'éléments pour forger sa conviction concernant la présence et l'activité du recourant à Genève et a motivé son appréciation de manière exempte d'arbitraire sur la base "d'une abondance de pièces". Ensuite, lorsque le contribuable se réfère à l'audition de L.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ pour alléguer que toutes les activités en matière d'art s'étaient déroulées hors de Suisse (soit entre T.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_ et Z.\_\_\_\_\_ durant les périodes fiscales litigieuses), il ne démontre pas davantage que la cour cantonale aurait versé dans l'arbitraire en ayant renoncé à l'audition de ces témoins. Le recourant ne remet en effet pas en cause que, s'agissant de ses relations économiques, la cour cantonale a constaté qu'il continuait de mener une partie de ses affaires depuis Genève, à l'aide notamment de l'intermédiaire M.\_\_\_\_\_ (cf. consid. 10.5 p. 83 de l'arrêt cantonal). À cet égard, le recourant n'allègue pas que l'audition du prénommé M.\_\_\_\_\_ serait propre à remettre en cause cette constatation ou les constatations cantonales relatives aux divers lieux de ses activités, qui se fondent également sur de nombreux documents écrits. Par ailleurs, les autres remarques du recourant en lien avec l'audition de E.\_\_\_\_\_, soit en particulier au sujet du règlement de leur conflit et sur le fait que ce témoin ne serait pas difficile à contacter, ne sont pas pertinentes pour la résolution de la cause sous l'angle du droit matériel. Dans ce contexte également, la Cour de justice disposait de documents écrits suffisants pour fonder ses constatations quant à la présence du recourant à Genève, notamment pour rencontrer M.\_\_\_\_\_. Le refus d'entendre le témoin proposé par le recourant n'est dès lors pas arbitraire. Pour le surplus, les autres reproches du recourant en lien avec l'appréciation anticipée des preuves effectuée par les juges cantonaux consistant en un refus injustifié d'entendre des témoins en lien avec un compte-rendu de ses déplacements n'est pas arbitraire. En effet, la Cour de justice a expliqué de manière convaincante les raisons pour lesquelles ce compte-rendu était sujet à caution (infra consid. 9.5) et ses constatations sur les déplacements du recourant sont fondées sur les preuves écrites recueillies par l'AFC, de sorte que ses considérations sont dénuées d'arbitraire. IV. Grief relatif à l'établissement des faits

#### **E. 9**

Le recourant reproche également à la cour cantonale d'avoir procédé à des constatations manifestement inexactes des faits sous plusieurs aspects.

##### **E. 9.1.1**

Au sujet de ses relations familiales, le recourant soutient que la Cour de justice aurait versé dans l'arbitraire en ayant constaté qu'il entretiendrait une relation "sans animosité avec sa famille, qui n'apparaît pas aussi éloignée qu'il ne le prétend". En l'occurrence, cette constatation cantonale s'ajoute à celle selon laquelle le dossier ne montrait pas une grande

proximité entre le recourant et ses parents ou sa tante. À cet égard, la juridiction cantonale s'est fondée sur les éléments suivants: le contribuable avait donné procuration à son père sur un compte bancaire, lui avait fait parvenir de l'argent sans cause professionnelle apparente, écrivait des "pense-bêtes" relatifs aux anniversaires de sa mère et son agenda contenait des insertions suggérant des rendez-vous avec cette dernière. Les juges cantonaux ont également relevé que le recourant témoignait à sa tante une confiance importante, car il lui demandait de faire ses paiements en Suisse. Par ailleurs, il lui payait un billet d'avion à l'occasion et mettait à sa disposition des sommes d'argent parfois importantes (allant jusqu'à 100'000 fr.) par le truchement de banques sans cause professionnelle apparente.

### **E. 9.1.2**

En se limitant à alléguer de manière générale que ces constatations ne se fonderaient sur aucun indice de rattachement sérieux avec la Suisse et Genève sur la base d'éventuelles relations familiales, le recourant présente librement sa propre appréciation des faits sans démontrer que les constatations cantonales seraient manifestement inexactes ou arbitraires. Il se borne en effet à reprendre un à un les éléments qui viennent d'être énoncés pour parvenir à une conclusion différente de celle de la Cour de justice, étant précisé que ses appréciations subjectives ne sont pas déterminantes dans ce contexte. À titre d'exemple, le fait que le contribuable n'ait pas trouvé le temps de rendre visite à sa tante alors qu'elle était hospitalisée dans une clinique ne suffit pas à remettre en cause la qualité des relations familiales constatée par la Cour de justice sous l'angle de l'arbitraire. En outre, on constate que le recourant a indiqué dans son mémoire de recours en instance fédérale que sa tante et son père assuraient des fonctions-clé au sein du groupe de sociétés du recourant. Or cet élément, qui met en évidence le lien de confiance unissant les membres de la famille, est de nature à corroborer la conclusion de la cour cantonale, selon laquelle le recourant entretenait des relations avec sa famille, "qui n'apparaît pas aussi éloignée qu'il le prétend" et selon laquelle il existe donc des indices concrets de relations familiales dont il convient de tenir compte dans le cadre des questions juridiques liées à l'assujettissement. Dans le même sens, on constate que le recourant se prévaut précisément de ces relations dans le but de diminuer la quotité des amendes à titre de circonstance atténuante (au sens de l' art. 48 CP ), en indiquant que la présente procédure aurait "profondément affecté [...] ses relations familiales".

### **E. 9.2.1**

Sur le plan des relations affectives, la Cour de justice a constaté que si le contribuable et H. \_\_\_\_\_ avaient cessé de faire ménage commun dès 2008, il n'en demeurerait pas moins qu'ils étaient restés non seulement en bons termes mais très proches d'un point de vue affectif. La qualité de leur relation était confirmée tant par le nombre de voyages en commun que la générosité du recourant à l'égard de H. \_\_\_\_\_, générosité qui, selon les constatations cantonales, allait "bien au-delà de la simple correction". Les juges cantonaux ont également constaté que c'était dans la maison de W. \_\_\_\_\_ (dans le canton de Genève) que le recourant s'était rendu aux côtés de la prénommée, aussitôt sa garde à vue à Monaco terminée, et que c'est dans cette maison que les enquêteurs de la DAPE avaient trouvé un certain nombre d'effets personnels appartenant au recourant. À cela s'ajoutaient des échanges téléphoniques quotidiens, qui avaient parfois lieu plusieurs fois par jour.

### **E. 9.2.2**

En premier lieu, le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il se réfère à un "résumé factuel erroné" figurant dans la partie "en fait" de l'arrêt cantonal, pour se plaindre de constatations manifestement inexactes des faits par la Cour de justice. Celle-ci n'a pas apprécié des moyens de preuve dans le contexte de ses relations affectives dans la partie en fait de son arrêt, mais exposé les faits pertinents relatifs au déroulement de la procédure. Ensuite, en alléguant qu'il n'a jamais rendu visite à H.\_\_\_\_\_ entre 2009 et 2015, qu'il n'entretenait pas avec elle de relation sentimentale, que la relation n'était qu'"à distance" et qu'il entretenait une relation amoureuse durable avec K.\_\_\_\_\_ principalement en France, le recourant ne démontre pas que la cour cantonale aurait procédé à des constatations manifestement arbitraires. En effet, les éléments auxquels le contribuable fait référence ne sont pas propres à considérer, dans leur ensemble, qu'il serait manifestement inexact d'avoir considéré qu'il était proche, d'un point de vue affectif, de H.\_\_\_\_\_ (et ce quand bien même ils n'entretenaient plus de relation amoureuse). La juridiction cantonale n'a au demeurant pas constaté de relation sentimentale entre le recourant et H.\_\_\_\_\_.

### **E. 9.3.1**

Quant aux relations sociales et les loisirs à Singapour, la Cour de justice a constaté que N.\_\_\_\_\_ et O.\_\_\_\_\_ avaient été qualifiés par un tiers "d'équipe rapprochée" et que le premier était décrit par A.\_\_\_\_\_ comme son "avocat-conseil à Singapour". En outre, le nombre de jours passés à Singapour (soit en moyenne 17,5 annuellement) ne permettait pas de concevoir des liens amicaux d'une grande intensité entretenus sur place. S'agissant de la relation avec la fille de N.\_\_\_\_\_, née en 2013 et qui était (sans que cela ne soit vraiment prouvé) la filleule du recourant, elle n'était pas davantage déterminante. En effet, les rares pièces du dossier dans lesquelles il était fait allusion à cette enfant ne permettaient pas de conclure à une proximité particulière, étant précisé que le recourant aurait également eu un filleul à Genève (ce qu'il s'était d'ailleurs bien gardé de mentionner). En outre et s'agissant d'activités sociales à Singapour (comme le karting et la chute libre en soufflerie), la cour cantonale a constaté que l'on ne pouvait compter que onze sorties documentées en sept ans, de sorte qu'elles devaient être considérées comme insignifiantes. Quant aux activités de yatching, elles n'étaient aucunement documentées.

### **E. 9.3.2**

Le recourant allègue que les sorties de karting et de saut en soufflerie avec les prénommés N.\_\_\_\_\_ et O.\_\_\_\_\_ avaient été "nombreuses", ce qui démontrerait que la relation avec ces derniers serait "solide et forte", qu'il était effectivement parrain d'une enfant à Singapour ou qu'il y avait domicilié son yacht, tout en indiquant ne pas avoir de captures photographiques de ses sorties en mer. Ce faisant, le recourant substitue uniquement son appréciation des preuves à celle de la Cour de justice et ne démontre pas l'arbitraire dans les constatations cantonales, qui reposent sur la prise en considération des éléments de fait qu'il a invoqués. D'ailleurs, les pièces auxquelles il se réfère ne prouvent tout au plus que seize sorties en karting - soit en moyenne un peu plus de deux occasions par année - ainsi que tout au plus sept événements dans la soufflerie durant les périodes fiscales litigieuses. En outre et s'agissant du bateau appartenant au recourant à Singapour, les pièces auxquelles il se réfère (contrat d'achats, preuve de virements bancaires documents relatifs aux assurances, documents officiels de la capitainerie de Singapour) ne permettent pas davantage de le suivre lorsqu'il prétend en substance avoir navigué régulièrement dans cette partie du globe, faute de toute indication quant à des dates précises d'embarquement ou de sorties nautiques, ou d'élément probant suffisant y relatif.

#### **E. 9.4**

Le contribuable reproche ensuite à la cour cantonale d'avoir constaté de manière arbitraire le nombre moyen de ses séjours passés à V. \_\_\_\_\_, en lui reprochant de les avoir minimisés. On constate tout d'abord que l'argumentation du contribuable relative à l'absence de preuve de ses séjours dans cette localité qui serait due au fait qu'il ne serait "pas un adepte des photographies" et qu'il n'avait pas à conserver (selon l' art. 958f al. 1 CO ) des documents qui remonteraient à plus de quinze ans, est sans pertinence au regard du fardeau de la preuve qui est applicable en matière fiscale. Il lui appartient d'apporter la preuve des faits de nature à réduire ou éteindre son obligation fiscale (sur ce principe, cf. ATF 148 II 285 consid. 3.1.3). Pour ensuite démontrer l'arbitraire des constatations cantonales en lien avec les séjours litigieux, le recourant se limite à renvoyer à un descriptif de chaque déplacement qu'il aurait effectué entre 2009 et 2015, à son audition du 19 décembre 2018 ou encore au fait qu'il aurait établi qu'il ne séjournait à V. \_\_\_\_\_ que de manière ponctuelle "pour se ressourcer et sur son temps libre en raison de son emploi du temps extrêmement chargé". Or de telles affirmations ne sont pas propres à démontrer que les constatations cantonales seraient arbitraires; le simple renvoi à des pièces - sans mettre en exergue les passages pertinents qui contrediraient de manière flagrante les faits retenus dans l'arrêt attaqué - ou au recours cantonal ne suffit pas. En particulier, la force probante du descriptif auquel renvoie le recourant est hautement sujette à caution, puisque la Cour de justice a constaté des paiements par carte bancaire dans des boutiques de Genève ou pour une nuit d'hôtel dans cette ville à des dates où d'après ledit compte-rendu, il était censé se trouver à V. \_\_\_\_\_. En outre, la cour cantonale a constaté qu'il n'était pas conforme à l'expérience de la vie (au vu des activités et projets professionnels "nombreux et cosmopolites") que le recourant passât "en moyenne presque vingt jours par mois retiré dans une résidence à V. \_\_\_\_\_". En tant qu'il se limite à se référer à "des séjours" que pourraient confirmer P. \_\_\_\_\_ et Q. \_\_\_\_\_, le recourant n'établit aucunement devant le Tribunal fédéral le nombre de jours qu'il aurait effectivement passés en moyenne annuelle dans cette localité.

#### **E. 9.5**

Quant aux activités professionnelles, le recourant voit à tort une omission arbitraire de la part de la Cour de justice, en ce qu'elle n'aurait pas repris "un exposé [...] de 40 pages" dans la partie "en fait" de son arrêt, puisque la cour cantonale n'a derechef pas apprécié à cet endroit certains moyens de preuve. Lorsqu'il prétend ensuite que son bureau de Genève sis à l'avenue de U. \_\_\_\_\_ "n'était pas utilisé" et qu'il n'avait plus aucun rôle opérationnel dans le groupe de sociétés lui appartenant en se fondant principalement sur des témoignages, le recourant ne démontre aucunement que la cour cantonale aurait procédé à des constatations arbitraires. La constatation cantonale selon laquelle le recourant se trouvait à Genève et qu'il y menait une partie de ses affaires est fondée de manière convaincante sur de nombreux courriels du contribuable et de certains membres du personnel de ses sociétés, lesquels font par exemple état de ce que: "j'ai pu annuler mes rendez-vous à Genève demain matin" ou encore "meeting à 10h00 avec A. \_\_\_\_\_ et R. \_\_\_\_\_ à U. \_\_\_\_\_". Ensuite, le contribuable ne saurait être suivi lorsqu'il prétend qu'en réalité le centre de ses activités professionnelles se trouvait principalement à Singapour. En effet, les longs développements en lien avec E. \_\_\_\_\_ ne sont pas propres à faire apparaître les constatations de la Cour de justice comme arbitraires. Selon ces constatations (fondées derechef sur une multitude d'échanges de courriels portant sur des

rendez-vous à Genève), le recourant venait à son bureau de l'avenue de U. \_\_\_\_\_ environ une fois par semaine, voire davantage, et continuait de mener une partie de ses affaires depuis Genève avec une présence dans cette ville d'au moins 60 jours par année. On ne saurait dès lors suivre le recourant lorsqu'il affirme que ses activités commerciales étaient déployées principalement depuis l'Asie. De plus, les griefs du contribuable en lien avec des constatations manifestement inexactes des faits en relation avec des paiements par carte bancaire, qui selon lui démontreraient une présence au contraire plus importante à Singapour qu'à Genève, manquent leur cible. La cour cantonale a en effet uniquement analysé les paiements litigieux par carte bancaire, dans le but de démontrer qu'alors que le recourant prétendait être à V. \_\_\_\_\_ selon son compte-rendu, il existait en réalité des traces de paiement à Genève dans des boutiques, des restaurants, voire dans un hôtel. Par ailleurs, le recourant ne démontre pas que la prétendue fréquence plus élevée des transactions par carte bancaire à Singapour mettrait en évidence les inexacitudes manifestes des constatations cantonales relatives au nombre moyen de jours passés dans ce lieu ou à Genève.

#### **E. 9.6**

La juridiction cantonale a de plus constaté que le paiement de l'impôt par le recourant à Singapour n'allait pas dans le sens de la création d'un nouveau domicile fiscal, puisque celui-ci ne se fondait que sur un assujettissement limité (revenus immobiliers et revenus de l'activité dépendante à Singapour). Il apparaît exact, comme le fait valoir le recourant, qu'il était au bénéfice d'un permis de résidence de sorte qu'il ne devait pas s'acquitter de l'impôt sur ses revenus mondiaux à Singapour. Cela n'est toutefois pas un élément suffisamment déterminant au regard des nombreux autres éléments objectifs relatifs à la détermination du domicile fiscal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de rectifier l'arrêt cantonal sur ce point (cf. infra consid. 10 et 11).

#### **E. 9.7**

S'agissant des assurances, des visites médicales et du domaine de la santé, le recourant reproche à la Cour de justice d'avoir "biaisé l'importance de ces faits [...] en faveur d'un rattachement à la Suisse et à Genève". Dans ce contexte, il reproche aux juges cantonaux d'avoir constaté arbitrairement qu'il avait "fortement minimisé [...] ses consultations à Genève". Le contribuable se méprend sur la nature du raisonnement de la Cour de justice sur ce point. Contrairement à ce qu'il allègue, elle n'a pas analysé les aspects litigieux relatifs au domaine de la santé pour créer un rattachement avec la Suisse, mais a uniquement fait le constat que les éléments du dossier sur ces sujets ne plaident pas en faveur de la création d'un domicile à Singapour. On ne saurait donc considérer que la Cour de justice a versé dans l'arbitraire en ayant constaté que si le recourant avait consulté des médecins à Singapour, il ne l'avait pas fait davantage qu'à Genève ou à Y. \_\_\_\_\_.

#### **E. 9.8**

Les autres griefs du recourant relatifs à une constatation manifestement inexacte des faits par la Cour de justice en lien avec l'existence d'un foyer d'habitation au sens de l'art. 4 par. 2 de la Convention du 25 novembre 1975 entre la République de Singapour et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RO 1977 117; abrogée avec effet au 31 juillet 2012 [ci-après: aCDI CH-SG]), ainsi que de l'art. 4 par. 2 de la Convention du 24 février 2011 entre la Confédération Suisse et la République de Singapour en vue d'éviter les doubles impositions

en matière d'impôt sur le revenu (CDI CH-SG; RS 0.672.968.91 [en vigueur depuis le 1er août 2012, cf. RO 2012 4509]) ne sont pas pertinents, vu ce qui suit (infra consid. 11). Il en va ainsi, en particulier, des motifs sur le caractère habitable de la villa de W.\_\_\_\_\_, soumise longtemps à des travaux de rénovation.

### **E. 9.9**

En définitive, les griefs relatifs à l'établissement manifestement inexact des faits par la Cour de justice doivent être écartés. Le Tribunal fédéral se fondera uniquement sur les constatations des juges cantonaux. V. Impôt fédéral direct a) Assujettissement

#### **E. 10.1.1**

Selon l' art. 3 al. 1 LIFD , les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ( art. 3 al. 2 LIFD ). Le domicile fiscal suppose la réunion de deux conditions cumulatives: le séjour en un lieu et l'intention de s'y établir. Le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil ( art. 23 al. 1 CC ; ATF 148 II 285 consid. 3.2.1; arrêt 9C\_496/2023 du 29 février 2024 consid. 5.1 et les références destiné à la publication).

#### **E. 10.1.2**

Selon la jurisprudence, le canton du domicile fiscal est celui dans lequel une personne a le centre de ses intérêts ("Mittelpunkt der Lebensinteressen"). Si une personne a des liens avec plusieurs lieux, son domicile fiscal est là où elle a les relations les plus étroites, ce qui se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non des déclarations ou des préférences du contribuable. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement son domicile fiscal. La détermination du canton du domicile fiscal ne peut guère se fonder sur des preuves strictes, mais résulte généralement d'un faisceau d'indices. Le point de départ de l'analyse est le lieu de résidence habituel de la personne concernée. Ses intérêts personnels, familiaux, professionnels et sociaux peuvent toutefois la lier si étroitement à un autre lieu que celui-ci apparaît comme le centre de ses intérêts personnels, même si elle y passe moins de temps. Les éléments pertinents à prendre en compte sont notamment le lieu de résidence habituel des membres de la famille (époux, enfants, parents et frères et soeurs), les relations sociales extra-familiales (par exemple la participation à la vie associative), la situation professionnelle du contribuable ou ses conditions de logement dans les différents lieux. Le fait d'avoir déposé ses papiers dans un canton n'est qu'un indice. Les différents critères doivent être pondérés en fonction de la situation personnelle de la personne concernée, dans le cadre d'une appréciation globale des circonstances d'espèce. Les faits antérieurs ou postérieurs à la période fiscale examinée ne sont pas directement pertinents, mais peuvent néanmoins être pris en compte à titre d'indices (arrêt 9C\_668/2022 du 13 novembre 2023 consid. 6.1 et les références).

#### **E. 10.1.3**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation ("rémanence du domicile"; ATF 138 II 300 consid. 3.3; arrêt 2C\_330/2021 du 3 août 2021 consid. 5.3 et les références). Il ne suffit pas, pour admettre la constitution d'un nouveau domicile, d'avoir coupé les liens avec le domicile antérieur; il faut au contraire s'être

constitué un nouveau domicile fiscal (arrêt 2C\_1021/2013 du 28 mars 2014 consid. 5.1 et les références). À ce sujet, le Tribunal fédéral a récemment précisé qu'un transfert de domicile devait être admis dans tous les cas si les relations avec un nouveau lieu apparaissent plus importantes dans une perspective globale, et ce nonobstant la persistance de relations avec l'ancien domicile (arrêt 9C\_496/2023 du 29 février 2024 consid. 5.6.5 et les références, destiné à la publication).

### **E. 10.2.1**

La Cour de justice a tout d'abord analysé la question de savoir si le recourant s'était constitué un nouveau domicile fiscal entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2015 en particulier à Singapour, comme le prétendait le recourant. S'agissant des éléments objectifs, elle a considéré que si le contribuable avait obtenu un titre de séjour singapourien, l'élément déterminant était plutôt le faible nombre de jours pendant lesquels il avait séjourné en moyenne dans ce pays, soit 17,5 par année. À cet égard, la location d'un logement luxueux ainsi que l'achat d'une résidence secondaire ne pouvaient - vu le train de vie extrêmement élevé du recourant - contrebalancer une aussi faible présence à Singapour. Les preuves relatives à la consommation d'électricité ou les factures de télécommunications n'étaient pas déterminantes. S'il est vrai que le recourant avait fait des affaires à Singapour, il ne s'agissait que d'un lieu parmi d'autres (Y. \_\_\_\_\_ ou Genève) et sa faible présence sur place montrait que la capitale asiatique ne constituait pas l'épicentre de ses affaires. D'ailleurs, la centaine de sociétés - la plupart offshore - utilisée par le recourant et ses incessants voyages autour du monde, tout comme ses bureaux dans plusieurs lieux différents ne permettaient pas de désigner un lieu unique ou même privilégié où il aurait mené ses affaires. Du point de vue privé, les juges cantonaux ont retenu une absence quasi-totale de liens affectifs et sentimentaux entretenus à Singapour. En effet, le recourant n'avait allégué aucune relation sentimentale à cet endroit. Au demeurant, ses deux relations affectives concernaient H. \_\_\_\_\_ (à Genève) et K. \_\_\_\_\_ (en France). S'agissant des liens sociaux, les prénommés N. \_\_\_\_\_ et O. \_\_\_\_\_ étaient plutôt des relations d'affaires et tout à fait ponctuelles. D'ailleurs, il arrivait au recourant de les rencontrer ailleurs qu'à Singapour, soit en particulier à Genève. Sur cet aspect, la cour cantonale a considéré que le faible nombre de jours passés à Singapour ne permettait pas au contribuable d'entretenir des liens amicaux d'une grande intensité qui auraient pu contrebalancer les relations affectives et sentimentales qui rattachaient le recourant à Genève, et dans une moindre mesure à Y. \_\_\_\_\_. Quant à la fille de N. \_\_\_\_\_, soit la filleule du recourant, la Cour de justice est parvenue à la conclusion qu'il n'existait pas avec cette enfant (née en 2013) de proximité particulière. De plus, les activités spécifiques de loisirs effectuées entre 2009 et 2015 (yachting, karting et chute libre en soufflerie) n'étaient soit pas documentées, soit n'avaient pas été fréquentes. Sur le plan médical, le recourant avait certes consulté des médecins à Singapour, mais pas plus qu'à Genève ou à Y. \_\_\_\_\_. Sur le plan des éléments subjectifs du domicile, les juges cantonaux sont parvenus à la conclusion que le recourant n'avait pas eu l'intention de s'établir dans un nouveau lieu. S'agissant de Singapour, le recourant avait déclaré vouloir "quitter Genève où il n'avait plus d'avenir". Ce nonobstant, il avait passé en 2009 (soit l'année de son départ officiel de Genève) seulement 23 jours à Singapour; on ne comprenait pas pourquoi quelqu'un qui avait manifesté une pareille disposition d'esprit de quitter la Suisse avait continué de passer pas moins de 229 nuits dans la région genevoise (Genève et V. \_\_\_\_\_) durant l'année 2009, alors que cette tendance à passer presque trois fois plus de journées par année dans cette région qu'à Singapour ne s'était pas inversée jusqu'en 2015,

loin s'en fallait. En définitive, le recourant ne s'était pas constitué un nouveau domicile fiscal à Singapour.

### **E. 10.2.2**

Pour la Cour de justice, il ne ressortait pas davantage du dossier que le recourant s'était constitué un nouveau domicile en France. Il avait en effet déclaré qu'il considérait avoir son "centre de vie à Singapour, dont [il était] en quelque sorte l'agent de promotion de l'économie [...], si bien qu'[il n'estimait] pas devoir [se] domicilier en France" et que "Y. \_\_\_\_\_ [était] la capitale mondiale de l'art et V. \_\_\_\_\_ [sa] résidence secondaire où [il assouvissait] principalement [sa] passion de la montagne". De plus, et à l'exception de sa relation sentimentale avec K. \_\_\_\_\_, le recourant n'avait pas de liens familiaux ou affectifs particuliers en France.

### **E. 10.2.3**

La juridiction cantonale a conclu qu'en application du "principe de rémanence", le recourant ne s'était pas constitué un nouveau domicile fiscal entre 2009 et 2015, de sorte qu'il restait assujéti de manière illimitée à l'impôt à son ancien domicile fiscal, à savoir Genève.

### **E. 10.3.1**

Le recourant conteste tant l'application à son cas du principe de rémanence que d'avoir conservé un domicile en Suisse. Selon lui, il n'existerait aucun indice en termes de séjours, d'activités professionnelles, de logement, de relations familiales, sentimentales et sociales qui permettrait de retenir un lien conservé avec Genève.

### **E. 10.3.2**

L'opinion défendue par le contribuable, qui soutient que "le principe de rémanence n'est d'aucun secours pour considérer qu'[il] devrait être imposé en Suisse", doit être écartée d'emblée. En effet, il n'apporte aucun argument qui commanderait de s'écarter de la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui a récemment confirmé l'application dudit principe dans des situations telles que celles du cas d'espèce (supra consid. 10.1.3; sur les conditions d'un changement de jurisprudence, cf. ATF 149 III 28 consid. 6.2.3.1 et la référence).

### **E. 10.3.3**

Ensuite, la Cour de justice a constaté sans arbitraire que, durant les périodes fiscales sous examen, le recourant n'avait passé que 17,5 jours en moyenne par année à Singapour et qu'il avait passé, de manière générale, environ trois fois plus de journées par année à Genève qu'à Singapour. C'est donc en vain qu'il se réfère aux spacieuses maisons qu'il détenait dans ce pays en tant qu'élément objectif de rattachement à Singapour, puisqu'il n'y passait que très peu de temps. La même conclusion s'impose lorsque le recourant affirme que "c'est à Singapour qu'il entretenait ses relations sociales avec ses amis". On rappellera à cet égard que s'agissant des activités de loisirs effectuées à Singapour avec ces derniers et qui ont pu être prouvées par le contribuable, elles sont extrêmement peu nombreuses et ne sauraient constituer des éléments objectifs suffisants permettant de démontrer un lien particulier avec Singapour, et ce contrairement à ce que le contribuable prétend. Pour le surplus et ainsi que la cour cantonale l'a retenu à bon droit, le contribuable n'a pas démontré de lien particulier avec l'enfant dont il est le parrain à Singapour. S'agissant du "sondage d'opinion réalisé sur le centre des intérêts du recourant entre 2009 et 2015" effectué auprès de cent personnes qu'il a pu côtoyer, il n'est d'aucun secours puisqu'il ne représente pas un élément pertinent au regard des aspects objectifs du domicile fiscal du contribuable; il s'agit en effet de

perceptions subjectives de tiers. En définitive, il n'apparaît pas que les liens tissés avec un nouveau lieu (Singapour) apparaissent plus importants que ceux qu'il a continué d'entretenir à Genève (et avec la Suisse) dans une perspective globale et au regard de l'ensemble des circonstances. À cet égard, on précisera encore que les "indices de rattachement" avec la France ne sont pas déterminants dans le cadre de la question de savoir si le recourant s'est constitué un nouveau domicile à Singapour.

#### **E. 10.3.4**

Sur le plan subjectif, en se limitant à prétendre que son intention "était claire et [qu'il] visait à se domicilier à Singapour", le recourant ne démontre pas que le raisonnement de la cour cantonale quant à l'aspect subjectif du domicile fiscal serait contraire au droit fédéral. En effet, on rappellera que le contribuable, qui avait indiqué selon les constatations cantonales vouloir "quitter Genève où il n'avait plus d'avenir", y a passé bien plus de jours en moyenne sur les périodes fiscales sous examen qu'à Singapour, et ce de manière constante. On ne saurait donc y voir une volonté de changer de domicile. En particulier, lorsqu'il allègue qu'il n'effectuait que des "stops" à Genève et que ses "points de chute" étaient "incontestablement Singapour, V. \_\_\_\_\_ et Y. \_\_\_\_\_", le recourant ne saurait être suivi. En effet, ses allégations sont contraires aux constatations cantonales et à la conclusion que les juges cantonaux en ont tiré, à savoir qu'en 2009 par exemple, il avait passé pas moins de 229 nuits dans la région genevoise (Genève et V. \_\_\_\_\_) de sorte qu'il n'était pas cohérent, du point de vue subjectif, que quelqu'un qui cherchait à quitter Genève et sa région y ait passé autant de temps.

#### **E. 10.4**

C'est partant en conformité au droit fédéral que la Cour de justice a considéré que les conditions objectives et subjectives pour admettre que le recourant s'était constitué un nouveau domicile à Singapour faisaient défaut. Sur le fondement du droit de l'impôt fédéral direct et dans une perspective globale au regard de l'ensemble des circonstances, elle a retenu à bon droit que le recourant demeurerait assujéti de manière illimitée à l'impôt à son ancien domicile fiscal, soit Genève. Sur ce point, le recours est mal fondé.

#### **E. 11**

Le recourant reproche ensuite à la cour cantonale d'avoir violé l'art. 4 aCDI CH-SG et 4 CDI CH-SG, en ayant considéré qu'il disposait d'un foyer d'habitation permanent à Genève.

##### **E. 11.1.1**

Aux termes de l'art. 4 par. 1 CDI CH-SG, "au sens de la présente Convention l'expression «résident d'un État contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujéti à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État et à toutes ses subdivisions politiques, collectivités locales ou établissements publics". Selon l'art. 4 par. 2 CDI CH-SG, lorsque, selon les dispositions du par.1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée "en cascade" (cf. arrêt 2C\_128/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.2). La let. a de cette disposition prévoit que "cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux)". Selon l'art. 4 par. 2 let. b CDI CH-SG, "si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut

pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle". Aux termes de l' art. 4 par. 2 let . c CDI CH-SG, "si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État contractant dont elle possède la nationalité". L'art. 4 par. 1 et 2 let. a et b aCDI CH-SG (applicable jusqu'au 31 juillet 2012) ont une teneur similaire.

### **E. 11.1.2**

La notion de foyer d'habitation permanent recouvre en principe toute forme d'habitation, maison ou appartement, propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée, présentant un caractère de permanence, ce qui implique qu'elle ait été aménagée et réservée à l'usage du contribuable de manière durable. En sont exclus les locaux qui ne servent qu'à des besoins de convalescence, de cure, d'études ou de sport. L'intéressé doit avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et non pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivent, est de courte durée comme le sont les voyages d'agrément ou d'affaires, d'études ou les stages dans une école (arrêts 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 9.2; 2C\_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 6.2).

### **E. 11.1.3**

En principe, un contribuable séjourne de manière habituelle dans un État contractant lorsqu'il y vit normalement et de manière prépondérante ("in dem Vertragstaat, in dem der Steuerpflichtige normalerweise und überwiegend lebt"; cf. KURT LOCHER/WALTER MEIER/RUDOLF VON SIBENTHAL/ANDREAS KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, feuillet 49, 2018, B 4.2 N° 60). Pour cette notion du séjour habituel, la durée effective de celui-ci constitue un critère déterminant. Certains auteurs précisent que la notion de séjour habituel sert à concrétiser le centre des intérêts vitaux, en ce sens qu'un séjour est "habituel" lorsqu'il sert les relations personnelles et économiques du contribuable. Ils en déduisent que ce n'est que dans le cas où un intéressé ne dispose de foyer d'habitation permanent dans aucun des deux États que la durée effective des séjours respectifs constitue le critère pertinent pour déterminer dans quel État un contribuable séjourne de façon habituelle (cf. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, n° 113, 135 et 137 ad art. 4 MC OCDE et les références; NATASSIA MARTINEZ, in Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n° 82 ad art. 4 MC OCDE; ROLAND ISMER/MICHAEL BLANK, DBA, Kommentar, 7e éd. 2021 n° 205 ad art. 4 MC OCDE).

### **E. 11.2**

On ne saurait considérer, comme l'a fait la cour cantonale, que le recourant disposait d'un foyer d'habitation à Genève au sens de la CDI CH-SG et l'aCDI CH-SG. En effet, selon les constatations cantonales, le recourant n'y a pas séjourné régulièrement au sens de la norme conventionnelle en cause, quand bien même il eût eu à sa disposition les villas de W. \_\_\_\_\_ et de X. \_\_\_\_\_, ce dont il est permis de douter compte tenu de l'argumentation du recourant à ce sujet, notamment sur l'absence d'accès libre à ces habitations. En ce sens, l'objection du contribuable qui allègue qu'un foyer d'habitation devrait être effectivement utilisé avec régularité emporte la conviction. Dans les

circonstances spécifiques liées au mode de vie du recourant, celui-ci ne restait en effet jamais longtemps à un endroit en général ou à Genève en particulier. En effet, selon les constatations cantonales qui ne sont pas remises en cause en instance fédérale, le recourant avait des "activités et des projets professionnels nombreux et cosmopolites" et faisait d'"incessants voyages d'affaires aux quatre coins du monde". Cela étant, les considérations qui précèdent valent également pour le raisonnement des juges cantonaux en lien avec l'existence d'un foyer d'habitation à Singapour. Il n'est en effet pas contesté que, toujours selon les constatations cantonales, le recourant louait un logement luxueux à Singapour et logeait également parfois en ce lieu à l'hôtel. Toutefois, le logement en question à sa disposition n'était pas occupé de manière régulière au vu du nombre moyen de jours passés par année de 17,5 à Singapour et compte tenu de ses multiples voyages dans le monde, en sus des nuits passées à l'hôtel. En d'autres termes, vu la faible présence du recourant à Singapour, il y a lieu de conclure qu'il n'occupait son logement que de manière occasionnelle et seulement pour y effectuer des séjours de très courte durée, de manière prépondérante pour y mener ses affaires. Il en découle que le recourant ne disposait pas non plus à Singapour d'un foyer d'habitation permanent, faute de l'avoir utilisé avec une certaine régularité et pour des autres motifs qui ne seraient pas liés principalement au développement de ses affaires.

### **E. 11.3**

Il convient donc d'examiner, en application de l'art. 4 par. 2 let. b CDI CH-SG et 4 par. 2 let. b aCDI CH-SG, où le recourant séjournait de manière habituelle. Indépendamment du point de savoir si le nombre de jours passés dans les différents États parties à la convention de double imposition constitue le seul critère à appliquer au regard de la notion de "séjour habituel" (supra consid. 11.1.3), il résulte des constatations de la juridiction cantonale que le recourant passait non seulement en moyenne 60 jours par an à Genève contre 17,5 à Singapour, mais que ces 60 jours effectifs en Suisse permettaient au contribuable d'y tisser des relations privées et professionnelles en lien direct avec son centre des intérêts vitaux, et ce de manière plus intensive qu'à Singapour. En effet, on rappellera à cet égard que la Cour de justice a établi - de manière à lier le Tribunal fédéral (supra consid. 9.9) - que le recourant n'avait pas de liens sociaux particuliers à Singapour, tandis que toute sa famille et son ex-compagne, avec qui il entretenait encore des liens affectifs forts, vivaient à Genève. Quant aux relations économiques, on ne pouvait pas inférer des pièces de la procédure que les affaires menées à Singapour étaient prépondérantes par rapport à celles menées depuis Genève. Partant, c'est bien à Genève que le recourant séjournait habituellement au sens de l'art. 4 par. 2 let. b CDI CH-SG et 4 par. 2 let. b aCDI CH-SG. Les conclusions des juges cantonaux selon lesquelles le recourant devait être considéré comme résident suisse au sens de l'art. 4 CDI CH-SG et 4 aCDI CH-SG et y être imposé de manière illimitée peuvent dès lors être confirmées. Cette solution ne saurait être remise en cause par le recourant lorsqu'il se limite à critiquer le raisonnement de la cour cantonale au sujet du centre de ses intérêts vitaux, en se référant à son argumentation développée en matière d'impôt fédéral direct, soit sous l'angle du droit interne uniquement. En effet, les constatations cantonales et le raisonnement y relatif en matière de détermination du centre des intérêts vitaux, qui présentent comme on vient de le voir un lien avec le séjour habituel au sens de l'art. 4 CDI CH-SG et 4 aCDI CH-SG, échappent à toute critique. En définitive et puisque le recourant était résident suisse au sens de la convention de double imposition pour les périodes fiscales sous examen, il pouvait être assujéti de manière illimitée en vertu du droit interne et singulièrement en vertu de la LIFD (supra consid. 10). b Amendes

## **E. 12**

Le contribuable critique ensuite la quotité des amendes prononcées par l'intimée et confirmées par la Cour de justice (soit 2,25 fois le montant de l'impôt soustrait pour l'infraction de soustraction consommée et 1,5 fois l'impôt soustrait pour les infractions de tentative de soustraction).

### **E. 13.1.1**

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). En cas de tentative de soustraction, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée ( art. 176 al. 2 LIFD ; sur la tentative de soustraction, cf. arrêt 2C\_81/2022 et 2C\_102/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10). Le montant de l'impôt soustrait constitue le premier élément de fixation de la peine. Celle-ci doit ensuite être fixée selon le degré de faute de l'auteur. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en règle générale au montant de l'impôt soustrait. En cas de faute grave, l'amende doit donc en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse (CP; RS 311.0) qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la LIFD ne contienne des dispositions sur la matière (cf. art. 333 al. 1 CP ). Conformément à l' art. 106 al. 3 CP , l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l' art. 47 CP s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l' art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal ( ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et 7.2.2 et les références).

### **E. 13.1.2**

L' art. 54 CP - dont le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion d'examiner la portée en matière d'amendes pour soustraction fiscale en matière d'impôts directs (cf. arrêt 2C\_508/2014 du 20 février 2015 consid. 7) - prévoit que si l'auteur a été directement atteint par les conséquences de son acte au point qu'une peine serait inappropriée, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine. Pour que cette disposition soit applicable, il faut que l'atteinte subie par l'auteur soit la conséquence directe de son acte et qu'elle soit telle qu'il faille admettre que l'auteur a déjà été suffisamment puni, de sorte qu'une autre sanction ne se justifie plus. Est notamment atteint directement par les conséquences de son acte, celui qui subit des lésions physiques ou psychiques causées à l'occasion d'un accident qu'il a provoqué. En revanche, les désagréments dus à l'ouverture d'une instruction pénale, le paiement de frais de procédure, la réparation du préjudice, ainsi que la dégradation de la situation financière, le divorce ou le licenciement consécutifs à l'acte délictueux, ne constituent que des conséquences indirectes de l'infraction, sans pertinence au regard de l' art. 54 CP (arrêt 6B\_289/2020 du 1er décembre 2020 consid. 13.2 et les références).

### **E. 13.1.3**

On rappellera que 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. 13.2**

La Cour de justice a considéré que le montant des amendes était justifié. Les montants soustraits qui avoisinaient près de 200'000'000 fr. étaient considérables et les infractions s'étendaient sur près de sept périodes fiscales. Le recourant avait mis en place des structures complexes et opaques, impliquant presque une centaine de sociétés. On ne pouvait par ailleurs pas parler de bonne collaboration de la part du contribuable, qui avait notamment attendu le plus tard possible pour fournir des informations et des pièces. Jouissant déjà d'une situation financière très aisée même avant le début de son enrichissement considérable en lien avec son commerce d'oeuvres d'art, le recourant avait par ailleurs agi en étant motivé par l'appât de profits toujours plus grands. Les conséquences invoquées par le recourant (soit avoir perdu l'envie de tout loisir ou rencontre amicale, conséquences sur sa santé, avoir perdu tout avenir professionnel dans le commerce d'art et avoir vendu à perte ses participations dans certaines sociétés) n'étaient pas pertinentes. En effet, elles ne résultaient pas de la commission de l'infraction, mais bien plus de l'ouverture des procédures qui s'en étaient suivies.

### **E. 13.3**

Le recourant reproche à la cour cantonale d'avoir tenu compte à tort du montant de l'impôt "prétendument soustrait" à la fois pour fixer le montant de l'amende selon la règle de l' art. 175 al. 2 LIFD et comme facteur multiplicateur pour l'augmenter de 1 à 2,25. Le recourant soutient également qu'il conviendrait de prendre en considération au titre de l' art. 47 CP , voire 54 CP, notamment les conséquences de la procédure largement relayées par la presse sur sa position sociale et ses relations familiales, ainsi que sur sa position économique. En outre, l'énergie qu'il aurait dépensée à se défendre contre les infractions fiscales aurait atteint sa santé de manière sérieuse. Par ailleurs, le montant des amendes tel que confirmé par la Cour de justice serait particulièrement inéquitable au regard de ce qui a été notamment jugé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023. Il s'ensuivrait qu'une correction des amendes prononcées contre lui s'imposerait en application de l' art. 4 CC . Il demande au Tribunal fédéral "d'intervenir pour redresser cette situation".

### **E. 13.4**

Contrairement à ce qu'affirme le recourant, les juges cantonaux n'ont pas excédé leur pouvoir d'appréciation en confirmant le montant des amendes prononcées en l'espèce. Considérées dans leur ensemble, les constatations de la Cour de justice font apparaître une lourde culpabilité du recourant, celui-ci ne contestant au demeurant pas celles sur l'intensité de sa volonté délictueuse et sur les motivations qui sous-tendaient son comportement. De plus, les conséquences que le contribuable invoque pour diminuer sa peine ne sont que des conséquences indirectes qui ne sont pas pertinentes dans le cadre de l'application de l' art. 54 CP (supra consid. 13.1.2). C'est par ailleurs en vain qu'il prétend que les juges précédents auraient utilisé à deux reprises le montant d'impôt élué pour fixer l'amende (une fois pour la quotité de base et une seconde fois pour la multiplier). En effet, le raisonnement du TAPI auquel la Cour de justice se réfère concernait l'existence d'une circonstance aggravante

relative à la durée de l'infraction, laquelle a été évoquée "en lien avec des montants importants" sans que ceux-ci ne soient repris comme élément aggravant. Enfin, les références que fait le recourant à d'autres affaires dans lesquelles des amendes moins élevées auraient été prononcées ne lui sont d'aucun secours, puisque les circonstances de ces cas étaient nécessairement différentes de sa propre situation. Les griefs sont dès lors mal fondés.

#### **E. 14**

Il suit de ce qui précède que le recours doit être écarté en matière d'IFD en lien avec les périodes fiscales 2009 à 2015. VI. Impôts cantonaux et communaux

#### **E. 15.1**

L'art. 2 al. 2 aLIPP-I et 2 al. 2 LIPP correspondent à l'art. 3 al. 2 LHID, lequel est similaire à l'art. 3 al. 2 LIFD. De plus, la prise en compte d'une perspective globale au regard de l'ensemble des circonstances ("principe de rémanence") est également pertinente pour les ICC (cf. arrêt 2C\_330/2021 du 3 août 2021 consid. 5.3 et la référence). Partant, les considérations qui ont été développées en matière de domicile pour l'IFD sont applicables mutatis mutandis aux ICC des périodes fiscales sous examen.

#### **E. 15.2**

Il en va de même en ce qui concerne les amendes prononcées en lien avec les ICC car l'analyse du Tribunal fédéral est effectuée de la même manière pour l'amende fédérale que pour l'amende cantonale et communale, les mêmes principes s'appliquant pour les deux types d'impôts (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.2). Au demeurant, l'art. 69 LPFisc qui réprime la soustraction consommée prévoit une réglementation similaire à celle de l'art. 175 al. 2 LIFD (cf. art. 56 al. 1 LHID). Il en est de même s'agissant de la tentative de soustraction d'impôt (cf. art. 70 al. 2 LPFisc et 56 al. 2 LHID en lien avec l'art. 176 al. 2 LIFD).

#### **E. 15.3**

Le recours doit donc être également écarté en matière d'ICC en lien avec les périodes fiscales 2009 à 2015. VII. Conclusion, frais et dépens

#### **E. 16.1**

Privé de fondement, le recours doit être rejeté. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). 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 doive émettre de nouveaux bordereaux n'y change rien, car le renvoi ne porte que sur le calcul (cf. arrêt 9C\_368/2023 du 25 octobre 2023 consid. 14.2 et les références; voir aussi ATF 138 I 143 consid. 1.2).

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