

# **BGer 9C\_368/2023 vom 25. Oktober 2023**

Bundesgericht, 2023-10-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_368\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_368_2023)

FR: TF 9C\_368/2023 du 25 octobre 2023

IT: TF 9C\_368/2023 del 25 ottobre 2023

## **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 31 août 2022 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 2008, tenant compte des rectifications qu'elle a admises (consid. 15 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 ( 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 ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours, les autres conditions de recevabilité étant réalisées.

### **E. 1.4**

Aux termes de l' art. 99 al. 1 LTF , aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente.

A l'appui de sa réponse, l'AFC produit une décision du 19 avril 2023 de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral (ci-après: TPF). Cette décision se prononce sur une plainte du contribuable visant à retrancher certaines pièces saisies par l'AFC lors de la perquisition effectuée le 19 avril 2017, au motif qu'elles seraient couvertes par le secret professionnel de

l'avocat. Indiquant approuver cette décision, qui n'a pas fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral, l'AFC fait valoir que les pièces sur lesquelles elle s'est fondée afin d'établir son rapport d'enquête du 13 mai 2020 (et qui a été utilisé par l'intimée dans le cadre de sa procédure) n'ont pas fait l'objet d'un ordre de retranchement du Tribunal pénal fédéral. Partant, le grief du recourant y relatif devrait être écarté.

Bien que cette pièce soit postérieure à l'arrêt attaqué, elle est recevable puisqu'elle contient des faits résultant d'une autre procédure concernant le recourant, qui peuvent être considérés comme des faits connus du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224 consid. 5.1; GRÉGORY BOVEY, in Commentaire de la LTF, 3

e éd. 2022, n° 16 ad art. 99 LTF ). Ainsi et dans la présente affaire, la décision de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral BV.2022.46-47 du 19 avril 2023, selon laquelle seules les pièces 800.109.001 à 020, 800.109.129 à 132 et 800.109.172 à 185 (F.\_\_\_\_\_001) doivent être retirées du dossier de la Division Affaires pénales et enquêtes de l'AFC au motif qu'elles pourraient être couvertes par le secret professionnel de l'avocat, pourra être prise en compte d'office (voir infra consid. 9).

### **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. 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).

II. Objet du litige, droit applicable et prescription

### **E. 3**

Le litige porte sur la conformité au droit du rappel d'impôt et des amendes IFD et ICC, prononcés par l'intimée et confirmés sur le principe par la Cour de justice, pour la période fiscale 2008.

#### **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\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

Par conséquent, en matière d'IFD, c'est la LIFD dans sa teneur en 2008 qui est applicable à la période fiscale litigieuse. 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 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/GE; rs/GE D 3 17) et par la LHID, dans leur teneur en vigueur pendant la période litigieuse.

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. 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 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 6).

##### **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 concernant la période fiscale 2008 a été notifié au recourant le 14 avril 2015 tant pour l'IFD que pour les ICC. Partant, l'ouverture de la procédure a été introduite dans le délai de dix ans après la fin de la période fiscale litigieuse et le droit de procéder au rappel d'impôt n'est pas périmé au jour où le présent arrêt est rendu.

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

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. L'Administration fiscale a en effet rendu une décision y relative le 13 décembre 2018 (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 l'art. 77 al. 2 LPFisc diffère de l' art. 58 al. 3 LHID [cf. art. 72 LHID ; cf. arrêt 2C\_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4.1 non publié in ATF 149 II 74 ). 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], ainsi que l' 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]).

### III. Grieffs formels

#### **E. 6.1**

Dans un premier grief d'ordre formel, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu en lien avec le défaut de motivation qui affecterait la décision sur réclamation de l'intimée, au motif qu'elle ne serait "nullement détaillée" et ne lui permettrait pas de "vérifier les chiffres des reprises". A cet égard, la cour cantonale aurait en substance retenu à tort que les reprises prononcées par l'autorité de taxation se fondaient sur le rapport de l'AFC, qui était lui-même suffisamment détaillé.

#### **E. 6.2**

Le droit d'être entendu, garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision. La motivation d'une décision est suffisante, au regard du droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , lorsque l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle 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 142 II 154 consid. 4.2; 139 IV 179 consid. 2.2; 138 I 232 consid. 5.1).

#### **E. 6.3**

Le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il affirme qu'il n'est pas parvenu à comprendre "la composition des rendements de fortune mobilière" qui lui ont été imputés par l'intimée dans la décision sur réclamation litigieuse. En effet et comme l'a retenu la cour cantonale, il a compris le détail des calculs effectués puisqu'il en a critiqué le résultat de manière circonstanciée, et ce notamment déjà devant le TAPI. Le recourant a en effet procédé à des comparaisons entre les reprises effectuées par l'Administration fiscale et le résultat de ses propres calculs et a produit à cet égard devant le TAPI des pièces et des tableaux intitulés, dans la liste accompagnant le bordereau de pièces, "comparatif entre le Rapport d'enquête Dape et totaux afc et montants réels" ou encore "détai[l] des rectificatifs & justificatifs pour" E.\_\_\_\_\_ Ltd et D.\_\_\_\_\_ Ltd. On relèvera en outre que la cour cantonale s'est attachée à analyser de manière circonstanciée les diverses reprises effectuées en lien avec le fondement juridique de leur imposition. L'allégation du recourant selon laquelle l'autorité précédente n'aurait pas compris cet aspect du litige est dénué de fondement.

#### **E. 7**

Le recourant se plaint également de ce qu'en déclarant irrecevable son écriture du 13 avril 2023 au motif qu'elle aurait été déposée après l'expiration du délai raisonnable dans lequel une partie est admise à exercer son droit inconditionnel à la réplique, la cour cantonale aurait violé à nouveau son droit d'être entendu.

Ce grief apparaît d'emblée mal fondé. La Cour de justice a certes indiqué écarter l'écriture du 13 avril 2023 ainsi que les pièces produites, mais elle a néanmoins apprécié ces documents. Elle a considéré qu'ils n'apportaient pas d'éléments permettant de modifier son appréciation en lien avec l'activité indépendante en France alléguée par le recourant. Il suffit à ce stade (voir infra consid. 10) de nier la violation du droit d'être entendu (sur le droit de répliquer spontanément [ ATF 146 III 97 consid. 3.4.1; 138 III 252 consid. 2.2]).

### **E. 8.1**

Invoquant derechef la violation de son droit d'être entendu, le recourant reproche à la Cour de justice de ne pas avoir reconnu qu'une décision formelle de taxation aurait dû lui être notifiée au cours des procédures cantonales de première et deuxième instance. Une nouvelle décision s'imposait puisque les éléments que l'intimée avait admis successivement en sa faveur devant les deux instances cantonales "étaient nullement détaillées" et ne "fixai[en]t pas les éléments requis par l' art. 131 LIFD ".

### **E. 8.2**

Cette argumentation est privée de fondement. La juridiction cantonale a considéré que l'intimée avait expressément admis dans sa réponse devant le TAPI accepter les charges liées aux comptes n° xxx, yyy, zzz et www, ainsi qu'à l'augmentation d'une provision, en sus d'annuler des reprises en lien avec des achats passés dans le compte n° vvv. A cet égard, le TAPI a retenu que puisque l'administration s'était engagée à rectifier les points précités, il en découlait une réduction correspondante des rappels d'impôt et des amendes. Partant, il a rendu un dispositif clair: il a annulé la décision sur réclamation - contrairement à ce que prétend le recourant - et les bordereaux correspondants; il a également renvoyé la cause à l'intimée pour qu'elle établisse des nouveaux bordereaux "dans le sens des considérants". Ce dispositif donnait clairement l'instruction à l'Administration fiscale de tenir compte, dans ses nouvelles décisions à venir, des facteurs imposables qu'elle avait admis devoir modifier en procédure.

Partant, on peine à comprendre en quoi ce procédé violerait le droit d'être entendu du recourant, puisque les éléments fiscaux dont l'Administration fiscale a admis la modification sont univoques et compréhensibles. Elle s'est ainsi référée au tableau comparatif présenté par le recourant en détaillant les montants qu'elle admettait. Le même raisonnement s'applique

mutatis mutandis aux facteurs que l'Administration fiscale a accepté vouloir prendre en compte en faveur du contribuable devant la Cour de justice pour l'année 2008.

### **E. 8.3**

Le recourant invoque également une violation des art. 67 al. 1 et 2 DPA (RS 313.0) ainsi que des art. 69 al. 2 de la loi genevoise du 12 septembre 1985 sur la procédure administrative (LPA/GE; rs/GE E 5 10), au motif qu'en application de ces dispositions, le TAPI aurait dû exiger de l'autorité qu'elle émette et notifie au cours de la procédure des bordereaux de taxation complets. A défaut, il aurait violé les principes sur l'effet dévolutif du recours.

Outre le fait que les art. 67 al. 1 et 2 DPA - qui concernent l'opposition dans le cadre d'un mandat de répression ou d'une ordonnance de confiscation - et l' art. 69 al. 2 LPA /GE - qui prévoit notamment que l'autorité peut modifier la décision au détriment du recourant - ne s'appliquent manifestement pas au cas d'espèce, l'argumentation du recourant sur l' art. 67

al. 2 LPA /GE n'emporte pas la conviction, pour autant que l'on considère qu'elle respecte les exigences accrues de motivation en tant qu'il critique l'application du droit cantonal (supra consid. 2.1).

En effet, selon l' art. 67 al. 2 LPA /GE, l'autorité de première instance peut, en cours de procédure, reconsidérer ou retirer sa décision. En pareil cas, elle notifie, sans délai, sa nouvelle décision aux parties et en donne connaissance à l'autorité de recours. Or il n'apparaît pas, sous l'angle de l'arbitraire, que cette disposition formulée de manière potestative obligerait l'administration à rendre une nouvelle décision en cours d'instance lorsqu'elle acquiesce à une partie des conclusions du recours et déclare "accepter de tenir compte" de certains montants allégués par le recourant. Il suffit que l'autorité judiciaire, précisément en vertu de l'effet dévolutif du recours, prenne acte de l'admission du recours correspondante. Le grief est mal fondé.

#### IV. Arbitraire dans l'établissement des faits

##### **E. 9.1**

A l'occasion des perquisitions qu'a menées la DAPE, elle a versé au dossier des documents contenus dans une "Data Room Avocats" (soit une collection de documents) créée en 2015 par le contribuable. Ces documents ont notamment servi à l'établissement du rapport de la DAPE daté du 13 mai 2020. Alors que la cour cantonale a considéré que le contribuable n'avait pas exposé quelles pièces contenues dans cette "Data Room Avocats" et utilisées par l'Administration fiscale seraient couvertes par le secret professionnel de ses avocats, le recourant se plaint à cet égard d'une constatation manifestement arbitraire des faits. Il fait valoir que la table des annexes jointe au rapport d'enquête du 13 mai 2020 indiquerait sans conteste que des pièces issues de la "Data Room Avocats" et portant le préfixe "F. \_\_\_\_\_" auraient été utilisées sans droit par l'AFC, puisqu'elles étaient protégées par le secret professionnel de l'avocat.

##### **E. 9.2**

Il convient d'office de constater (cf. art. 105 al. 2 LTF ) qu'au ch. 3 du dispositif de sa décision du 19 avril 2023, qui peut être prise en considération (supra consid. 1.4), le Tribunal pénal fédéral a ordonné que soit retranché 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 "F. \_\_\_\_\_ 001". Selon le Tribunal pénal fédéral, le retranchement de ces pièces se justifiait 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 (le contraire aurait eu pour conséquence qu'elles n'auraient plus été protégées par ce secret [cf. Décision de la Cour des plaintes du TPF BV.2022.46-47 du 19 avril 2023 consid. 3.12]). Or on constate que le rapport du 13 mai 2020 de la DAPE, dans sa table des annexes ou dans le corps du texte étayant les résultats des investigations de l'administration, ne fait pas mention des pièces dont le Tribunal pénal fédéral a ordonné le retranchement. Partant, on doit constater que l'AFC n'a pas utilisé, pour l'établissement de son rapport du 13 mai 2020, de pièces étant couvertes par le secret professionnel de l'avocat. Du reste, le recourant ne prétend pas que l'intimée les aurait directement utilisées dans le cadre de sa procédure. Partant, le grief y relatif est privé de fondement. Il en va de même des griefs en lien avec l'impossibilité d'exploiter les documents litigieux puisqu'ils seraient protégés par le secret professionnel selon les art. 6 et 8 CEDH et 13 al. 1 de loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (LLCA; RS 935.61), ainsi que sur la base de l'art. 24 par. 1 de

l'Accord de libre-échange du 26 juin 2002 entre les Etats de l'AELE et la République de Singapour (RS 0. 632.316.891.1).

### **E. 9.3**

Au sujet de l'existence d'un établissement stable à Q.\_\_\_\_\_, le recourant reproche encore aux juges cantonaux une interprétation manifestement inexacte de son courrier du 1er mars 2016 adressé à l'Administration fiscale. Ceux-ci auraient en effet constaté à tort que si le recourant reconnaissait dans ce pli avoir un bureau dans cette ville, il n'avait en revanche pas allégué y exercer son activité professionnelle. Ce grief est privé de fondement. La cour cantonale a en effet apprécié sans arbitraire le contenu du courrier en cause: elle n'avait pas à tenir compte d'éléments qui n'y figuraient pas. On ajoutera à cet égard que le recourant, dans son mémoire en instance fédérale, indique qu'il "ne considérait pas lui-même à cette époque avoir exercé son activité indépendante au travers d'une entreprise à Q.\_\_\_\_\_" (mémoire de recours, p. 20).

V. Impôt fédéral direct

### **E. 10**

Le recourant reproche tout d'abord à la Cour de justice d'avoir refusé de reconnaître que, durant la période fiscale sous examen, il a exercé une activité indépendante au travers d'une entreprise à Q.\_\_\_\_\_.

#### **E. 10.1**

On rappellera que selon l' art. 6 al. 1 LIFD , l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger. La notion d'établissement stable de l' art. 6 LIFD recouvre, selon la définition qu'en donne l' art. 4 al. 2 LIFD , toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité commerciale substantielle d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale. L'ensemble des structures commerciales incluses dans la notion fiscale d'établissement stable ont pour caractéristique qu'elles sont, du point de vue du droit commercial, dépourvues de la personnalité juridique (cf. ATF 142 II 113 consid. 7.3 et les références; arrêt 2C\_729/2019 du 7 juillet 2020 consid. 4.3).

Selon l'art. 7 par. 1 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) «les bénéficiaires d'une entreprise située dans un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéficiaires de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables audit établissement stable».

Selon la jurisprudence, la notion d'établissement stable de l' art. 4 al. 2 LIFD s'inspire de celle que donne l'art. 5 par. 1 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, qui peut donc, dans une certaine mesure, être utilisé, avec le commentaire qui l'accompagne, pour la définir. Toutefois, ces deux notions ne sont pas nécessairement identiques (cf. arrêt 2C\_110/2018 du 28 février 2019 consid. 3.3; STEFAN OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4e éd. 2022, n° 17 ad art. 51 DBG).

Le fardeau de la preuve de l'existence d'un établissement stable incombe au contribuable, puisque la reconnaissance d'une telle entité serait susceptible en l'occurrence de diminuer l'assiette de l'impôt (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5; arrêt 2C\_729/2019 du 7 juillet 2020 consid. 4.5 et les références).

### **E. 10.2**

En l'espèce, la juridiction cantonale s'est fondée sur plusieurs éléments pour conclure à l'inexistence d'un établissement stable à Q.\_\_\_\_\_. Elle a notamment constaté que dans les premières déclarations du contribuable (courrier du 1

er mars 2016 à l'intimée), il n'avait pas indiqué qu'il aurait exercé une activité d'indépendant uniquement à travers son bureau à Q.\_\_\_\_\_ et sa comptabilité, relative aux exercices 2005 à 2008, ne faisait pas mention d'un tel établissement stable dans cette ville. En outre, le recourant avait indiqué dans un courrier adressé en juillet 2007 au Ministère public de la Confédération que toutes les ventes d'oeuvres d'art aux époux C.\_\_\_\_\_ avaient été conclues et instrumentées à Genève et que les relations entre ces protagonistes avaient continué de s'y ancrer. A cet égard, les conventions de vente des oeuvres d'art prévoyaient des clauses de for à Genève, ainsi que l'application du droit suisse ce qui ne corroborait pas l'existence d'une activité indépendante en France. Les pièces produites en instance cantonale ne permettaient pas davantage de remettre en cause ce constat. Ainsi, l'acte de vente du bien immobilier sis à Q.\_\_\_\_\_ ne permettait pas de déduire une destination commerciale de celui-ci; cet immeuble avait du reste fait l'objet d'une taxe d'habitation, dont il était notoire qu'elle n'était pas perçue sur des immeubles commerciaux. S'agissant de l'emploi de personnel, le recourant avait déclaré que le dénommé G.\_\_\_\_\_ était le gestionnaire du "bureau-galerie" à Q.\_\_\_\_\_. Or il apparaissait notamment, bulletins de paie à l'appui, que celui-ci fournissait bien plutôt des services à la personne, en qualité de "Maître d'Hôtel extra". Par conséquent, il n'exerçait pas d'activité de gestionnaire du "bureau-galerie" dans le contexte d'une activité indépendante du recourant.

La Cour de justice, procédant également à une appréciation anticipée des preuves relatives à la prétendue existence d'un établissement stable en France, a renoncé à l'audition de plusieurs témoins dont des attestations avaient été produites à l'appui de la détermination spontanée du recourant. S'agissant de H.\_\_\_\_\_, qui aurait oeuvré en qualité d'assistante personnelle du recourant, la Cour de justice a notamment constaté que les échanges de courriel entre ces deux personnes provenaient de l'adresse électronique de la prénommée, qui était rattachée à I.\_\_\_\_\_ SA (soit une société dont le recourant était l'actionnaire unique). Partant, elle ne travaillait pas en lien avec une quelconque activité lucrative indépendante du recourant. Quant à l'audition du dénommé J.\_\_\_\_\_, elle ne s'avérait pas nécessaire, puisqu'il ne ressortait pas de son attestation qu'il aurait reçu des instructions ou aurait été placé sous la surveillance de celui-ci. L'audition du dénommé K.\_\_\_\_\_ n'était pas davantage nécessaire, puisque celui-ci avait indiqué que le recourant recevait des clients dans son bureau à Q.\_\_\_\_\_ du "petit matin au soir", alors même que le contribuable avait déclaré exercer une activité salariée de 100 % à Genève pour la période correspondante. En outre, le témoignage du chauffeur du recourant L.\_\_\_\_\_ (qui amenait dans des galeries d'art mais également chez le coiffeur et chez le médecin), n'était pas nécessaire puisque l'attestation écrite de sa main ne permettait pas d'établir l'existence d'un établissement stable. L'audition du commissaire-priseur M.\_\_\_\_\_ n'était pas non plus nécessaire puisque, même si celui-ci rapportait "une grande activité déployée" par le recourant, aucun indice ne permettait de considérer que celui-ci exploitât un établissement

stable à Q.\_\_\_\_\_.

### **E. 10.3**

En se limitant à résumer le contenu des attestations des personnes qu'il souhaitait faire entendre par la juridiction cantonale et en prétendant que celle-ci "n'a manifestement pas compris le sens et la portée des attestations produites" et "n'a pas saisi non plus l'utilité concrète des preuves par témoignage offertes", le recourant ne démontre pas que la cour cantonale aurait procédé à une appréciation anticipée arbitraire des preuves (sur cette notion, cf. arrêt 2C\_330/2021 du 3 août 2021 consid. 3.1 et les références). Il ne démontre pas davantage de violation du droit fédéral par la Cour de justice, en se contentant d'alléguer que "les [...] critères retenus par l'autorité précédente sont [...] sans pertinence". Au contraire et au vu des éléments constatés par les juges cantonaux, c'est en conformité avec la LIFD et la CDI CH-FR qu'ils ont considéré que le recourant n'avait pas exploité d'établissement stable à Q.\_\_\_\_\_ durant l'année fiscale litigieuse, contrairement à ce qu'il prétend. Le grief est mal fondé.

### **E. 11.1**

Le recourant prétend encore que la Cour de justice aurait mal appliqué la théorie du triangle et celle de la transparence, puisqu'elle aurait imposé, dans son chapitre fiscal, des transactions financières entre des sociétés étrangères et les montants qu'il aurait reçus à titre de prêts accordés par D.\_\_\_\_\_ Ltd.

### **E. 11.2**

La cour cantonale a considéré que la société N.\_\_\_\_\_ Ltd, dont le recourant était l'ayant droit économique, détenait D.\_\_\_\_\_ Ltd. En outre, ces sociétés n'employaient pas de personnel et étaient utilisées par le recourant pour "intercaler des intermédiaires" entre les vendeurs des oeuvres d'art dont il faisait le commerce et les acheteurs, réalisant de la sorte d'importantes plus-values. Elle a également constaté que le recourant encaissait principalement les bénéfices provenant de son montage à travers la société D.\_\_\_\_\_ Ltd. Or pour l'année 2008, cette société avait redistribué au recourant, à ses autres sociétés ainsi qu'à des proches près de 100'000'000 fr., et ce sans justification commerciale. S'agissant spécifiquement de la question de l'existence de prêts octroyés au recourant par D.\_\_\_\_\_ Ltd, les libellés des virements - "retrait", "virement" ou "virement selon instruction" - ne permettaient pas de conclure que les sommes transférées constituaient un prêt. De plus, les opérations "intergroup[e]", à savoir celles effectuées entre D.\_\_\_\_\_ Ltd et les autres sociétés appartenant au recourant, n'étaient pas non plus justifiées par une contreprestation et constituaient une distribution dissimulée de bénéfices.

Cependant, N.\_\_\_\_\_ Ltd ne pouvait se voir imputer les bénéfices dissimulés distribués par D.\_\_\_\_\_ Ltd à d'autres sociétés du groupe, notamment en raison du fait que ces deux entités - tout comme les autres sociétés offshore du recourant - avaient été de "simples instruments dans la main du recourant" qui ne faisaient qu'un avec celui-ci. N.\_\_\_\_\_ Ltd n'avait aucune structure ou activité propre de sorte qu'elle n'aurait jamais procédé à ces distributions sans justification commerciale, si le recourant n'avait pas été son ayant droit économique. Partant, et en application de la théorie du triangle et de celle de la transparence, c'était à bon droit que l'intimée avait imposé dans le chapitre fiscal du contribuable les sommes litigieuses.

### **E. 11.3**

En se limitant à alléguer que les sociétés offshore étaient détenues par la société O.\_\_\_\_\_ SA - aujourd'hui radiée, mais qui disposait de locaux et de personnel propre à Genève - et qu'en conséquence les montants litigieux auraient dû être attribués à cette société genevoise en vertu des "règles sur la répartition fiscale internationale", le recourant ne démontre pas, au vu des constatations cantonales, qui lient le Tribunal fédéral, que la Cour de justice aurait violé le droit fédéral et qu'elle aurait en particulier mal appliqué l' art. 20 al. 1 let . c LIFD, la théorie du triangle (sur cette notion, ATF 138 II 57 consid. 4.2; cf. arrêt 2C\_548/2020 du 3 mai 2021 consid. 2.3 et les références) ou encore celle de la transparence (sur ce point, cf. arrêt 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 10.2.1 et les références). Le grief doit être écarté.

## VI. Impôts cantonaux et communaux

### E. 12

A l'instar de l' art. 6 al. 1 LIFD , l'art. 5 al. 1 aLIPP-I prévoit que l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité, mais ne s'étend pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton. La notion d'établissement stable, figurant aux art. 3 al. 3 aLIPP-I et 3 al. 3 LIPP est identique à celle du droit fédéral (arrêt 2C\_110/2018 du 28 février 2019 consid. 4.2). En outre, l' art. 6 al. 1 let . c aLIPP-IV relatif aux rendements de la fortune mobilière correspond aux art. 7 al. 1 LHID et 20 al. 1 let. c LIFD.

Partant, dans la mesure où la réglementation cantonale est similaire à celle qui prévaut en matière d'IFD, le raisonnement en matière d'IFD est applicable

mutatis mutandis aux ICC de la période fiscale sous examen.

## VII. Conclusion, frais et dépens

### E. 13

Ce qui précède conduit au rejet du recours, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC.

#### E. 14.1

Le recourant, qui succombe, supportera les frais de la procédure fédérale ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

#### E. 14.2

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. arrêts 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 16.2; 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.