

GE_GERICHTE ATA/686/2017 vom 20. Juni 2017

GE Cour de justice, 2017-06-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_686_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/686/2017 du 20 juin 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/686/2017 del 20 giugno 2017

Regeste

Résumé: Les éléments portés à la connaissance de l'autorité intimée étaient suffisants pour douter de la véracité des déclarations fiscales remises par le contribuable. Dans la mesure où le recourant n'a pas remis les états financiers du trust, l'autorité intimée était fondée à procéder par la voie de la taxation d'office. Sur la base du dossier, les conditions permettant d'admettre l'existence d'un trust discrétionnaire conclu à titre testamentaire par la volonté du père décédé ne sont pas établies. Tout laisse à croire que le trust a été créé à l'initiative du recourant en conservant, par le biais de la gestion des sociétés du groupe, le contrôle économique des avoirs. Il souhaitait par ce biais gérer le patrimoine sociétal, industriel ou commercial reçu de son père en dehors des actifs successoraux déclarés. L'évasion fiscale est avérée. Aucun reproche ne peut être fait à l'autorité intimée d'avoir eu, durant la procédure de rappel d'impôt, un comportement contraire à la bonne foi. Le rejet du recours par le TAPI a entraîné la confirmation des décisions sur réclamation. Elles sont entrées en force nonobstant la procédure de recours par-devant la chambre administrative. Dès lors les décisions de taxations de l'année 2001 ne sont pas prescrites. Toutefois, cela ne vaut pas en matière de sanction pénale, de sorte que le droit de sanctionner la soustraction fiscale commise lors de l'année 2001 est prescrit. La prescription n'est pas acquise pour les exercices suivants. Le montant des amendes respecte le principe de la proportionnalité. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne l'IFD et l'ICC 2001 à 2009. La taxation de l'IFD et la poursuite des infractions pénales fiscales y relatives sont soumises aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application.

Pour l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1er janvier 2010, ne s'applique qu'à partir de l'exercice fiscal 2010 (art. 72 LIPP). Le litige est donc soumis aux cinq lois cantonales que la LIPP a remplacées, désignées à l'art. 69 LIPP qui les abrogent, ainsi qu'à leur réglementation d'application. Il est également soumis aux dispositions de la LPFisc, entrée en vigueur le 1er janvier 2002, mais qui s'applique depuis lors, y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). S'agissant des sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de la LPFisc, celle-ci prévoit qu'elles sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. La LPA est au surplus applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc). 3)

Dans l'examen des recours qui leur sont soumis, tant le TAPI que la chambre administrative disposent d'un plein pouvoir d'examen. Ils peuvent à nouveau déterminer les éléments imposables, voire, après avoir entendu le

- 41/71 - A/823/2015 contribuable, modifier la taxation au détriment de celle-ci (art. 143 et 145 LIFD en matière d'IFD et art. 11 al. 1 et 54 LPFisc en matière d'ICC). 4)

Que ce soit pour la détermination de l'IFD ou de l'ICC dû par le contribuable, après contrôle de la déclaration d'impôt et après avoir effectué les investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD ; 36 al. 1 LPFisc), l'autorité de taxation fixe les éléments imposables dans une décision de taxation qu'elle notifie au contribuable (art. 131 al. 1 LIFD ; art. 46 al. 1 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et 36 al. 2 LPFisc). 5) a. Dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire pour l'IFD et pour l'ICC, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 123 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LIFD).

b. S'agissant de son devoir de collaboration, le contribuable doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). Au cours de la procédure de taxation. Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc). Il est responsable du contenu de sa déclaration d'impôt. Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans celle-ci. (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Commentaire romand LIFD, Yves NOËL/Florence AUBRY/GIRARDIN [éd.], 2017, ad art. 151, p. 1813, n. 10, et jurisprudence citée ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern des Kantone und Gemeinde ; Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], ad art. 42 LHID p. 1294, n. 22). Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 et jurisprudence citée ; 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

c. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur de ce dernier (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

- 42/71 - A/823/2015

Est également applicable le principe de la libre appréciation des preuves. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal

suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 consid. 5 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109 ch. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/1307/2015 précité consid. 5; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 416 et les nombreuses références citées).

Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables

- 43/71 - A/823/2015 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a). 6) a. Les décisions de taxation entrées en force mais inexactes peuvent faire l'objet, à certaines conditions, d'un rappel d'impôt. Lesdites conditions sont réglementées de manière similaire au plan fédéral ou cantonal. Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 1ère phr. LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

En revanche, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD ; art. 53 al. 1 in fine LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc). De même, vu la maxime d'office, si elle renonce à procéder aux

investigations nécessaires en raison d'un état de fait déclaré de manière incomplète, le lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante peut être interrompu (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Commentaire romand, op. cit., ad art. 151, p. 1813, n. 13)

b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

c. Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 ; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3).

En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du

- 44/71 - A/823/2015 Tribunal fédéral 2C_104/2008 précité consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 précité consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2014 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 4e ; ATA/1017/2015 du 29 septembre 2015 consid. 3d ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (administration fédérale des contributions, Circulaire no 21, Le droit de rappel

d'impôt et le droit pénal fiscal dans la LIFD, 7 avril 1995, ch. 2.2). De plus, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, *op. cit.*, p. 12). 7)

À teneur des art. 153 al. 3 LIFD et 60 al. 4 LPFisc, les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie à la procédure de rappel d'impôt (Hugo CASANOVA/Claude Emmanuel DUBEY, in *Commentaire romand*, *op. cit.*, ad. art. 153, p. 1819, n. 5). 8) a. En matière d'IFD, à teneur de l'art. 130 al. 2 LIFD, si, au cours de la procédure de taxation et malgré une sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être

- 45/71 - A/823/2015 déterminés avec toute la précision voulue, faute de données suffisantes, l'autorité fiscale effectue une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse. Les deux conditions précitées en constituent une seule : la seule situation de fait qui entraîne le prononcé d'une taxation d'office est l'incertitude au sujet de celui-ci (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in *Commentaire romand*, *op. cit.*, ad art. 130, p. 1707, n. 15). Pour l'ICC, cette règle est reprise à l'art. 46 al. 3 LHID et, pour le canton de Genève, à l'art. 37 al. 1 LPFisc. Ces différentes normes s'interprètent de manière analogue (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, *Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagerung*, AJP 1/2013, p. 33).

b. Ne pas avoir satisfait à ses obligations de procédure peut résider dans le fait d'une exécution imparfaite ou incomplète desdites obligations, inexécution formelle ou matérielle, les indications fournies étant incomplètes ou inexactes quant à leur contenu, sans que forcément cette imperfection soit imputable au contribuable (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in *Commentaire romand*, *op. cit.* ad. art. 130 LIFD, p. 1709 et 1710 n. 21 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, *op. cit.* p. 35). Une taxation d'office est ainsi possible si le contribuable a rempli formellement toutes ses obligations mais que, du point de vue de l'administration des incongruités subsistent, que celui-ci n'a pas pu éliminer malgré la demande qui lui a été faite (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, *op. cit.* p. 35).

c. Selon la doctrine et la jurisprudence, à la base d'une taxation d'office réside une incertitude, une carence dans la possibilité d'instruire, qui empêche l'autorité de procéder à la taxation de manière complète et exacte, car les facteurs fiscaux ou leurs parties ne sont pas fixés correctement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5 ; 2C_203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2, in RF 66/2011 p. 700 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal Suisse*, 2012, § 22, p. 522 n. 44 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in *Commentaire romand*, *op. cit.* ad. art. 130 LIFD, p. 1707, n. 15 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, *op. cit.* p. 34).

d. Le recours par l'autorité fiscale à la taxation d'office exige qu'elle notifie préalablement une sommation au contribuable d'avoir à procéder aux actes imparfaitement accomplis dans un délai donné. La sommation doit mentionner la période fiscale concernée et le détail des actes ou des documents à produire pour lesquels il est en demeure, assortie de la menace d'une taxation d'office (Isabelle ALTHAUS-HOURIET in *Commentaire romand*, *op. cit.* ad art. 130 LIFD, p. 1709, n. 18 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, § 22 p. 522 n. 45). Il ne peut lui être demandé par cette voie d'autres actes que ceux qu'il aurait dû accomplir et pour

lesquels il est en retard (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, *ibid.*).

e. L'autorité fiscale fixe alors le montant de l'impôt dû sur la base d'une appréciation consciencieuse. L'art. 130 al. 2 LIFD in fine précise que la taxation d'office peut être faite en prenant en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable (Isabelle ALTHAUS-

- 46/71 - A/823/2015 HOURIET, in *Commentaire romand*, op. cit., ad. art. 130 LIFD, p. 1712, n. 27). L'art. 46 al. 3 LHID reprend la teneur de cette règle tandis que l'art. 37 al. 1 in fine LPFisc y ajoute l'évolution du bénéfice net et la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt, parce que les cantons en ont conservé la compétence, énumération qui n'est toutefois pas exhaustive (exposé des motifs à l'appui du projet de loi du Conseil d'État de procédure fiscale, MGC 2001 28/VI p. 5163). Dans l'appréciation consciencieuse qui lui incombe, l'autorité fiscale doit tenir compte des informations en sa possession, mais on ne peut exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes ou établisse les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas des éléments probants. C'est dans ce cadre qu'elle peut prendre en considération « des coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable » (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in *Commentaire romand*, op. cit., ad art. 130, p. 1710, n. 23). Elle applique le droit à une situation de fait qu'elle a déterminée, quant aux éléments non produits par le contribuable en se fondant sur la vraisemblance (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in *Commentaire romand*, op. cit., ad art. 130, p. 1711, n. 24). Elle n'est pas obligée, sur la base des estimations effectuées, de choisir en cas de doute la solution la plus favorable au contribuable, car il faut empêcher que celui qui se soucie de présenter les éléments de façon à ce qu'ils puissent être contrôlés ne paie pas plus d'impôts que celui qui rend impossible un tel contrôle pour des motifs qui lui sont imputables (RDAF 2003 II 581, 589 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 522, n. 46). 9)

Lorsqu'est engagée une procédure de rappel d'impôt, le renvoi aux dispositions générales de procédure figurant aux art. 153 al. 3 LIFD et 60 al. 4 LPFisc inclut la possibilité de clore ladite procédure par une taxation d'office lorsque les conditions en sont réalisées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_777/2014 du 13 octobre 2014 ; 2C_577/2013 du 4 février 2014 ; 2C_651/2012 du 28 septembre 2012 A.265/2002 consid. 2.1 = RDAF 2003 II 375 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in *Commentaire romand*, op. cit., ad art. 153 LIFD, p. 1860, n. 8). 10) a. Tant en matière d'IFD que d'ICC, le contentieux en matière de taxation d'office obéit à des règles particulières qui restreignent les possibilités de contester les décisions notifiées suivant cette voie.

b. En matière d'IFD, à teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. En matière d'ICC, une règle similaire figure à l'art. 48 al. 2 LHID, qui est reprise, en matière d'ICC, à l'art. 39 al. 2 LPFisc. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD pour l'IFD, art. 38 al. 2 LHID et art. 39 al. 2 LPFisc pour l'ICC).

- 47/71 - A/823/2015

c. Une taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'elle passe sous silence ou apprécie de manière erronée un point de vue essentiel et pertinent. Si la taxation a été faite par estimation, cette inexactitude manifeste peut être retenue si, nonobstant la marge d'appréciation dont jouit l'autorité, est clairement trop haute ou trop basse, lorsqu'il est

clairement reconnaissable qu'elle repose sur des fondements, des méthodes ou des moyens d'estimation erronés ou lorsqu'elle n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce telles qu'elles ressortent des pièces (Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, op. cit., ad art. 132, p. 1731, n. 28 ; Isabelle ALTHAUS- HOURIET, in Commentaire romand, op. cit., ad art. 130, p. 1711, n. 25; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 38).

d. En cas de recours contre une décision par laquelle l'AFC-GE refuse d'entrer en matière sur une réclamation relative à une taxation d'office, la seule question qui se pose à l'autorité de recours consiste à déterminer si c'était à bon droit que l'autorité fiscale avait retenu que le contribuable n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2A.155/2002 du 13 août 2002 consid. 3.2).

e. La décision sur une telle réclamation doit être prise en fonction de l'état du dossier présenté par le réclamant, soit sur la base des éléments de preuve qu'il apporte au moment où l'autorité décisionnaire doit statuer sur la réclamation, (2005 II 564 consid. 5 à 7 ATA/666/2014 du 26 août 2014 consid. 6 et 7 ; Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, op. cit., ad art. 132, p. 1732 n. 31). Pour certains auteurs et pour le Tribunal fédéral, ces règles conduisent à un renversement du fardeau de la preuve (ATF 123 II 552 consid. 4c = RDAF 1998 II 459 ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, ad art. 132 LIFD, p. 424, n. 7 ; Felix RYCHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2009 ad art. 130, n. 46). Pour d'autres, le mécanisme qu'elles induisent est de transférer au contribuable qui conteste une taxation d'office la charge de prouver les faits susceptibles de conduire à une modification de la taxation, dès lors que l'obligation d'instruire de l'autorité fiscale est épuisée (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 38) ou d'exiger du contribuable d'apporter une preuve qualifiée de l'inexactitude (Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, op. cit., ad art. 132, p. 1731 n. 29).

Quoiqu'il en soit, la réclamation doit être formulée d'une façon qui permette à l'autorité de taxation, sur la base de la motivation et des moyens de preuve puisse déterminer sans autre que la taxation d'office entreprise est manifestement inexacte (arrêt du Tribunal fédéral 2C_374/2016 du 7 juin 2016 consid. 2.2.2 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, op. cit, ad. art. 48 LHID, p. 1387, n. 47). En effet, du fait des limitations légales à la possibilité de remettre en question une taxation d'office, l'examen du caractère manifestement inexact d'une décision de

- 48/71 - A/823/2015 cette nature doit être compris comme devant consister en un examen purement objectif de la contrariété de la taxation d'office vis-à-vis des faits. 11) Si l'autorité fiscale saisie de la contestation constate l'absence de caractère manifestement inexact de la taxation, au sens des dispositions précitées elle n'a pas à entrer en matière sur le fond de cette contestation et constater l'irrecevabilité formelle de la réclamation (ATF 131 II 548 = RDAF II 2006, p. 1, consid. 2.3 ; 123 II 552 consid. 4c = RDAF 1998 II 455 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_374/2016 précité consid. 2.2.2 ; 2C_683/2014 précité consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_357/2013 du 7 novembre 2013 consid. 5 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, op. cit, ad. art. 48 LHID, p. 1384 n. 43 ; Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY in Commentaire romand, op. cit., p. 1728 n. 23 ; Xavier OBERSON, op. cit, § 22 p. 523 n. 48). 12) L'obligation de motivation de la réclamation exigée aux art. 132 al.3 LIFD, 48 al. 2 LHID et 39 al. 2 LPFisc signifie que le contribuable qui entend que sa

réclamation contre une décision de taxation d'office soit examinée sur le fond, s'il a négligé son devoir de collaboration, se soumette d'entrée de cause à ce dernier (Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 I, 222 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 38). Ainsi que l'a rappelé le Tribunal fédéral, la solution de l'irrecevabilité permet d'éviter qu'un contribuable qui a omis d'accomplir ses devoirs de collaboration et qui a été taxé d'office puisse entraver notablement le travail de l'administration en présentant une réclamation dénuée de toute motivation pour se défendre par la suite en produisant les documents requis au stade du recours, avec pour effet que l'autorité fiscale doive annuler la taxation d'office et recommencer une taxation ordinaire contre laquelle le contribuable pourrait élever une nouvelle contestation (ATF 123 II 552 précité consid. 4e = RDAF 1998 II 455). 13) Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation ou qu'elle ne l'a admise que partiellement, la commission de recours au sens de l'art. 142 al. 1 LIFD ou de l'art. 50 al. 1 LHID – soit le TAPI dans le canton de Genève – laquelle a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD et 50 al. 2 LHID) peut être saisie aux mêmes conditions restrictives (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, op. cit, ad. art. 48 LHID, p. 1390 et 1391 n. 61 à 63). En cas de non-entrée en matière, seul le bien-fondé de ce refus d'entrer en matière peut être discuté mais non pas la validité matérielle de la taxation (Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, op. cit, ad. art. 48 LHID, p. 1391 n. 63 et jurisprudence citée ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 42). De son côté, l'autorité de recours doit uniquement examiner, au-delà du contrôle du respect des exigences purement formelles que doit remplir le recours, si c'était à bon droit que l'autorité de taxation avait retenu que le recourant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, elle doit rejeter le recours (arrêts du Tribunal fédéral 2C_357/2013 du 7 novembre 2013

- 49/71 - A/823/2015 consid. 5 ; 2A.39/2004 du 29 mars 2005 consid. 5.2 ; 2a.442/2001 du 19 juin 2002 consid. 2.2 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 42).

Si l'autorité qui a statué sur la réclamation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, il ne peut plus être produit de nouveaux moyens de preuve, l'autorité de recours statuant sur la base du dossier soumis dans le cadre de la réclamation (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 42). Si l'autorité qui a statué sur la réclamation a refusé à tort d'entrer en matière, a considéré à tort que la taxation d'office n'était pas manifestement excessive, ou a refusé de prendre en considération des vices qui affectaient ladite décision, ces questions constitueront l'objet du recours devant l'instance supérieure (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 42). Si l'autorité de recours constate que l'autorité inférieure est restée dans le cadre de son champ d'appréciation pour évaluer la situation du contribuable, elle n'a plus le droit d'intervenir sur l'évaluation effectuée par celle-là.

Dans l'hypothèse où l'autorité de recours constate que l'autorité qui a statué sur la réclamation est entrée à tort en matière sur cette dernière, elle peut annuler cette décision et la remplacer par une décision de non-entrée en matière. La décision de taxation devient définitive, sous E_____ que soient établis d'autres violations du droit, tandis que le recours est rejeté (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 43 ; Roman BLÖCHINGER, Die Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung, StR 2/2008, p. 90). 14) Dans le cadre de la motivation du recours qu'un contribuable interjette contre une décision sur réclamation refusant d'entrer en matière sur une taxation d'office, celui-ci peut s'opposer au principe de la taxation d'office ou invoquer un vice de forme dans le

déroulement de celle-ci. Il peut encore prouver le caractère manifestement inexact de la taxation en prouvant qu'elle ne correspond pas à la situation réelle par la remédiation aux actes de collaboration manqués, ce qui contraint l'autorité à adapter la taxation d'office à l'état de fait réel (Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, op. cit., p. 1728 n. 25 à 27 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, op. cit., ad. art. 48 LHID, p. 1385 n. 43a) ou par la démonstration du caractère manifestement inexact de l'estimation, si l'autorité a procédé à la taxation d'office par ce biais (Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Commentaire romand, op. cit., p. 1730 n. 30). 15) La taxation d'office lie le juge lorsqu'elle repose sur une constatation complète et exacte des faits et sur une appréciation consciencieuse de tous les éléments déterminants pour la taxation, étant entendu que les autorités compétentes disposent d'une certaine marge d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 précité, consid. 5.1).

- 50/71 - A/823/2015 16) Le recourant conteste que les conditions d'un rappel d'impôt aient été réalisées lorsque l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été décidée.

Le père du recourant habitait dans le canton de Genève à son décès en 1988, c'est par conséquent en ce for que la succession a été ouverte. Dans le cadre de la déclaration successorale des avoirs du défunt, décédé ab intestat, son hoirie, dont le recourant, a fait état d'actifs bancaires ou immobiliers détenus par le défunt en Suisse et en France pour un montant d'environ CHF 2'000'000.-. De son côté, dans ses déclarations fiscales 2001 à 2007 le recourant a déclaré une fortune brute située entre CHF 15'000'000.- et 18'000'000.-. En fonction des éléments déclarés, l'AFC-GE n'avait pas à remettre en question ces éléments, qui pouvaient être plausibles au regard des activités commerciales du recourant. Toutefois, l'AFC-GE était en droit de s'interroger sur la situation fiscale réelle de l'intéressé, lorsqu'en 2008, des informations sont parvenues à sa connaissance en provenance de médias écrits ou électroniques, à teneur desquels sa fortune était bien plus considérable. Par exemple, un extrait du journal du net, spécialisé en matière financière, consulté le 31 mars 2008, faisant état d'une fortune de plus de EUR 480'000'000.- ou une décision du 25 juin 1996 publiée sur le site internet des communautés européennes, avalisant la vente par le contribuable du groupe AK_____ Holding/AU_____ à un groupe américain, ainsi que différents autres articles de médias spécialisés, lui attribuant depuis lors la propriété d'actifs hôteliers, miniers ou viticoles de grandes valeurs. Le fait que certaines de ces informations provenaient d'articles de presse disponibles bien avant 2008 n'empêchait aucunement qu'elles fussent fondées. Le 7 novembre 2008, après la réception du courrier du contribuable du 23 juin 2008 qui répondait de manière sibylline à ses questions, l'AFC-GE a décidé d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt. Si elle pouvait en effet jusque-là tabler sur l'exactitude et le caractère complet des déclarations fiscales du contribuable, les éléments portés à sa connaissance en 2008 étaient suffisants pour douter de leur véracité et engager une procédure de vérification des taxations déjà en force en application des art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc. Il ne peut être retenu à l'encontre de l'AFC-GE qu'elle ait, par ce moyen, cherché à combler une insuffisance de sa part dans la taxation des éléments déclarés (art. 151 al. 2 LIFD et 59 al. 2 LPFisc).

Le respect de la procédure de rappel d'impôt au plan formel n'étant pas remis en question, ce grief doit être écarté. 17) Le recourant, domicilié dans le canton de Genève, conteste la conformité au droit de la décision de l'autorité fiscale de clore la procédure de rappel d'impôt pour les années 2001 à 2005 et 2007 en ordonnant les reprises d'impôt communiquées dans les bordereaux de rappel d'impôt. Pour les années 2006, 2008 et 2009,

il conteste qu'il y ait lieu à une nouvelle taxation, par la voie de la taxation d'office.

- 51/71 - A/823/2015

Le traitement de cette question implique de rappeler les règles applicables au contexte du litige fiscal, lequel porte sur la question de savoir si les avoirs du Trust constituent un patrimoine distinct de celui du recourant, et partant, si les revenus du patrimoine du Trust sont imposables sur sa tête. 18) En matière d'imposition directe, pour l'IFD, l'imposition des personnes physiques a pour objet le revenu (art. 1 let. a LIFD). En matière d'ICC, l'imposition se fait sur le revenu et la fortune (art. 2 al. 1 let. a LHID). 19) En matière d'ICC, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 13 LHID ; art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 - aLIPP-III - D 3 13). Sont notamment soumis à l'impôt : la fortune, les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature, les mises de fonds, apports et commandite représentant une part d'intérêts dans une entreprise, une société ou une association (art. 2 let. b aLIPP-III). 20) a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Est imposable à ce titre le rendement de la fortune mobilière dont font partie les dividendes provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

En matière d'ICC, les art. 1 et 6 let. c aLIPP-IV sont de même teneur, reprenant le cadre dicté par l'art. 7 al. 1 LHID.

b. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé, cette condition essentielle constituant le fait générateur de l'imposition du revenu. Tel est le cas lorsque le contribuable le reçoit, lorsqu'il peut en disposer librement ou juridiquement ou sur lequel il a un droit ferme (RDAF 2004 II 293 ; RDAF 2001 II 347 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 99 n. 12).

c. La fortune est la somme de toutes les choses et valeurs patrimoniales dont une personne peut librement disposer (Xavier OBERSON, op. cit., p. 200 n. 5). Elle est imposable auprès du propriétaire de celle-ci ou de la personne qui peut en disposer économiquement (Xavier OBERSON, op. cit., p. 201 n. 9). 21) Le trust se définit comme un acte juridique unilatéral entre vifs ou à cause de mort, par lequel le constituant transfère un bien en trust à un ou plusieurs trustees, à charge pour ceux-ci de l'administrer au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires, ou conformément à un but (Sibilla GISELDA CRETTEI, le trust, aspects fiscaux, 2007, n. 1, p. 1). L'art. 2 de la convention de la Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance du 1er juillet 1985, que la Suisse a ratifié et qui est entrée en vigueur pour elle le 1er juillet 2007 (RS 0.221.371) (ci-après : convention de la Haye), donne une définition traditionnelle de l'institution du trust : le terme trust désigne les relations juridiques créées par une

- 52/71 - A/823/2015 personne, le constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé. Le trust est une institution juridique tripartite réunissant un constituant (ou settlor), un trustee et un bénéficiaire autour d'un patrimoine autonome dont la caractéristique est d'être l'objet d'une prérogative concomitante : celle du trustee et celle du bénéficiaire (Sibilla GISELDA CRETTEI, op. cit., n. 15, p. 10).

Parmi les espèces de trust, on distingue traditionnellement, le trust express privé (private express trust), qui est établi sur le fondement de la volonté expresse du settlor, et le living trust qui n'est par l'effet du droit d'Equity sans manifestation de volonté d'une personne.

Seul le premier de ces deux types de trust est visé par la convention de la Haye. Les trusts express privés se répartissent entre living trust, constitué par acte entre vifs et le trust testamentaire (testamentary trust), constitué par dispositions pour cause de mort. Lorsque le trust est constitué du vivant d'une personne, le constituant et le trustee signent ensemble l'acte constitutif du trust (trust settlement), soit le trustee signe seul l'acte constitutif du trust (trust déclaration), sans que le constituant participe formellement à l'acte constitutif du trust, essentiellement pour des raisons de confidentialité. Si un trust est constitué après le décès du constituant, il est constitué sur la base du testament lui-même qui constitue l'acte constitutif du trust ou sur la base d'une clause testamentaire qui définit les éléments essentiels du trust (Florence GUILLAUME in Andreas BUCHER [éd.], Commentaire romand, Loi sur le droit international privé, Convention de Lugano, 2011 ad art. 149a-149e, n. 4 p. 1208.

Le private express trust est en principe irrévocable (irrevocable trust) à moins que le constituant se soit réservé dans l'acte constitutif le droit de le révoquer (revocable trust).

Un private express trust peut être un trust fixe (fixed interest trust), soit un trust donnant un droit au bénéficiaire d'obtenir des prestations du trust, ou un trust discrétionnaire (discretionary trust) dans lequel le bénéficiaire ne jouit que d'une expectative (Sibilla GISELDA CRETTEI, op. cit., n. 28 et ss, p. 19).

Si le fait que le constituant conserve certaines prérogatives ou que le trustee possède certains droits en qualité de bénéficiaire ne s'oppose pas forcément à l'existence d'un trust. Toutefois, il y a trust simulé (sham trust), en droit anglo-saxon, chaque fois que, sous l'apparence d'un trust constitué en faveur d'un tiers, le constituant reste le titulaire économique et juridique du patrimoine trustal (Sibilla GISELDA CRETTEI, op. cit., n.42, p. 27). 22) Sous l'angle du droit civil, le trust n'existe pas en tant qu'institution en droit suisse, même si depuis le 1er juillet 2007, la Suisse a ratifié la convention de la Haye (Xavier OBERSON, le traitement fiscal du trust en droit suisse, les limites à

- 53/71 - A/823/2015 l'application des principes généraux de la fiscalité, Arch. 76 n. 8 p. 478, cité ci-après : le traitement fiscal) et que les art. 149a à 149e ont été introduits dans la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291). Ces différentes dispositions permettent de reconnaître en droit suisse l'existence juridique d'un trust de droit étranger, tout en réservant les dispositions impératives dudit droit lorsqu'il s'applique (art. 15 de la convention de la Haye). De même, la loi applicable au trust cède le pas devant le droit du for applicable, en cas d'incompatibilité avec les dispositions de celui-ci (art. 16 et 18 de la convention de la Haye). Selon le Tribunal fédéral, sous l'angle de la LDIP, un express trust est un patrimoine organisé qui doit être considéré comme une société au sens de l'art. 150 LDIP avec les seuls effets juridiques que cette disposition entraîne (arrêt du Tribunal fédéral 4C.94/2005 du 3 septembre 1999 = SJ 2000 I 269). 23) Jusqu'en juillet 2007, le traitement fiscal du trust n'a été réglé qu'au travers de la jurisprudence. Conformément à la jurisprudence développée en droit privé, du point de vue de l'ordre juridique suisse, le trust correspondait à une combinaison de différents contrats, fiducie, promesse de donation et stipulation pour autrui (ATF 96 II 79 = JT 1971 329), sans qu'il soit retenu que, même constitué valablement selon le droit étranger, il soit admis qu'il bénéficie de la personnalité morale aux fins d'imposition. Parallèlement à la ratification de la convention de la Haye, la CSI a adopté, le 22 août 2007 la circulaire qui a réaffirmé ce principe. Un trust n'est donc pas reconnu comme un sujet fiscal, notamment au sens de l'art. 49 al. 3 LIFD, voire 11 LIFD, ou de l'art. 20 al. 2 LHID (Robert DANON, Trusts

express privés et impôts sur le revenu et la fortune (cité ci-après : trust express privé), Archiv. 72 2003/2004, p. 268 et 270 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 569 n. 17). Son patrimoine et les revenus qu'il génère sont donc imposés en Suisse en transparence, en fonction de l'existence de critères de rattachement personnels ou économiques (Robert DANON, note sur le statut du trust en droit fiscal suisse, Revue fiscale, 5/2007 p. 376 ; Xavier OBERSON, op.cit., p. 569, n. 17).

En ce qui concerne la situation du constituant (settlor) résidant en Suisse, la circulaire retient qu'en cas de trust révocable, celui-ci reste imposable sur les revenus et la fortune du trust, lequel est traité comme étant transparent (ch. 5.2.1), en rejoignant l'opinion de la doctrine majoritaire (Sibilla GISELDA CRETTEI, op. cit., p. 116 n. 279, qui cite cette doctrine sans partager son avis). Si le trust est irrévocable, La doctrine et les pratiques que le transfert des biens au trust constitue une donation lorsqu'il intervient entre vifs, voire une succession dans l'hypothèse où la cession s'effectue à la suite du décès, opérations soumises à l'imposition sur les successions (Robert DANON, trust express privé p. 274 ; Sibilla GISELDA CRETTEI, op. cit., p. 114 n. 278) . En tant que tel, le constituant n'était donc pas imposable en transparence sur ce patrimoine et ses revenus. Ce dernier auteur relevait toutefois la multitude des pratiques cantonales en rapport avec ce type de situations (Sibilla GISELDA CRETTEI, op. cit., p. 114 n. 278). À

- 54/71 - A/823/2015 teneur de la circulaire (ch. 5.1.1.2), si le constituant est domicilié en Suisse, ce dessaisissement n'est reconnu que si le trust est un trust fixe irrévocable Pour que le caractère irrévocable d'un tel trust soit reconnu, il est nécessaire que le constituant se soit véritablement dessaisi de ses biens (Xavier OBERSON, op.cit., p. 569 n. 18).

Selon la pratique fiscale, le trustee qui résidait en Suisse était traité comme un fiduciaire, si bien que les rendements et la fortune du trust ne lui sont en principe pas attribuables (Robert DANON, Trust express privé, p. 270 et doctrine majoritaire privée citée). Il sera cependant imposé sur sa rémunération (Xavier OBERSON, op. cit., p. 569, n. 19). La circulaire reprend ce principe (ch. 4. 2).

La position des bénéficiaires d'un trust fixe s'apparentait à celle d'usufruitiers et ils ne se voyaient attribuer la fortune du trust (ATF 85 I 115 consid. 4 = RDAF 1969 266) de même que les rendements de son patrimoine lorsqu'ils leur étaient distribués, tandis que les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire n'étaient imposés que sur les revenus (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 1998, p. 445, n. 15). Selon la circulaire (ch. 5.1.2), la situation du bénéficiaire d'un trust fixe reste apparentée à celle d'un usufruitier. En revanche, celui d'un trust discrétionnaire ne se voit attribuer fiscalement ni la fortune, ni les rendements du trust. Il ne sera imposé que sur les distributions qu'il obtient de celui-ci. 24) a. Les principes qui viennent d'être résumés s'appliquent hors les cas d'évasion fiscale, lorsque les conditions en sont réunies, ainsi que la circulaire le réserve lorsqu'elle traite de la situation fiscale du constituant et du bénéficiaire (ch. 5.1 in fine). 25) a. Lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, l'imposition est fondée, non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée aux buts économiques poursuivis par celui-ci. Selon le Tribunal fédéral (ATF 131 II 627 635 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 et la jurisprudence citée), il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ;

b) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée ;

c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôts s'il était admis par l'autorité fiscale.

- 55/71 - A/823/2015

b. En matière de trust, l'évasion fiscale doit être retenue lorsque, sous l'apparence d'un trust, le constituant a gardé tout le contrôle et le pouvoir de disposer sur les biens du trust, notamment en cas de sham trust. Tel est clairement le cas notamment lorsqu'il s'est désigné bénéficiaire et qu'il est le trustee (Sibilla GISELDA CRETTE, op. cit., p. 107 n. 261), dans le prolongement de la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral dans le cas d'un trust du Liechtenstein (RDAF 1956 242 ; RDAF 1976 91 ; RDAF 1968 77 Arch. 35 467 ; Arch. 40 211), ou en rapport avec la donation simulée (Arch. 11 406). Tel serait le cas si on se trouvait en présence d'un trust « irrévocable » qui demeurerait contrôlé par le constituant, ou d'un trust discrétionnaire, dont les bénéficiaires recevraient des distributions régulières et systématiques de la part des trustees, lesquelles démontreraient l'absence de réels pouvoirs de décision et d'appréciation de ces derniers (Xavier OBERSON, le traitement fiscal, op. cit, p. 482 ; Walter RYSER, rapports de trust et impôts directs, Arch. 61 1992/1993 p. 751).

En rapport avec un constituant résidant en Suisse, le Tribunal fédéral a confirmé un arrêt du Tribunal administratif vaudois, lequel avait considéré comme transparent, en se fondant sur la théorie de l'évasion fiscale et de l'interdiction de l'abus de droit, un trust des Bermudes « irrévocable et discrétionnaire » dont le constituant avait conservé le contrôle et la mainmise sur les fonds (arrêt du Tribunal administratif vaudois FI.2003.0019 du 19 décembre 2003 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.34/2004 du 17 février 2005). Selon la circulaire, un dessaisissement n'est reconnu fiscalement que lorsqu'un autre sujet de droit est effectivement enrichi, ce qui ne se produit que lorsque le trust est irrévocable et fixe (ch. 5.1.1.2). Si, selon certains auteurs, cette position est trop extrême, dans la mesure où le droit privé, même sous l'angle fiscal, conserverait un pouvoir déterminant pour délimiter l'étendue des droits de propriété du constituant, la doctrine s'accorde à admettre que lorsque sont réalisées les trois conditions cumulatives de l'évasion fiscale, un trust irrévocable peut être remis en question (Xavier OBERSON, le traitement fiscal, op. cit, p. 486 ; Robert DANON, op. cit. 275). 26) Le recourant conteste le droit de l'intimée d'avoir procédé par la voie d'une taxation d'office dont les conditions n'étaient pas réalisées.

Les conditions dans lesquelles il peut être procédé à une taxation d'office ont déjà été rappelées (consid. 8 et 9). Une taxation d'office peut intervenir lorsque le contribuable ne satisfait pas à ses obligations de collaboration, mais aussi dans toutes les situations où l'AFC-GE ne dispose pas des informations lui permettant de procéder à une taxation en fonction d'éléments précis.

En l'espèce, l'instruction de la procédure de rappel d'impôt a duré plusieurs années. Le contribuable a reçu à répétition des demandes d'informations ou de moyens de preuve de l'AFC-GE (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc).

- 56/71 - A/823/2015 Ces documents étaient indispensables pour lui permettre de procéder à une taxation en toute connaissance de cause. L'AFC-GE avait exposé au recourant les raisons qui la conduisaient à ne pas se rallier à sa position sur l'indépendance du Trust, notamment en raison des carences dans la documentation sur les circonstances de sa création. Elle lui avait également signalé celles relatives à la valeur du patrimoine sous son contrôle, en particulier la nécessité d'obtenir les états financiers complets du Trust et de Q_____. L'AFC-GE entendait clore les procédures de rappel et de taxation. Compte tenu des éléments recueillis au sujet de l'existence du patrimoine trustal, il lui manquait encore une partie de la documentation dont la charge de la production incombait au recourant. Dans la mesure où le recourant ne s'est pas exécuté, après sommation dûment notifiée, l'AFC-GE était fondée à procéder, le 30 avril 2013, par la voie de la taxation d'office.

Par-devant l'autorité intimée, le recourant a déjà protesté contre le projet d'une taxation d'office, en faisant valoir qu'il avait tout fait pour satisfaire à ses obligations de collaboration vis-à-vis du fisc, et que l'impossibilité pour lui de produire la documentation requise ne lui était pas imputable, résultant de l'application des règles de secret qu'impose la législation des structures off-shore, sous l'égide desquelles le Trust avait été constitué. Cette question n'est pas en rapport avec celle du droit de l'autorité de procéder par voie de la taxation d'office. Elle touche aux exigences en matière de fardeau de la preuve incombant respectivement aux parties, et elle sera reprise dans l'examen de la conformité au droit de la décision de taxation. 27) Dès lors que la décision attaquée a pris la forme d'une taxation d'office, le contentieux doit être réglé dans le cadre restrictif des art. 132 al. 3 LIFD, 48 al. 2 LHID et 39 al. 2 LPFisc. Le recours devait être motivé, faire état des moyens de preuves, et amener le recourant à prouver le caractère manifestement inexact de ladite taxation (cf. consid 10 supra). Dans le cas d'espèce, le recourant doit prouver que l'autorité s'est manifestement trompée en lui attribuant les actifs du Trust par une appréciation erronée des faits retenus, ou une application fautive du droit. 28) En l'occurrence, devant l'autorité de taxation et dès l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt en novembre 2008, le recourant a admis entretenir un lien avec les différentes sociétés mentionnées par celle-ci, en expliquant qu'il se trouvait en rapport d'affaires, de gestion ou de représentation avec elles, mais en contestant en être le propriétaire ou celui de leurs actifs, et en réaffirmant la véracité des déclarations fiscales qu'il avait déposées chaque année. Il a également indiqué que ces sociétés constituées sous l'égide de différents droits nationaux, étaient incorporées dans plusieurs groupes de sociétés détenues par des sous-holding coiffées par une holding principale, la société Q_____, selon des détails, documents et organigrammes qu'il a de lui-même fournis en annexe à son

- 57/71 - A/823/2015 courrier du 30 janvier 2009. C'est lui qui a en outre fait état, notamment dans ce dernier courrier, du fait que cette société et ses participations étaient incorporées dans le patrimoine d'un trust constitué « anciennement » en faveur de ses enfants, structure dont il avait déjà évoqué l'existence lors de la réunion du 2 décembre 2008.

Le recourant affirmant que ces avoirs ne faisaient pas partie de son patrimoine, et qu'ils n'avaient pas à lui être attribués sur le plan fiscal, de même que leurs revenus. L'AFC-GE était fondée, en vertu des pouvoirs que lui confèrent les art. 123 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LIFD, à chercher à clarifier les circonstances dans lesquelles ce trust avait été créé. Elle devait savoir qui l'avait fondé, en faveur de quels bénéficiaires, et déterminer la valeur des actifs concernés, ainsi que le montant des revenus qu'il avait générés. C'est dans ce cadre que s'en

est suivie une large instruction, qui s'est terminée par l'envoi du courrier de sommation du 7 juin 2011, puis par la notification des décisions litigieuses du 30 avril 2013. 29) Des explications fournies et des pièces produites au cours de cette instruction, sont ressortis les éléments pertinents à l'appréhension de la situation fiscale du recourant qui étaient les suivants :

- le patrimoine concerné fiscalement était intégré durant les années fiscales considérées dans celui du Trust dont le recourant a fourni les actes de constitution formelle, dans un premier temps selon le droit de Jersey, puis, dès 2001, selon celui des Îles Caymans ;
- s'agissant des circonstances de la création du Trust, si dans un premier temps, le 2 décembre 2008, mais aussi dans son courrier du 30 janvier 2009, le recourant a indiqué à l'intimée l'avoir constitué en faveur de ses enfants, cette version, à teneur du dossier, a changé depuis les entretiens avec les représentants de l'AFC-GE des 4 mai 2010 et 3 juillet 2010, après que celle-ci lui ait demandé, au-delà de celle de l'acte constitutif du Trust, la production de la lettre d'instruction, ou de la déclaration de volonté ayant présidé à la constitution. Le recourant exposait que le Trust avait « dans les faits » été créé par son père qui « en serait le settlor », alors que ce dernier n'était pas encore en Suisse. Toutefois, cette allégation ne fait l'objet d'aucune documentation, le recourant ayant encore expliqué à l'AFC-GE que le Trust avait été créé en 1996, soit huit ans après le décès de l'intéressé en 1988, et la déclaration du 10 décembre 2010 de M. F_____, directeur de la société de Jersey, trustee originel, ne disant rien à ce sujet. Dans la suite de l'instruction de la procédure de rappel d'impôt, le recourant a affirmé qu'il n'était pas le constituant du Trust. À la date de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, le protector du Trust étant décédé, il ne pouvait plus être consulté à ce sujet ;

- 58/71 - A/823/2015

- dans l'organisation du Trust, la société D_____, dont il avait été l'actionnaire et l'un des administrateurs, avait la fonction de consultant. Dès 2001, ce rôle a été repris par la société Q_____ qui détenait également le patrimoine du Trust. Interrogé au cours de l'instruction par l'AFC-GE sur sa participation à l'administration de Q_____, et sur l'identité de ceux qui la composaient, le recourant n'a jamais donné suite, se retranchant dans les derniers temps sur un refus de coopérer des organes du Trust ;

- selon les explications données par le recourant le 30 janvier 2009, le patrimoine du Trust, détenu par Q_____, provenait de la vente en 1996 du groupe AK_____ à un groupe américain. Le contrat de vente n'a cependant pas été fourni et le prix exact de la transaction, n'est pas connu. Le recourant affirmait avoir agi pour son compte et pour le compte de tiers, mais, au stade de l'instruction de la procédure de rappel d'impôt, il n'a produit aucune pièce documentant l'étendue de ses pouvoirs, ou l'identité de ses mandants. La décision de la commission des communautés européenne du 25 juin 1996 accessible sur le site internet de celle-ci confirme ce fait, mais ne fournit pas plus d'informations ;

- malgré la demande de l'AFC-GE, les bilans du Trust de 2001 à 2008 n'ont pas été produits, mais seulement les comptes de profits et pertes de celui-ci. Les seuls documents chiffrés produits pouvant rendre compte de la valeur du Trust sont les bilans de Q_____, la holding à travers laquelle le trust détenait ses actifs, produits pour les seules années 2005 et 2006. 30) a. Sur la base des éléments précités, qui résultaient de l'instruction qu'elle avait menée, l'AFC-GE a pris les décisions litigieuses, en écartant la thèse du recourant selon laquelle le Trust devait être traité comme un trust privé discrétionnaire conclu à titre

testamentaire par son père, et dont le patrimoine a toujours été distinct du sien. Le recourant n'ayant pas produit les bilans du Trust, l'AFC-GE a estimé la valeur des actifs de celui-ci par extrapolation, de même que celle des revenus attribuables au recourant.

b. Suite à la réclamation du recourant qui a produit quelques pièces nouvelles et un avis de droit, l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière en exposant dans le détail les motifs qui l'avaient fondée à prendre les décisions de taxation du 30 avril 2013. Sous l'angle procédural, une telle décision, qui a pour effet de constater que le recourant n'a pas établi le caractère manifestement erroné de la taxation d'office, a la nature d'une décision d'irrecevabilité, à l'instar des décisions prises dans les cas de révision, lorsque l'autorité saisie constate que les conditions préalables à la révision ne sont pas réunies.

c. Saisi d'un recours par le contribuable, le TAPI l'a rejeté. À teneur de son jugement, le recours a été traité comme s'il avait été interjeté contre une taxation ordinaire, sans considération du cadre restrictif imposé à la procédure par les art. 132 al. 3 LIFD, 48 al. 2 LHID et 39 al. 2 LPFisc.

- 59/71 - A/823/2015

d. Saisie d'un nouveau recours comportant les mêmes griefs, la chambre de céans statuera en gardant à l'esprit la lettre de ces dispositions restrictives. Elle limitera son examen sur le fond à la question de savoir si les décisions de l'AFC-GE résultent d'une appréciation manifestement erronée de la situation fiscale du recourant au regard du dossier qui lui avait été soumis, et si le contribuable, dans le cadre de sa contestation ultérieure, a amené des éléments prouvant la non-conformité au droit de ces décisions. 31) Il importe donc tout d'abord de déterminer si, sur la base des pièces fournies, c'est manifestement à tort que l'autorité fiscale a réintégré à son patrimoine les avoirs du Trust, comme le soutient le recourant. 32) a. Comme l'a rappelé la doctrine spécialisée, la création d'un trust testamentaire pour accueillir les avoirs d'un défunt implique pour le moins l'existence d'une déclaration de volonté du testateur. En l'espèce, celle-ci n'existe pas et aucun élément de la procédure ne va dans un tel sens. En outre, le Trust a été créé huit ans après le décès de celui qui serait censé en être le constituant. Il n'est pas soutenable et il n'est aucunement établi que M. B. _____ ait pu conserver, pendant une telle durée et sans instructions écrites, les avoirs de celui-là après son décès, lesquels seraient constitués, selon les explications données, pour le moins de la plus grande partie du capital du groupe industriel AK _____ vendu en 1996. Contrairement à ce que le recourant a expliqué dans un premier temps à l'AFC-GE, le Trust n'avait pas été créé avant que le père du recourant se domicilie en Suisse, la prise de domicile du premier datant de 1973. Cette structure n'existait pas non plus au décès de celui-là en 1988. Suite à l'ouverture à Genève de la succession du père du recourant, ses héritiers, dont le recourant, n'ont cependant pas fait état des titres du groupe AK _____ vendus en 1996, alors qu'ils avaient l'obligation de le faire, conformément au principe de l'acquisition universelle de la succession à la date de l'ouverture de celle-ci énoncée à l'art. 560 CCS, qui s'appliquait en l'espèce, vu le domicile genevois du défunt.

Au vu de ce qui précède, les conditions permettant d'admettre l'existence d'un trust discrétionnaire conclu à titre testamentaire par la volonté du père du recourant ne sont aucunement établies.

b. Le recourant s'est prévalu – et se prévaut toujours – de l'existence d'un Trust express discrétionnaire, dont les avoirs seraient clairement distincts des siens propres. Il se plaint à ce sujet d'être victime d'un changement de pratique des autorités fiscales genevoises qui lui

auraient appliqué rétroactivement et en violation du principe de non rétroactivité des lois, garanti par les art. 5 al. 3 et 9 Cst., les principes contenus dans la circulaire entrée en vigueur en 2007, en lieu et place de ceux, plus libéraux, pratiqués dans le canton de Genève.

- 60/71 - A/823/2015

L'existence d'une pratique genevoise dans l'admission des structures trustales n'est pas établi par le recourant, mais quoi qu'il en soit, cette question peut être laissée ouverte au vu de ce qui suit.

En effet, sur la base du dossier réuni par l'intimée, tout laisse à retenir que le Trust a été créé en 1996 à l'initiative du recourant, dans le but d'y abriter des avoirs du défunt, non déclarés sur le plan fiscal, et que celui-là voulait maintenir sous ce statut, en voulant peut-être en faire bénéficiaire directement ses enfants, mais en conservant dans l'intervalle, par le biais de la gestion des sociétés du groupe réuni sous l'égide de Q_____, le contrôle économique sur ceux-ci.

Dans sa décision sur réclamation, l'AFC-GE semble considérer, au vu du fonctionnement et des transformations de cette structure au fil des ans, que c'est en raison du caractère en réalité révocable de cette structure dont le recourant était le constituant qu'il y avait lieu d'imposer ces actifs en transparence. La question de la nature révocable ou non du Trust, malgré son organisation formelle, n'a pas à être tranchée, comme celle de savoir si cette structure ne mériterait pas en réalité le qualificatif de trust simulé (sham trust) au sens défini plus avant (cf. consid. 21 in fine).

c. En réalité, c'est au regard des conditions de l'évasion fiscale, au sens rappelé plus haut que la situation de cette structure patrimoniale doit être appréhendée. Celles-ci sont en effet pleinement réalisées. Sur la base de l'état de fait qui lui était soumis, l'AFC-GE ne pouvait que retenir que tout laissait à penser que c'était le recourant qui était à l'origine de la création du Trust, créé en 1996 pour gérer le patrimoine sociétal, industriel ou commercial reçu de son père en dehors des actifs successoraux déclarés. La forme qu'il avait choisie pour la gestion de ce patrimoine, soit la création d'une structure trustale off-shore est insolite, voire inappropriée, et en tous les cas inadaptée au but économique poursuivi, si l'objectif poursuivi était de procéder à des investissements immobiliers ou commerciaux en Europe. Si le recourant poursuivait le but de favoriser ses enfants, il avait à sa disposition d'autres moyens tels que la donation pour réaliser cet objectif. Il est vrai que cela aurait impliqué d'officialiser l'existence de ces actifs, notamment vis-à-vis de l'autorité fiscale de son pays de domicile. En réalité, la création du Trust en 1996 visait clairement, après avoir évité le paiement des droits de succession en 1988, à éviter de devoir s'acquitter, années après années, des impôts sur le revenu et la fortune liés à la propriété de ces avoirs, tout en conservant le contrôle. Cette économie d'impôts était substantielle, au vu de la valeur des actifs détenus par le Trust. L'autorité intimée était donc fondée, en raison d'une situation d'évasion fiscale avérée, de retenir qu'en application du principe de transparence, les avoirs détenus par le Trust devaient être réincorporés dans le patrimoine du recourant et que par conséquent les taxations déjà opérées devaient être rectifiées, qu'il s'agisse de l'imposition de son revenu ou de sa fortune.

- 61/71 - A/823/2015

d. Tant dans le cadre de la procédure de réclamation que devant le TAPI, le recourant a produit de nouvelles pièces. Le contenu de celles-ci, sous l'angle de leur force probatoire,

n'apporte pas d'éléments suffisants conduisant à renverser l'appréciation juridique retenue par l'autorité intimée, en établissant l'existence d'un patrimoine à traiter indépendamment du sien.

e. Ainsi, les précisions qu'il a apportées et documentées dans le cadre de la procédure de réclamation, en rapport avec l'utilisation de son patronyme en tant que « marque » pour justifier que celui-ci ait été associé, dans la presse spécialisée, à des investissements entrepris par le Trust, ne sont pas pertinentes pour modifier l'appréciation juridique de la situation. Il en va de même de l'avis de droit du professeur BB_____, produit à l'appui de sa thèse sur l'indépendance du patrimoine du Trust, et sur l'incongruité qui consisterait à appliquer rétroactivement les principes découlant de la circulaire à une situation fiscale préexistante à l'entrée en vigueur de celle-ci. En effet, les considérations de son auteur ne peuvent être prises en considération, car, outre le fait qu'il s'agit d'un avis émis sur mandat du recourant, elles ont été émises en totale abstraction du contexte d'évasion fiscale qui a présidé à la constitution du Trust. Or, que ce soit avant ou après 2007, la mise en place d'une structure juridique tierce, telle un trust, même valablement constitué sous l'angle de la législation de son pays de rattachement, ne peut être admise sous l'angle fiscal, dès lors qu'elle est destinée à abriter le patrimoine d'un contribuable en vue d'éviter le paiement de l'impôt, au-delà de toute formule « d'optimisation fiscale » autorisée.

f. De même, les précisions et nouvelles pièces versées à la procédure par le contribuable devant le TAPI, en laissant ouverte la question de leur recevabilité dans le cadre du stade judiciaire de la contestation d'une décision de taxation d'office, ne peuvent pas non plus conduire à considérer que l'autorité intimée s'est manifestement trompée dans ses décisions de taxation.

g. Les explications supplémentaires fournies par le recourant au sujet de la non-implication de D_____ dans le contrôle du Trust ne permettent pas de contester le constat que cette société qu'il dirigeait, intervenait officiellement dans la gestion du Trust en tant qu'« appointed consultant » jusqu'en 2001, étant précisé que par le biais de cette société, ainsi que l'a relevé l'intimée et même s'il a déclaré fiscalement cette opération, le recourant a pu réaliser, à des conditions préférentielles et en dehors des règles du marché, un important gain de CHF 8'500'000.- par le biais d'une opération d'achat, puis de revente à celui-ci d'une importante part du capital-actions de cette société, alors que celle-ci était fortement endettée.

h. Quant aux attestations des administrateurs de la société des Îles Caymans fonctionnant comme trustees depuis 2001, elles ne permettent pas de renverser le fait qu'à teneur d'un document officiel américain, et en dehors de tout contexte d'utilisation du nom du recourant à titre de marque, le responsable d'une société

- 62/71 - A/823/2015 détenue par le Trust l'ait désigné comme propriétaire de Q_____, et que ce fait ait été retenu par cette administration.

i. Enfin, les explications et pièces nouvelles que le recourant a fournies au sujet de l'existence, non pas d'un, mais de quatre trusts, ne font qu'ajouter au flou des explications données sur la situation patrimoniale familiale, ceci en l'absence de précisions documentées ou chiffrées au sujet de la situation de ces trusts et de leur organisation, du patrimoine concerné et de ses relations avec celui du Trust. Un tel flou ne peut qu'être volontaire, eu égard aux conseils professionnels dont le recourant s'est entouré tout au long de la procédure.

j. Il est rappelé que, lorsque les autorités fiscales ont apporté de nombreux indices de faits donnés, il incombe au contribuable d'apporter la preuve du contraire, de manière à infirmer les allégations hautement vraisemblables présentées par le fisc (dans ce sens voir Archives 39 284, consid. 3c, p. 288 ; 44, 623 ; RDAF 1993, 32, consid. 2b, p. 35; voir également ATF du 7 avril 2003, dans la cause 2P.215/2002 et 2A.479/2002 ; cet arrêt cite d'ailleurs Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. 1998, p. 142 ; voir encore Urs BEHNISCH Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, Archives 56, 626 s. et Daniel SCHÄR Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, thèse St-Gall 1998, spéc. p. 193-197).

33) a. Le recourant se prévaut d'un comportement contraire à la bonne foi de la part de l'AFC-GE qui l'aurait amené à entrer en négociation dans le seul but d'obtenir des informations qu'elle n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas coopéré, en lui faisant miroiter une possibilité d'arrangement, intention qu'elle n'aurait jamais eue.

b.

Cst.

part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7. /2015 du 22 mai 2015 consid. 3).

c.

consid. 1.3.1).

- 63/71 - A/823/2015

d.

ait agi dans le cadre et dans les limites d

e. -G ô , ainsi que ns la procédure a été menée et le recourant y a toujours été assisté ou représenté par

procédure que des négociations se sont déroulées en r à un règlement du contentieux, mais aussi du cadre futur des rapports fiscaux, il ne ressort pas du

orer. Au demeurant, si celui-ci a produit une documentation et fourni certaines explications, celles- û du contribuable,

Aucun eu, durant la procédure de ô , un comportement contraire à la bonne foi. 34) En définitive, le recourant a échoué à établir que l'autorité fiscale intimée a retenu à tort le lien entre le patrimoine du Trust et le sien propre. En outre, il n'a pas remis en question de manière précise et en documentant son point de vue, les montants d'impôts retenus par l'AFC-GE à la clôture des procédures en rappel d'impôt ou de taxation. Dès lors, les décisions de taxation qui les reprennent et qui ne sont manifestement pas erronées, ne peuvent être que confirmées, l'AFC-GE ayant à raison refusé d'entrer en matière sur les réclamations du contribuable. 35) a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 du 30 juin 2017 consid. 3).

b. En vertu de l'art. 120 al. 4 LIFD, la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale.

- 64/71 - A/823/2015

Selon l'art. 47 al. 1 LHID, le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale ; en cas de suspension ou d'interruption de la prescription, celle-ci est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale. Cette règle est reprise en droit cantonal à l'art. 22 LPFisc. En l'espèce, le droit de taxer la période fiscale 2001 en matière d'impôt cantonal et communal est par conséquent prescrit depuis le 31 décembre 2016 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 précité consid. 3).

c. L'autorité intimée retient, dans sa réponse au recours, qu'en fonction des règles précitées, le droit de taxer l'année fiscale 2001 serait éteint le 31 décembre 2016, que ce soit pour l'IFD ou pour l'ICC. La chambre administrative, qui applique le droit d'office, n'est pas de cet avis. Lesdites règles s'appliquent au contentieux consécutif à la taxation ordinaire mais trouvent une application différente lorsque celui-ci est consécutif à une taxation d'office, en raison des restrictions posées par la loi aux possibilités de recourir dans une telle situation (cf. consid. 10 à 13 supra). En effet, ainsi que la doctrine et la jurisprudence le rappellent, dès lors que le recourant n'établit pas, dans le cadre de sa réclamation, le caractère manifestement inexact de la décision de taxation d'office, l'autorité statuant sur la réclamation doit en constater l'irrecevabilité et refuser d'entrer en matière sur celle-ci. L'irrecevabilité de la réclamation entraîne l'entrée en force de la décision la constatant et cela avec effet ex tunc si elle est confirmée à l'issue de la procédure de recours.

d. En l'espèce, le rejet du recours a entraîné la confirmation des décisions sur réclamation du 5 février 2015. Dès lors, l'ensemble des décisions de taxation, qu'il s'agisse des décisions de taxation en rappel d'impôt pour les exercices 2001 à 2005 et 2007 ou des décisions de taxation ordinaire pour les années 2006, 2008 et 2009 sont entrées en force avec effet au 5 février 2015, la procédure de recours qui s'en est suivie confirmant le bien fondé du refus de l'autorité fiscale d'entrer en matière sur la réclamation du contribuable. Ainsi, dans ce contexte procédural particulier, les décisions de taxations de l'année 2001 relatives à l'ICC et à l'IFD ne sont pas prescrites, ayant acquis un caractère définitif à la date précitée, vu l'issue du recours devant la présente juridiction. 36) a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée être ne amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). À teneur D ou des art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 2 LPFisc, l'en règle générale équivalente

est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave.

b.

ô

- 65/71 - A/823/2015

faute en est un élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETT/Danielle HOSTETTLER in Commentaire romand, op. cit., ad art. 175, p. 1986 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 586 ss n. 15 ss).

sa situation personnelle (art. bre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF

ô dans la détermination de la négligence (Pietro SANSONETT/Danielle HOSTETTLER in Commentaire romand, op. cit., ad art. 175 n. 38).

fiscale (ATF 135 II 86 consid. porter un jugem û

é

op. cit., p. 587 n. 18).

c. Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera également puni d'une amende. La tentative de soustraction au sens de cette disposition se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée au sens de l'art. 175 LIFD, qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la

- 66/71 - A/823/2015 soustraction est consommée (arrêts 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 15 ; 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324 ; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2).

Une législation équivalente prévaut en matière d'impôt cantonal et communal (art. 56 al. 2 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc).

d. Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence (cf. art. 175 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID et art. 70 al. 1 et 2 LPFisc), un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit (arrêts 2C_32/2016 précité consid. 15 ; arrêts 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2, in RF 67/2012 700). 37) a. D

2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 et 2C_480/2009 du 16 mars 2010

ATA/291/2016 du 5 avril 2016 ; ATA/580/2014 du 29 juillet 2014

b.

de CP er janvier 2007, ou art. 10

; ATA/647/2013 du 1er octobre 2013 consid. 11;).

c.

ô constitue donc le premie

- D D

- 67/71 - A/823/2015

d. al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333

ô

5 û 2 consid. 3.3 ; 2C_188/2009 du 7 ô personnelle (ATF 134 III 59 consid. 2.3.1 ; 119 Ib 311 consid. 2e ; arrêt du Tribun

(ATF 134 III 59 consid. 2. consid. 2.4.2 ; ; ATA/280/2015 du 17 mars 2015). 38) a. Sur le plan fédéral, s D prescrit, en cas ô

ô

ô ô

Depuis le 1er

ô

D D

D son texte D

- 68/71 - A/823/2015

D

D D

2C_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 3.1 ; ATA/558/2014 du

E. 17

juillet 2014 consid. 6c ; ATA/37/2014 du 21 janvier 2014).

b. D es d al. 2 LIFD (art. 58 al. 2 et 3 LHID) en matière de soustraction fiscale consommée. urante (art. 341A de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 dans son état à la date précitée - D 3 1 -

â ô

ATA/346/2006 du 20 juin 2006

D D

exclusivement par l D D D /2014 du 22 janvier 2015 consid. 5.1).

c. En cas de tentative de soustraction, la prescription du droit de taxer est de huit D er octobre 2002 de 333 al. 5 CP. Sur le plan cantonal, la prescription relative du droit de taxer est de quatre ans (art. 77 al. 1 let. a et al. 2 LPFisc) et la prescription absolue de six ans (art. 58 al. 1 LHID ; art. 77 al. 2 LPFisc). La prescription commence à courir à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise. 39) a. D ui a prévalu au sujet de la non- peut prévaloir en matière de sanction pénale. Dès lors, le jugement du TAPI du

- 69/71 - A/823/2015 12 recours valablement déposé le 17 janvier 2017, la chambre administrative constatera la prescription du droit de sanctionner la soustraction fiscale commise D

b. En revanche, au vu de la teneur des dispositions légales précitées, le droit de sanctionner les infractions n'est pas prescrit pour les exercices 2002 à 2009. 40) oncées, la chambre administrative relève que le recourant a mis en place depuis de nombreuses années une structure trustale off- rimoniaux familiaux provenant vraisemblablement de son père, en utilisant celle-ci pour ô sur la fortune et sur le revenu, notamment mobilier, dont il aurait dû rapport avec ces avoirs et leurs revenus, cilié dans le canton de Genève, en omettant de de ce Trust et de ses actifs dans sa déclaration fiscale. Il a adopté intentionnellement ce comportement durant chacune des années incriminées, à tout le moins par dol éventuel. Il a ainsi commis soit une infraction de soustraction fiscale au sens des dispositions de droit pénal fiscal rappelées ci-dessus, consommée pour les années 2002 à 2005 et 2007 pour

lesquelles de tentative pour les années 2006, 2008 et 2009.

É s avisé, sa faute est grave. En le sanctionnant amende correspondant aux trois quarts du montant soustrait lorsque à la moitié de ce montant pour les tentatives de soustraction montant des amendes respecte à tout le moins le principe de la proportionnalité et les capacités financières de celui-ci. Il sera donc confirmé. 41) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis en raison du constat de la prescription intervenue pour les amendes 2001. Il sera rejeté pour le surplus, le jugement du TAPI du 12 décembre 2016 étant confirmé par substitution de motifs au sens des considérants. 42) Vu issue de la procédure, un émolument de procédure légèrement réduit sera mis à la charge du recourant, émolument arrêté à CHF 4'500.-. Aucun -GE (art. 87 al. 1 LPA). En outre, aucune indemnité de procédure ne sera allouée partielle (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 70/71 - A/823/2015

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