

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2509/2019-ICCIFD

ATA/1167/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 novembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Rémi Sacerdote, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 juin 2020 (JTAPI/472/2020)**

EN FAIT

- 1) Le litige porte sur deux demandes de sûretés, datées du 28 mai 2019, notifiées à Monsieur A_____ par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), en garantie de l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2008 à 2012 ainsi que 2015 à 2016.
- 2) Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), le contribuable, de nationalité suisse, est domicilié à B_____ depuis le _____ 19__ , en provenance de C_____ avec son épouse, Madame D_____, et ses trois enfants : E_____ et F_____ , nées le _____1997, et G_____, né le _____ 2000.
- 3) Dans leurs déclarations fiscales 2008 à 2012, 2015 et 2016, le contribuable et son épouse - assujettis de manière illimitée - ont mentionné les montants suivants : Pour l'ICC

| Année fiscale | Revenu brut (en CHF) | Revenu brut activité indépendante (en CHF) | Revenu brut immobilier (en CHF) | Revenu net (en CHF) | Fortune brute immobilière (en CHF) | Dettes chirographaires et hypothécaires (en CHF) | Fortune nette (en CHF) |
|---------------|----------------------|--|---------------------------------|---------------------|------------------------------------|--|------------------------|
| 2008 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2009 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2010 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2011 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2012 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2015 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2016 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |

Pour l'IFD

| Année fiscale | Revenu brut (en CHF) | Revenu brut activité indépendante (en CHF) | Revenu brut immobilier (en CHF) | Revenu net (en CHF) |
|---------------|----------------------|--|---------------------------------|---------------------|
| 2008 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2009 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2010 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2011 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2012 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2015 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2016 | xxx | xxx | xxx | xxx |

- 4) Le 30 janvier 2014, l'AFC-GE a invité le contribuable à lui fournir des informations et pièces justificatives concernant sa fortune mobilière, en particulier s'il faisait partie des bénéficiaires de trusts détenant le groupe H_____, ses revenus de ses activités au sein des sociétés dudit groupe, les relevés de tous ses comptes bancaires et comptes courants auprès de sociétés dudit groupe. Le groupe H_____ était dirigé par le père du contribuable, Monsieur I_____, et ses trois oncles, Messieurs J_____, K_____ et L_____, et était actif dans une dizaine de secteurs économiques (xxx) et employait plus de xxx mille personnes dans de nombreux pays. Selon le magazine M_____, en mars 2016, la fortune globale du conglomérat, basé à N_____, équivalait à USD xxx.-, soit la x^{ème} fortune mondiale. Le contribuable devait aussi fournir les relevés de ses cartes de crédit ainsi que les documents relatifs à ses dettes hypothécaires.

- 5) Le 8 février 2014, le contribuable a expliqué que la fortune du groupe H_____ était en partie détenue par un trust discrétionnaire, dont il n'était ni fondateur, ni administrateur. Il ne pouvait ni savoir qui en étaient les bénéficiaires, ni avoir accès à l'acte de constitution. Il était effectivement administrateur ou membre du conseil d'administration de plusieurs sociétés du groupe H_____, et le seul compte bancaire qu'il possédait se trouvait à la banque O_____ (ci-après : O_____) à Genève, auprès de laquelle il avait deux hypothèques, l'une pour sa résidence de B_____ et l'autre pour la moitié d'un chalet à P_____. Il avait mandaté la société Q_____ pour le règlement de ses factures et de ses dépenses personnelles (cartes de crédit) et de propriétés.

- 6) Le 25 juin 2014, le contribuable a remis à l'AFC-GE les relevés de sa carte de crédit pour les années 2008 à 2012.

- 7) Par lettres recommandées des 12 décembre 2014, 25 novembre 2015 et 2 décembre 2016, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle interrompait la prescription du droit de procéder à la taxation pour les années fiscales 2009, 2010 et 2011.

- 8) Le 22 août 2017, faisant suite à un entretien du 8 juin 2017, le contribuable a remis à l'AFC-GE une attestation de R_____ confirmant que les frais de scolarité de ses trois enfants étaient pris en charge depuis 2003 par leur grand-père, les contrats de prêt avec O_____ ainsi qu'un tableau résumant ses dépenses privées de 2008 à 2012 par catégories de frais.

- 9) Par lettre recommandée du 20 novembre 2017, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle interrompait la prescription du droit de procéder à la taxation pour l'année fiscale 2012.

- 10) Le 6 novembre 2017, le contribuable a remis un tableau détaillant les frais professionnels payés par carte de crédit en 2008.
- 11) L'AFC-GE a estimé le 20 décembre 2017 que les frais professionnels se montaient à 30 % du total des frais de carte de crédit et a proposé au contribuable un tableau concernant l'année fiscale 2008, selon une méthodologie qu'elle entendait appliquer pour toutes les années. Elle fixait un délai au contribuable pour accepter ou non cette proposition.

Le 14 mars 2018, le contribuable a demandé à discuter du pourcentage des dépenses professionnelles, ce que l'AFC-GE a pris comme un refus de sa proposition.

- 12) Le 23 mars 2014, l'AFC-GE a invité le contribuable à lui remettre le détail de tous les comptes bancaires détenus par lui et/ou son épouse auprès d'établissements bancaires en Suisse et à l'étranger, notamment auprès de O_____ pour les années 2008 à 2012, les relevés mensuels de tous les comptes bancaires détenus pour ces années, ainsi que le détail des titres détenus pendant cette même période par lui et/ou son épouse dans des entreprises suisses ou étrangères.

Sans réponse du contribuable à sa lettre du 23 mars 2018, l'AFC-GE a réitéré sa demande le 8 juin 2018, en impartissant un délai de dix jours, sous peine de taxation d'office et d'amende.

- 13) Entre-temps, le 7 juin 2018, le contribuable s'est déclaré disposé à accepter la proposition de règlement de l'AFC-GE, à savoir : admission de 30 % de ses frais/dépenses avec les cartes de crédit à titre professionnel (70 % étant alors considérés comme faisant partie de son train de vie privé) ; les écolages pris en charge par son père étaient ajoutés à son train de vie ; l'accord était subordonné au fait que l'AFC-GE acceptait de considérer que les prêts consentis par O_____ étaient de véritables prêts « at arm's length ».
- 14) Par courriel du 12 juin 2018, l'AFC-GE a indiqué au contribuable les montants déterminés en fonction de son train de vie qui seraient repris à titre de revenu pour les années 2008 à 2012 - sous réserve d'éléments de revenu supplémentaires - à savoir respectivement : CHF xxx, CHF xxx, CHF xxx, CHF xxx et CHF xxx. L'AFC-GE attendait dès lors la confirmation de l'accord du contribuable sur la reprise de ces montants à titre de revenu imposable minimum, ainsi qu'une réponse de sa part à sa demande de renseignements du 23 mars 2018. Une fois cette confirmation reçue, elle serait en mesure de se déterminer sur la reconnaissance des prêts pour la période sous revue. Des intérêts moratoires seraient en outre prélevés sur les montants d'impôts, conformément à la loi.

- 15) Le 20 juin 2018, le contribuable a confirmé son accord sur la proposition de l'AFC-GE du 12 juin 2018. Il n'avait toutefois pas encore pu récolter tous les documents faisant l'objet de la demande de renseignements du 23 mars 2018.
- 16) Le 4 juillet 2018, le Ministère public du canton de Genève a informé l'AFC-GE de l'instruction d'une procédure pénale (1_____) ouverte notamment du chef d'infractions à la loi sur les étrangers, d'usure et de traite d'êtres humains à l'encontre du contribuable, de son épouse, de son père et de sa mère. La procureure indiquait notamment que les prévenus résidaient ensemble, avec les trois enfants de M. A_____ et Mme D_____, dans une villa, dont ils étaient copropriétaires, à B_____. Selon les éléments recueillis, depuis l'année 1997 en tout cas, mais très vraisemblablement depuis bien plus tôt, pour entretenir cette propriété, ainsi que subvenir aux soins et aux besoins de ses occupants, notamment la cuisine, la lessive, les soins corporels, la garde des enfants, etc., les prévenus avaient mis sur pied, en collaboration avec des membres de leur famille en X_____, ainsi qu'avec l'aide de leurs employés en Suisse, un système de recrutement d'employés de maison de X_____.
- 17) Le 6 juillet 2018, le contribuable a remis à l'AFC-GE les relevés bancaires des comptes ouverts à la S_____, la T_____ et O_____.
- 18) Le 18 juillet 2018, l'AFC-GE a consulté le dossier pénal et obtenu plusieurs pièces relatives au train de vie de la famille A_____, qu'elle a transmises à la division des affaires pénales et enquêtes de l'administration fédérale des contributions (ci-après : DAPE).
- 19) Le 8 août 2018, le Ministère public genevois a informé l'AFC-GE qu'une autre procédure pénale (2_____) était ouverte à l'encontre du contribuable pour faux dans les titres et lui a demandé copie des déclarations fiscales 2015 à 2017.
- 20) Le 30 août 2018, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui fournir des informations complémentaires relatives à des montants crédités sur les comptes n^{os} 3_____ et 4_____ auprès de O_____. L'AFC-GE a renouvelé sa demande le 5 octobre 2018.
- 21) Le 18 avril 2019, le Conseiller fédéral en charge du Département fédéral des finances (DFF) a autorisé l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) à mener une enquête en collaboration avec l'AFC-GE à l'encontre notamment du contribuable et de son père. Les motifs de cette enquête étaient notamment les suivants : « Les éléments au dossier laissent également penser que I_____ est, de concert avec d'autres membres de la famille A_____, un ayant droit économique du trust U_____, sans que la fortune y relative ne soit déclarée. Ils laissent en outre penser que, dans le cadre de versements effectués par des

sociétés indirectement contrôlées par U_____, dont notamment la société V_____, d'importantes distributions dissimulées ont été effectuées entre autre en faveur de MM. I_____ et A_____, sans que celles-ci ne soient déclarées au titre de revenus par ces derniers. (...) Selon les estimations, les montants soustraits pendant la période allant de 2009 à 2017 pourraient porter (...) pour M. A_____, sur plus de CHF xxx, s'agissant des revenus, (...). Si l'on se base sur ces chiffres, les rappels IFD et ICC devraient avoisiner un total de (...) CHF xxx pour M. A_____, (...). En l'espèce, des soupçons fondés concernant de graves infractions fiscales ressortent des documents transmis ».

- 22) Le 1^{er} mai 2019, la DAPE a ouvert une enquête pénale, en raison de soupçons fondés que des soustractions continues de montants importants d'impôt ou une instigation/complicité à de telles soustractions avaient été commises par les précités. Le contribuable « aurait commis, durant les périodes fiscales 2009 à 2017, des soustractions portant sur des montants importants d'impôt sur le revenu par le fait que le contribuable aurait omis de déclarer des salaires et/ou des distributions dissimulées de revenu versés par U_____ et/ou ses sociétés filles.

Le même jour, la DAPE a ordonné la perquisition de la propriété sise à B_____.

- 23) Les 8 et 16 mai 2019, la DAPE a procédé à la perquisition ordonnée et mis sous scellés ou séquestré de nombreux documents, matériel informatique, clés et coffre-fort.
- 24) Le 24 mai 2019, l'AFC-GE a informé le contribuable et son épouse de l'ouverture d'une procédure en tentative de soustraction d'impôt pour les années 2008 à 2012 et 2015 à 2016.
- 25) Par courriers recommandés du 28 mai 2019, l'AFC-GE a notifié au contribuable deux demandes de sûretés pour des montants de respectivement CHF xxx, avec intérêts à 5% dès le 29 mai 2019, pour l'ICC, et CHF xxx, avec intérêts à 3% dès le 29 mai 2019, pour l'IFD indiquant que les droits du fisc étaient menacés.
- 26) Le 28 mai 2019, l'AFC-GE a adressé à l'office des poursuites de Genève (ci-après : OP) deux ordonnances de séquestre correspondant aux montants susmentionnés et portant sur tous biens, avoirs, pièces, valeurs, titres, droits, créances, notamment comptes courants, dépôt, coffres forts, sous nom propre, désignation conventionnelle, pseudonyme ou numéro, dont était titulaire M. A_____ ou dont il était ayant droit économique ou co-ayant droit économique, en mains de O_____ ainsi que les rendements de ceux-ci ; des comptes en mains de la Banque Z_____, ainsi que les rendements de ceux-ci ;

des comptes en mains de S_____, ainsi que les rendements de ceux-ci ; de tous objets de valeurs, notamment bijoux, diamant, pierres précieuses, entreposés dans les locaux loués dans le dépôt Franc sous douane de Genève la Praille, compartiment n. 2_____; de toutes actions, participations, ou toute créance, droit ou certificat incorporant la titularité des actions/participations, ou découlant de la titularité des actions/participations, tel que le droit aux dividendes (courants ou échus) ou au dividende de liquidation, de la société V_____, à Genève dont était titulaire M. A_____ ou dont il était ayant droit économique, au siège de la société et/ou en mains de M. A_____ ; de toutes actions, participations, ou toute créance, droit ou certificat incorporant la titularité des actions/participations, ou découlant de la titularité des actions/participations, tel que le droit aux dividendes (courants ou échus) ou au dividende de liquidation, de la société W_____, à Genève, dont était titulaire M. A_____ ou dont il était ayant droit économique, au siège de la société et/ou en mains de M. A_____ ; de biens immobiliers sis à AA_____ et B_____, dont M. A_____ était co-proprétaire ou qui étaient propriété de V_____, ainsi que les fruits de celles-ci.

- 27) Sur demande du contribuable, l'AFC-GE a remis à ses mandataires, par courriel du 17 juin 2019, un tableau détaillant les estimations des montants des « rappels » et intérêts sur « rappels » d'impôt, ainsi que des amendes :

| Année fiscale | Revenu imposable (en CHF) | Estimation rappel ICC (en CHF) | Estimation intérêts sur rappel ICC (en CHF) | Estimation amende ICC (en CHF) | Estimation rappel IFD (en CHF) | Estimation intérêts sur rappel IFD (en CHF) | Estimation amende (en CHF) |
|---------------|---------------------------|--------------------------------|---|--------------------------------|--------------------------------|---|----------------------------|
| 2008 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2009 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2010 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2011 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2012 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2015 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2016 | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| Total | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |

| | | |
|--------------------------|-----|-----|
| Totaux ICC et IFD | xxx | xxx |
|--------------------------|-----|-----|

L'AFC-GE demandait, comme déjà dans un courriel du 4 juin 2019, si une autre mesure de garantie poursuivant le même but que des sûretés, telles des garanties bancaires, était proposée.

- 28) Par acte du 28 juin 2019, le contribuable a recouru contre les demandes de sûretés de l'AFC-GE auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant principalement, à leur annulation et, solidairement, à ce qu'il soit constaté que les montants des sûretés étaient excessifs.

Il n'était ni actionnaire, ni ayant droit économique de W_____.

Les demandes de sûretés n'étaient pas suffisamment motivées. Elles ne lui permettaient pas de saisir la réalité des motifs pour lesquels les droits de l'AFC-GE étaient menacés. Il avait admis le principe de la proposition de rectification et était dans l'attente de la validation finale par la direction de l'AFC-GE.

Il était domicilié en Suisse et y disposait de relations bancaires connues du fisc genevois. Rien ne permettait de douter du fait qu'il honorerait sa dette. Il avait collaboré aux procédures cantonale et enquête fédérale.

Les montants des créances fiscales étaient bien supérieurs à la réalité et ne reposaient a priori sur aucun élément concret. Quand bien même l'on admettrait l'existence d'une demande de sûretés, son montant serait excessif.

Il était contraire au principe de la présomption d'innocence de garantir une amende qui n'avait pas encore été prononcée. De plus, en l'absence de démonstration d'une faute grave, il n'y avait pas de raison d'estimer d'ores et déjà l'amende à 100% de l'impôt élué. En outre, les intérêts de retard selon un taux de 5% pour l'ICC étaient disproportionnés et infondés.

Enfin, les sûretés requises portaient atteinte à la garantie de la propriété d'une manière disproportionnée au regard de ses moyens, dès lors que l'AFC-GE avait pris en compte des actifs ne lui appartenant pas.

- 29) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

- 30) Après avoir ordonné trois échanges d'écritures supplémentaires, le TAPI a partiellement admis le recours dans la mesure où l'intérêt mentionné sur la demande de sûretés et l'ordonnance de séquestre du 28 mai 2019, relatives à l'ICC, s'élevait à 2,6 % et s'appliquait exclusivement aux montants estimés des

reprises d'impôts 2008 à 2012, 2015 et 2016. De la même façon, pour l'IFD, l'intérêt s'élevait à 3 %.

- 31) Par acte mis à la poste le 10 juillet 2020, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI en concluant à son annulation ainsi qu'à celle des demandes de sûretés du 29 mai 2019 et les séquestres ordonnés. Subsidiairement, il concluait à la réduction des sûretés en retranchant du montant les amendes hypothétiques.

L'intégralité des points contestés devant le TAPI demeurait litigieuse à l'exception de la détermination des intérêts.

Les droits du fisc n'étaient pas menacés. Il était domicilié avec sa famille depuis vingt-cinq ans à B_____ et n'avait jamais exprimé l'intention de déménager. La structure de son patrimoine n'avait pas été modifiée depuis de nombreuses années. Les allégations du fisc n'étaient confirmées par aucune pièce figurant au dossier.

Il contestait avoir omis de déclarer durant de nombreuses années des salaires et/ou des distributions dissimulées de revenu versés par U_____ et/ou ses sociétés filles.

La créance fiscale relative à l'amende n'existait pas aussi longtemps qu'elle n'avait pas été établie. De plus, en l'absence de démonstration d'une faute grave, il n'y avait pas de raison d'estimer d'ores et déjà que l'amende serait de 100 % du montant des impôts soustraits. L'exigence du caractère vraisemblable de la créance fiscale au jour de la demande n'était pas remplie, cette créance n'existant pas s'agissant de l'amende.

L'autorité fiscale était en même temps le créancier et l'autorité prononçant la mesure de séquestre, ce qui était contraire aux garanties de procédure.

- 32) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le recourant n'apportait aucun élément probant apte à renverser la vraisemblance des revenus dissimulés. Il était administrateur avec signature individuelle des V_____ et W_____. Le fait que le trust était irrévocable discrétionnaire n'excluait pas qu'il ait pu bénéficier de distributions même si celles-ci relevaient du pouvoir d'appréciation du trustee. La créance fiscale était vraisemblable et proportionnée par rapport aux moyens du recourant.

Les conditions pour demander des sûretés étaient remplies, le recourant faisant l'objet de deux procédures pénales, dont il ressortait qu'il avait dissimulé une part considérable de ses revenus et de sa fortune pendant des années. Le fait de disposer d'une « structure trustale » rendait sa situation complexe et opaque,

permettant de penser que d'importants fonds avaient été transférés hors de Suisse. Le recourant venait d'une grande famille de X_____ établie en X_____ et au Y_____ disposant d'une fortune considérable lui permettant de changer plus facilement de domicile.

- 33) Dans sa duplique, le recourant a contesté être l'ayant droit économique du trust et des entités détenues par ce dernier. Il avait accepté la proposition transactionnelle de reprises de l'AFC-GE, ce qui démontrait que les droits du fisc n'étaient pas menacés.

Les plaintes pénales n'avaient pas abouti et plusieurs plaintes avaient été retirées. Les conditions des demandes de sûretés n'étaient pas remplies.

- 34) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 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 deux demandes de sûretés en matière fiscale, portant sur les exercices 2008 à 2012 ainsi que 2015 et 2016.
- 3) En droit fédéral, l'art. 169 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dispose que si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire.

Selon l'art. 78 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons peuvent disposer que les décisions de sûretés des autorités fiscales cantonales compétentes sont assimilées à des ordonnances de séquestre au sens de l'art. 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1) ; le séquestre est opéré par l'office des poursuites compétent, et l'opposition à l'ordonnance du séquestre prévue à l'art. 278 LP est irrecevable.

Le pendant cantonal de l'art. 169 al. 1 LIFD est, depuis le 1^{er} janvier 2009, l'art. 38 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), qui prévoit que si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, le département peut exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force ; la demande de sûretés, sommairement motivée, indique le montant à garantir ; elle est immédiatement exécutoire ; dans la procédure de poursuite, elle est assimilée à un jugement exécutoire au sens de l'art. 80 LP.

Avant cette date, la demande de sûretés en droit genevois était réglée par l'art. 371A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), qui prévoyait que si le contribuable n'avait pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissaient menacés, le département pouvait : a) arrêter en mains de toutes personnes et tous établissements les fonds et valeurs appartenant ou ayant appartenu au contribuable, tout paiement fait au mépris de ces retenues étant inopposable à l'administration fiscale et engageant la responsabilité de ceux qui l'avaient fait ; b) exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indiquait le montant à garantir, et elle était immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produisait les mêmes effets qu'un jugement exécutoire. La demande de sûretés était assimilée à l'ordonnance de séquestre, au sens de l'art. 274 LP. Le séquestre était opéré par l'office des poursuites compétent.

- 4) a. Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale est chargée d'encaisser les impôts dus. En cas de besoin, elle peut exiger des garanties de la part du contribuable, sous la forme notamment d'une demande de sûretés, assimilable à une ordonnance de séquestre ; de par sa nature, la demande de sûretés en matière d'impôt constitue une mesure provisionnelle de droit public, qu'elle règle une situation de façon temporaire en attente d'une décision principale ultérieure ou qu'elle intervienne une fois la décision de taxation entrée en force (ATF 134 II 349 consid. 1). Les sûretés au sens de l'art. 169 LIFD ne constituant qu'une mesure provisionnelle, elles n'ont pas d'influence sur l'existence ni sur le montant de la créance fiscale, et ne préjugent en rien de celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_689/2019 du 15 août 2019 consid. 2.2.7 ; 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.2).
- b. L'art. 169 al. 1 phr. 1 LIFD prévoit trois conditions. L'on doit tout d'abord avoir affaire à un contribuable, c'est-à-dire que la personne physique ou morale en cause doit être assujettie à l'impôt de manière limitée ou illimitée, pour la période concernée et la collectivité publique considérée (art. 5-7 et 50-51 LIFD) ; deuxièmement, la créance fiscale due doit exister et son montant être connu, même si l'autorité fiscale jouit encore d'une certaine marge d'appréciation à cet

égard ; et un motif de constitution de sûreté doit être donné (arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.2).

À ce dernier égard, l'art. 169 al. 1 LIFD prévoit deux hypothèses pouvant donner lieu à des sûretés. L'hypothèse générale est celle dans laquelle le paiement de la créance fiscale apparaît menacé. Dans le cadre de l'hypothèse spéciale, la loi admet également la constitution de sûretés dans les cas où le contribuable n'a pas de domicile en Suisse, ce qui se justifie dans la mesure où une créance de droit public de la Confédération, d'un canton ou d'une commune ne peut donner lieu à une exécution forcée hors de Suisse (arrêts du Tribunal fédéral 2C_543/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2 ; 2C_669/2016 précité consid. 2.1).

Pour ce qui est de l'hypothèse générale, il suffit que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement « menacé » au regard de l'ensemble des circonstances pour que l'une des conditions posées à l'exigence de sûretés par le fisc soit réunie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_115/2017 du 30 mai 2017 consid. 6.2 ; 2A.611/2006 du 18 avril 2007 consid. 4.1).

Une seule déclaration incomplète du revenu ou de la fortune imposable, de même qu'une seule soustraction fiscale ne suffisent pas en tant que telles à retenir la mise en danger des droits du fisc. En revanche, la dissimulation systématique par le contribuable de sa situation de revenu et de fortune, en particulier la mise de côté d'argent liquide pour un montant de plusieurs centaines de milliers de francs permet de conclure à une mise en danger objective des droits du fisc. Parle aussi en faveur d'une telle conclusion le fait que le patrimoine du contribuable soit facilement réalisable ou transférable à l'étranger. Si le simple fait de posséder une nationalité étrangère ne permet pas à lui seul de retenir une mise en danger des droits du fisc, il convient de considérer à cet égard le maintien par le contribuable de relations de famille et d'affaires avec son (autre) pays d'origine (arrêt du Tribunal fédéral 2A.746/2004 du 16 juin 2005 consid. 3.1 et les arrêts cités).

L'art. 169 LIFD n'exige pas que le contribuable ait adopté un comportement ou une manière d'agir spéciale ; il suffit que le paiement de la créance fiscale apparaisse objectivement menacé, sur la base de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. C'est le cas notamment lorsque l'activité soumise à l'impôt permet au contribuable de se soustraire le cas échéant à l'exécution forcée de sa créance par le dessaisissement ou le transfert à l'étranger de valeurs patrimoniales, ou lorsque le contribuable travestit systématiquement sa situation patrimoniale aux autorités de taxation. Pour juger du danger que le contribuable se soustraie à ses obligations fiscales, la facilité de vente et la mobilité des actifs existant revêtent une grande importance. Le comportement passé du contribuable peut aussi constituer un indice de la mise en danger de la créance fiscale, en particulier le dépôt de requêtes dilatoires, la remise de comptes incomplets ou l'absence de transmission des documents requis (arrêt du Tribunal fédéral 2A.237/2006 du 9 janvier 2007 consid. 2.2 et les arrêts cités). La possession de biens immobiliers en Suisse peut

conduire à renoncer à des sûretés, pour autant que ceux-ci puissent garantir l'ensemble de la créance présumable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2019 du 16 septembre 2019 consid. 3.1.1).

c. Le niveau de preuve de l'existence de la créance fiscale est celui de la simple vraisemblance (« gewisse Wahrscheinlichkeit »), sous la forme d'un examen préjudiciel et prima facie de la situation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_273/2019 du 16 septembre 2019 consid. 2.2.2 ; 2C_543/2018 précité consid. 2.2 ; ATA/190/2008 du 22 avril 2008 consid. 7 et 9a), la détermination de l'obligation fiscale et la fixation de l'impôt effectivement dû demeurant réservées dans le cadre de la procédure ordinaire concernant l'affaire fiscale elle-même (arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 du 9 mars 2007 consid. 4).

De même, le montant présumable de l'impôt, lorsque la créance n'est pas définitive, fait l'objet d'un examen sommaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_468/2011 du 22 décembre 2011 consid. 2.2.3). La loi prévoit expressément qu'il n'y a pas lieu d'attendre une décision entrée en force pour exiger des sûretés ; dès lors, en cas de rappel d'impôt, il convient d'examiner si les reprises effectuées par le fisc – et éventuellement contestées par le contribuable – doivent être tenues pour plausibles (arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 précité consid. 5.1), étant précisé qu'elles ne doivent pas être manifestement exagérées (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, n. 37 ad art. 169 LIFD).

- 5) En l'espèce, le recourant est un contribuable au sens des art. 169 LIFD et 38 LPGIP. Le motif de la constitution des sûretés est constitué par la mise en danger objective des droits du fisc.

En effet, il ressort notamment des éléments mis au jour par le Ministère public genevois puis par la DAPE que le recourant a un train de vie ne correspondant pas aux revenus et fortune déclarés. En conséquence, l'AFC-GE a déterminé le revenu découlant des activités du recourant pour le groupe H_____ équivalent au montant des reprises. Ce faisant, il a considéré que 50 % du train de vie était financé par des dons de son père. En outre, le recourant est administrateur unique avec signature individuelle des deux sociétés, dont il allègue n'être ni actionnaire ni ayant droit économique sans toutefois fournir d'explications à ce sujet. Finalement, le fait que U_____ soit un trust irrévocable discrétionnaire n'exclut pas qu'il ait pu bénéficier de distributions, même si celles-ci relèvent du pouvoir d'appréciation du trustee.

Le recourant s'oppose à ces conclusions tout en admettant avoir acquiescé à une proposition de reprises faite par l'AFC-GE à titre transactionnel. En outre, il n'apporte aucun élément susceptible de renverser les conclusions retenues par le fisc au sujet de ses revenus.

Par ailleurs, le recourant n'apporte également aucun élément probant susceptible de mettre en doute la vraisemblance des montants calculés par le fisc.

C'est donc à juste titre que le TAPI a retenu que les conditions prévues par la loi pour l'exigence de sûretés ainsi que pour leur fixation étaient remplies en l'espèce

- 6) Concernant les amendes dont le recourant estime qu'elles ne peuvent donner lieu à des sûretés avant d'avoir été prononcées et confirmées, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que, bien que le fisc n'ait pas considéré que les éléments de reprise ne constituaient pas une soustraction fiscale, il semblait justifié, à première vue, de tenir également compte d'une éventuelle amende dans le montant des sûretés réclamées (arrêt du Tribunal fédéral 2A.183/2001 du 27 mars 2002 consid. 6.5).

Le grief sera donc écarté.

- 7) Finalement, le recourant critique le fait que l'autorité fiscale puisse être en même temps le créancier et l'autorité prononçant la mesure de séquestre.

Or, l'art. 170 LIFD assimile la demande de sûreté à une ordonnance de séquestre au sens de l'art. 274 LP et, s'agissant d'une disposition de droit fédéral, les autorités judiciaires sont tenues de l'appliquer (art. 190 Cst.).

Le grief sera écarté.

Entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté.

- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant (ar. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 juillet 2020 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 juin 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, M. Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Michel

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :