

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/823/2015-ICCIFD

ATA/686/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 juin 2017

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A _____

représenté par Me Xavier Oberson et Dominique Morand, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 décembre 2016 (JTAPI/1319/2016)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable) est un ressortissant français, né le _____1945, domicilié durant les années fiscales litigieuses, soit 2001 à 2009, dans la commune de _____. Il est arrivé en Suisse en 1984 et s'est domicilié à Genève en 1993.
- 2) Le contribuable est le fils de Monsieur C_____, né le _____1913, décédé le _____ 1988 à Genève, canton dans lequel il avait pris domicile depuis 1973 avec son épouse et ses quatre enfants, dont le contribuable.
- 3) À la suite du décès de M. C_____ ses héritiers, soit son épouse, ses trois filles et le contribuable, représentés par un notaire genevois, ont déposé le 14 octobre 1988, une déclaration de succession auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 15 septembre 1988. Le défunt n'avait pas rédigé de dispositions pour cause de mort. L'avoir successoral brut déclaré s'élevait à environ CHF 1'700'000.-, composé de biens immobiliers et d'actifs bancaires, dont un dossier-titres.

Selon une déclaration de succession française déposée à la même époque, le défunt était encore détenteur de comptes bancaires en France, ainsi que de biens immobiliers et d'un bateau, pour un montant total de FRF 1'000'000.-.

- 4) Pour les exercices fiscaux 2001 à 2009, le contribuable a remis chaque année sa déclaration fiscale dûment complétée en rapport avec chacun de ces exercices. Pour les exercices fiscaux 2001 à 2005 et 2007, il a fait l'objet, avant 2010, de taxations ordinaires tant pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), lesquelles sont entrées en force. Les éléments de fortune brute qu'il a déclarés, au regard de ceux, pris en considération pour le calcul du taux dans les décisions de taxations ordinaires notifiées, étaient les suivants :

	Date du dépôt	fortune brute déclarée (CHF)	dont fortune mobilière (CHF)	fortune brute imposable (CHF)	dont fortune mobilière (CHF)
2001	31.07.2002	18'246'896.-	14'404'336.-	22'191'332.-	15'835'086.-
2002	17.09.2003	16'837'744.-	12'916'269.-	21'181'515.-	14'825'269.-
2003	01.09.2004	16'387'065.-	12'479'056.-	20'744'302.-	14'388'056.-
2004	26.09.2005	15'402'622.-	11'508'079.-	17'864'325.-	11'508'079.-
2005	15.09.2006	14'828'202.-	10'947'125.-	17'303'371.-	10'947'125.-

2006	19.09.2007	14'243'690.-	10'376'079.-	Pas encore taxé en 2010	
2007	06.10.2008	15'206'853.-	11'352'708.-	18'378'604.-	12'022'358.-
2008	7.10.2009	22'267'269.-	18'426'590.-	Pas encore taxé en 2010	
2009	04.10.2010	31'505'837.-	27'894'070.-	Pas encore taxé en 2010	

Selon l'état des titres remis avec chacune des déclarations du contribuable, la fortune mobilière déclarée était principalement composée d'une participation dans une société D_____ (ci-après : D_____), pour un montant de CHF 10'000'000.- entre 2001 et 2004. En 2005 et 2006, cette participation a été remplacée par la déclaration d'une « créance D_____ » d'un montant de CHF 8'500'000.- qui a passé à CHF 9'927'775.- en 2007, mais qui n'a plus été reprise dans la déclaration fiscale 2008. Dans cette dernière, était déclarée une participation pour un montant de CHF 7'397'750.- dans le capital d'une société P_____, ce montant ayant passé en 2009 à CHF 17'218'867.-.

- 5) a. Le 27 mai 2008, l'AFC-GE a écrit au contribuable. Dans le cadre du contrôle de sa situation fiscale de l'exercice 2006, elle constatait qu'il avait, au cours des années précédentes, effectué de nombreux investissements dans différents secteurs tels que l'hôtellerie, la viticulture et les services aéronautiques. Elle lui demandait de transmettre, sous quinzaine, un nouvel état des titres faisant ressortir l'ensemble de son patrimoine mobilier au 31 décembre 2006.
- b. M. A_____ lui a répondu le 23 juin 2008. Il était périodiquement cité comme étant l'animateur et/ou le propriétaire de l'hôtel E_____ à Genève et du domaine viticole bordelais _____ (ci-après : le domaine viticole). L'AFC-GE avait donc pu légitimement imaginer que ces actifs faisaient défaut dans sa déclaration de fortune. En réalité, il n'était pas propriétaire d'autres actifs que ceux inscrits dans sa déclaration sur la fortune. En 1999, il avait acquis, pour FRF 1'000'000.-, le 70 % du capital de D_____, dont la raison sociale exacte était G_____ (G_____) de droit néerlandais, au sein de laquelle il avait développé plusieurs projets industriels et commerciaux, notamment par les investissements hôteliers et viticoles susvisés. Après avoir valorisé ces actifs, il avait revendu cette participation à l'automne 2005 pour un montant de CHF 10'500'000.-. Après 2005, il était resté administrateur des sociétés exploitant l'hôtel E_____ et le domaine viticole. La presse avait délivré à son sujet des messages erronés au sujet d'un droit de propriété sur ces sociétés. Il confirmait la véracité de sa déclaration fiscale 2006.
- 6) Le 7 novembre 2008, la direction du contrôle de l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôts portant sur l'ICC et sur l'IFD des années 2001

à 2005. Sa situation fiscale pour l'exercice 2006, non encore taxé, serait également traitée dans ce cadre. Ses droits procéduraux lui étaient rappelés, soit celui de se déterminer et celui de ne pas s'incriminer sur le plan pénal. Des éléments de fortune et de revenu étaient susceptibles de ne pas avoir été déclarés.

Il était convoqué pour une audition dans les locaux de l'AFC-GE.

- 7) a. Le 2 décembre 2008, c'est le mandataire du contribuable qui a rencontré des contrôleurs de l'AFC-GE dans le cadre de l'audition précitée.

Selon ceux-ci, la raison de l'ouverture de la procédure de contrôle était liée au constat du grand fossé existant entre le contenu de la déclaration fiscale du contribuable et les informations fiscales provenant de la presse ou d'internet, sur l'état de la fortune de ce dernier à teneur desquels il serait ainsi propriétaire de l'hôtel et du domaine viticole précités. Le contribuable serait également détenteur des actions d'un groupe appelé « H_____ », dont le siège principal était au Canada, et qui était actif dans le pétrole. Il aurait des parts dans de nombreuses sociétés de ce groupe. Le nom du contribuable apparaissait également dans d'autres sociétés I_____ SA, J_____ SA (ci-après : J_____), K_____ SA, L_____ SA et M_____ SA, dont il apparaissait être l'administrateur ou avoir des liens avec l'actionnariat. Selon la presse, il aurait une fortune estimée entre EUR 120'000'000.- et EUR 480'000'000.-, ce qui était très loin de la fortune qu'il déclarait.

En réponse à cela, le conseil du contribuable a indiqué que celui-ci avait créé un trust dont les bénéficiaires étaient ses enfants, et qu'il allait remettre des documents au sujet des différents points soulevés par l'AFC-GE.

b. Le 5 décembre 2008, l'AFC-GE a écrit au mandataire du contribuable pour demander d'ici au 30 janvier 2009, la remise de la documentation et des explications utiles au sujet de six sociétés qui composaient le groupe H_____. En outre, toute documentation utile devait être transmise au sujet de la propriété de l'hôtel E_____ et du domaine viticole, des cinq sociétés dont elle avait cité le nom lors de la rencontre du 2 décembre 2008, mais aussi des sociétés « N_____ », « O_____ » et « G_____ ». Le contribuable était également invité à indiquer le nom d'autres sociétés dont il serait le détenteur.

- 8) Le 30 janvier 2009, M. A_____ a répondu par l'intermédiaire de son conseil.

a. Les différents actifs évoqués dans le courrier du 5 décembre 2008, et quelques autres, appartenaient à un trust dénommé « AA_____ » (ci-après : le Trust) constitué « anciennement ». Celui-ci détenait lui-même ses actifs au travers de différentes sociétés « regroupées pour l'essentiel sous les sociétés Q_____ (ci-après : Q_____) et R_____ SA (ci-après : R_____) ».

b. une documentation composée de deux organigrammes et de fiches de présentation des sociétés citées dans ceux-ci, assortie de commentaires spécifiques, permettait de comprendre l'organisation du groupe coiffé par les deux sociétés précitées :

- le Trust détenait le 100 % du capital de Q_____ ;

- Q_____ contrôlait, par l'intermédiaire de plusieurs sociétés (S_____ SA au Luxembourg (ci-après : S_____), T_____ BV en Hollande (ci-après : T_____), AB_____ SA au Luxembourg (ci-après : AB_____), 60 % du capital de H_____ Inc, société de droit canadien (ci-après : H_____). 20 % du capital social de H_____ appartenait à des tiers non rattachés au contribuable ou à sa famille. Par l'intermédiaire de différentes sociétés du groupe, H_____ était « l'associée principale de Q_____ H_____ coiffait une série de sociétés filiales, notamment U_____ SA (ci-après : U_____), actives dans l'exploitation de gisements pétroliers à Cuba, dont elle détenait, indirectement via d'autres sociétés, une participation majoritaire au capital ». H_____ détenait une société anonyme de droit suisse V_____ SA (ci-après : V_____), utilisée comme société de services mais qui avait été liquidée après deux ans d'activités ;

- Q_____ détenait 9,92 % du capital de W_____ SA au Luxembourg (ci-après : W_____) ;

- Q_____ détenait 24,65 % du capital de X_____ SA (ci-après : X_____) au Luxembourg, dont la vocation était la recherche pétrolière et de L_____ SA de droit suisse (ci-après : L_____), la société de service de la précédente ;

- Q_____ détenait à 100 % le capital social de la holding R_____ ;

- G_____ détenait des participations dans plusieurs sociétés dont le 100 % de K_____ SA (ci-après : K_____), société suisse qui exploitait l'hôtel E_____ et 51 % de Y_____ SA, Luxembourg (ci-après : Y_____), qui était propriétaire de l'immeuble sur lequel l'hôtel était édifié, société dont Madame AC_____ était l'autre actionnaire ;

- G_____ détenait le 100 % du capital de la société néerlandaise Z_____ BV de droit néerlandais (ci-après : Z_____) laquelle détenait le 100% de AF_____ SAS (ci-après : AF_____), propriétaire du domaine viticole ;

- G_____ détenait également le 100 % du capital de D_____, laquelle était en liquidation, qui détenait le 60 % du capital de I_____ SA au Luxembourg (ci-après : I_____) qui détenait le 99 % d'J_____ ;

- R_____ détenait une participation minoritaire dans une société M_____ SA (ci-après : M_____) active dans le développement de cartes sécurisées, ainsi

que dans les sociétés AG_____ SA au Luxembourg (ci-après : AG_____), AH_____ Sàrl (ci-après : AH_____) et AI_____ SA (ci-après : AI_____).

c. Il a fourni des documents financiers suivants en rapport avec les sociétés précitées, soit :

- les bilans et comptes de profits et pertes 2005 et 2006 de Q_____ ;

- les bilans 1999 à 2006 et les comptes de profits et pertes 2003 et 2004 de D_____ ;

- les bilans et comptes de profits et pertes 2005 et 2006 de K_____ et de Y_____ ;

- les états financiers consolidés de H_____ pour 2005 et 2006 et les états financiers de T_____ et V_____ pour 2006 ;

- les bilans et comptes de profits et pertes de AB_____, de S_____ et de Z_____ et de I_____ pour 2005 et 2006 ;

- les bilans et comptes de profits et pertes 2005 et 2006 de L_____ et de X_____ ;

- les états financiers de AI_____ pour l'exercice 2007, de AH_____ et de AG_____ pour 2006 ;

- les bilans de D_____ entre 1999 et 2006 et les comptes de perte et profits de cette société pour les exercices 2003 et 2004 ;

- le bilan et le compte de profits et pertes de R_____ pour la période allant du 8 novembre 2005 au 31 décembre 2006.

d. Il a fourni un commentaire historique au sujet de ses rapports avec D_____. Il avait été détenteur d'une grande part du capital-action de cette société jusqu'à ce qu'il cède celle-ci (70 % [recte : 85 %]) au Trust en 2005 pour un prix de CHF 10'500'000.-, et il produisait les contrats du 2 septembre 2005 afférant à cette opération. La totalité des investissements effectués au travers de D_____ avant cette vente avait été réalisée à partir de la société Q_____ qui détenait le 100 % de R_____. En 2009, D_____ était en cours de dissolution, la quasi-totalité de ses actifs ayant été transférés à R_____, si ce n'était une participation dans la société I_____ en raison d'un litige entre ses actionnaires.

e. Selon les états financiers fournis par le contribuable en rapport avec D_____, cette société n'avait pas recouru à des emprunts bancaires entre 1999 et 2006 mais elle avait contracté d' « autres dettes » (en 2000 : CHF 189'741'946.- ; en 2001 : CHF 86'545'665.- ; en 2002 : CHF 88'905'166.- ; en 2003 : CHF 102'180'911.- ; en 2004 : CHF 108'503'334.- ; en 2005 : CHF 110'559'245.- ;

en 2006 : CHF 103'061'651.-) vis-à-vis de débiteurs non désignés. Les seuls comptes résultats des exercices 2003 et 2004 transmis, ne mentionnaient le paiement d'intérêts bancaires mais rapportaient le paiement de CHF 3'850'954.- en 2003 et de CHF 3'485'158.- d'intérêts au titre d'emprunt à R_____ (« intérêts R_____ Holding »).

Le bilan 2006 de R_____ fourni par le contribuable comptabilisait un montant de CHF 87'974'869.- dans les actifs immobilisés - lesquels, à teneur de l'annexe aux comptes 2006, incluaient les créances de la holding - et un montant de CHF 24'934'413.- à titre de créances dans les actifs circulants.

f. Le contribuable fournissait une explication au sujet de l'origine des fonds dont le Trust était doté : une grande partie des capitaux investis au travers du Trust provenait de la cession, en 1996 des « sociétés AJ_____, AK_____ et AL_____ » au groupe américain AM_____, via la cession de « leur société holding hollandaise » dont il ne donnait pas le nom, actions qui avaient été détenues par le Trust.

Lui-même ne disposait à titre personnel d'aucune participation dans les différentes sociétés détenues par le Trust, si ce n'était pour répondre aux exigences réglementaires dans la mesure où il intervenait pour favoriser leur développement dans l'intérêt familial, en mettant son nom à disposition pour représenter telle ou telle société dans un but de valorisation. Il en découlait une publicité qui était à l'origine des questions de l'AFC-GE. Il représentait les intérêts familiaux dans le conseil d'administration de H_____. Il était également l'actionnaire majoritaire (80 %) de AN_____ SA (ci-après : AN_____), société de droit suisse, qui assurait un rôle de conseil et de surveillance auprès des sociétés détenues par le trust via Q_____ et qui leur facturait cette activité, laquelle avait toujours été déclarée.

g. À son courrier, le contribuable a encore joint :

- une attestation de G_____ du 13 janvier 2009 relative à ses participations, le contrat du 2 septembre 2005 de cession de ses actions D_____ à G_____ ;

- deux attestations du 13 janvier 2009, toutes deux signées par Monsieur AO_____, l'une en tant que directeur de Q_____ confirmant que le détenteur de Q_____ était la société AP_____ Ltd, Cayman Islands (ci-après : AP_____) agissant comme trustee du Trust et l'autre en tant que directeur de AP_____ certifiant que les bénéficiaires du Trust étaient les trois enfants du contribuable, Madame AD_____, née le _____1973, Monsieur AE_____, né le _____1974 et Madame AC_____, née le _____1976.

9) Le 27 mai 2009, l'AFC-GE a demandé au contribuable l'acte de constitution du Trust d'ici au 15 juin 2009.

10) Le 1^{er} juillet 2009, l'AFC-GE a notifié au contribuable deux bordereaux de taxation 2007, l'un pour l'ICC et l'autre pour l'IFD. Ceux-ci n'ont pas fait l'objet d'une réclamation.

11) Le 22 juillet 2009, en réponse à la demande du 27 mai 2009, le contribuable a transmis les documents suivants :

- un acte de déclaration de trust irrévocable du 21 juin 1996, établi par la société AQ_____ (Jersey) Ltd Company (ci-après : AQ_____), se rapportant à la constitution « d'un trust dénommé AA_____ ». Le patrimoine du Trust était celui défini à l'annexe 1 et s'élevait en l'occurrence à USD 100.- mais l'acte prévoyait que d'autres biens seraient de temps en temps transférés aux trustees pour être détenus dans le Trust. La AR_____ basée à Genève et la AS_____ Ltd sise à Londres, étaient les bénéficiaires désignés dans la classe spécifique du Trust, mais l'acte réservait de pouvoir y ajouter d'autres personnes. L'acte prévoyait la désignation d'un « protector » (ci-après : le protector) et d'un consultant (ci-après : l'appointed consultant). En l'absence de personnes indiquées dans la classe spécifique, les trustees détiendraient les fonds pour les œuvres caritatives qu'ils jugeaient bon, avec le consentement du protector. Les décisions des trustees en matière d'investissement, de nomination des bénéficiaires de disposition des revenus et du capital à disposition du Trust, d'ajout ou d'exclusion d'une personne de la classe spécifique, d'utilisation du capital et des revenus étaient soumis à l'accord du protector désigné qui était en droit de nommer son successeur ; leurs décisions en matière d'investissement étaient soumises à l'approbation de l'appointed consultant, et en cas de désaccord de celui-ci, à celui du protector. Le nom du constituant du Trust (ci-après : settlor) ne figurait pas dans l'acte. Le premier protector était Monsieur B_____ domicilié à Rotterdam. Le consultant désigné était D_____ ;

- un acte en modification et en réaffirmation du Trust du 3 août 2001, établi aux Îles Caymans, passé entre la société AP_____ Limited (ci-après : AP_____) agissant comme trustee et D_____ agissant comme appointed consultant, accompagné d'une annexe. L'acte modifiait et complétait différents actes. Dans le préambule de ce document, référence était faite à l'acte du 21 juin 1996 précité relatif au Trust établi par AQ_____, à un acte de nomination d'un nouveau protector de la même date établi par AQ_____, à deux actes de nomination, dont l'objet n'était pas précisé, et datés du 2 juillet 1996, à une nomination par AQ_____ du 19 novembre 1996, à un acte de nomination d'un nouveau trustee du 19 novembre 1996 « mais exécuté immédiatement entre (1) BA_____ Ltd, (2) AQ_____, (3) the Trustee and (4) the appointed consultant ».

À ce document était jointe une annexe par laquelle AQ_____, en tant que premier trustee, transférait de manière irrévocable à AP_____ le patrimoine du Trust comme trustee de celui-ci. L'appointed consultant devenait un Investment manager qui aurait de très larges pouvoirs en matière d'investissements des avoirs

du Trust, et qui avait la capacité de désigner son successeur. Une déclaration du 16 juin 2009 de Monsieur AO_____, administrateur de AP_____ certifiait, en tant que trustee, que les seuls bénéficiaires du Trust étaient les trois enfants du contribuable, Mme AD_____, M. AE_____ et Mme AC_____.

- 12) Le 23 octobre 2009, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui transmettre les comptes, ainsi que la lettre d'intention (letter of wishes) du Trust, avec un délai au 13 novembre 2009.
- 13) Le 2 décembre 2009, le contribuable a transmis les comptes de pertes et profits du Trust établis par AP_____ pour les années 2001 à 2008 mais non pas les bilans ni la lettre d'intention demandée. Il a sollicité un entretien avec l'AFC-GE.
- 14) Le 3 mars 2010, s'est déroulé un entretien dans les locaux de l'AFC-GE en présence des seuls avocats du contribuable. Selon le rapport établi suite à cette rencontre, le conseil du contribuable avait mentionné que le Trust avait été créé par son père, alors que ce dernier n'était pas encore en Suisse. Le Trust n'avait jamais fait de distribution pour le moment. Lui-même avait développé des activités d'hôtellerie en France dès 2006 par le biais de la société P_____ dès 2006. Il avait assuré son train de vie grâce au gain réalisé dans la vente de sa participation dans D_____. Il a formulé à l'occasion de cet entretien différentes propositions pour régler le contentieux fiscal et les représentants de l'AFC-GE lui ont demandé d'en formuler une qui soit réaliste.
- 15) Le 27 avril 2010, le contribuable a écrit par l'intermédiaire de son mandataire pour formuler des propositions chiffrées visant à clore le litige fiscal.

Préalablement, le contribuable est revenu sur le contexte dans lequel il avait été appelé à assurer des prestations de service auprès de sociétés appartenant au Trust. Celui-ci avait été établi par l'affectation du patrimoine constitué au cours des générations précédentes par la famille A_____, dans le cadre de son activité industrielle et commerciale. La vocation du Trust avait toujours été de transmettre ce patrimoine par-delà les générations dans l'intérêt des membres de la famille. Son père l'avait très tôt impliqué dans la gestion des affaires familiales. C'était dans cet esprit qu'il avait assuré jusqu'à ce jour, dans le cadre d'un contrat de consultant, une mission de surveillance des affaires du trust. C'était dans cet esprit qu'il avait établi ses enfants à Genève et qu'il y avait fait venir successivement ses trois sœurs, pour y résider à demeure, sans demander lui-même à être mis au bénéfice d'une imposition forfaitaire, à l'inverse de ceux-ci.

Il n'avait bénéficié d'aucune attribution du Trust en capital ou revenu et fournissait différents éléments et tableaux chiffrés pour justifier qu'il avait vécu au cours des dernières années en prélevant de la trésorerie sur son capital pour un montant annuel moyen de CHF 1'425'541.- entre 2001 à 2008. Il contestait avoir

conservé la moindre emprise sur les avoirs du Trust et aucun indice, au sens de la circulaire n° 30 du 22 août 2007 (ci-après : la circulaire) de la conférence suisse des impôt (ci-après : CSI), n'était réalisé en ce sens. Il n'était ni le settlor, ni le trustee et encore moins le bénéficiaire du Trust. Cette structure n'était pas un trust révocable. Lui-même n'avait aucun droit de révocation du trustee, ou de désigner, ou de faire désigner de nouveaux bénéficiaires, de modifier, ou de faire modifier l'acte constitutif, de révoquer le trust ou d'exiger la liquidation de celui-ci, voire d'opposer un veto aux décisions du trustee. M. B_____ qui avait fondé le Trust était décédé.

Sur le plan juridique et fiscal, une attribution du revenu et de la fortune du trust ne pouvait intervenir que s'il pouvait être considéré comme le bénéficiaire du trust, ce qui n'était pas le cas. Il ne pouvait être assimilé à un bénéficiaire d'un trust fixe car il ne disposait d'aucun droit à faire valoir en justice pour bénéficier d'une attribution. Le trust n'avait été créé qu'à des fins successorales mais non dans le but de réaliser une évasion fiscale. Aucune des trois conditions, permettant de retenir l'existence d'un tel procédé, n'étaient réalisées. S'il s'était occupé des sociétés propriétaires du vignoble ou de J_____ détenues par les sociétés incorporées dans le Trust, il n'avait jamais bénéficié d'avantages de leur part. Celles-ci n'avaient au demeurant que peu de valeur, leurs activités ayant été financées par des emprunts. J_____ avait de son côté été victime de détournements.

Dans ce courrier, il a donné également différentes explications concernant ses activités d'investissement actuel dans l'immobilier en rapport avec le groupe P_____.

- 16) Le 4 mai 2010, le directeur adjoint de la direction du contrôle de l'AFC-GE a établi une note de rencontre avec les mandataires du contribuable. Selon ceux-ci, en rapport avec la détermination de l'identité du settlor du Trust, le père du contribuable, M. C_____, décédé le _____ 1988, avait constitué une fortune dans le marché du _____ à AK_____ (Isère) et le Trust avait été établi par l'affectation du patrimoine amassé par ce dernier au cours de ces années. Le Trust avait été constitué en 1996, soit huit ans après son décès. M. C_____ « serait vraisemblablement le settlor du Trust sans qu'il y ait eu formellement un ». Tous les biens dudit Trust appartenaient à celui-ci. Le contribuable offrait de prouver par documentation que lui-même n'était pas le settlor du Trust. Il se souvenait que son père, avant son décès, avait établi un document faisant mention qu'il désirait constituer un trust en rapport avec son patrimoine. À l'issue de la rencontre, il a été convenu qu'à réception de cette documentation, l'imposition du contribuable serait déterminée.
- 17) Le 7 juillet 2010, le contribuable a écrit à l'AFC-GE. Il maintenait ne pas être à l'origine de la création du Trust. Cette opération s'était faite pas une déclaration du trustee, lequel était Monsieur F_____, ancien administrateur de

AQ_____. Celui-ci était prêt à le certifier sur la base d'un projet d'attestation dont il transmettait la teneur. Le contribuable formulait en outre différentes propositions chiffrées pour régler le litige fiscal.

- 18) Le 1^{er} décembre 2010, le contribuable a écrit à l'AFC-GE. Le patrimoine constitutif du Trust provenait « d'une affectation des actifs de l'hoirie A_____, patrimoine constitué au cours des générations précédentes et apportées au Trust suite au décès » de son père. Lui-même avait été très tôt impliqué dans la gestion des affaires familiales et son père lui avait confié la tâche de veiller sur la sauvegarde dudit patrimoine, en vue de sa transmission aux générations futures de la famille. Lui-même n'était pas bénéficiaire du trust, contrairement à ses enfants. Les trustees ne souhaitaient pas communiquer la comptabilité du Trust, conformément à leur devoir de confidentialité rattaché à leur fonction. Il formulait des propositions de règlement du contentieux fiscal.
- 19) Le 1^{er} décembre 2010, dans un document qu'il a signé et qui figure à la procédure, M. F_____, en tant que directeur de AQ_____, a certifié que le Trust connu sous le nom de AA_____ avait été exécuté le 21 juin 1996. Celui-ci avait été constitué par déclaration pour le futur bénéfice d'œuvres caritatives, et plus tard pour les enfants du contribuable. Lui-même n'était pas nommé comme bénéficiaire du trust. La famille A_____ avait été conseillée par M. B_____ qui était devenu le protector du Trust avec l'intention d'aider les trustees à déterminer à quel stade il serait approprié de considérer que les enfants du contribuable avaient suffisamment de maturité pour être nommés bénéficiaires potentiels du Trust.
- 20) Le 9 décembre 2010 les parties se sont rencontrées dans les locaux de l'AFC-GE. Il n'y a pas de note sur le contenu de cette rencontre.
- 21) Le 21 janvier 2011, une nouvelle rencontre s'est déroulée dans les locaux de l'AFC-GE. À teneur de la note du service du contrôle y relative, les représentants de celui-ci ont informé les mandataires du contribuable que la reconnaissance du Trust posait un problème à l'autorité fiscale intimée, dans la mesure où celui-ci n'avait pas un caractère irrévocable. Le contribuable avait conservé une activité importante dans le groupe en tant qu'administrateur de sociétés détenues par le trust et avait gardé une activité de consultant pour celles-ci à travers sa société AN_____. Le revenu qu'il avait déclaré (CHF 122'000.-) était particulièrement ridicule au vu de la fortune détenue par le Trust, Q_____ détenant des actifs pour près de EUR 400'000'000.-, et au vu de son propre train de vie. Si le contribuable voulait un arrangement, il lui fallait formuler une proposition en rapport avec cette situation.
- 22) Dans un courrier à l'AFC-GE du 18 février 2011, le contribuable a encore fourni des explications au sujet d'investissements commerciaux récents sans rapport direct avec la présente cause. Il a fourni une liste complète de ses mandats

d'administration et demandait à pouvoir clore le contentieux fiscal rapidement, ayant fait preuve d'une collaboration exemplaire.

- 23) Le 6 mai 2011, l'AFC-GE a écrit par pli recommandé au contribuable. La procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale pour soustraction d'impôts engagées à son encontre étaient étendues, pour l'IFD et l'ICC, à l'année fiscale 2007. En outre, une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôts en rapport avec l'IFD et l'ICC des années 2006, 2008 et 2009 était ouverte. Les droits procéduraux découlant de l'ouverture d'une procédure pénale étaient rappelés au contribuable.

Il était prié de transmettre à l'AFC-GE pour les années concernées par la procédure :

- les états financiers du Trust (bilan et compte de pertes et profits et tout autre document pertinent pour la valorisation de la fortune et des revenus y relatifs) ;
- le document « Letter of Intent » à l'origine de la déclaration du Trust ;
- l'identité du ou des administrateurs de D_____ ainsi que la date de la constitution de cette dernière ;
- l'identité du ou des administrateurs de Q_____ ainsi que la date de la constitution de cette dernière ;
- en ce qui concerne la société O_____ SAS (ci-après : O_____), Lyon, le nom du ou des actionnaires pour la part qui n'appartenait pas à G_____ ainsi que la liste du ou des administrateurs de cette société ;
- des extraits des registres du commerce de chaque pays concerné par les sociétés.

Un délai au 23 mai 2011 lui était accordé pour répondre.

- 24) Le 19 mai 2011, M. A_____ a écrit en personne à l'AFC-GE pour protester contre la façon dont l'AFC-GE le traitait, alors qu'il avait toujours cherché à coopérer et considéré que les rencontres entre les parties étaient placées sous le signe de la bonne foi. Il avait fait tout ce qu'il pouvait pour obtenir des trustees des documents lui permettant de renseigner l'AFC-GE. Les trustees lui reprochaient désormais de leur avoir soutiré plus d'informations qu'ils n'avaient à en donner et refusaient désormais de lui communiquer quelque renseignement que ce soit. L'AFC-GE était désormais priée de s'adresser directement à eux. Il contestait toute détention d'actifs par l'entremise du Trust.

- 25) Par pli recommandé du 7 juin 2011, notifié à son domicile élu chez son mandataire, l'AFC-GE a accusé réception du courrier du 19 mai 2011 qui ne contenait pas les documents dont la production avait été demandée dans le

courrier du 6 mai 2011. Un ultime délai de dix jours lui était accordé pour remettre les documents en question dont la liste était rappelée. Si le contribuable ne donnait pas suite à cette sommation, l'AFC-GE procéderait à une taxation d'office en application des dispositions fédérales et cantonales applicables en la matière et dont elle rappelait la référence. La notification d'une amende de droit fédéral et cantonal était réservée.

Une copie de cette sommation a été adressée par pli recommandé au domicile privé du contribuable.

- 26) Le 20 juin 2011, M. A_____, par la plume de son conseil, a contesté le droit de l'AFC-GE de le taxer d'office. Il avait en effet pleinement collaboré en transmettant un grand nombre de documents donnant des explications au sujet de sa situation patrimoniale et de l'indépendance du trust. Il a rappelé la liste des documents qu'il avait déjà transmis, qui répondaient aux questions de l'AFC-GE, notamment s'agissant de la production des comptes de pertes et profits du Trust. Il était dans l'impossibilité de fournir d'autres informations au sujet du Trust, les trustees du Trust refusaient de lui donner accès à celle-ci et avaient constitué un conseil pour défendre leurs intérêts et ceux du Trust. Il produisait à l'appui de cette affirmation l'échange de courrier que son conseil avait eu avec AP_____. Il était donc injustifié de la part de l'autorité fiscale de les lui réclamer sous la menace d'une taxation d'office. En outre, les faits ne permettaient pas de procéder à une révision des décisions de taxation pour les années 2001 à 2009.

Il transmettait à l'AFC-GE différents éléments de réponse en sa possession, notamment les documents utiles relatifs à O_____. Les autres actionnaires de cette société, au-delà de G_____ étaient les personnes physiques dont il donnait le nom, qui n'appartenaient pas au cercle de ses proches et qui administraient avec lui cette société.

Il n'avait aucun contrôle sur le Trust. Il n'en avait pas été le settlor et n'en était pas le trustee. Il n'avait pas le contrôle économique de ses avoirs. Celui-ci avait été constitué par déclaration du trustee, M. F_____, le 21 juin 1996, et il n'existait pas de « letter of intent », comme l'AFC-GE le suggérait. Il réitérait son argumentation au sujet de son absence de contrôle économique sur les actifs du trust. S'il intervenait dans les investissements, c'était au titre de consultant, par le biais de sa société AN_____. S'il était rémunéré, c'était en rapport avec cela via cette société où en rapport avec l'utilisation de la marque « A_____ » Il produisait la déclaration de M. F_____ signé par celui-ci, dont il avait transmis un exemplaire à la fin de l'année 2010.

- 27) Il ressort de courriels échangés entre des membres de la direction de l'AFC-GE et le mandataire du contribuable que l'instruction de la procédure de rappel a été suspendue jusqu'en août 2012 dans l'optique d'un règlement global du contentieux fiscal, constat étant fait à cette date que les positions respectives

étaient inconciliables, l'AFC-GE maintenant ne pas admettre l'existence du Trust et le contribuable refusant de s'en voir attribuer la fortune et les revenus. Dans un courriel du 24 août 2012, le contribuable a été prié par l'AFC-GE de faire part de ses observations au sujet de l'évaluation des avoirs du Trust d'ici au 17 septembre 2012, à défaut de quoi le dossier suivrait son cours.

28) Le 18 septembre 2012, le contribuable a répondu. Il se référait à son courrier du 20 juin 2011 sur le compte duquel l'AFC-GE ne s'était pas encore déterminé. Il contestait formellement le droit de l'AFC-GE de procéder par la voie d'une taxation d'office à son encontre. Il avait en effet parfaitement satisfait à son exigence de collaboration, dans la mesure de ses possibilités. L'AFC-GE n'avait pas le droit d'imposer en transparence tout ou partie des avoirs du Trust. Il s'agissait d'une entité juridiquement totalement séparée de lui-même. Il remplissait tous les critères pour être qualifié d'irrévocable et discrétionnaire. Il avait été constitué en 1996 bien avant la publication de la circulaire. À l'époque de sa constitution, les exigences de reconnaissance d'un trust par l'AFC-GE étaient parfaitement respectées. Il n'avait aucun pouvoir direct ou immédiat d'influencer les décisions de gestion ou de distribution de revenus du Trust. Il ne pouvait être retenu qu'à partir des quelques mandats d'administrateur qu'il avait exercé dans certaines sociétés du Trust, il avait un contrôle sur les actifs de celui-ci. Il avait au demeurant abandonné ces fonctions. S'il facturait l'utilisation de la marque « A_____ » à certaines sociétés du Trust comme à d'autres sociétés extérieures c'était à des fins de marketing mais cela ne saurait avoir une quelconque influence sur le contrôle du Trust. Il regrettait qu'aucun compromis n'ait pu être trouvé.

29) Le 30 avril 2013, le service du contrôle de l'AFC-GE a écrit au contribuable par pli recommandé en son domicile élu. Les procédures en rappel d'impôt et de soustraction d'impôts ICC et IFD 2001 à 2005, ainsi que 2007 étaient terminées. Il en allait de même des procédures de taxation et de tentative de soustraction d'impôts ICC et IFD 2006, 2008 et 2009. Le contribuable n'avait pas donné de réponse satisfaisante à la sommation du 11 juin 2011. Il avait été procédé à une taxation d'office pour les périodes fiscales 2001 à 2009. Les bordereaux de rappel d'impôt et de taxation qui avaient été émis étaient fondés sur les montants retenus et répertoriés dans un tableau détaillant le montant des reprises en revenus et en fortune, année par année.

Pour les années 2001 à 2005 et 2007, le tableau des reprises se présentait ainsi (en EUR ou CHF arrondis) :

	2001	2002	2003	2004	2005	2007
Revenus du Trust attribuable au contribuable						
Int. s/cc (EUR)	1'625'031.-	465'480.-	157'295.-	4'377.-	6'870.-	13'027.-

Int. s/créances intragr. (EUR)	7'797'729.-	3'232'941.-				
Int. s/plac. fid. (EUR)	0.-	0.-	0.-	469'444.-	933'856.-	1'801'685.-
Divid. net (EUR)	138'615.-	113'757.-	95'282.-	33'003.-	37'725.-	32'030.-
Autres prod. (EUR)		0.-	0.-	7'195.-	13	0.-
Frais boursiers (EUR)	- 41'551.-	- 27'378.-	- 9'932.-	- 5'684.-	0.-	0.-
Droits de garde (EUR)	0.-	0.-	0.-	- 11'915.-	- 26'332.-	- 26'017.-
Int. débiteurs (EUR)	0.-	0.-	0.-	0.-	0.-	- 97.-
Frais bancaires (EUR)	0.-	0.-	0.-	- 32.-	- 207.-	- 29.-
Revenu net (EUR)	9'519'823.-	3'784'800.-	242'645.-	496'389.-	951'925.-	1'820'599.-
Taux de conv. fisc.	1.510339	1.467038	1.520956	1.543651	1.548087	1.642665
Revenu imposable (CHF)	14'378'161.-	5'552'446.-	369'059.-	766'251.-	1'473'664.-	2'990'634.-
Fortune du Trust attribuable au contribuable						
Repr. s/partic. Q _____ EUR					162'653'986.-	
Taux de conv. fisc.					1.5546	
Fortune imposable (CHF)	252'861'887.-	252'861'887.-	252'861'887.-	252'861'887.-	252'861'887.-	302'833'758.-

Pour les années 2006, 2008 et 2009, les montants à prendre en considération pour la taxation étaient les suivants :

	2006	2008	2009
Revenus du Trust attribuable au contribuable			
Int. s/cc (EUR)	10'802.-	9'037.-	
Int. s/créances intragroupes (EUR)			
Int. s/plac. fid. (EUR)	1'242'474.-	388'686.-	
Divid. net (EUR)	33'820.-	35'929.-	
Autres prod. (EUR)	3.-	0.-	
Frais boursiers (EUR)	-2'807.-	- 5'192.-	
Droits de garde (EUR)	-26'703.-	- 12'931.-	

Int. débiteurs (EUR)	0.-	- 223.-	
Frais bancaires (EUR)	-72.-	- 22.-	
Revenu net (EUR)	1'257'516.-	415'284.-	
Taux de conv. fisc.	1.572933	1.586665	
Revenu imposable (CHF)	1'977'989.-	658'917.-	658'917.-
Fortune du Trust attribuable au contribuable			
Reprises sur partic. Q_____ (EUR)	188'130'557.-		
Taux de conv. fisc.	1.6097		
Fortune imposable (CHF)	302'833'758.-	302'833'758.-	302'833'758.-

- 30) Sur la base de ces reprises et taxations, l'AFC-GE a notifié au contribuable, pour l'ICC et l'IFD, des bordereaux de rappel d'impôt en taxation d'office et des bordereaux de taxation d'office pour les montants suivants :

Rappel d'impôt ICC 2001 à 2005 et 2007 :

Bar. A Art. 11 àLIPP-V	Revenu imposable	Pour le taux	Fortune imposable	Pour le taux	Montant du rappel	Dernier bordereau	Total impôt
2001	14'575'043.-	14'579'082.-	272'662'998.-	272'812'713.-	6'800'297.50	234'301.35	7'035'186.35
2002	5'750'196.-	5'753'526.-	272'408'915.-	271'558'630.-	4'086'253.10	223'285.55	4'309'238.85
2003	505'290.-	507'197.-	270'958'236.-	271'107'951.-	2'492'035.70	201'251.-	2'693'396.15
2004	904'224.-	906'204.-	268'064'794.-	268'214'509.-	2'613'068.55	174'824.35	2'787'140.75
2005	1'611'140.-	1'613'128.-	267'479'968.-	267'629'673.-	2'831'988.-	167'392.15	2'998'075.-
2007	3'137'502.-	3'139'497.-	318'508'543.-	318'658'261.-	3'771'987.85	177'157.20	3'949'160.05

Rappel d'impôt IFD 2001 à 2005 et 2007 :

Art. 214 al. 1 LIFD	Revenu imposable	Pour le taux	Montant du rappel	Dernier bordereau	Total impôt
2001	14'604'500.-	14'611'200.-	1'660'610.-	18'907.50	1'679'517.50
2002	5'778'900.-	5'784'200.-	645'719.10	18'854.40	664'573.50
2003	550'200.-	553'400.-	50'186.90	11'211.30	61'398.20
2004	937'800.-	941'000.-	96'289.35	11'557.65	107'847.-
2005	1'642'100.-	1'645'300.-	177'839.45	11'002.05	188'841.40
2007	3'173'500.-	3'176'800.-	353'962.45	10'990.05	364'952.50

Taxation ICC 2006, 2008 et 2009 :

Bar. A Art. 11 aLIPP-V	Revenu imposable	Pour le taux	Fortune imposable	Pour le taux	Total impôt avant imputation
2006	2'115'771.-	2'117'763.-	317'393'830.-	317'543'548.-	3'624'736.40
2008	1'032'050.-	1'034'029.-	325'863'759.-	326'013'477.-	3'374'555.35
2009	961'900.-	963'881.-	335'406'753.-	335'556'398.-	3'442'171.-

Taxation IFD 2006, 2008 et 2009 :

Art. 214 al. 1 LIFD	Revenu imposable	Pour le taux	Supplément	Bordereau provisoire	Total des impôts
2006	2'150'200.-	2'153'400.-	236'270.95	11'002.05	247'273.-
2008	1'067'600.-	1'070'800.-	111'771.95	11'002.05	122'774.-
2009	996'700.-	999'900.-	103'630.45	10'990.05	114'620.50

- 31) a. Parallèlement aux bordereaux de rappel d'impôt et de taxation précités, l'AFC-GE a notifié au contribuable six bordereaux d'amende pour soustraction fiscale concernant l'ICC et IFD 2001 à 2005 et 2007, adoptant une motivation similaire.

Le contribuable n'avait pas déclaré les revenus et avoirs liés au Trust qui devaient pourtant lui être imputés fiscalement. Il en était résulté une taxation insuffisante. Compte tenu des circonstances et des montants importants soustraits, Il ne pouvait ignorer cependant le caractère incomplet et inexact de ses déclarations fiscales. Les conditions d'une soustraction d'impôt étaient remplies. Pour fixer la quotité de l'amende, il était retenu à titre d'aggravante la mise en place d'un instrument juridique particulier. Comme circonstances atténuantes, il avait été retenu une longue procédure est une incidence financière importante de la pénalité. L'amende avait été fixée aux trois quarts de l'impôt soustrait.

Il en résultait les bordereaux d'amende suivants :

	ICC (CHF)	IFD (CHF)
2001	5'100'223.-	1'245'458.-
2002	3'064'690.-	484'289.-
2003	1'869'027.-	37'640.-
2004	1'959'801.-	72'217.-
2005	2'123'991.-	133'380.-

2007	2'828'991.-	265'472.-
------	-------------	-----------

b. L'AFC-GE a également notifié trois bordereaux d'amende pour tentative de soustraction fiscale concernant l'ICC et l'IFD 2006, 2008 et 2009 pour les montants suivants, avec une motivation similaire. L'amende était fixée aux trois quarts de l'impôt soustrait, mais comme il s'agissait d'une tentative, elle était ramenée aux deux tiers de cette quotité, soit à la moitié de l'impôt soustrait.

Il en résultait les bordereaux d'amende suivants :

	ICC (CHF)	IFD (CHF)
2006	1'729'557.-	118'681.-
2008	1'528'139.-	40'427.-
2009	1'528'444.-	41'015.-

32) a. Le 30 mai 2013, le contribuable a formé une réclamation contre les bordereaux de rappel d'impôt et de taxation d'office IFD et ICC 2001 à 2009, ainsi que contre les bordereaux d'amende IFD et ICC 2001 à 2009, du 1^{er} mai 2013, en concluant à leur annulation et à l'émission de nouveaux bordereaux dans le sens des griefs qu'il a développé après avoir repris l'historique qui avait conduit à la création du Trust par son père pour ses petits-enfants, dont l'AFC-GE, de manière infondée lui attribuait la propriété du patrimoine.

b. Les décisions de taxation et de répression auxquelles il s'opposait avaient été prises en violation du principe de la bonne foi, parce que l'AFC-GE avait réussi à obtenir des informations et documents concernant le Trust, en lui faisant miroiter un arrangement transactionnel, alors que les trustees n'auraient eu aucune obligation de délivrer les informations qu'ils avaient données, ce qu'ils avaient fait à sa demande.

c. Les conditions pour un rappel d'impôt n'étaient pas réalisées, dans la mesure où les preuves et les faits nouveaux faisaient défaut. L'administration n'avait pas prouvé que son imposition était incomplète. Il n'y avait aucun élément nouveau autorisant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, puisque les informations sur la base desquelles l'AFC-GE s'était fondée pour ouvrir la procédure de rappel avait été véhiculée dans les médias et étaient de notoriété publique.

d. Les conditions d'une taxation d'office pour les années non encore taxées, n'étaient pas réalisées. Il avait en tout temps collaboré au cours de l'instruction de son dossier en satisfaisant ainsi à ses obligations de procédure. Il avait encore fait

valoir ses intérêts dans un courrier du 20 juin 2011. Au lieu de répondre, l'AFC-GE lui avait notifié des décisions de taxation d'office en violation de la loi.

e. Le Trust dont l'AFC-GE cherchait à lui attribuer la propriété des avoirs avait été créé en 1996 par une déclaration de M. F_____ en tant que trustee. Le Trust ayant pour origine cette déclaration, il n'y avait pas de settlor. Le Trust avait recueilli un patrimoine d'origine familiale à transmettre aux générations futures de la famille A_____, conformément aux dernières volontés de M. C_____, son père. Lui-même n'était pas bénéficiaire du Trust. C'étaient ses trois enfants et il n'avait jamais reçu, indirectement ou directement de distributions du Trust. S'il avait occupé quelques fonctions dans certaines sociétés détenues par celui-ci, il ne s'agissait pas de fonctions de direction opérationnelle. Il était actionnaire et administrateur de la société genevoise AN_____ et c'était dans ce cadre qu'il avait été amené à conclure des contrats de service avec les entreprises du patrimoine familial. Concernant les deux entités fréquemment évoquées par l'AFC-GE, à savoir l'hôtel de E_____ à Genève et le domaine viticole, il ne participait aucunement à leur direction.

L'erreur commise dès le départ par l'AFC-GE était de lui avoir attribué la propriété des actifs du Trust, alors qu'en réalité, si son nom était apparu, c'est qu'il y avait eu une utilisation de la marque « A_____ » pour lier celle-ci à certaines entités. En effet, dans le domaine de l'agro-alimentaire et de service, il avait acquis une solide réputation. Il avait décidé de concéder son nom et d'en faire une marque qui puisse « brander » les entreprises lui appartenant et appartenant à des tiers. À la demande des trustees, il l'avait concédée pour l'hôtel de E_____ et pour le domaine viticole. L'utilisation du nom « A_____ » s'inscrivait dans le cadre d'une charte de marque dont il contrôlait le suivi et l'exécution et dont la rémunération était faite par des droits de redevance toujours dûment déclarés. Il n'avait aucunement besoin du trust pour exercer son activité entrepreneuriale.

Si le Trust était sa propriété comme l'administration fiscale le prétendait, il n'aurait eu aucun intérêt à développer de son côté ses propres activités. Il avait financé l'entier de son train de vie par ses propres revenus sans aucune contribution du Trust.

f. L'AFC-GE considérait à tort qu'il était le settlor du Trust et qu'il avait conservé un contrôle économique sur les avoirs de celui-ci. Il n'avait aucun lien direct avec le Trust et ses avoirs. Ceux-ci étaient passés directement de son père au Trust sans passer par lui-même. Dans la mesure où il ne pouvait avoir une quelconque influence sur le trust et son organisation, l'existence de cette structure devait reconnu en droit fiscal suisse et il n'y avait pas de droit pour le fisc de lui en attribuer les avoirs.

Le Trust avait été constitué en 1996, soit bien avant la publication de la circulaire. À cette époque, les exigences de reconnaissance d'un trust par l'AFC-GE étaient beaucoup plus souples. Selon la pratique de l'époque, une personne domiciliée en Suisse pouvait constituer un trust irrévocable et discrétionnaire fiscalement reconnu. Quoi qu'il en soit, son absence totale d'influence sur les décisions de gestion et/ou de distribution des revenus du Trust rendait impossible que lui en soient attribués les avoirs. L'interdiction de la rétroactivité des normes empêchait que les règles de la circulaire puissent être appliquées à un trust constitué avant 2007.

Selon la circulaire, lors de la constitution d'un trust irrévocable et discrétionnaire par une personne domiciliée en Suisse, l'appauvrissement du settlor n'était pas reconnu, au motif qu'un contribuable suisse ne pouvait être appauvri qu'à la condition qu'un autre sujet fiscal se trouvait enrichi. Dans le cas d'un trust discrétionnaire et irrévocable, il n'y avait aucun enrichissement sans distribution. Une solution inverse violerait le principe de l'imposition selon la capacité contributive, dans la mesure où le settlor d'un trust irrévocable et discrétionnaire ne jouissait pas des revenus et du capital du trust. En outre, l'inégalité de traitement entre un settlor domicilié en Suisse lors de la constitution d'un trust et un settlor établi à l'étranger ne se justifie nullement et violait le principe de l'égalité de traitement. Si par impossible le principe de la taxation d'office devait être admis, la décision de taxation d'office n'en devrait pas moins être annulée, car elle reposait nullement sur une appréciation consciencieuse de la situation du contribuable et elle était arbitraire.

Il a annexé à sa réclamation un mémorandum non signé dont l'auteur serait Me Pascal BB_____, avocat et également professeur ordinaire dans une université suisse, document transmis à l'appui de la démonstration juridique qu'il exposait dans sa réclamation au sujet de l'impossibilité de lui attribuer fiscalement la propriété des valeurs patrimoniales du Trust.

g. Sur le plan pénal, les conditions d'une soustraction d'impôts n'étaient pas réalisées. Il en allait de même de celles de tentative d'une soustraction. Le présent litige concernait la reconnaissance d'un trust constitué en 1996, soit d'un trust mis en place bien avant que l'AFC-CH se soit prononcée sur cette problématique dans le cadre de la circulaire. On ne pouvait dès lors lui imputer un comportement illicite constitutif de soustraction. Subsidiairement, l'acte délictueux avait été commis en 1996 et l'infraction serait alors prescrite. Si l'on retenait l'existence d'une soustraction, le montant de l'amende devait être substantiellement réduit, compte tenu de son attitude coopérative. En outre, un temps relativement long s'était écoulé entre l'acte et sa découverte.

- 33) a. Le 5 février 2015, que ce soit pour l'IFD ou pour l'ICC, l'AFC-GE a maintenu dans leur intégralité les décisions de taxation et d'amendes du

30 avril 2013 qui faisaient l'objet de la réclamation du 30 mai 2013 en rapport avec les années fiscales 2001 à 2009.

Elle avait décidé de l'ouverture d'une procédure de contrôle en constatant d'importantes distorsions entre la réalité présentée par les médias au sujet des revenus et de la fortune du contribuable, qui se montait selon ces sources à près d'un demi-milliard de francs suisses. Entre le 2 décembre 2008 et le 30 avril 2013, le contribuable avait fourni des explications qui avaient fortement varié en rapport avec la constitution du Trust sur les points essentiels qui concernaient l'identité du settlor et le caractère révocable dudit Trust. En outre, il n'avait jamais fourni les documents requis qui auraient pu permettre d'apprécier de quelle façon la situation fiscale devait être appréciée.

b. En rapport avec le Trust, elle retenait les éléments factuels suivants :

- le père du contribuable étant décédé ab intestat selon l'acte notarié instrumenté par le notaire en charge de la liquidation de sa succession, l'ensemble des biens lui appartenant avait été transmis à ses héritiers légaux et réservataires dont le contribuable. La volonté du défunt de constituer un trust et l'y affecter un patrimoine familial ne ressortait ni des déclarations de succession, ni des documents transmis lors de l'instruction. L'acte de déclaration de Trust fourni par le contribuable ne se référait aucunement à des dernières volontés de son père pour justifier sa constitution ;

- le Trust avait été constitué en 1996, soit plus de huit ans après le décès du père du contribuable par déclaration du trustee ;

- son capital de dotation s'était montré à l'origine à USD 100.- et les bénéficiaires étaient le AR_____, ainsi qu'une institution caritative londonienne ;

- dans la déclaration de constitution, M. B_____ était le protector désigné et AQ_____ le trustee ;

- le document désignait également D_____ comme appointed consultant, soit comme entité chargée de la gestion des avoirs du Trust, dont le contribuable, jusqu'à fin 2005, avait été l'actionnaire majoritaire à hauteur de 85 %. Il en avait été également l'administrateur depuis 1996 jusqu'en 2005, à teneur du registre du commerce de Rotterdam. Selon l'acte de constitution du Trust, dans la gestion de celui-ci, le trustee ne pouvant agir contrairement à ce que décidait l'« appointed consultant », ce qui revenait à lui accorder indirectement ladite gestion via cette société qu'il dirigeait ;

- en 2001, le Trust avait été modifié sur plusieurs points par un amendement : un nouveau trustee était désigné en la société AP_____ Ltd sise aux Îles Caymans. D_____ avait été remplacé dans son rôle d'« appointed consultant » par Q_____ comme « investment manager ». Cette dernière société avait des liens

avec le recourant : un document émanant du département des transports américain du 13 mars 2008 (consultable sur internet, <http://airlineinfo.com/ostpdf69/474.pdf>), qui accordait une exemption et une modification de permis de transporteur étranger à la société W_____ qui l'avait requise, rappelait, dans son résumé de la requête, que le capital-action de cette société était détenu à raison de 9,92 % par Q_____, en retenant que le contribuable était son propriétaire ;

- un certificat émis par AP_____ Ltd indiquait qu'au 16 juin 2009, les bénéficiaires du Trust n'étaient plus les institutions à but non lucratif choisies originellement, mais les trois enfants du contribuable ;

- la date du changement de bénéficiaires du Trust n'était pas connue, mais il ressortait des comptes que, dès 2004, des distributions de bénéfices avaient eu lieu en faveur des trois enfants du contribuable ;

- depuis sa constitution, la valeur des actifs du Trust étaient passée de USD 100.- à celle d'un groupe international constitué d'une vingtaine de sociétés actives dans des domaines diversifiés. Selon les explications du contribuable, une grande part des capitaux investis au travers du Trust provenaient de la cession en 1996 des sociétés AJ_____ et AL_____ au groupe AM_____. Toutefois, il ressortait d'un document officiel de l'union européenne du 25 juin 1996 constatant la compatibilité de la vente au Groupe AM_____ en 1996 des sociétés AK_____ Holding SA et AU_____ BV dont les sociétés précitées dépendaient (consultable sur internet http://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/decisions/m758_en.pdf), que c'était le contribuable qui avait vendu de façon directe et indirecte lesdites sociétés. Cela signifiait qu'à cette date, il était propriétaire de deux sociétés :

- les comptes de Q_____ laissaient apparaître des actifs nets de EUR 162'000'000.- en 2005 et EUR 188'000'000.- en 2006. Aucune charge salariale n'était en revanche comptabilisée. Cela permettait de douter que cette entité ait disposé de la substance nécessaire à la gestion du groupe qu'elle détenait ;

- le contribuable avait été impliqué comme administrateur dans nombre de sociétés détenues par le Trust, ceci durant la période de 2001 à 2009. Il avait été ou était encore administrateur des sociétés V_____, T_____, H_____, D_____, S_____, K_____, W_____, J_____, AH_____, Domaines A_____, AF_____, L_____ service, O_____, AN_____, intervenant dans la gestion des sociétés détenues par le Trust ;

- alors que les comptes de profits et pertes du Trust faisaient ressortir des bénéfices importants variant entre EUR 300'000.- et EUR 7'470'000.-, les honoraires versés au trustee étaient relativement modestes en comparaison, puisqu'ils avaient varié entre EUR 8'111.- et EUR 117'116.-.

Au plan fiscal, le Trust ne pouvait qu'être qualifié d'express trust, établi sur la base de la volonté d'un constituant. Celui-ci ne pouvait être le père du contribuable en l'absence de toute documentation dans ce sens. En effet, le Trust avait été créé huit ans après le décès de celui-ci, ce qui impliquait que le trustee aurait détenu sans justification d'un pouvoir les avoirs dont le Trust a été doté. En outre, à suivre les explications données par le recourant, ce serait également sans pouvoir que le settlor ou le trustee aurait décidé à une date inconnue de désigner les enfants du contribuable comme seuls bénéficiaires du Trust, lequel avait recueilli l'intégralité de la fortune provenant du père du contribuable en faveur des seuls enfants de celui-ci, en prétéritant ainsi ses sœurs et leurs descendants. Dans la mesure où, de surcroît, le contribuable intervenait dans la gestion courante des sociétés du Trust, l'administration était fondée à retenir que le réel constituant du Trust était le contribuable et non son père.

La situation du contribuable au regard des actifs du Trust devait dès lors être examinée au regard des règles prévalant avant l'entrée en vigueur de la circulaire, soit sous l'angle de la réalité économique, plus particulièrement de l'évasion fiscale. Dès que le constituant d'un trust ne pouvait apporter la preuve qu'il n'était pas le propriétaire des avoirs dont cette structure avait été dotée, l'existence d'une telle situation devait être retenue et les avoirs en question devaient lui être attribués s'il était contribuable en Suisse. Tel était le cas dès qu'un trust pouvait être qualifié de révocable parce que les dispositions régissant la gestion du trust mettaient en évidence que le constituant ne s'était pas réellement et définitivement dessaisi de ses biens.

En l'occurrence, le Trust devait être qualifié de révocable, dans la mesure où le contribuable avait gardé la mainmise sur le patrimoine de celui-ci, en conservant une emprise sur ce dernier. Cela ressortait incontestablement des modifications substantielles intervenues dans le Trust depuis sa création, soit l'augmentation conséquente de ses actifs, le changement de trustee, le changement de bénéficiaire et le changement de gestionnaire du Trust. Le contribuable exerçait son influence dans le Trust en tant que pilote des décisions du trustee (choix de « l'Invest manager », décision de distribution, choix des bénéficiaires). Il gérait le patrimoine global du trust au travers des sociétés D_____, puis Q_____. Il avait une implication opérationnelle directe, dans la mesure où il intervenait en tant qu'administrateur de nombreuses sociétés du groupe. Au vu de leurs faibles montants d'honoraires, ce n'étaient pas les trustees désignés qui assumaient la gestion réelle d'un groupe de l'importance de celui détenu par le Trust. Finalement, le contribuable était le seul susceptible d'avoir une vue d'ensemble sur les sociétés du Trust et de prendre des décisions stratégiques pour sa pérennité.

Tout ceci fondait le droit pour le fisc d'imposer le contribuable en transparence sur le patrimoine et les revenus relatifs au Trust.

c. Elle rejetait les reproches d'avoir agi en violation du principe de la bonne foi. C'était le contribuable qui l'avait approchée pour rechercher une solution transactionnelle, et elle ne lui avait fourni aucune assurance dans ce sens d'obtenir d'elle un tel accord en contrepartie d'informations supplémentaires. Les conditions d'une procédure en rappel d'impôt étaient réalisées, dans la mesure où c'était par les médias qu'elle avait constaté qu'il pouvait y avoir d'énormes divergences entre la situation que le contribuable avait déclaré et sa situation réelle. Elle avait également le droit de procéder par la voie de la taxation d'office pour arrêter les montants dus sur reprises fiscales des taxations entrées en force et pour fixer la taxation des années qui ne l'avait pas encore été, n'ayant pas pu obtenir, après sommation, l'ensemble des documents permettant d'arrêter la situation fiscale et de chiffrer avec exactitude les éléments de revenus et de fortune attribuables au contribuable.

La taxation des revenus du Trust avait été arrêtée sur la base des seuls comptes de profits et pertes 2001 à 2008 transmis le 2 décembre 2009 en les adaptant. Le revenu 2009 avait été estimé sur la base du revenu 2008. Pour la fortune, dans la mesure où les bilans du Trust n'avaient pas été remis, elle avait dû être déterminée sur les seuls éléments en possession de l'autorité fiscale, à savoir les bilans 2005 et 2006 de Q_____, en tant que « top holding » du groupe détenu par le Trust. Pour les périodes 2001 à 2004, les chiffres tirés du bilan 2005 avaient été repris et pour les périodes 2007 et suivantes, les chiffres 2006.

Les conditions d'une soustraction fiscale et d'une tentative de soustraction d'impôts étaient réalisées. Le contribuable n'avait jamais mentionné l'existence du Trust. Subjectivement, la mise en place de cette structure relevait d'une planification fiscale et le contribuable était clairement conscient que les informations données dans ses déclarations étaient incomplètes lorsqu'elles n'en faisaient aucune mention.

L'amende avait été calculée en fonction de la gravité de la faute. La quotité de l'amende avait été arrêtée aux trois quart des impôts soustraits. L'autorité fiscale avait retenu à titre de circonstances aggravantes la mise en place d'un instrument juridique particulier, la répétition de la soustraction sur de nombreuses années et les montants très importants soustraits. En contrepartie, elle avait retenu à la décharge du contribuable, une longue procédure et une incidence financière importante. La bonne collaboration du contribuable n'avait été que partiellement prise en considération, dans la mesure où celui-ci n'avait pas pleinement collaboré avec l'administration, en fournissant l'ensemble des pièces demandées.

À cette décision, l'AFC-GE a annexé dix-huit documents collectés au cours de l'instruction, sur lesquels elle se fondait spécialement.

- 34) Par acte déposé le 9 mars 2015 au greffe du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), M. A_____ a recouru contre la décision de

l'AFC-GE sur réclamation du 5 février 2015 en concluant à son annulation, ainsi qu'à l'annulation des bordereaux de rappels d'impôt 2001 à 2005 et 2007 relatifs à l'ICC et à l'IFD, à l'annulation des bordereaux de taxation 2006, 2008 et 2009, relatifs à l'ICC et à l'IFD, de même qu'à l'annulation des bordereaux d'amende ICC et IFD en rapport avec les exercices fiscaux 2001 à 2009.

Il a rappelé les faits à l'origine du contentieux et répété ses explications sur la portée de son implication limitée dans la gestion des actifs et sociétés du Trust qu'il ne contrôlait pas.

Son père, décédé en 1988 en Suisse avait eu quatre héritiers, sans compter son épouse, décédée en 2009. Dans l'esprit patriarcal qui animait la famille, c'était lui-même qui devait poursuivre le développement de l'entreprise pour le compte de la famille, tout en veillant à respecter la volonté de son père de transmettre ses actifs aux générations à venir. La déclaration de succession de feu son père avait été déposée par son épouse sans mentionner la participation dans le groupe AK_____, car sa valeur était nulle en raison de l'endettement du groupe. Son père avait organisé ses actifs industriels de telle façon qu'ils puissent être conservés et transmis à ses petits-enfants et avait confié la gestion de ses avoirs composés essentiellement des actions du groupe AK_____ à M. B_____, un homme de confiance, « par le biais d'une structure de détention ». De 1988 à 1996, la participation dans le groupe AK_____ était restée en mains de M. B_____ dans le but d'être maintenu dans le giron familial sous le contrôle opérationnel du contribuable qui était demeuré le « PDG » du groupe AK_____. Cet actif était depuis le décès sous la supervision de M. B_____, bien que lui-même soit impliqué dans la gestion du groupe AK_____ en tant que chef de famille, en raison de ses compétences particulières. De 1988 à 1996, M. B_____ avait conservé la situation du groupe AK_____ en l'état « eu égard aux incertitudes qui pesaient sur la valorisation de cette entreprise ». Ce n'était qu'au milieu des années 90 que celui-ci avait, « fidèle à sa mission », mis en œuvre le projet de constitution du Trust. Lors de la cession du capital-actions des sociétés AK_____ Holding SA et AU_____ BV au Groupe AM_____, M. B_____ et la famille avaient souhaité que lui-même représente l'actionnaire. À cette époque, il détenait à titre personnel, 2'425 actions de la société AK_____ Holding, ainsi qu'il l'avait d'ailleurs toujours déclaré. Le fait qu'il soit intervenu dans la vente du groupe AK_____ comme représentant n'induisait aucunement qu'il était le propriétaire des actions au porteur des sociétés faitières détentrices de la quasi-totalité des actions dudit groupe. Il a produit, à l'appui de ce propos, une attestation du 27 février 2015 signée par Me Pierre ARDUIN, avocat de son défunt père et de sa famille durant de nombreuses années. C'était dans ce contexte familial que le Trust avait été créé par déclaration de M. F_____, trustee. Ledit Trust était destiné à recevoir la part des actifs qui devait revenir aux descendants du contribuable. Étant un trust né par déclaration du trustee, il n'y avait pas de

constituant (« settlor »), mais la constitution du Trust correspondait aux dernières volontés du père du contribuable « à tout le moins implicite ».

Parallèlement à cette activité familiale, il avait toujours continué à développer ses propres activités, ce qu'il continuait d'ailleurs de faire à ce jour. M. B_____ était devenu le protector du Trust, ce qui lui avait permis de garder un large pouvoir sur les actifs de celui-ci. Pour assurer la pérennité du Trust, les bénéficiaires initiaux étaient seulement des entités caritatives en attendant que les descendants du contribuable acquièrent la capacité d'être eux-mêmes les bénéficiaires de celui-ci.

Lui-même n'était pas bénéficiaire du Trust et en avait été expressément exclu. Il n'avait jamais reçu, directement ou indirectement, des distributions du Trust.

Il ne contestait pas que D_____, société dont il détenait le capital-actions, avait été désignée dans la déclaration de trust de 1996 au titre d'appointed consultant. Il était cependant hâtif d'en conclure qu'il avait le contrôle du Trust pour cette raison, puisque le rôle de cette société était limité à donner des conseils professionnels dans le domaine financier et que, même donnés, les conseils ne pouvaient aller à l'encontre des volontés du trustee et du protector. En 2001, M. B_____, en tant que protector, avait considéré qu'il était temps de désigner expressément les enfants du recourants comme bénéficiaires du Trust. Il avait également nommé à cette occasion de nouveaux trustees. L'appointed consultant avait été remplacé par un investment manager. On ne pouvait pas non plus déduire de cette modification qu'il avait conservé le contrôle du Trust. L'investment manager ne pouvait pas décider des attributions aux bénéficiaires, tâche qui restait une prérogative exclusive des trustees.

L'AFC-GE se trompait lorsqu'elle affirmait que Q_____ lui appartenait, en se fondant sur un document officiel américain relatif à la société AT_____ qui avait requis une autorisation de vols entre l'Europe et les États-Unis. Ce document était inexact. Il n'était qu'administrateur de AT_____. L'information figurant dans ce document avait été donnée faussement à l'autorité américaine par Monsieur AT_____, son actionnaire principal, pour mettre en avant l'existence d'une personne physique européenne dans le but d'obtenir cette autorisation américaine pour la société. Il produisait dans ce sens une copie de deux attestations des administrateurs de AP_____ du 11 juin 2002 et 26 février 2015.

Pour le surplus, l'AFC-GE avait commis un déni de justice formel, dans la mesure où la décision querellée ne se prononçait pas sur l'argument qu'il avait soulevé dans sa réclamation selon lequel la circulaire n'était pas applicable pour régler cette situation car postérieure aux faits.

En outre, les conditions d'un rappel d'impôt n'étaient pas réunies et c'était à tort que l'autorité fiscale intimée avait recouru à une telle procédure. Il n'existait en effet aucune preuve ou fait nouveau qui autorisait l'AFC-GE à revenir sur sa première taxation. L'autorité intimée s'était prévalu en particulier d'informations tirées des médias. Celles-ci étaient cependant notoires et circulaient depuis de nombreuses années. Il n'y avait dès lors aucune information nouvelle en 2008 qui permettait d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt. La plupart de ces informations étaient totalement fausses. Quoi qu'il en soit, l'autorité intimée aurait dû s'en prévaloir au cours des procédures de taxation ordinaire, lorsque les articles de presse avaient paru pour la première fois, sans attendre l'année 2009 pour se livrer à des investigations complémentaires.

De même, l'AFC-GE n'avait pas le droit de procéder par voie de taxation d'office car elle n'avait pas respecté les règles prévalant dans une telle hypothèse. Au surplus, une taxation d'office devait toujours être faite sur la base d'une appréciation consciencieuse des faits et s'approcher le plus possible de la réalité, règle qui n'avait pas été respectée. Il avait satisfait à ses obligations de procédure en fournissant les documents et informations sollicités par l'autorité intimée et en donnant maints renseignements verbaux lors de nombreuses entrevues, dès lors, l'administration avait tous les éléments en sa possession pour déterminer avec toute la précision voulue les éléments imposables. En réalité, les bordereaux de taxation d'office étaient nuls, car l'autorité intimée aurait dû procéder à une taxation ordinaire au vu des documents et informations transmis.

Sur le fond, il contestait toute détention des actifs du Trust. Il n'était ni le settlor, ni le trustee et encore moins le bénéficiaire du Trust. Celui-ci était une entité juridique totalement séparée de lui-même et il remplissait tous les critères pour être qualifié de trust irrévocable et discrétionnaire. La propriété des avoirs de son père, détenus en trust étaient passés de ce dernier au Trust par l'intermédiaire de M. B_____, conformément aux lois de Jersey. Il était faux de lui en attribuer la propriété des actifs.

Dans l'hypothèse où l'on devait arriver à la conclusion, fermement contestée, qu'il serait lui-même le settlor du Trust, les conclusions resteraient les mêmes. Le Trust était une entité juridique indépendante reconnue, distinctes du contribuable. Il avait été constitué en 1996, soit bien avant la publication de la circulaire. à l'époque, les exigences de reconnaissance d'un trust par les autorités fiscales cantonales étaient plus souples. Selon la pratique applicable à l'époque, dans le canton de Genève, une personne domiciliée en Suisse pouvait constituer un trust irrévocable et discrétionnaire fiscalement reconnu. Pour respecter l'égalité de traitement entre les contribuables suisses qui avaient établi un trust avant la publication de la circulaire, le Trust devait être reconnu en droit fiscal suisse. Rétroactivement, la circulaire ne pouvait pas s'appliquer de manière rétroactive

sous peine de violer l'art. 5 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

La différence de traitement prévue dans la circulaire entre résidents suisses et résidents étrangers était incompatible avec le principe de l'égalité de traitement consacré par l'art. 8 Cst. et violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive garanti par l'art. 27 al. 2 Cst. Selon la circulaire elle-même, lors d'un la constitution d'un trust irrévocable et discrétionnaire par une personne domiciliée en Suisse, l'appauvrissement du settlor n'était pas reconnu, au motif qu'un contribuable suisse ne pouvait être appauvri qu'à la condition qu'un autre sujet fiscal se trouve enrichi. Or, dans le cas d'un trust discrétionnaire et irrévocable, il n'y avait aucun enrichissement tant qu'il n'y avait pas de distribution. Il se référait, pour étayer sa position à l'avis de droit qu'il avait produit. Il réitérait son argumentation au sujet de l'absence de pouvoir de contrôle sur le Trust, quelle que soit son intervention dans le cadre de la gestion courante de ses sociétés, ou de la société chargée de conseiller les trustees, dans la gestion des avoirs du Trust.

Les conditions d'une soustraction fiscales n'étaient pas remplies. On ne pouvait lui imputer un comportement illicite constitutif de soustraction pour avoir mal apprécié la situation du trust sur le plan fiscal. S'il y avait eu une soustraction d'impôts, les faits se seraient déroulés en 1996, et l'infraction serait prescrite. Subsidiairement, si on devait considérer qu'il avait eu un comportement constitutif de soustraction, il conviendrait de réduire sa quotité pour tenir compte des circonstances particulières du cas d'espèce, notamment de son attitude coopérative et de la durée de la procédure, conformément à l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101).

Finalement, la lenteur de la procédure avait généré pour CHF 6'875'000.- d'intérêts moratoires qui ne pouvaient être mis entièrement à sa charge, si la décision sur réclamation devait être confirmée.

- 35) Le 8 juillet 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les conditions d'une procédure de rappel d'impôt étaient réalisées. Dans les rubriques financières de la presse spécialisée, écrite ou informatisée, différents articles dont elle avait eu connaissance en 2008 avaient traités de la vente des sociétés du groupe AK_____ au groupe AM_____ pour plus de deux milliards de francs français en le désignant comme détenteur de celles-ci. D'autres le désignaient comme propriétaire de l'hôtel de luxe « E_____ » à Genève, du domaine viticole ou d'entreprises d'exploitation de pétrole au Canada. La plupart de ces actifs n'avaient pas été déclarés par le contribuable, et rien dans les déclarations fiscales déposées ne pouvait lui donner des indices dans ce sens. Elle était donc en droit d'ouvrir une instruction à ce propos en vue de rectifier des décisions de taxation antérieures ou de préciser celles en cours.

Les règles de taxation d'office avaient également été respectées car le contribuable, par la suite, n'avait pas satisfait à la totalité de ses obligations de collaboration pour permettre de mener la procédure de rappel d'impôt ou de taxation selon les règles ordinaires.

Le Trust ne pouvait être reconnu comme une structure dont le patrimoine était indépendant de celui du contribuable et son existence, du point de vue fiscal, ne pouvait être admise. Selon la circulaire les principes jurisprudentiels applicables antérieurement, la reconnaissance d'un trust devait être examinée sous l'angle de la réalité économique, la présomption d'une évasion fiscale devant être retenue à chaque fois que le constituant d'un trust n'apportait pas la preuve qu'il n'était pas le propriétaire de la fortune de cette structure. Il y avait notamment transparence lorsqu'un trust devait être qualifié de révocable, ce qui était le cas lorsque le settlor était le bénéficiaire, avait le pouvoir de remplacer les trustees, celui de nommer de nouveau bénéficiaire ou celui de modifier l'acte de constitution.

Dans le cas d'espèce, il ne pouvait être admis que le settlor du Trust était le père du recourant : en l'absence de documentation dans ce sens ; en raison des huit ans qui s'étaient passés entre le décès de ce dernier et la constitution du trust ; de la modification importante quant au bénéficiaire du trust intervenue après la constitution de celui-ci, sans documentation, et qui ne pouvait être le fait du père du contribuable, dont il n'était pas imaginable qu'il aurait voulu favoriser les descendants d'un seul de ses quatre enfants ; des variations du contribuable et de ses mandataires sur les circonstances dans lesquelles le trust avait été constitué et du flou des quelques attestations qu'ils avaient produites à l'appui de cette thèse.

Le Trust avait été constitué par acte entre vifs (living trust) et il comportait obligatoirement un constituant, qu'il soit constitué par un « trust deed » ou par déclaration du trustee. Ce constituant ne pouvait être que le contribuable. Le Trust, dont le capital initial se montait à USD 100.- avait été transformé au fil des ans en un important groupe industriel actif dans de nombreux domaines. Il était admis par le recourant que l'augmentation de son patrimoine était liée au réinvestissement du produit de la vente en 1996 du groupe AK_____. Le document des communautés européennes qui avalisaient la cession attribuaient expressément cette vente aux contribuables. La fortune du Trust provenait ainsi des actifs du recourant. La seule personne qui pouvait avoir un intérêt à opérer un changement d'édifier au sein du Trust était le contribuable dans le but de favoriser ses descendants. Le recourant avait également gardé la maîtrise de la gestion des avoirs du Trust par la désignation successive des sociétés D_____ (appointed consultant) puis Q_____ (investment manager) choix qui ne pouvait résulter que de ses instructions.

En outre un trust devait être qualifié de trust révocable dès que le settlor gardait le contrôle économique des biens mis en trust ou avait une possibilité

d'influence sur celui-ci. Tel était le cas en l'espèce : l'augmentation conséquente des actifs du Trust suite à la vente du groupe AK_____ avait été réalisée par le contribuable ; c'était celui-ci qui était à l'origine du changement de trustees, de bénéficiaire et de gestionnaires du Trust ; c'était lui qui détenait et dirigeait D_____ et Q_____ laquelle était également la « top holding » du groupe ; celle-ci située aux îles vierges britanniques était une société offshore sans locaux et elle ne pouvait pas assumer la gestion du groupe, à tel point que celle-ci était déléguée à la société AN_____ dont le contribuable était l'actionnaire à 80 % ; la trustee, AP_____, autre société offshore, était représentée par deux personnes domiciliées l'une à Gibraltar et l'autre au Luxembourg et ne disposait des compétences nécessaires pour prendre les décisions définitives qui devaient revenir au trustee, si bien qu'elles étaient laissées à l'intéressé ; celui-ci avait une grande implication dans les sociétés du Trust et il était où avaient été administrateur de nombreuses sociétés détenues par celui-ci ; l'implication de celui-ci était bien plus étendue que ce qu'il soutenait et dépasser la seule exploitation de son nom ; il était la seule personne susceptible d'avoir une vue sur l'ensemble des sociétés du Trust et de prendre des décisions stratégiques pour sa pérennité ; les honoraires modestes versés aux représentants du trustee qui ressortaient des comptes de pertes et profits soumis à l'AFC-GE mettaient en évidence la faible implication de ces derniers dans la gestion des actifs du Trust. Sur cette base il n'était pas possible de retenir qu'il y avait eu un dessaisissement du contribuable en faveur du Trust.

Contrairement à ce que soutenait le recourant, son imposition en transparence n'était pas fondée sur la circulaire et sur son domicile en Suisse mais sur les principes jurisprudentiels en matière d'évasion fiscale qui retenait à conduire qu'il n'y avait pas eu de dessaisissement de patrimoine en faveur du Trust.

Les conditions d'une soustraction d'impôts étaient réalisées. Les infractions n'étaient pas prescrites car elles commençaient à courir qu'à l'issue de la période pour laquelle le contribuable n'avait pas été taxé ou taxé de manière incomplète. La quotité de l'amende était proportionnée à la gravité de la faute commise, mais aussi aux autres circonstances personnelles à prendre en considération. La durée de la procédure ne devait pas être prise en compte, au-delà de ce qu'il avait été.

Le calcul des intérêts moratoires n'avait pas à être pris en compte dans le cadre de la présente procédure, cette question était régie par la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (D 3 18 - LPGIP).

36) Le recourant a répliqué le 30 septembre 2015.

Il contestait être à l'origine de la constitution du Trust. Pour des motifs « peu connus », mais probablement liés à l'incertitude relative à la pérennité de

l'entreprise en raison de son fort endettement, M. B_____ avait différé l'exécution de la constitution du Trust et avait conservé les actions du groupe AK_____ en ses mains « par l'intermédiaire d'une structure antillaise ». Celui-ci étant décédé, il n'était plus possible d'en savoir plus. En 1988, lui-même était actionnaire minoritaire (15 %) du groupe AK_____, situation dûment déclarée fiscalement. Il était devenu président dudit groupe « dans l'optique de préserver le patrimoine familial.

Il exposait des éléments jusque-là non communiqués. En 1996, M. B_____ avait mis en place non seulement le Trust, mais trois autres trusts, soit un trust par enfant de feu M. A_____ père, soit AW_____ Trust, AX_____ Trust et AY_____ Trust, dont il produisait les actes de constitution. Le contribuable n'avait pas mentionné jusque-là ces faits qu'il n'avait pas jugés être pertinents. M. B_____ avait été « directement ou indirectement, via une structure ad hoc », institué « protector » de chacun de ces quatre Trusts et « la société R_____ NV, une société antillaise, a été instituée consultant sans pouvoir décisionnel des quatre Trusts »,.

Chacun des quatre trusts avait reçu une partie du produit du groupe AK_____ « en fonction des besoins des différentes souches ». Le défunt avait souhaité qu'il soit tenu compte du fait que « ses filles avaient été bien mariées et bien dotées ». La loi de Jersey autorisait la constitution d'un trust par déclaration du trustee à titre posthume, sans qu'il y ait formellement de settlor, mais sur instruction du de cujus. Les changements intervenus en 2001 dans le Trust n'étaient aucunement de son ressort. C'était le représentant du trustee, M. F_____, qui prenant sa retraite au début des années 2000, en avait eu l'initiative. C'était celui-ci qui avait choisi « dans un contexte international déjà en forte évolution » de transférer les quatre trusts de Jersey aux Îles Caymans. En 2001, il s'était agi de modifier les statuts de cette structure pour se conformer aux lois de la nouvelle juridiction.

Les changements intervenus étaient le fait que du trustee, avec l'accord du protector, mais sans qu'il soit lui-même impliqué. Il n'y avait pas eu de désignation d'un nouveau protector ou de reconduction de l'ancien. Ainsi, l'appointed consultant avait été remplacé par un investment manager, en l'occurrence Q_____. C'étaient les représentants du nouveau trustee qui avaient considéré, sans que lui-même n'intervienne, que ses enfants étaient suffisamment matures pour devenir bénéficiaire, en exécution de la volonté de son père.

Par ailleurs, après deux ans de changement de juridiction, soit en 2003, le nouveau trustee avait liquidé les trusts qui avaient reçu les avoirs dévolus à ses trois sœurs. En 2014, les représentants du trustee avaient jugé que les enfants du recourant, tous imposés d'après la dépense en Suisse, étaient, vu leur âge, (le cadet atteignant la quarantaine), suffisamment matures pour gérer seuls le patrimoine détenu par le Trust, cette décision s'imposant d'autant plus que la

législation devenait de plus en plus contraignante à l'égard de ce type de structure. Le trustee avait donc décidé de liquider le Trust en répartissant les avoirs à ses trois bénéficiaires. Lui-même n'avait jamais reçu aucun fond du Trust.

En 1996, après la vente du groupe AK_____ et la dotation du Trust, celui-ci avait investi des fonds dans la société H_____ et dans D_____ qui devait être la structure d'investissement des actifs du Trust. En 1999, il avait acquis de G_____ pour CHF 240'000.- 70 % des actions de cette société, qui, s'ajoutant aux 15 % qu'il détenait depuis 1988, le faisaient devenir actionnaire à 85 % de celle-ci. Il s'agissait de répondre à la crainte du trustee du Trust au regard d'investissements peu florissants. Au-delà de la prise de contrôle du capital de D_____, il avait repris la gestion de cette société, à charge pour de « rétrocéder celles-ci » à terme, à leur valeur réelle, si les deux parties en convenaient ». En 2000, il avait engagé D_____ « dans des opérations d'investissements significatives », notamment dans l'acquisition de l'entreprise viticole _____ et dans l'hôtel E_____. Cela avait permis à D_____ « de bénéficier sur lesdits actifs de plus-values latentes importantes », selon les comptes 2000 à 2005 de cette société qu'il produisait. En 2005, il avait rétrocédé au Trust pour un montant de CHF 10'000'000.-, les 85 % d'actions D_____ afin d'en faire profiter ses descendants tout en réalisant un gain en capital important.

La détention des actions D_____ et leur cession en 2005 figuraient dans ses déclarations fiscales. Ces opérations expliquaient l'implication importante qu'il avait conservée dans les actifs du Trust, mais leur existence n'autorisait pas de lui attribuer le contrôle de ce dernier. Il maintenait qu'il n'était pas le propriétaire de Q_____ et n'avait agi en 1996, dans la vente du groupe AK_____, que comme représentant des vendeurs, pour l'importante part des actions qui ne lui appartenaient pas.

Si la circulaire interdisait de constituer un trust irrévocable, la constitution d'une telle structure était autorisée à Genève et la pratique genevoise y était beaucoup plus souple que celle retenue dans ladite circulaire.

Il avait collaboré du mieux qu'il pouvait à la procédure de contrôle fiscal et, n'étant ni settlor, ni bénéficiaire, ni trustee du trust, il n'avait pas la possibilité d'accéder aux documents de cette structure que l'AFC-GE lui demandait, au-delà de ceux qu'il avait pu se procurer.

En rapport avec la soustraction fiscale qui lui était reprochée, aucune intention ne pouvait être retenue contre lui, car il avait agi en toute bonne foi, suivant la pratique fiscale en vigueur. Au pire, il pourrait être qualifié de négligent, si bien qu'il ne pourrait en tous cas pas être poursuivi pour tentative de soustraction fiscale en rapport avec les exercices 2006, 2008 et 2009.

- 37) Le 26 novembre 2015, l'AFC-GE a dupliqué. Le recourant exposait une quatrième version de la constitution du Trust pour expliquer son origine, en faisant apparaître l'existence de quatre trusts.

Cela étant, à ce stade de la procédure, il devait seulement être retenu que le père du contribuable étant décédé ab intestat et que l'intégralité de ses biens avait été transféré à ses héritiers, soit outre le recourant, à ses trois filles et à son épouse. Cela signifiait qu'entre 1988 et 1996, la totalité des avoirs du défunt avait été détenue en commun par les héritiers, parmi lesquels les actions du groupe AK_____. Ces biens n'avaient pas été déclarés au fisc après le décès du père du contribuable, puis par ce dernier, que ce soit en tant que partie d'une succession non partagée, ou à un autre titre. L'absence de valeur légale du groupe AK_____ au moment du décès n'avait pas de pertinence. Aucun document n'avait d'ailleurs été produit par le recourant à ce propos et cette affirmation était contredite par le fait, qu'aux dires des médiats, le produit de la vente du groupe AK_____ avait rapporté CHF 500'000'000.-.

Aucun document n'avait été produit justifiant l'argumentation de la dotation du Trust comme celle des trois autres trusts, par l'affectation du produit de ladite cession d'actions, même si c'était cette opération qui était mise en avant par le contribuable pour expliquer l'augmentation de cette dotation. Sur cette base, et à partir des explications qui étaient nouvellement données, il fallait retenir que le gain obtenu par cette vente avait fait l'objet d'un partage familial. L'existence de ce partage venait contredire l'explication selon laquelle le Trust avait été créé pour préserver le patrimoine familial. Force était de retenir que la dotation du Trust était en lien avec la vente du groupe AK_____, par contre, il n'était pas crédible de retenir que M. B_____ ait pu être mandaté, sans qu'un testament ou une lettre d'intention n'établisse les pouvoirs l'autorisant à conserver un paquet d'actions pendant huit ans après le décès de leur propriétaire, et qu'il ait attendu huit ans pour mettre en place une telle structure. En réalité, c'était le contribuable qui était le settlor du Trust, sur la base du contenu de la déclaration de trust de 1996, du large rôle donné à D_____, du rôle restreint laissé au trustee. à teneur même du trust de 1996, M. B_____ avait été protector au moment de la constitution du trust, mais l'identité du nouveau protector qui devait être nommé n'était pas indiquée, aucun document produit ne permettant d'établir cette identité. Cependant, une phrase de l'acte de modification du Trust du 3 août 2001 permettait de penser que le protector du Trust pouvait être en réalité Q_____ en tant qu'investment manager. Or cette société avait été déclarée aux autorités américaines comme propriété du contribuable.

Suite à la modification du Trust intervenue en 2001, c'était l'investment manager qui devenait l'organe principal du Trust, le trustee, par sa situation ou sa représentation n'avait pas la structure permettant d'assurer la gestion.

Les explications que le recourant fournissait à ce stade de la procédure en rapport avec les opérations intervenues entre 2000 et 2009 impliquant D_____ n'avaient pas de crédibilité :

- l'examen du bilan au 31 décembre 2000 de D_____ démontrait qu'il n'était pas dans l'intérêt du Trust de vendre en 1999 le 70 % du capital-actions au contribuable pour un prix de CHF 240'000.-, puisque ce dernier l'avait déclaré en 2000 pour un prix de 5'400'000.- ;

- la logique d'un rachat de ces actions par le Trust en 2005 pour un montant de 10'000'000.- n'était pas compréhensible. Par cette opération, le contribuable avait bénéficié d'un montant de CHF 10'000'000.- prélevé sur les actifs du Trust, après que les investissements évoqués (le domaine viticole et l'hôtel E_____) eurent été rendus possibles par un financement accordé par le Trust. Il ressortait en effet des comptes de D_____ que celle-ci était débitrice d'une importante dette vis-à-vis du Trust, pour un montant de EUR 189'781'946.-. Dans de telles circonstances, n'importe quel créancier et actionnaire d'une société aurait exigé, afin de minimiser son risque de gestion, de conserver sa part majoritaire dans la société. En cédant ses actions au contribuable sans autre garantie, le Trust allait à l'encontre de ses intérêts, ce qui était un indice que tout ceci se faisait sous le contrôle de ce dernier ;

- l'opération précitée venait contredire l'affirmation du recourant selon laquelle il n'avait jamais bénéficié d'une attribution de la part du Trust. En effet, la revente des titres D_____ lui avait permis de réaliser un gain en capital de CHF 9'700'000.- en 2005. Si l'on ajoutait les rémunérations qu'il obtenait du Trust en rapport avec le contrat de marque qu'il avait conclu avec le Trust, il était faux de prétendre qu'il n'avait rien reçu de celui-ci.

Les modifications du trust intervenues en 2001 ne pouvaient que résulter de l'influence du contribuable. Il n'était pas crédible d'affirmer que des organismes de gestion de trusts constitués selon la législation de Jersey, soient organisés d'une telle façon que le départ à la retraite d'un trustee pouvait justifier les modifications décidées en 2001. L'acte de fondation du trust de 1996 ne lui accordait pas une telle compétence. Celle-ci ne pouvait que revenir au settlor, soit au contribuable. Il en allait de même de celle qui avait conduit au changement de bénéficiaire, quatorze ans après le décès du père du recourant. En réalité, la seule personne qui avait un intérêt à procéder à ce changement à cette date était ce dernier, pour favoriser des descendants sans apparaître comme bénéficiaire.

Les explications qu'il avait données au sujet de l'évolution du Trust laissaient pantoise l'autorité intimée. Elle était surprise d'apprendre, à ce stade de la procédure, la liquidation des trusts. Les explications données à ce sujet étaient peu plausibles parce que le trustee n'avait pas la compétence pour liquider les quatre trusts et que, s'agissant du Trust, cela allait à l'encontre de la volonté de

pérenniser le patrimoine familial. Suite à la présente procédure, l'intéressé avait quitté Genève pour le Valais, mais il n'avait pas obtenu de « ruling » pour le traitement fiscal du Trust. Il s'était ensuite installé dans le canton de Vaud. En réalité, la dissolution du Trust et l'attribution du patrimoine de ce dernier aux enfants du recourant n'avaient pas pour explication la soudaine maturité de ces derniers (âgés de 30, 40 et 41 ans), mais la volonté de défiscaliser à tout prix le patrimoine du Trust.

38) Le 18 décembre 2015, le recourant a sollicité un délai pour répliquer en faisant valoir quatre pages d'éléments de réponse se rapportant à l'argumentation de l'AFC-GE. Il a joint à ce courrier une copie de l'acte de constitution de la société AK_____ du 28 octobre 1976.

39) Le 20 janvier 2016, il a repris ces éléments. Il contestait avoir dissimulé des éléments telle l'existence des trois autres trusts, lesquels ne concernaient pas la présente procédure. Les explications qu'il avait fournies au sujet des rapports entre son défunt père et M. B_____ étaient hautement plausibles, à défaut de pouvoir être documentées ou prouvées, vu l'écoulement du temps et le décès de ces personnes. Il devait être reconnu que M. B_____ avait porté les actions au porteur du groupe AK_____ jusqu'en 1996.

Il maintenait que la valeur du groupe AK_____ était nulle en 1988 et qu'elle n'avait crû entre 1990 et 1996 que grâce à son impulsion. Entre 1988 et 1996, les actions au porteur du groupe avaient été détenues par M. B_____ via une structure off-shore. Si elles n'avaient pas été déclarées par les membres de l'hoirie, c'est qu'elles étaient « virtuellement en trust », compte tenu des dernières volontés du défunt que M. B_____ avait mis du temps à exécuter.

Il était faux de prétendre qu'il avait des pouvoirs étendus de gestion sur les avoirs du Trust. Le pouvoir réel n'était pas en mains de l'appointed consultant, mais du trustee. Si le premier avait un pouvoir de veto limité, celui-ci pouvait être surmonté par l'avis du protector. Dans l'acte de modification du Trust de 2001, soit celui des Îles Caymans, les pouvoirs de gestion et d'investissements, sauf conflits d'intérêts étaient délégués à l'investment manager, soit à Q_____. Cette société était entièrement détenue par le Trust et non pas par le contribuable. Les compétences de gestion déléguées à cette entité contrôlée par le Trust ne s'étendaient pas aux décisions de distribution qui revenaient aux trustees, même si celles-ci étaient soumises au veto du protector.

Il versait à la procédure une correspondance d'un avocat français, spécialisé dans le droit des marques, qui confirmait l'usage commercial fréquent de donner son nom en concession à une société, sans que cela signifie qu'il y avait un lien d'actionnariat entre le concédant et la société.

Il contestait l'absence d'intérêts pour le Trust à la cession à lui-même de 70 % du capital de D_____. Certains actifs de cette société présentaient effectivement des risques financiers. C'était par un prêt de l'UBS de CHF 40'000'000.- qu'il avait financé l'achat de l'hôtel E_____ le 20 février 2001 et sa rénovation. Il produisait une copie du crédit relais de ce montant accordé par cette banque à K_____. L'acquisition du domaine viticole par D_____ avait été réalisée par un crédit-relais de FRF 424'000'000.-, complété par un crédit relais puis par un prêt du Crédit Agricole _____ et d'autres établissements de EUR 60'358'986.- à la société AZ_____, complété par un prêt de EUR 30'489'804.- à une autre société. Il contestait toute velléité de « nomadisme » fiscal, maintenant au surplus avoir rempli ses obligations fiscales.

L'AFC-GE ne pouvait faire fi de l'avis du professeur BB_____, qui avait toute pertinence. Même s'il avait été reconnu comme le settlor du Trust, rien n'empêchait, de l'avis de ce juriste, que ledit trust soit reconnu fiscalement. En outre, cet avis confirmait que la circulaire n'était pas applicable rétroactivement. En outre, l'application des principes retenus dans celle-ci conduisait à une inégalité de traitement entre résidents suisses et étrangers lorsqu'un trust avait été constitué par un « settlor » suisse.

- 40) Le 23 février 2016, l'AFC-GE a encore fait parvenir une détermination à la suite des écritures complémentaires du 10 décembre 2015 et 20 janvier 2016. Elle persistait dans ses conclusions. Les affirmations du contribuable, relatives à l'absence de valeur du groupe AK_____ n'étaient aucunement documentées. La production du contrat de constitution de la AK_____ SA en 1976 n'apportait rien. Il en allait de même de l'évocation par le recourant présumé entre M. B_____ et le père de l'intéressé en rapport avec la constitution du Trust.

Ce n'était pas à l'AFC-GE, mais au contribuable de prouver les faits diminuant ou supprimant la dette fiscale, preuves qu'il n'avait pas apportées.

À ce stade de la procédure, l'ensemble des pièces produites mettait en évidence que le trustee du Trust n'avait que des pouvoirs limités, la plupart de ses actes nécessitant l'accord de l'organe de gestion « l'appointed consultant », puis l'investment manager, ou du protector. Or, D_____, puis Q_____ étaient deux sociétés détenues par le contribuable. Si M. B_____ avait fonctionné comme protector le 21 juin 1996, l'identité de celui qui lui avait succédé n'était aucunement documentée. Depuis 2001, c'était Q_____ qui était le protector en tant qu'investment manager.

L'intéressé s'étendait sur des prêts qui lui avaient été accordés par des banques, mais ne se déterminait pas au sujet des importants crédits obtenus du trust par la société D_____ entre 2001 et 2005.

- 41) Par jugement du 12 décembre 2016, le TAPI a rejeté le recours.

Il s'agissait de déterminer si les avoirs qui faisaient l'objet des reprises litigieuses appartenaient à un trust irrévocable, ou s'ils devaient être attribués au contribuable.

En rapport avec les règles régissant le fardeau de la preuve, les allégations de l'intéressé, contestées par l'AFC-GE n'étaient étayées par aucune pièce probante. En particulier, aucun document relatif à la constitution du Trust ne faisait mention du père du contribuable. Aucune convention de partage convenue entre les héritiers ne justifiait l'attribution du patrimoine aux quatre trusts constitués huit ans après le décès. L'acte notarié rédigé au décès du père du recourant stipulait qu'il n'y avait pas eu de testament, voire d'éventuelles instructions orales faites par le défunt à son homme de confiance. De telles instructions n'étaient pas documentées. Elles auraient au demeurant une valeur douteuse, sous l'angle des formes requises pour les dispositions pour cause de mort selon le droit suisse applicable à la succession. Conformément à l'adage « le mort saisi le vif » repris à l'art. 560 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), au décès du père du contribuable, l'entier de ses avoirs était passé à ses héritiers. C'était donc le contribuable, respectivement lui-même et ses sœurs, qui devaient être considérés comme les réels settlors du Trust.

S'agissant de la dotation du Trust constitué en 1996, lié à la vente du groupe AK_____, aucun acte de cession ou autre document ne justifiait le transfert d'un quelconque actif audit Trust. L'AFC-GE avait mise en évidence de nombreux indices établissant que le recourant gérait activement les avoirs du Trust par des investissements dans de nombreuses sociétés. Par-là, l'autorité intimée avait amené suffisamment d'éléments révélant l'existence d'actifs imposables, ce qui obligeait le contribuable à établir l'exactitude de ses affirmations et de supporter le fardeau de la preuve du fait justifiant son exonération. Or, il avait échoué dans la démonstration de ce que les avoirs litigieux, propriétés de son père, avaient passé au Trust et que celui-ci les détenaient effectivement.

L'évaluation des montants repris par l'AFC-GE, que ce soit en revenu ou fortune, n'étant pas contestés par le contribuable, les bordereaux de rappel d'impôt ou de taxation 2001 à 2009 étaient confirmés.

Au plan pénal, l'ensemble des conditions d'une soustraction consommée pour les exercices fiscaux 2001 à 2005 et 2007 et d'une tentative de soustraction pour les exercices 2006, 2008 et 2009, étaient réalisées. La condition objective de soustraction d'impôt était remplie, dès lors que la procédure de rappel avait donné lieu à des reprises que le TAPI venait de confirmer. Subjectivement, l'intention du recourant devait être retenue, au moins par dol éventuel. Le TAPI ne pouvait imaginer qu'un homme d'affaires aussi aguerri que le contribuable n'ait pas imaginé devoir approcher l'autorité fiscale pour lui exposer la situation

particulière, résultant, s'il en suit sa thèse, de l'apport à un trust constitué huit ans après le décès de son père, d'une fortune de plus de CHF 250'000'000.-.

La quotité de l'amende, fixée aux trois quarts de l'impôt soustrait ou la moitié de celui-ci pour les tentatives de soustraction, échappait à toute critique.

- 42) Par acte posté le 17 janvier 2017, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du 12 décembre 2016, notifié le 19 décembre 2016, en concluant à son annulation et à l'annulation des bordereaux de taxation et d'amende prononcés à son encontre.

Il a rappelé les faits déjà allégués dans le cadre de l'instruction de la procédure de réclamation développée devant le TAPI, relatifs à la constitution du Trust et à son utilisation, y compris les faits complémentaires allégués devant cette dernière juridiction.

Le Trust avait été créé en 1996 sans settlor. Il était issue d'une déclaration du trustee, M. B_____, en vue de l'exécution de la volonté de son père. Le trustee avait tiré ses instructions d'un testament oral, institution reconnu en droit suisse. Ce trustee était resté protector du Trust jusqu'en 2001, avec des pouvoirs très étendus. Lui-même n'avait jamais été bénéficiaire du Trust, qu'il ne contrôlait pas. Il reprenait à ce sujet son argumentation antérieure concernant le rôle des différentes entités qui intervenaient dans le Trust, que ce soit avant ou après la modification des structures de celui-ci en 2001 et son absence de contrôle de celui-ci. Le fait qu'il s'était impliqué dans la gestion du Trust au travers de conseils d'administration, n'empêchait pas qu'il n'avait jamais exercé de direction opérationnelle de ces sociétés et n'avait jamais été administrateur unique. Il avait accepté les fonctions précitées à la demande des trustees. Il n'avait jamais perçu d'attribution de la part de celui-ci et, le fait d'avoir été rémunéré en contrepartie de l'utilisation de son nom n'avait rien d'anormal, encore moins d'illégal.

La procédure de rappel d'impôt était illégale car engagée sur la base d'éléments que l'AFC-GE avait déjà en possession lorsqu'elle avait procédé à la première taxation des avoirs 2001 à 2005 et 2007. En effet, il y avait lurette que dans la presse fleurissaient des articles attribuant faussement la propriété d'actifs qui étaient en réalité ceux du Trust. Elle n'était pas en droit de procéder par la voie d'une taxation d'office, car il avait fourni tous les éléments qui se trouvaient en sa possession après avoir insisté auprès des organes du Trust pour en obtenir, malgré l'opposition de principe du trustee. L'AFC-GE, à sa grande surprise, lui avait notifié une sommation sous la menace d'une taxation d'office.

Concernant la question de fond relative à la reconnaissance ou non de l'existence du Trust selon les règles du droit fiscal suisse, le TAPI avait à tort retenu qu'il n'avait produit aucune pièce probante, alors qu'il avait fourni une

abondante documentation. S'il n'avait pu être plus complet, c'était en raison de l'écoulement du temps. Toutefois, les éléments qu'il avait fournis étaient suffisants pour cette même raison, afin que l'on admette qu'il avait apporté une vraisemblance suffisante de l'exactitude de ses allégations.

Le jugement du TAPI violait son droit d'être entendu en refusant d'examiner la situation juridique qui prévalait s'il était settlor du Trust. Il affirmait en effet que même dans cette situation, l'existence d'une telle structure pouvait être reconnue en droit fiscal suisse.

Le Trust devait être reconnu dès lors qu'il s'agissait d'un trust irrévocable et discrétionnaire.

La question de l'admissibilité fiscale du Trust ne pouvait être réglée en fonction des critères de la circulaire. Celle-ci ne s'appliquait pas de manière rétroactive. Celle-ci violait d'ailleurs le principe d'égalité de traitement entre les contribuables suisses qui avaient constitué un trust avant la publication de la circulaire et ceux résidant à l'étranger. Cette différence de traitement violait en outre le principe de l'imposition selon la capacité contributive garanti par l'art. 127 al. 2 Cst. Il contestait que les conditions d'une soustraction fiscale soit réalisée et encore moins celles d'une tentative de soustraction.

Le TAPI avait erré lorsqu'il lui reprochait de ne pas avoir soumis le Trust à l'appréciation de l'autorité fiscale. Il n'avait pas cette compétence et n'était ni settlor, ni trustee, ni bénéficiaire du Trust, il n'avait pas ce rôle.

Si la chambre administrative devait retenir l'existence d'un cas de soustraction fiscale ou de tentative d'une telle infraction, l'infraction serait prescrite, car elle datait de 1996.

Pour le surplus, la quotité de l'amende était trop élevée, compte tenu de sa collaboration et de la durée de la procédure, qui avait engendré en outre des frais importants, ainsi que des intérêts moratoires.

- 43) Le 20 février 2017, l'AFC-GE a répondu en concluant au rejet du recours. Elle a repris ses explications visant à confirmer le bien-fondé des bordereaux de rappel d'impôt et de taxation, intégrant les avoirs du Trust dans le patrimoine du contribuable.

À propos de la valeur du groupe AK_____, l'AFC-GE a relevé que le document figurant à la procédure émanant de la commission des communautés européennes autorisant la vente portait sur celle non seulement de la société AK_____ holding SA, mais également sur celle de la société AU_____ BV dont la valorisation n'avait pas été abordée et, qu'au demeurant, la valeur de la transaction, diffusée par les médias, avait été chiffrée à CHF 500'000'000.-.

- 44) Le 6 mars 2017, le contribuable a exercé son droit à la réplique en persistant dans ses conclusions en admission du recours. Il maintenait son absence d'implication dans la création, puis dans la prise des décisions du Trust, dont il n'était pas le bénéficiaire. Il persistait dans ses autres griefs. L'argumentation de l'AFC-GE relative à l'absence de démonstration d'une valeur du groupe AK_____ au moment du décès de son père était erronée. Il avait produit les pièces utiles à ce sujet. AU_____ BV était en fait la société-mère de AK_____ SA et elle ne détenait aucun autre actif lors de la vente de cette autre société. S'il admettait que l'existence de la participation dans le groupe AK_____/AU_____ aurait dû être mentionnée dans la déclaration de succession, cela ne portait pas à conséquence, vu l'absence de valeur dudit groupe à cette date. Cette valeur avait en effet crû seulement entre 2001 et 2005, en raison de sa propre activité.
- 45) Sur ce, les parties ont été avisées 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 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 1^{er} 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 1^{er} 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

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).

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*, 6^{ème} éd., 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} 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

(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 1^{ère} 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

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 n° 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

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-

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).

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

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

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).

- 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.

Feu 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.

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 1^{er} juillet 1985, que la Suisse a ratifié et qui est entrée en vigueur pour elle le 1^{er} 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

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 CRETTI, 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 CRETTI, 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 CRETTI, 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 1^{er} juillet 2007, la Suisse a ratifié la convention de la Haye (Xavier OBERSON, le traitement fiscal du trust en droit suisse, les limites à

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, 4^{ème} 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

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.

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).

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

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 ;

- 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.

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.

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 enfant, 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 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.

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'éluder 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 contrer 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

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 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, 2^{ème} 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. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst. exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_18/2015 du 22 mai 2015 consid. 3).

c. Le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1). La protection de la bonne foi ne s'applique pas si l'intéressé connaissait l'inexactitude de l'indication ou aurait pu la connaître en consultant simplement les dispositions légales pertinentes (ATF 135 III 489 consid. 4.4 ; 134 I 199 consid. 1.3.1).

d. Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, une promesse concrète doit avoir été émise à l'égard d'une personne déterminée. Il faut ensuite que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (ATF 141 V 530 consid. 6.2 ; ATA/420/2017 du 11 avril 2017 consid. 5c et les références citées).

e. En l'occurrence, l'AFC-GE a d'entrée de cause, dès le 2 novembre 2008, informé le recourant de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, ainsi que d'une procédure pour soustraction fiscale. C'est dans ce cadre que l'instruction de la procédure a été menée et le recourant y a toujours été assisté ou représenté par une étude d'avocat spécialisée en matière fiscale. S'il ressort des pièces de la procédure que des négociations se sont déroulées en vue d'aboutir à un règlement du contentieux, mais aussi du cadre futur des rapports fiscaux, il ne ressort pas du dossier que ces négociations aient eu lieu à l'instigation de l'autorité intimée ou que des promesses aient été données au recourant d'un abandon ou d'un aménagement de la procédure s'il venait à collaborer. Au demeurant, si celui-ci a produit une documentation et fourni certaines explications, celles-ci n'ont jamais été complètes, raison pour laquelle l'autorité fiscale a dû recourir à la sommation du contribuable, puis à sa taxation d'office.

Aucun reproche ne peut donc être retenu à l'encontre de l'intimée, d'avoir eu, durant la procédure de rappel d'impôt, 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.

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 alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). À teneur de l'art. 175 al. 2 LIFD ou des art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 2 LPFisc, l'amende est en règle générale équivalente au montant soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave.

b. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal

fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2012 consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la 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).

Sur le plan subjectif, il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Tel est le cas lorsque le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622, 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 587 n. 18). Agit par négligence, au sens de l'art. 12 CP, quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Le fait que le contribuable ait obtenu de faux renseignements de la part d'une fiduciaire mandatée par lui ne joue pas de rôle dans la détermination de la négligence (Pietro SANSONETT/Danielle HOSTETTLER in Commentaire romand, op. cit., ad art. 175 n. 38). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/907/2016 précité). Le comportement est intentionnel dès lors qu'il a été établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention, du moins par dol éventuel (Xavier OBERSON, 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

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. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 31 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 et 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et la chambre administrative ne les censure qu'en cas d'abus dans l'exercice de ce pouvoir (ATA/291/2016 du 5 avril 2016 ; ATA/580/2014 du 29 juillet 2014). Les autorités fiscales doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/580/2014 précité).

b. La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 de l'ancien CP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/907/2016 précité ; ATA/647/2013 du 1^{er} octobre 2013 consid. 11;).

c. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

d. Selon l'art. 106 al. 3 CP, applicable par les renvois respectifs des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 ; 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et 2.5). À l'instar de toute peine, l'amende prononcée en cas de soustraction d'impôt est de nature strictement personnelle (ATF 134 III 59 consid. 2.3.1 ; 119 Ib 311 consid. 2e ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 du 6 février 2014 consid. 2.2). En effet, la jurisprudence admet que les amendes fiscales constituent de véritables peines, de sorte que l'exigence d'une faute personnelle leur est également applicable (ATF 134 III 59 consid. 2.3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 précité consid. 2.4.2 ; ATA/291/2016 précité ; ATA/280/2015 du 17 mars 2015).

- 38) a. Sur le plan fédéral, selon l'art. 184 al. 1 let. b LIFD, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi, ou par dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée a été obtenue, ou des biens ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire.

Depuis le 1^{er} octobre 2002 a été abrogé l'art. 72 CP, qui prévoyait la possibilité d'interrompre le délai de prescription de l'action pénale (RO 2002 2993). Afin de compenser le raccourcissement de l'ensemble des délais de prescription fixés par le droit pénal accessoire, la loi fédérale du 22 mars 2002 relative à la prescription de l'action pénale (RO 2002 2986 ; FF 2002 2512) a introduit une réglementation transitoire à l'art. 333 al. 5 CP (aujourd'hui al. 6).

Selon l'art. 333 al. 6 let. b CP, jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales, les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions qui dépassent un an sont augmentés d'une fois la durée ordinaire. En ce qui concerne la soustraction d'impôt consommée, le délai passe ainsi de dix à vingt ans (voir également le Message du Conseil fédéral du 2 mars 2012 relatif à la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal, FF 2012 2654). L'art. 333 al. 6 let. d CP dispose quant à lui que la prescription de l'action pénale ne court plus jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu.

Malgré l'abrogation de l'art. 72 CP, la LIFD n'a toujours pas adapté son texte au nouveau droit et prévoit la possibilité d'interrompre la prescription de l'action pénale. Ainsi, selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription est interrompue

par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177 LIFD. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption ; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). Il s'ensuit que par le jeu de l'art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD, la poursuite pour soustraction fiscale consommée se prescrit après quinze ans, ce délai ne pouvant pas être prolongé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.2.2 ; 2C_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 3.1 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 consid. 6c ; ATA/37/2014 du 21 janvier 2014).

b. En matière d'ICC, la LHID prévoit les mêmes délais que l'art. 184 al. 2 LIFD (art. 58 al. 2 et 3 LHID) en matière de soustraction fiscale consommée.

La législation cantonale disposait, jusqu'au 31 décembre 2001, que la prescription de l'action pénale était de cinq ans, non comprise l'année courante (art. 341A de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 dans son état à la date précitée - D 3 1 - aLCP). Ce délai commençait à courir, conformément à la jurisprudence y relative (ATA/558/2014 précité consid. 6e et les arrêts cités), dès la commission de l'infraction. Bien que l'aLCP ne comportât pas de prescription absolue, l'amende pour soustraction d'impôt était, en raison de son caractère pénal, soumise à un délai de prescription absolue de dix ans, conformément à la jurisprudence et au droit pénal spécifique applicable à ce type de sanction à l'époque (ATA/558/2014 précité consid. 6e et les arrêts cités ; ATA/346/2006 du 20 juin 2006 et les références citées).

Au vu de ce qui précède, l'art. 341A aLCP était contraire à la LHID pour l'année fiscale 2001. Par conséquent, en application de l'art. 72 LHID, la prescription de l'action pénale pour soustraction à l'ICC 2001 doit être régie exclusivement par la LHID. La prescription relative de l'action pénale pour l'année fiscale 2001 est donc de dix ans (art. 58 al. 2 LHID), et la prescription absolue de quinze ans (art. 58 al. 3 LHID) (ATA/558/2014 précité consid. 4c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_276/2014 du 22 janvier 2015 consid. 5.1).

c. En cas de tentative de soustraction, la prescription du droit de taxer est de huit ans en matière d'IFD depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2002 de l'art. 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. Dans le cas d'espèce, le raisonnement qui a prévalu au sujet de la non-prescription du droit de taxer le recourant s'agissant de l'exercice 2001, ne peut prévaloir en matière de sanction pénale. Dès lors, le jugement du TAPI du

12 décembre 2012 n'étant pas entré en force le 31 décembre 2016 du fait d'un recours valablement déposé le 17 janvier 2017, la chambre administrative constatera la prescription du droit de sanctionner la soustraction fiscale commise lors de l'exercice 2001, que ce soit en matière d'IFD ou d'ICC.

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) S'agissant de la quotité des amendes prononcées, la chambre administrative relève que le recourant a mis en place depuis de nombreuses années une structure trustale off-shore pour y accueillir d'importants avoirs patrimoniaux familiaux provenant vraisemblablement de son père, en utilisant celle-ci pour éluder l'impôt sur la fortune et sur le revenu, notamment mobilier, dont il aurait dû s'acquitter en rapport avec ces avoirs et leurs revenus, dès lors qu'il était domicilié dans le canton de Genève, en omettant de mentionner l'existence 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 chaque année, en raison du principe d'étanchéité des exercices fiscaux, 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 il a fait l'objet d'une taxation ordinaire et de tentative pour les années 2006, 2008 et 2009.

Étant un homme d'affaires avisé, sa faute est grave. En le sanctionnant d'une amende correspondant aux trois quarts du montant soustrait lorsque l'infraction était consommée et à la moitié de ce montant pour les tentatives de soustraction, l'autorité intimée a fait preuve de modération, en tenant compte de l'écoulement du temps et d'une certaine collaboration du contribuable. Le 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 couvrant l'exercice 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 l'issue de la procédure, un émolument de procédure légèrement réduit sera mis à la charge du recourant, émolument arrêté à CHF 4'500.-. Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). En outre, aucune indemnité de procédure ne sera allouée vu les raisons de l'admission partielle et le fait que le recourant succombe pour l'essentiel (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 janvier 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 décembre 2016 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

constate la prescription du droit de sanctionner la soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal pour l'exercice fiscal 2001 ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 décembre 2016 pour le surplus ;

met un émolument de CHF 4'500.- 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 Xavier Oberson et Me Dominique Morand, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Mazza

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :