

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2508/2019-ICCIFD

ATA/1166/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 novembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 juin 2020 (JTAPI/471/2020)**

EN FAIT

1) Le litige porte sur deux demandes de sûretés, datées du 28 mai 2019, notifiées à Monsieur A_____ par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), en garantie de l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2008 à 2017.

2) Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), le contribuable est arrivé à Genève en 19__ et a obtenu la nationalité suisse par naturalisation en _____ 20__. Il était domicilié au B_____ jusqu'au _____ 20__, date de son départ annoncé pour C_____.

Avec son épouse, Madame D_____, le contribuable a trois enfants, à savoir Monsieur E_____, Monsieur F_____ et Madame G_____.

3) Durant les années 2008 à 2016, le contribuable, propriétaire de plusieurs immeubles en Suisse, a été assujéti fiscalement de manière limitée en raison d'un rattachement économique.

Les bordereaux de taxation entrés en force pour ces années faisaient état des éléments suivants :

Année fiscale	Revenu ICC (en CHF)	Fortune ICC (en CHF)	Revenu IFD (en CHF)	ICC (en CHF)	IFD (en CHF)
2008	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2009	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2010	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2011	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2012	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2013	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2014	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2015	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2016	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

4) Le 4 juillet 2018, le Ministère public du canton de Genève a informé l'AFC-GE de l'instruction d'une procédure pénale (1_____) ouverte notamment du chef d'infractions à la loi sur les étrangers, d'usure et de traite d'êtres humains à l'encontre du contribuable, de son épouse, de leur fils M. E_____ et de l'épouse de ce dernier, Madame H_____.

Les prévenus résidaient ensemble, avec les trois enfants de M. E_____, dans une villa au B_____, dont ils étaient copropriétaires, nonobstant leur domicile déclaré à C_____, et ce à tout le moins jusqu'en avril 2018. Depuis l'année 19__ en tout cas, mais très vraisemblablement depuis bien plus tôt, pour entretenir cette propriété, ainsi que subvenir aux soins et aux besoins de ses

occupants, les prévenus avaient mis sur pied un système de recrutement d'employés de maison [étranger].

- 5) Le Ministère public genevois ayant donné son accord, l'AFC-GE a consulté le dossier pénal, en date du 18 juillet 2018, et a obtenu plusieurs pièces relatives au train de vie de la famille A_____, qu'elle a transmises à la division des affaires pénales et enquêtes de l'administration fédérale des contributions (ci-après : DAPE).
- 6) Le 4 décembre 2018, l'AFC-GE a informé le contribuable et son épouse de l'ouverture de procédures en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2008 à 2016 et en tentative de soustraction d'impôt pour l'année 2017.

En tant que résidents dans le canton de Genève durant ces années, ils auraient dû être assujettis de manière illimitée. Ils étaient dès lors invités à déposer leurs déclarations fiscales 2008 à 2017, mentionnant les éléments de revenu et fortune mondiaux, accompagnées des justificatifs.

- 7) Le 31 janvier 2019, les contribuables ont contesté leur assujettissement illimité en exposant des éléments de faits tendant à prouver leur domicile C_____.
- 8) Le 18 mars 2019, l'AFC-GE a demandé aux époux A_____ la remise des copies des procès-verbaux des perquisitions et des auditions intervenues le 8 octobre 2018 à C_____, dans le cadre de la commission rogatoire diligentée par le Ministère public genevois.

Ces documents n'ont pas été transmis.

- 9) Par courrier du 18 avril 2019, le Conseiller fédéral en charge du département fédéral des finances a autorisé l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) à mener une enquête en collaboration avec l'AFC-GE notamment à l'encontre du contribuable et de son fils M. E_____, compte tenu de soupçons fondés de graves infractions fiscales.

Les éléments au dossier permettaient de suspecter que M. A_____ était imposable en Suisse plutôt qu'à C_____. Celui-ci était, de concert avec d'autres membres de la famille A_____, un ayant droit économique de I_____, sans que la fortune y relative ne soit déclarée. Dans le cadre de versements effectués par des sociétés indirectement contrôlées par I_____, dont notamment la société J_____, d'importantes distributions dissimulées avaient été effectuées entre autre en faveur de MM. A_____ et E_____, sans que celles-ci ne soient déclarées au titre de revenus par ces derniers. Selon les estimations, les montants soustraits pendant la période allant de 2009 à 2017 pouvaient porter, pour M. A_____, sur plus de CHF xxx s'agissant des revenus et sur au moins CHF xxx.- s'agissant de la fortune. Les rappels d'IFD et d'ICC pouvaient avoisiner un total de CHF xxx.-

pour M. A_____. Des soupçons fondés concernant de graves infractions fiscales ressortaient des documents transmis.

- 10) Le 1^{er} mai 2019, la DAPE a ouvert une enquête pénale en raison de soupçons fondés que des soustractions continues de montants importants d'impôt ou une instigation/complicité à de telles soustractions avaient été commises par le contribuable. Celui-ci aurait commis, durant les périodes fiscales 2009 à 2017, des soustractions portant sur des montants importants d'impôt sur le revenu par le fait qu'il aurait touché des distributions dissimulées de revenu versées par I_____ et/ou ses sociétés filles, tout en dissimulant à l'autorité fiscale son domicile effectif, évitant ainsi un assujettissement fiscal illimité en Suisse dès 2009.

La DAPE a ordonné une perquisition dans la propriété sise au ch. B_____ « pour éclaircir les faits et notamment mettre au jour son domicile effectif, ainsi que les revenus et la fortune des inculpés ».

Par perquisitions des 8 et 16 mai 2019, l'autorité a procédé à la mise sous scellés ou au séquestre de nombreux documents, matériel informatique, clés et coffres-forts.

- 11) Le 28 mai 2019, l'AFC-GE a notifié au contribuable deux demandes de sûretés pour des montants de respectivement CHF xxx, avec intérêts à 5 % dès le 29 mai 2019, pour l'ICC et CHF xxx, avec intérêts à 3 % dès le 29 mai 2019, pour l'IFD.

Les demandes de sûretés étaient motivées par la dissimulation systématique d'une part des éléments de revenu et fortune ainsi que par l'annonce d'un changement de domicile à C_____ alors que le contribuable avait conservé son domicile à Genève. Le contribuable avait clôturé, entre décembre 2018 et avril 2019, la majorité des comptes bancaires dont il était titulaire ou ayant droit économique à K_____, à Genève (ci-après : K_____).

- 12) Le 28 mai 2019, l'AFC-GE a adressé à l'office des poursuites de Genève (ci-après : OP) deux ordonnances de séquestre fiscal portant sur les montants susmentionnés et sur tous biens, avoirs, pièces, valeurs, titres, droits, créances, notamment comptes courants, dépôts, coffres forts, sous nom propre, désignation conventionnelle, pseudonyme ou numéro dont était titulaire M. A_____ ou dont il était ayant droit économique ou co-ayant droit économique, en particulier des comptes en mains de K_____ titulaires de L_____ et M_____, et seize comptes numérotés ; des comptes en mains de la N_____ ; des comptes en mains de O_____, ainsi que les rendements de ceux-ci. Toutes actions, participations, ou toute créance, droit ou certificat incorporant la titularité des actions/participations, ou découlant de la titularité des actions/participations, tel que le droit aux dividendes (courants ou échus) ou au dividende de liquidation, de

la société P _____ ; des parts de copropriété dans des biens immobiliers sis à B _____ et Q _____ ainsi que les fruits de celles-ci.

- 13) Par décisions du 29 mai 2019, l'OP a refusé d'exécuter les ordonnances de séquestre pour les objets 10 à 12, car ils étaient situés hors du canton de Genève. En revanche, les actifs 1 à 9 ont fait l'objet des séquestres n^{os} 2 _____, pour l'ICC et 3 _____, pour l'IFD.
- 14) Le 29 mai 2019, l'AFC-GE a adressé à l'office des poursuites d'Aigle (VD) (ci-après : OP-VD) deux ordonnances de séquestre correspondant aux deux montants mentionnés dans les deux demandes de sûretés précitées et indiquant les objets à séquestrer. L'OP-VD a exécuté ces séquestres sous n^{os} 4 _____ et 5 _____.
- 15) Le 29 mai 2019, l'AFC-GE a déposé auprès de l'OP deux ordonnances de séquestre pour les mêmes montants et motifs que précédemment, mais ajoutant les objets à séquestrer suivants : part de communauté [du contribuable] dans la société simple qu'il forme avec son épouse et qui est notamment propriétaire des immeubles, parcelle PPE n^o 6 _____ et 7 _____, sise sur la commune de Q _____, selon l'extrait du registre foncier de l'Est vaudois.
- 16) Sur demande du contribuable, l'AFC-GE a remis à ses mandataires, par courriel du 17 juin 2019, un tableau détaillant les estimations suivantes des montants des rappels et intérêts sur rappels d'impôt, ainsi que des amendes :

Année fiscale	Revenu imposable (en CHF)	Fortune imposable (en CHF)	Estimation rappel ICC (en CHF)	Estimation intérêts sur rappel ICC (en CHF)	Estimation amende ICC (en CHF)
2008	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2009	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2010	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2011	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2012	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2013	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2014	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2015	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2016	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2017	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
Total	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
Total des estimations pour l'ICC			xxx		

Année fiscale	Estimation rappel IFD (en CHF)	Estimation intérêts sur rappel IFD (en CHF)	Estimation amende IFD (en CHF)
2008	xxx	xxx	xxx
2009	xxx	xxx	xxx
2010	xxx	xxx	xxx
2011	xxx	xxx	xxx
2012	xxx	xxx	xxx

2013	xxx	xxx	xxx
2014	xxx	xxx	xxx
2015	xxx	xxx	xxx
2016	xxx	xxx	xxx
2017	xxx	xxx	xxx
Total	xxx	xxx	xxx
Total IFD	xxx		

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

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

Il n'avait jamais demandé la clôture de ses comptes à la K_____. C'était la banque, qui, en raison de différends familiaux, avait entamé un processus de clôture de ses comptes, de ceux de ses frères et de son fils M. E_____ domicilié en Suisse. Les avoirs de ces comptes n'avaient jamais quitté la banque, pas plus que ses avoirs à la N_____. Il n'était ni actionnaire, ni bénéficiaire économique des sociétés détenues par I_____, dont il n'était pas bénéficiaire.

Les demandes de sûretés n'étaient pas suffisamment motivées. Les montants des créances fiscales, bien supérieurs à la réalité et à l'estimation de l'AFC-CH, ne reposaient a priori sur aucun élément concret. Quand bien même l'on admettrait le bien-fondé de la demande de sûretés, son montant serait excessif.

Il était contraire au principe de la présomption d'innocence de garantir une amende qui n'avait pas été prononcée. Les conditions de forme devaient être strictement observées, étant donné que l'AFC-GE était à la fois la créancière et l'autorité prononçant la mesure de séquestre.

Les sûretés requises portaient atteinte à la garantie de la propriété d'une manière disproportionnée au regard des moyens du recourant, dès lors que l'AFC-GE avait pris en compte des actifs n'appartenant pas à ce dernier.

- 18) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- 19) Après avoir ordonné trois échanges d'écritures supplémentaires, le TAPI a, par jugement du 8 juin 2020, partiellement admis le recours en tant qu'il portait sur les intérêts retenus. L'intérêt mentionné dans la demande de sûretés et l'ordonnance de séquestre du 28 mai 2019, relatif à l'ICC, devait s'élever à 2,6 %

et s'appliquer exclusivement aux montants estimés des reprises d'impôts 2008 à 2017. De la même façon, pour l'IFD, l'intérêt s'élevait à 3 %.

- 20) Par acte déposé le 9 juillet 2020 auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), M. A_____ a interjeté recours contre ce jugement, concluant principalement à son annulation ainsi qu'à celui des demandes de sûretés valant ordonnance de séquestre du 28 mai 2019 et, subsidiairement, à la réduction des demandes sûretés en retranchant de la base d'imposition les actifs appartenant à des tiers, tels que I_____ ou ses filiales.

Depuis 2008, date de son arrivée à C_____, ses attaches à Genève, ainsi que celles de son épouse, se résumaient à la détention d'une part de copropriété simple sur un bien immobilier et à la présence de deux de leurs enfants majeurs. Les éléments attestant de leur domicile effectif à C_____ avaient été transmis à l'AFC-CH les 31 janvier et 1^{er} juillet 2019. Me R_____, notaire à C_____, attestait de leur résidence et exposait les démarches qu'ils avaient dû entreprendre pour obtenir les certificats de résidence.

L'apport d'actifs à I_____ s'était déroulé en 19... Il n'en était pas bénéficiaire, ni lié par un contrat de mandat, ni par rapport au trustee, ni par rapport au trust lui-même. Il n'avait pas de droit d'intervention ou de droit similaire qui lierait les trustees. Cela s'appliquait également aux actifs du trust.

Aucun des deux motifs justifiant les demandes de sûretés n'était rempli. À l'évidence, l'absence de domicile en Suisse ne pouvait être invoquée et les droits du fisc n'étaient pas menacés. Le domicile à C_____ remontait à plus de douze ans. L'enquête pénale le visant avait été ouverte au printemps 2018 sur la base d'éléments erronés, et plusieurs plaignants avaient déjà retiré leur plainte. La structure de son patrimoine et de celui de son épouse n'avait pas été modifiée depuis de nombreuses années. Le fisc ne démontrait pas qu'il aurait remanié son patrimoine ou qu'il l'aurait exporté d'une manière ou d'une autre hors de Suisse. Il n'avait caché aucun compte bancaire aux autorités entre 2008 et 2017 puisqu'il n'était assujéti en Suisse que de manière limitée. Il n'était pas de nationalité C_____ et ne bénéficierait à C_____ d'aucune protection spécifique ni avantage. Un éventuel changement de lieu de vie n'affecterait pas la Suisse puisqu'il n'y était pas domicilié.

Les autres conditions de validité des demandes de sûretés n'étaient pas remplies, la créance fiscale n'était pas vraisemblable, le montant de la garantie était manifestement exagéré et le fisc n'apportait pas la preuve que ses droits étaient menacés. La DAPE avait déjà bloqué les avoirs qu'elle estimait suffisants et ordonné la libération du surplus, les avoirs libérés ne lui appartenant pas. Dès lors, il n'était pas possible de retenir que les droits du fisc seraient menacés. Il avait collaboré à la procédure cantonale et rien ne permettait de mettre en doute qu'il ne le ferait pas dans le cadre de la procédure d'enquête fédérale.

Il ne détenait pas les actifs que le fisc entendait lui attribuer, notamment ceux de la société J_____ et ceux de ses filiales car il n'y avait pas d'identité économique. Il n'était pas actionnaire des sociétés et celles-ci avaient été apportées à un trust irrévocable et discrétionnaire en 19__, dont il n'était même pas bénéficiaire et dans lequel il n'avait aucun droit d'intervention ou d'instruction. Seule la réserve de l'abus de droit était en mesure de remettre en cause un trust irrévocable, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

La créance fiscale relative à l'amende n'existait pas aussi longtemps qu'elle n'avait pas été établie. La possibilité de prononcer une amende était discutable du fait qu'il s'agissait d'une question de droit et d'appréciation de savoir si son domicile était en Suisse ou non.

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

21) Le 28 août 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le contribuable dirigeait avec ses trois frères, Messieurs S_____, T_____ et U_____, le groupe V_____. Celui-ci était actif dans une dizaine de secteurs économiques (...) et employait plus de xxx mille personnes dans de nombreux pays. Selon l'AFC-GE citant le magazine W_____, en mars 2016, la fortune globale de ce conglomérat, actuellement basé à X_____, équivalait à USD xxx.-, soit la x^{ème} fortune mondiale.

Le fardeau de la preuve de la constitution d'un nouveau domicile incombait au recourant et à son épouse. Or, dans son recours, il ne produisait aucune pièce différente de celles déjà produites devant le TAPI, même si elles étaient numérotées de manière différente. Le recourant avait refusé de collaborer notamment en ne remettant pas les procès-verbaux des perquisitions et auditions intervenues le 8 octobre 2018 à C_____. Le domicile à Genève jusqu'en avril 2018 à tout le moins devait être retenu.

Les droits du fisc étaient menacés comme l'avait constaté le TAPI dans son jugement que le recourant ne remettait pas vraiment en cause, reprenant les griefs déjà développés dans son recours devant le TAPI.

Les pièces produites par l'AFC-GE prouvaient que le recourant était officiellement domicilié à Genève du _____19__ au _____ 2007. Il était donc domicilié en Suisse lorsqu'il avait créé I_____ en 19__, et tout le patrimoine et ses rendements lui demeuraient attribués. Le trust était titulaire à 100 % du capital-actions de J_____ laquelle était titulaire à 100 % du capital-actions de J_____, Y_____, elle-même titulaire de 100 % du capital-actions de L_____ et de Y_____, elle-même titulaire de 100 % du capital-actions de M_____. En application du principe de la transparence, valable en droit fiscal, le recourant était

l'ayant droit économique de I_____ et de toutes les sociétés ou entités détenue par le trust et par les filiales de ces dernières.

Le fait de disposer d'une « structure trustale » démontrait le caractère planifié, systématique et abusif de la dissimulation d'éléments de revenu et de fortune.

Elle avait donc fait la preuve de la vraisemblance de l'appartenance des biens séquestrés. Il en allait de même de la créance fiscale liée aux amendes. Les sûretés, par définition, précédaient la constatation définitive des rappels d'impôts et des amendes.

22) Le 30 septembre 2020, le recourant a répliqué.

Il produisait un document en anglais, du 12 juin 2020, d'un des employés de maison de sa belle-fille, qui indiquait en traduction libre que le recourant et son épouse n'étaient qu'occasionnellement à Genève, car ils voyageaient beaucoup à l'étranger (C_____, etc.).

Toutes les allégations de l'AFC-GE étaient fondées sur les propos de plaignants recueillis de manière incidente par le Ministère public et transmise à l'autorité fiscale. Il s'agissait donc de soupçons d'existence d'un domicile à Genève. Cela ne signifiait pas que ces soupçons soient fondés. Malgré l'enquête menée par la DAPE, aucune pièce nouvelle n'avait été produite à l'appui des allégations de l'AFC-GE.

Les procès-verbaux établis à C_____ étaient couverts par le principe de spécialité, de sorte qu'ils ne pouvaient être utilisés dans une procédure fiscale. Les autorités de C_____ ne lui avaient pas transmis les procès-verbaux d'audition réclamés par le fisc. Malgré les nombreuses perquisitions menées par la DAPE, ni l'AFC-GE ni la DAPE n'étaient en mesure de démontrer qu'il serait domicilié à Genève. La DAPE avait levé le séquestre sur la quasi-totalité des actifs bloqués qui ne lui appartenaient pas. Cela démontrait le caractère exorbitant de la demande de sûretés.

Il contestait être l'ayant-droit économique des actifs de I_____. Les pièces de l'AFC-GE étaient des notes internes de l'AFC-CH. Il ne pouvait produire de pièces, car la procédure à Z_____ était confidentielle et il n'y était pas partie, n'étant ni trustee, ni bénéficiaire, et il ne disposait pas de droits sur les actifs du trust.

Le raisonnement de l'AFC-GE sur le dessaisissement était contesté. Le fait qu'il ait obtenu la nationalité suisse en 20__ ne changeait rien au fait qu'il n'était plus titulaire des actifs apportés au trust.

- 23) Le 1^{er} octobre 2020, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige concerne une demande de sûretés en matière fiscale, portant sur les exercices 2008 à 2017.
- 3) En droit fédéral, l'art. 169 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dispose que si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps, et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire.

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

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

Avant cette date, la demande de sûretés en droit genevois était réglée par l'art. 371A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), qui prévoyait que si le contribuable n'avait pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissaient menacés, le département pouvait :

a) arrêter en mains de toutes personnes et tous établissements les fonds et valeurs appartenant ou ayant appartenu au contribuable, tout paiement fait au mépris de ces retenues étant inopposable à l'administration fiscale et engageant la responsabilité de ceux qui l'avaient fait ; b) exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indiquait le montant à garantir, et elle était immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produisait les mêmes effets qu'un jugement exécutoire. La demande de sûretés était assimilée à l'ordonnance de séquestre, au sens de l'art. 274 LP. Le séquestre était opéré par l'office des poursuites compétent.

4) a. Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale est chargée d'encaisser les impôts dus. En cas de besoin, elle peut exiger des garanties de la part du contribuable, sous la forme notamment d'une demande de sûretés, assimilable à une ordonnance de séquestre ; de par sa nature, la demande de sûretés en matière d'impôt constitue une mesure provisionnelle de droit public, qu'elle règle une situation de façon temporaire en attente d'une décision principale ultérieure ou qu'elle intervienne une fois la décision de taxation entrée en force (ATF 134 II 349 consid. 1). Les sûretés au sens de l'art. 169 LIFD ne constituant qu'une mesure provisionnelle, elles n'ont pas d'influence sur l'existence ni sur le montant de la créance fiscale, et ne préjugent en rien de celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_689/2019 du 15 août 2019 consid. 2.2.7 ; 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.2).

b. L'art. 169 al. 1 phr. 1 LIFD prévoit trois conditions. L'on doit tout d'abord avoir affaire à un contribuable, c'est-à-dire que la personne physique ou morale en cause doit être assujettie à l'impôt de manière limitée ou illimitée, pour la période concernée et la collectivité publique considérée (art. 5-7 et 50-51 LIFD) ; deuxièmement, la créance fiscale due doit exister et son montant être connu, même si l'autorité fiscale jouit encore d'une certaine marge d'appréciation à cet égard ; et un motif de constitution de sûreté doit être donné (arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.2).

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

Pour ce qui est de l'hypothèse générale, il suffit que le recouvrement de la créance fiscale paraisse objectivement « menacé » au regard de l'ensemble des circonstances pour que l'une des conditions posées à l'exigence de sûretés par le

fisc soit réunie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_115/2017 du 30 mai 2017 consid. 6.2 ; 2A.611/2006 du 18 avril 2007 consid. 4.1).

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

L'art. 169 LIFD n'exige pas que le contribuable ait adopté un comportement ou une manière d'agir spéciale ; il suffit que le paiement de la créance fiscale apparaisse objectivement menacé, sur la base de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. C'est le cas notamment lorsque l'activité soumise à l'impôt permet au contribuable de se soustraire le cas échéant à l'exécution forcée de sa créance par le dessaisissement ou le transfert à l'étranger de valeurs patrimoniales, ou lorsque le contribuable travestit systématiquement sa situation patrimoniale aux autorités de taxation. Pour juger du danger que le contribuable se soustraie à ses obligations fiscales, la facilité de vente et la mobilité des actifs existant revêtent une grande importance. Le comportement passé du contribuable peut aussi constituer un indice de la mise en danger de la créance fiscale, en particulier le dépôt de requêtes dilatoires, la remise de comptes incomplets ou l'absence de transmission des documents requis (arrêt du Tribunal fédéral 2A.237/2006 du 9 janvier 2007 consid. 2.2 et les arrêts cités). La possession de biens immobiliers en Suisse peut conduire à renoncer à des sûretés, pour autant que ceux-ci puissent garantir l'ensemble de la créance présumable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2019 du 16 septembre 2019 consid. 3.1.1).

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

De même, le montant présumable de l'impôt, lorsque la créance n'est pas définitive, fait l'objet d'un examen sommaire (arrêt du Tribunal fédéral

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

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

En effet, il ressort des éléments mis à jour par le Ministère public genevois puis par la DAPE que le recourant et son épouse auraient continué de résider dans le canton de Genève, à tout le moins jusqu'en 2018. De ce fait, depuis le _____ 20__, date de leur annonce de départ pour C_____, ils auraient omis de déclarer leur revenu et leur fortune aux autorités fiscales genevoises, compte tenu du maintien de leur domicile fiscal en Suisse.

Le recourant conteste le cas de rappel d'impôts lié à des dissimulations de revenu et de fortune en lien avec la question de son domicile fiscal mais n'a pas apporté d'élément nouveau décisif quant à son absence de domicile suisse et la création d'un nouveau domicile à C_____, qui permettraient de revenir sur les conclusions de l'AFC-GE confirmées par le TAPI. En effet, la déclaration écrite d'une employée de maison de la belle-fille du recourant, produite devant la chambre de céans, indique uniquement que le recourant et son épouse effectuent beaucoup de séjour hors de Suisse, dans différents pays dont C_____. En outre, la formulation utilisée vient plutôt confirmer l'existence d'un domicile genevois.

L'AFC-GE a fondé ses conclusions sur les éléments recueillis dans le cadre de l'enquête pénale ouverte par le Ministère public genevois pour usure et traite d'êtres humains qui suit son cours. À cet égard, le retrait de certaines plaintes pénales, dont se prévaut le recourant, n'a aucune incidence s'agissant de déterminer son domicile fiscal.

Le recourant échoue à démontrer l'absence des éléments qui ont permis à l'AFC-GE de retenir que la créance fiscale était menacée et qui ont été pris en compte par le TAPI pour confirmer cette conclusion. Notamment, il allègue mais ne prouve pas que ses comptes bancaires auraient été clôturés à l'initiative de la banque. Les biens immobiliers que le recourant possède en Suisse ne suffisent pas à couvrir les dettes fiscales estimées et son train de vie qui implique des moyens financiers qui lui permettent de changer rapidement de lieu de vie et de transférer

sa fortune mobilière sont autant d'éléments qui permettent de considérer que les droits du fisc apparaissent menacés.

- 6) Reste à examiner – de manière préjudicielle et prima facie – l'existence de la créance fiscale et le caractère non grossièrement inadapté de son montant.

Le recourant fait grand cas de l'absence de lien qu'il aurait avec le trust et les différentes sociétés que celui-ci détient. Les sûretés seraient disproportionnées par rapport à ses moyens. Ayant transféré ses actifs lors de la constitution du trust, ceux-ci ne feraient plus partie de son patrimoine.

Or, il est acquis qu'il a créé le trust en 19__, alors qu'il était domicilié en Suisse. Depuis sa naturalisation en 20__, il n'était plus imposé d'après la dépense, mais de manière ordinaire. En application du principe de la transparence, s'il s'avérait qu'il avait conservé son domicile genevois, le patrimoine du trust serait imposable auprès du settlor. De plus, la DAPE, se fondant sur divers documents attestant du train de vie du recourant, a estimé que selon toute vraisemblance, celui-ci avait perçu d'importantes distributions de revenus du trust et/ou de ses filiales. Le recourant n'apporte aucun élément probant susceptible de renverser cette vraisemblance ni sur le principe ni s'agissant des montants.

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

En conséquence, il appert que les conditions fixées par la loi pour l'exigence de sûretés ainsi que pour leur fixation sont remplies en l'espèce.

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

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

Le grief sera écarté.

Entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 juillet 2020 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 juin 2020 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

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

communique le présent arrêt à Mes Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Verniory et Mascotto, juge s.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Michel

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :