RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2714/2020-ICCIFD **ATA/404/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 avril 2023

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Mes Pierre-Alain Guillaume et Yacine Rezki, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 août 2022 (JTAPI/882/2022)

EN FAIT

1. Monsieur A_____ est un homme d'affaires actif dans le commerce d'œuvres d'art. Il détient le groupe de sociétés B_____ (C_____, D_____ et E_____ .) et est l'ayant droit économique d'un grand nombre de sociétés offshore, elles aussi actives dans le domaine de l'art, dont notamment F_____, G_____, H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____ et N_____. Il détient par ailleurs d'autres sociétés (suisses) telles que O_____, P_____ et Q_____, sises à la même adresse. Au cours des années 2005 à 2008, il était domicilié à Genève et y a été soumis aux impôts fédéral direct (ci-après : IFD) et cantonal et communal (ci-après : ICC) de manière illimitée. Durant ces années, il a exercé, à plein temps, une activité dépendante auprès de sa société C_____.

2. Dans ses déclarations fiscales pour ces années, il n'a pas fait état des éléments de revenu et de fortune liés aux sociétés offshore susmentionnées, ni de l'existence d'une activité indépendante et d'un établissement stable à l'étranger.

   Pour les années 2007 et 2008, il a indiqué détenir des participations dans les sociétés D_____, P_____, R_____, S_____, E_____ ., C_____, Q_____, O_____, N_____, T_____ et U_____ (en 2007 uniquement). Il n'a déclaré aucune dette envers ces sociétés.

3. Les taxations que l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) lui a notifiées pour ces années sont entrées en force.

4. Le 12 janvier 2015, deux sociétés appartenant à Monsieur V_____, soit W_____ et X_____, ont déposé une dénonciation pénale contre le contribuable auprès des autorités de BX_____ pour les chefs d'escroquerie et faux en écritures.

5. Le 27 février 2015, BX_____ a formé une demande d'entraide auprès des autorités pénales suisses. Elle sollicitait divers actes, dont des perquisitions et séquestres d'avoirs et de documents bancaires liés à des comptes détenus par le contribuable et F_____ à Genève. Cette requête a été exécutée par le Ministère public de Genève dans le cadre de la procédure CP/1_____/2015. Les pièces saisies à cette occasion ont été transmises à l'autorité requérante le 19 juillet 2017.

6. En mars 2015, plusieurs articles de presse ont rapporté qu'une plainte pénale avait été déposée à l'encontre du contribuable devant la justice BX_____ par M. V_____ et/ou ses sociétés offshore précitées. La plainte portait sur une affaire d'escroquerie. Le contribuable était accusé d'avoir surfacturé des tableaux de maîtres au plaignant et/ou à ses sociétés, via F_____, tout en percevant directement des commissions correspondant à 2 % du prix de vente. En dix ans, le contribuable aurait ainsi vendu à M. V_____ une quarantaine d'œuvres d'art majeures pour une valeur totale d'environ CHF xxx.

7. Par courriers adressés spontanément à l'AFC-GE et à la Division des affaires pénales et enquêtes (ci-après : DAPE) le 9 avril 2015, le contribuable a notamment exposé que la presse s'était fait l'écho d'accusations d'escroquerie à son encontre et

ses sociétés par M. V_____. Sur la base de ces accusations, la Haute Cour de DD_____ avait ordonné des mesures provisionnelles à son encontre et les autorités BX_____ avaient adressé à la Confédération suisse une demande d'entraide internationale en matière pénale. Il souhaitait remettre à l'AFC-GE et à la DAPE toutes les informations qui permettraient de prouver que ses sociétés et lui-même n'étaient pas assujettis fiscalement en Suisse.

8. En avril 2015, informée des procédures pénales ouvertes à l'encontre du contribuable, l'AFC-GE a sollicité du Ministère public genevois l'accès au dossier du contribuable, à savoir uniquement aux documents propres à la renseigner sur une éventuelle soustraction d'impôt, ce qui a été autorisé le 9 juin suivant, les procédures pénales se rapportant tant à la demande d'entraide BX_____ qu'à une procédure nationale ouverte à la suite de divers signalements LBA par des intermédiaires financiers via le MROS. L'AFC-GE a alors pris connaissance de nombreux relevés de comptes bancaires non déclarés du contribuable et de ses sociétés, de factures établies entre ces dernières, de procès-verbaux d'interrogatoires du contribuable à BX_____, d'échanges d'écritures dans cette procédure et de documents en lien avec une procédure engagée à l'encontre du contribuable à DD_____.

9. Par courrier du 14 avril 2015, l'AFC-GE a informé M. A_____ de l'ouverture de procédures en rappel et en soustraction des impôts dus pour les années 2005 à 2008, précisant avoir eu connaissance d'éléments permettant d'envisager que ses déclarations fiscales pour les années 2005 à 2008 étaient inexactes ou incomplètes, notamment en ce qui concernait des ventes d'œuvres d'arts, des commissions liées à ces ventes, sa fortune mobilière et les rendements y relatifs (sociétés et comptes bancaires à l'étranger).

10. À teneur d'un procès-verbal du 5 juin 2015, établi par l'AFC-GE, deux représentants du contribuable se sont entretenus avec cette dernière. Ils ont notamment indiqué vouloir reprendre contact avec elle lorsqu'ils auraient procédé à l'analyse du dossier, afin de parvenir à une rectification des taxations selon les règles d'une dénonciation spontanée, précisant qu'ils devaient exposer le montant d'impôts et les conséquences fiscales à leur client avant de déposer de nouveaux éléments. Cette dernière remarque avait laissé supposer à l'AFC-GE que la collaboration du contribuable semblait dépendre des conséquences fiscales.

11. Lors d'un entretien qu'il a eu avec l'AFC-GE le 30 novembre 2015, l'intéressé a notamment déclaré qu'il était actif dans le commerce d'œuvres d'art depuis 1997, qu'il n'avait pas déclaré des commissions d'environ CHF xxx perçues durant les années 2005 à 2008 et les comptes bancaires qu'il détenait auprès des banques Y_____, Z_____ et AA_____ à DE_____, qu'il n'avait pas établi de factures pour des commissions perçues de 2005 à 2008 et qu'il n'existait pas de contrats écrits de vente d'œuvres d'art, qu'il était l'ayant droit économique de F_____ et de G_____, qui avaient été spécifiquement constituées pour faire des acquisitions d'œuvres d'art destinées à M. V_____, et que c'était lui-même qui achetait et

vendait des œuvres d'art pour le compte de ces sociétés. La grande majorité, voire la totalité des œuvres d'art qu'il détenait était entreposée hors de son domicile, soit aux Ports Francs de Genève.

12. Le 18 décembre 2015, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui remettre : le relevé fiscal annuel des avoirs bancaires non déclarés au 31 décembre de chacune des années concernées ; les relevés mensuels des comptes bancaires non déclarés, en Suisse et à l'étranger, pour la période du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2008 ; les avis de crédit pour chacun des montants crédités sur ces comptes, avec l'indication de ceux qui ne constitueraient pas un revenu, ainsi qu'une explication sur leur origine ; les comptes signés de son activité indépendante pour les exercices 2005 à 2008 ; les justificatifs pour des charges commerciales qu'il entendrait faire valoir ; un inventaire détaillé mentionnant notamment le lieu de situation/stockage et une estimation de la valeur vénale des œuvres d'art (tableaux, antiquités, mobilier design, etc.) qu'il détenait au 31 décembre des années 2005 à 2008 et les états financiers de T_____ pour ces mêmes années.

13. En réponse, le contribuable a remis le 1er mars 2016 les relevés fiscaux annuels de ses (trois) comptes bancaires personnels non déclarés et un inventaire de sa fortune mobilière située à Genève de 2005 à 2008. Il a précisé que deux de ces comptes bancaires (à Genève) étaient « affectés à [son] activité professionnelle », tandis que le troisième (AA_____) lui servait « au règlement des charges courantes de [son] bureau à DE_____ ».

14. Par courrier du 8 mars 2016, l'AFC-GE lui a accordé un ultime délai pour lui communiquer l'ensemble des documents requis.

15. Par courrier des 26 avril et 10 mai 2016, M. A_____ a indiqué à l'AFC-GE qu'elle n'était pas en droit de demander des attestations de tiers domiciliés à l'étranger et que de telles requêtes ne se justifieraient que s'il refusait de remettre les documents requis. Les informations demandées apparaîtraient dans lacomptabilité 2005 à 2008 de son activité indépendante qu'il entendait produire ultérieurement. Il lui était interdit d'entrer en contact avec les plaignants dans la procédure pénale menée à son encontre à BX_____, raison pour laquelle il ne pouvait pas donner suite à la demande de l'AFC-GE relative aux attestations de tiers.

16. Les 19 juillet et 11 octobre 2016, le contribuable a remis à l'AFC-GE les bilans et les comptes de profits et pertes 2005 à 2008 de son activité indépendante non déclarée – lesquels faisaient état des bénéfices de CHF xxx (2005), CHF xxx (2006), CHF xxx (2007), d'une perte de CHF xxx (2008) et des fonds propres de CHF xxx (2005), CHF xxx (2006), CHF xxx (2007) et CHF xxx (2008) -, ainsi que des extraits partiels des relevés trimestriels des comptes en différentes monnaies qu'il détenait auprès des banques Y_____ (en 2005 à 2008) et Z_____ (en 2008), en y indiquant les montants crédités qui, selon lui, ne constituaient pas des revenus.

    Dans la lettre accompagnant ces comptes, il n'a pas mentionné l'existence d'un établissement stable ou d'une entreprise à DE_____.

17. Le 2 novembre 2016, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour les années 2005 et 2006, faisant état de suppléments d'impôt de CHF xxx (ICC 2005), CHF xxx (IFD 2005), CHF xxx (ICC 2006) et CHF xxx (IFD 2006) et des amendes correspondant à 1,5 fois ces montants.

18. M. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux.

    Il contestait le revenu retenu dans le cadre de son activité indépendante, en particulier la prise en compte de l'entier de ce revenu à Genève, alors qu'il disposait d'un établissement stable en DJ_____, justifiant une répartition fiscale internationale des éléments de son activité indépendante. Il proposait qu'une quote-part de 10 % de ses bénéfices soit attribuée à la Suisse et le solde de 90 % à son établissement stable à l'étranger. Il contestait également l'imposition de sa collection artistique privée. Il s'opposait aux reprises concernant le rendement de sa fortune mobilière, considérant que l'AFC-GE aurait pu traiter cette problématique dans le cadre de la taxation ordinaire. En s'écartant de la comptabilité qu'il lui avait remise, l'AFC-GE violait le principe de déterminance. Le fait de requérir la production de l'ensemble des pièces justificatives violait le principe constitutionnel de proportionnalité. Pour ces motifs déjà, les décisions de taxation et les amendes devaient être annulées. Néanmoins, dans un souci de pleine collaboration, il remettait un certain nombre de pièces justificatives en lien avec les charges commerciales comptabilisées.

    Il a sollicité l'application des règles relatives à la dénonciation spontanée non punissable, compte tenu de son courrier à l'AFC-GE du 9 avril 2015.

19. Le 8 mars 2017, deux sociétés de M. V_____ ont déposé plainte pénale contre le contribuable auprès du Ministère public du canton de Berne pour les chefs d'escroquerie par métier, blanchiment d'argent et gestion déloyale dans le cadre de la vente de 38 tableaux de maître aux plaignantes. Le 6 septembre 2017, le Ministère public genevois a accepté la demande de reprise de for que son homologue bernois lui avait soumise en date du 28 juillet 2017.

20. Le 13 mars 2017, donnant suite à une demande de l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC-CH), le département fédéral des finances a autorisé cette dernière à mener une enquête à l'encontre du contribuable, de F_____ et de G_____, au motif qu'ils étaient suspectés d'avoir soustrait aux impôts des revenus totalisant environ CHF xxx. Dans le cadre de cette procédure, l'AFC-GE a eu accès à un nombre important de pièces nouvelles, des renseignements sur les diverses relations bancaires du contribuable et de ses sociétés, de nombreux relevés de comptes bancaires, des contrats et des factures en lien avec des ventes d'œuvres d'art.

21. L'AFC-GE a demandé au contribuable de lui remettre le grand livre pour les exercices 2005 et 2006 de son activité indépendante, un inventaire détaillé mentionnant le lieu de situation de ses œuvres d'art en dates des 1er janvier et

31 décembre 2005 et 2006, l'ensemble des justificatifs des produits et charges comptabilisés ainsi que la justification commerciale des charges.

22. Par courriers des 29 mars et 2 mai 2017, M. A_____ a informé l'AFC-GE qu'il n'était pas en mesure, pour divers motifs, de fournir les renseignements et documents requis.

23. Le 6 avril 2017, le département fédéral des finances a donné à l'AFC-CH deux mandats de perquisitionner les locaux de AB_____, Q_____, AC_____, AD_____, AE_____, D_____, E_____, AF_____, C_____, AG_____, P_____, AH_____, AI_____, étant précisé que le siège de toutes ces sociétés, excepté AB_____, se trouvait à la même adresse, à savoir avenue AJ_____.

24. Dans un courrier adressé au Ministère public de la Confédération le 6 juillet 2017, le contribuable a notamment indiqué qu'il avait rencontré les époux V_____ en 2003 aux Ports Francs de Genève, alors que le couple était domicilié dans ce canton. Entre 2003 et 2014, M. V_____, par le biais de ses sociétés, avait acheté à F_____ trente-trois chefs d'œuvres d'artistes de renommée internationale ainsi que quatre autres œuvres ayant été vendues par d'autres sociétés proches du contribuable. Toutes les ventes avaient été conclues et instrumentées à Genève. Les relations entre les parties avaient pris naissance à Genève et avaient continué de s'y ancrer, ce même après leur départ à l'étranger, en 2009 pour le contribuable, et en 2011 pour M. V_____. Les œuvres d'art concernées avaient toutes, à quelques rares exceptions près, été présentées et livrées aux acheteurs aux Ports Francs de Genève.

25. Les 6 décembre 2017 et 18 octobre 2018, l'AFC-GE a à nouveau consulté le dossier du contribuable auprès du Ministère Public.

26. Les 14 décembre 2017 et 13 décembre 2018, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour les années 2007 et 2008, faisant état de suppléments d'impôt de CHF xxx (ICC 2007), CHF xxx (IFD 2007), CHF xxx (ICC 2008) et CHF xxx (IFD 2008) et des amendes correspondant à 1,5 fois ces montants.

27. M. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux. Il acceptait les reprises opérées au titre de distributions dissimulées de bénéfices provenant de C_____ (CHF xxx), de D_____ (CHF xxx) et de E_____ C_____ (CHF xxx) Pour le surplus, il a repris l'argumentation de sa réclamation relative aux années fiscales 2005 et 2006.

28. Les 19 décembre 2018, 30 septembre et 5 novembre 2019, il a été entendu par l'AFC-CH. Selon le procès-verbal de l'entretien du 19 décembre 2018 qu'il a signé, à la question de l'existence de contrats de bail pour ses locaux à l'étranger, il a répondu qu'il « pens[ait] qu'il y a[vait] des contrats », mais qu'il ne savait pas avec quelle entité ils avaient été conclus, ajoutant que ces contrats n'étaient pas signés à son nom propre et que le « bureau à DE_____ » avait été loué par une de ses sociétés (sans préciser laquelle). Au sujet de la preuve de l'existence d'un

établissement stable à l'étranger pour le commerce d'œuvres d'art en lien avec l'affaire M. V_____, il a répondu qu'il allait réfléchir à ce qu'il pouvait apporter.

29. Le 12 février 2019, il a demandé à l'AFC-GE l'accès à son dossier, ce que celle-ci a accordé en lui remettant, le 14 février 2019, une clé USB contenant les pièces relatives aux périodes fiscales litigieuses.

30. Par courrier du 14 février 2019, l'AFC-GE a communiqué au contribuable le détail des reprises qu'elle avait opérées, précisant que celles-ci avaient été déterminées sur la base des comptes et autres pièces qu'il avait déposés le 11 octobre 2016.

31. Par courrier recommandé du 27 septembre 2019, l'AFC-GE a informé le contribuable que ses taxations 2005 et 2006 seraient rectifiées en sa défaveur, en ce sens que des revenus supplémentaires de CHF xxx (2005) et de CHF xxx (2006) seraient ajoutés à son assiette fiscale. Il n'avait en effet pas annoncé l'intégralité des éléments imposables, notamment la détention de plusieurs sociétés offshore ainsi que les distributions provenant de ces entités. Elle y a joint le détail de ces nouvelles reprises.

32. Par courrier du 25 octobre 2019, M. A_____ a relevé que dans la mesure où une procédure de mesures spéciales d'enquêtes menée par la DAPE à son encontre était en cours, soit l'AFC-GE avait fini son instruction, auquel cas la procédure de la DAPE devait cesser, soit elle devrait attendre le rapport final de la DAPE avant de rendre les décisions sur réclamation.

33. Par arrêt du 12 décembre 2019, la Cour d'appel de BX_____ a annulé l'intégralité des actes de procédure entrepris à la suite de la plainte pénale du 12 janvier 2015 contre M. A_____. Cette décision a été confirmée par l'instance judiciaire suprême de BX_____, du 8 juillet 2020, la procédure BX_____ étant ainsi définitivement annulée dans son ensemble.

34. Le 13 mai 2020, la DAPE a rendu son rapport détaillant (sur 68 pages) de manière circonstanciée le déroulement de l'enquête, la justification des reprises effectuées et la fixation des amendes pour soustraction des impôts dus pour les périodes 2005 à 2008. Les revenus non déclarés s'élevaient à CHF xxx (2005), CHF xxx (2006), CHF xxx (2007) et CHF xxx (2008). Ces constatations pouvaient aussi être utilisées par les autorités fiscales cantonales compétentes pour la fixation d'une peine en matière d'ICC ainsi que pour le calcul des rappels d'impôt. Compte tenu des éléments objectifs et subjectifs constatés, elle estimait qu'il était justifié d'infliger une amende tenant compte des circonstances principalement aggravantes et demandait qu'une quotité de 175 % soit fixée pour les soustractions fiscales commises intentionnellement. Une amende de 175 % pour les soustractions consommées, relatives aux distributions de bénéfices provenant des entités appartenant au contribuable, était justifiée. Il s'agissait de soustractions consommées et continues et de montants soustraits très importants. Le contribuable avait agi de manière sophistiquée en utilisant une multitude de société offshore

derrière lesquelles il s'était dissimulé dans le but de soustraire des revenus colossaux provenant des marges réalisées par celles-ci.

35. Par décision sur réclamation du 4 août 2020, l'AFC-GE a réduit ou augmenté le montant de certaines reprises en lien avec les prestations appréciables en argent, annulé les bordereaux d'amende pour les ICC et IFD 2005, la poursuite pénale pour cette année étant prescrite et rejeté les réclamations pour le surplus.

Le contribuable n'avait pas produit les livres comptables et les pièces justificatives qu'elle lui avait demandés, alors que ces documents étaient nécessairement en sa possession durant l'instruction des procédures, puisqu'ils lui avaient servi de base à l'établissement des comptes qu'il lui avait remis. Partant, elle considérait que sa comptabilité n'était pas probante et que, par conséquent, le principe de déterminance n'était pas applicable. En particulier, les pièces qu'il avait produites ne permettaient pas d'établir le caractère commercial des charges alléguées. Cela étant, bien que l'ensemble des justificatifs requis n'eût pas été déposé, elle avait néanmoins accepté, à bien plaire, 70 % de la charge en lien avec l'achat des œuvres d'art.

Le contribuable n'avait pas non plus produit un inventaire complet justifiant le montant du stock de marchandises porté au bilan de son activité indépendante, raison pour laquelle les provisions y relatives étaient refusées. Par ailleurs, certains montants portés au crédit du compte bancaire « 2_____ » n'avaient pas été comptabilisés comme produits de l'activité indépendante.

En outre, le contribuable n'avait fait état d'un prétendu établissement stable à DE_____ que dans ses réclamations, alors qu'il avait fait valoir ses arguments à trois reprises avant le dépôt de celles-ci, en dates des 5 juin, 30 novembre et 18 décembre 2015. Il n'avait produit aucun document démontrant l'existence d'un établissement stable à DE_____. Au contraire, il ressortait notamment des procès-verbaux BX_____, des arrêts de la Cour d'appel de DD_____, du courrier de ses conseils du 6 juillet 2017, de la plainte pénale de M. V_____ et des contrats de vente versés au dossier, que le centre de toutes ses activités était situé à Genève durant les périodes fiscales 2005 à 2008, à tout le moins. Ces activités avaient principalement été réalisées par du personnel genevois, rattaché à O_____. Les collaboratrices de cette entité, basées à Genève, avaient participé aux affaires courantes en exerçant diverses fonctions telles que la réalisation d'inventaires d'œuvres pour des assurances, la participation à des réunions avec clients, l'organisation du déplacement d'œuvres, le suivi et la gestion de sinistres, la facturation etc. Finalement, durant la période concernée, le contribuable était salarié à plein temps de C_____.

Les prestations appréciables en argent qu'elle avait reprises (CHF xxx en 2005, CHF xxx en 2006, CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008) provenaient de C_____, E_____, F_____, G_____, H_____, I_____, J_____, K_____, AK_____, L_____, M_____, N_____, AL_____, AM_____ et AP_____. Les reprises en lien avec C_____ avaient été effectuées sur la base d'éléments communiqués par cette société, le contribuable n'ayant apporté aucun élément nouveau sur ce

sujet dans le cadre de ses réclamations. Dans le cadre d'un contrôle au sein des locaux de E_____, elle avait constaté que des prestations (entreposage, mise à disposition de personnel, etc.) avaient été effectuées en faveur de personnes proches, sans faire l'objet de refacturation ou avaient été facturées de manière insuffisante.

Différents mouvements de fonds provenant des entités précitées en faveur du contribuable (CHF xxx en 2006, CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008) avaient certes été comptabilisés au passif du bilan de l'activité indépendante, sous libellé « Prêts garantis », mais cette qualification ne pouvait pas être acceptée. Ces « prêts » avaient été mentionnés pour la première fois dans les états financiers 2006 à 2008, établis après l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt, et n'avaient jamais été déclarés auparavant. Considérant que les « dettes » revendiquées n'avaient jamais été documentées – aucune convention ou contrat y relatif n'ayant été présenté durant l'instruction des procédures – et qu'elles avaient été mentionnées a posteriori dans une comptabilité non probante, elle les avait appréhendées comme des prestations appréciables en argent.

Le contribuable n'avait jamais annoncé les distributions dissimulées de bénéfices dont avaient bénéficié certaines de ses sociétés. Ces prestations devaient être imposées dans son chef, au titre de rendement de fortune mobilière, en application de la théorie du triangle. Partant du constat que sa collaboration n'était que très partielle et faisait défaut sur ce sujet, elle s'était attelée à l'analyse de ses comptes bancaires, détenus de manière directe ou indirecte. Les montants relatifs aux distributions de bénéfices étaient basés sur la documentation bancaire à sa disposition, soit sur les comptes auprès de banques suisses dont lui ou l'une de ses sociétés était désigné comme ayant droit économique. Le montant des distributions perçues pourrait en réalité être plus élevé encore, dans la mesure où les reprises opérées se basaient exclusivement sur les comptes bancaires détenus en Suisse, ne tenant pas compte d'éventuelles distributions provenant de comptes bancaires détenus à l'étranger.

Ainsi, sur la base des relevés bancaires suisses de F_____ et G_____, elle avait retenu comme distributions dissimulées de bénéfices les opérations de débit effectuées en faveur du contribuable, de sa tante, Madame AQ_____, et de son père, Monsieur AR_____, les opérations de « retrait », les opérations libellées « virement selon instructions » effectuées par F_____ et les opérations de débit en faveur des sociétés proches. S'agissant des autres entités dont le contribuable était l'ayant droit économique de manière directe ou indirecte, seules les opérations de débit en faveur de ce dernier, de sa tante et de son père, ainsi que celles de « retrait » avaient été considérées comme étant constitutives de distributions dissimulées de bénéfices.

Les montants des reprises sur la fortune relatives à la collection artistique privée correspondaient à ceux annoncés par le contribuable, étant précisé que celui-ci

n'avait pas démontré que les œuvres d'art concernées étaient des meubles meublants.

En résumé, les reprises sur le revenu s'élevaient à CHF xxx (2005), CHF xxx (2006), CHF xxx (2007) et CHF xxx (2008) et celles sur la fortune à CHF xxx (2005), CHF xxx (2006), CHF xxx (2007) et CHF xxx (2008).

Elle avait eu connaissance de la situation bien avant de recevoir le courrier du contribuable du 9 avril 2015. Ce courrier n'indiquait en aucune manière que le contribuable avait commis des soustractions fiscales et qu'il entendait régulariser sa situation. On n'y voyait aucune volonté de régulariser des éléments non déclarés. La seconde condition d'une dénonciation spontanée, à savoir que le contribuable devait collaborer sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt, n'était pas non plus remplie. Dans le cadre des procédures en rappel et soustraction, il s'était limité à ne communiquer qu'une partie congrue des informations et des pièces justificatives requises et nombre de demandes de renseignements étaient restées sans réponse satisfaisante. Contrairement à ses affirmations, sa collaboration dans le cadre de ces procédures, loin d'être pleine et entière, n'avait été qu'une collaboration « de façade ».

Les conditions objectives et subjectives d'une soustraction fiscale étaient réalisées. Concernant la quotité des amendes, les soustractions avaient été commises de manière intentionnelle sans aucune circonstance atténuante. En revanche, le caractère répétitif des infractions et le concours lié à la multiplicité des éléments non déclarés (comptes bancaires, revenus d'activité indépendante, prestations appréciables en argent, etc.), l'utilisation de structures offshore opaques et le comportement astucieux dont le contribuable avait fait preuve pour dissimuler une partie de ses revenus et fortune étaient des circonstances aggravantes à retenir. Dans ces conditions, la quotité des amendes, fixées à 1,5 fois les impôts soustraits, était maintenue.

36. Par acte du 4 septembre 2020, M. A_____ a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant principalement à son annulation et à celle des amendes et, subsidiairement, à ce que seules les prestations versées par C_____ et E_____ soient reprises et à la réduction de la quotité des amendes. Préalablement, il a requis la suspension de l'instruction du recours jusqu'à droit jugé dans les procédures pénales « connexes dans le sens des considérants ».

Il a exposé qu'une prostituée ayant prêté allégeance au clan V_____ avait rencontré les inspecteurs de la DAPE en charge de l'enquête fiscale diligentée contre lui, dont découlait la présente procédure. Il s'en rapportait au TAPI pour déterminer dans quelle mesure cette rencontre avait pu influencer le sort de la présente cause.

De 2005 à 2008, il avait passé hebdomadairement environ 50 % de son temps à DE_____ pour traiter ses affaires dans le domaine de l'art. Avant cela, il recevait

ses relations d'affaires dans des salons qu'il louait dans des palaces DE_____. En mai 2005, pour offrir un service plus professionnel, il avait acquis une surface commerciale sise au CG_____, dans le cœur du quartier des galeristes DE_____, et en avait fait son bureau, où il effectuait entre 20 et 30 rendez-vous professionnels par jour. À titre de preuve, il proposait l'audition de témoins. L'activité dans le domaine de la logistique (transport et entreposage d'œuvres d'art) était exercée par ses sociétés genevoises essentiellement depuis Genève, alors que son activité indépendante de marchand d'art et d'expert était exercée essentiellement à DE_____. Cette répartition géographique des activités s'expliquait par le fait que les sociétés logistiques et les Ports Francs étaient situés à Genève, alors que le marché de l'art se déroulait à DE_____ et était pratiquement inexistant à Genève. Les œuvres d'art dont il avait fait le commerce avaient presque toutes été acquises auprès de vendeurs ou d'intermédiaires en DJ_____.

En 2006, il avait conclu avec F_____ un contrat « de ligne de crédit », dont le montant était variable « avec le temps ». Il était en train de rechercher le contrat écrit y relatif. Au besoin, il en demanderait une copie à cette société.

En plus de celles en Suisse et à BX_____, d'autres procédures étaient engagées par lui ou à son encontre à l'étranger, notamment à DD_____. Toutes ces procédures étaient essentielles pour la détermination d'éléments absolument nécessaires à l'appréciation du litige. L'un des enjeux qui devait être déterminé par la procédure pénale qui l'opposait à M. V_____ était celui de la qualification de la relation juridique les liant. S'il venait à être condamné à Genève, la détermination de sa situation fiscale serait tout autre. Cela impliquerait de devoir recommencer l'entier de la procédure. Juger sans en tenir compte reviendrait à décider « à l'aveugle ». Pareillement, on ne pouvait correctement déterminer l'imposition d'un contribuable ou si une soustraction d'impôts avait eu lieu sur la base de pièces ou d'actes d'enquête entachés de corruption. Partant, il était nécessaire que le TAPI suspende la procédure jusqu'à droit connu dans lesdites procédures.

Il était indispensable d'écarter toute possibilité quant au fait que le clan V_____ ait pu, d'une manière ou d'une autre, influencer l'enquête fiscale sur laquelle était fondée la décision querellée. Il demandait l'audition des personnes impliquées dans les « actes de collusion » ayant eu cours à BX_____. Dans la mesure où il était indispensable de faire la lumière sur la rencontre alléguée par la presse entre un enquêteur de la DAPE et une prostituée travaillant pour M. V_____, il demandait l'audition des personnes impliquées, dont il transmettrait l'identité au TAPI. Dans la mesure où la décision attaquée remettait en cause la force probante des documents qu'il avait produits, il demandait l'audition des personnes impliquées dans les opérations comptables, dont il fournirait le nom dans les plus brefs délais. Il sollicitait son audition personnelle notamment au sujet du traitement et des intimidations dont il avait été victime lors du piège que lui avait tendu le clan V_____ et les membres des forces de l'ordre de BX_____ainsi que sur les effets

destructeurs sur sa vie de la campagne d'humiliation et de harcèlement judiciaire menée contre lui par M. V_____.

Les soupçons de la DAPE étaient fondés sur les articles de presse révélant qu'il avait été placé en garde à vue à BX_____ pour escroquerie en raison d'une plainte déposée à son encontre par M. V_____, sur la demande d'entraide de la justice BX_____ et sur les prétendues divergences entre ses déclarations au fisc genevois et les informations à disposition de ce dernier à la suite de son arrestation à BX_____. Le rapport d'enquête de la DAPE faisait siennes les accusations du clan V_____. Il en allait de même de la décision attaquée, qui reprenait les constatations dudit rapport et, ce faisant, les articles de presse et les déclarations du clan V_____. Ces éléments avaient permis à la DAPE et à l'AFC-GE l'ouverture d'une enquête contre lui et conduisaient à l'administration de nouvelles preuves. Par la suite, l'AFC-GE et la DAPE avaient sollicité et obtenu du Ministère public genevois l'accès au dossier de la procédure BX_____. La consultation de ce dossier avait permis d'autres actes d'instruction ayant à leur tour permis l'administration de nouvelles preuves ayant constitué le rapport d'enquête final de la DAPE, puis fondé la décision de taxation de l'AFC-GE. Enfin, on ignorait si des documents ou des informations l'incriminant avaient pu être transmis à la DAPE, notamment lors de la « possible rencontre » entre son chef, un enquêteur et une prostituée qui affirmait travailler pour M. V_____. L'utilisation par l'AFC-GE et la DAPE des preuves découlant de la procédure BX_____ et de la campagne de dénigrement internationale lancée contre lui par M. V_____ était inadmissible, cela indépendamment du fait de savoir si les autorités suisses avaient agi ou non de bonne foi. Il en allait de même s'agissant de toutes les déclarations qu'il avait faites en lien avec les procédures ouvertes contre lui dans la Principauté de BX_____, avant que les graves vices et actes de collusion ne soient démontrés par la Cour d'appel de BX_____, dont l'arrêt du 12 décembre 2019 avait été confirmé le 8 juillet 2020 par la Cour de Révision. En conclusion, tels qu'ils avaient été repris dans la décision attaquée, les actes d'enquêtes de la DAPE découlant de la procédure BX_____ et de la consultation du dossier consécutif à son arrestation illicite et l'ensemble des preuves récoltées par l'AFC-GE étaient inexploitables. Pour ce motif déjà, il devait être acquitté de l'infraction de soustraction d'impôt.

Ni la DAPE, dans son rapport d'enquête final, ni l'AFC-GE, dans la décision attaquée, ne tenaient compte des graves vices qui entachaient la procédure BX_____ à l'origine de la présente cause. Au contraire, la décision attaquée et le rapport d'enquête sur lequel elles se fondaient intégraient les articles de presse faisant partie de la campagne de dénigrement organisée par M. V_____ et les déclarations de ce dernier. Les formulations de la DAPE dans son rapport final donnaient l'impression d'une prise de position en faveur de M. V_____. En outre, le moindre doute quant à la possibilité que des procédés aussi graves que ceux ayant eu cours à BX_____ et en DJ_____ aient pu être mis en place en Suisse suffisait à mettre à néant l'équité de la procédure sur laquelle se fondait la décision attaquée.

La procédure ayant conduit à la décision contestée violait le droit à un procès équitable et les garanties générales de procédure.

Il appartenait à l'AFC-GE de démontrer – ou à tout le moins de rendre plausible – le fait que les charges invoquées n'étaient pas déductibles et donc constitutives de soustraction d'impôts. Il avait produit des relevés bancaires et des avis de débit indiquant précisément les motifs des opérations dont il était question. Le libellé de ces documents indiquait qu'il s'agissait de charges liées à l'activité commerciale dont la déduction devait être admise. Les demandes de documents justificatifs détaillés par l'AFC-GE constituaient – en ce qui concernait la fixation de l'amende – un renversement du fardeau de la preuve et enfreignaient la présomption d'innocence. La déduction des charges invoquées devait être admise, faute pour l'AFC-GE d'avoir pu démontrer en quoi la comptabilisation desdites charges était constitutive d'une soustraction d'impôt. Les charges enregistrées dans les comptes n^{os} 4030, 4040, 4050 et 4060 (« charges d'affaires à l'étranger ») durant les périodes concernées étaient déductibles. Les charges liées à des achats, comptabilisées dans le compte n° 4000, n'avaient été admises qu'à concurrence de 70 %. Or, il avait produit des pièces justificatives de ces achats, si bien que la totalité des charges y relatives devait être admise. Il en allait de même des provisions « forfaitaires de 33 % » sur le stock de marchandises. Les reprises sur les produits devaient aussi être annulées puisqu'il les avait dûment comptabilisées.

S'agissant de la quotité des amendes, il n'y avait aucune circonstance particulière qui justifiait l'application d'une quotité de 150 %. Il avait collaboré tout au long de la procédure. Il s'était présenté lui-même à l'AFC-GE dès 2015. L'écoulement du temps devait également être pris en considération pour la fixation de la quotité, car cela avait un impact direct sur sa faute. Les faits s'étaient déroulés entre 2005 et 2009, ce qui atténuait le lien entre la nécessité de la sanction et sa faute, ce d'autant plus que le rapport de la DAPE avait également rappelé l'absence d'antécédents en matière de soustraction d'impôt. C'était sans fondement que l'AFC-GE qualifiait l'infraction de grave en raison du fait que le montant de l'impôt soustrait était élevé. Ce raisonnement ne pouvait être suivi car il conduirait à prendre deux fois en compte le montant de l'impôt soustrait pour déterminer l'amende. Cette double pénalité n'avait pas été prévue par le législateur.

Son activité indépendante de commerçant d'art et d'expert était rattachée à DE_____. Les éléments imposables (revenu et fortune) attribuables à cette activité n'étaient pas imposables en Suisse, mais pouvaient y être pris en compte pour le calcul du taux d'impôt. Si elles devaient être confirmées par le TAPI, les prétendues prestations appréciables en argent devraient être attribuées fiscalement à la DJ_____ et non à la Suisse, parce que rattachées à son activité de marchand d'art et d'expert.

Subsidiairement, si le TAPI devait considérer que son entreprise indépendante était basée à Genève, il faudrait reconnaître que son activité était réalisée essentiellement au travers de l'établissement stable que représentait le bureau de DE_____ et que,

par conséquent, seule une part ne dépassant pas 10 % des éléments imposables devrait être attribuée fiscalement à Genève.

Il admettait les reprises au titre du rendement de fortune mobilière provenant de C_____ et E_____.

Les chiffres que l'AFC-GE avait repris du rapport d'enquête de la DAPE étaient entachés d'erreurs de calculs. L'AFC-GE n'avait pas démontré pour quels motifs les prêts accordés par F_____ et les autres sociétés étrangères devraient être qualifiés de revenus imposables dans son chef. Les autres opérations de débit n'étaient pas non plus constitutives de revenu imposable. Il en allait de même des prêts intragroupe, puisque l'AFC-GE n'avait pas démontré en quoi la théorie du triangle serait applicable en l'espèce. Subsidiairement, si ces rendements de fortune mobilière étaient constitutifs de revenus, ceux-ci ne seraient pour autant pas imposables auprès de lui-même.

Sa collection d'œuvres d'art épisodiquement utilisée comme meubles meublants et n'étant donc pas stockée en permanence aux Ports Francs, les reprises sur la fortune y relatives devaient être annulées.

Les reprises effectuées au titre de rendements de fortune mobilière n'étaient pas justifiées, si bien qu'elles devaient aussi être annulées. Si elles devaient être confirmées, ces rendements devaient alors être attribués fiscalement à l'établissement stable DE_____.

Enfin, la prétendue fortune imposable relevant de son activité indépendante devait également être attribuée audit établissement.

37. L'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle acceptait, par économie de procédure, les charges liées aux comptes n^{os} 4030, 4040, 4050 et 4060 et à l'augmentation de la provision/abattement sur stock (30 %), ainsi que d'annuler les reprises en lien avec des achats passés dans le compte n° 4000 et les produits non comptabilisés. Pour le surplus, elle a conclu au rejet du recours.

a. Au cours de la procédure, l'intéressé avait expressément reconnu avoir exercé une activité indépendante dans le domaine de l'art, avoir perçu d'importantes commissions sur les ventes d'œuvres d'art, être détenteur économique de nombreuses sociétés, ne pas avoir déclaré plusieurs comptes bancaires et avoir obtenu des prestations appréciables en argent de la part de C_____, D_____, E_____ et AS_____, soit des éléments qu'il n'avait jamais déclarés. En reconnaissant ces éléments, il avait admis le bien-fondé de l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt.

b. La demande de suspension de la procédure devait être rejetée. Aucune des procédures auxquelles se référait l'intéressé ne concernait le pan fiscal. M. A_____ avait expressément reconnu qu'il n'avait pas déclaré de nombreux éléments de revenu et de fortune au cours de la période fiscale en cause, notamment ses revenus d'activité indépendante en lien avec la vente d'œuvres d'art, les commissions reçues dans ce contexte, de nombreux comptes bancaires ainsi que les

actions de nombreuses sociétés qu'il détenait. La détermination des montants des reprises avait été effectuée après une très longue instruction, tout au long de laquelle il avait eu très largement la possibilité de s'exprimer et de présenter des pièces. Ainsi, la connaissance de l'issue desdites procédures pénales et civiles ne constituait pas un préalable indispensable à la solution du litige fiscal.

c. Il n'y avait pas lieu non plus d'entendre des témoins. M. A_____ avait été entendu six fois au titre d'inculpé par la DAPE et avait eu l'occasion de se prononcer par écrit à de nombreuses reprises. Des témoins avaient également été entendus dans ce cadre, à savoir Madame AT_____, Monsieur AU_____, Madame AV_____ et Madame AQ_____. L'AFC-GE l'avait entendu à deux reprises et de nombreux échanges d'écritures avaient été effectués durant la procédure. Les auditions proposées ne permettaient manifestement pas d'élucider des faits strictement fiscaux, ni ne concernaient directement les éléments retenus dans le cadre des procédures en rappel et en soustraction d'impôt. Force était de constater que les allégués pour lesquels le contribuable souhaitait l'audition de témoins pourraient et devraient être démontrés par des justificatifs papiers.

d. Le grief de l'inexploitabilité des preuves devait aussi être rejeté. Il ressortait des pièces recueillies que M. A_____ n'avait pas déclaré des sommes de revenus et de fortune substantielles, ce qui avait un impact important sur les intérêts pécuniaires de la collectivité. Les montants d'impôts soustraits s'élevaient à près de CHF xxx. L'intérêt public à la manifestation de la vérité était ainsi prépondérant à celui de l'administré, de sorte que les pièces pouvaient, déjà pour ce seul motif, être exploitées. La justice BX_____ avait sollicité la Suisse dans le cadre d'une demande d'entraide qui avait été exécutée par le Ministère Public genevois. Celui-ci avait ouvert une procédure pénale à l'encontre de M. A_____. C'était dans cette configuration qu'elle avait sollicité l'entraide auprès du Ministère public genevois afin d'éclaircir les faits lui permettant de procéder à une taxation correcte. Ainsi, l'obtention des pièces découlant de la procédure BX_____, par le biais de la procédure d'entraide, ne revêtait pas d'emblée un caractère manifestement illicite. Par ailleurs, ni la procédure d'entraide internationale entre la Suisse et la Principauté de BX_____, ni celle entre le Ministère public et elle-même n'étaient viciées. Les pièces obtenues dans le cadre de la demande d'entraide l'avaient été de manière licite. Le fait que la procédure BX_____ avait été ultérieurement annulée n'impliquait pas de facto le défaut des preuves recueillies. Une preuve illégale pouvait être utilisée dans la procédure de taxation si elle aurait pu être obtenue légalement par l'autorité. Or, en l'espèce, non seulement elle avait demandé à l'intéressé la production de pièces, en vertu de son devoir de collaborer, mais avait utilisé les moyens à sa disposition, soit la demande d'entraide auprès du Ministère public ainsi que la collaboration avec la DAPE. Dans ces circonstances, l'utilisation des pièces versées au dossier n'était pas compromise.

e. Le grief de la violation du droit à un procès équitable et des garanties générales de procédure était lui aussi infondé. Elle avait donné à M. A_____ et à

ses mandataires l'accès à l'intégralité de son dossier fiscal et des pièces collectées au cours de l'instruction. Elle avait agi impartialement et avec diligence, en instruisant le dossier pendant une période de plus de cinq ans. Au cours de toute cette période, elle lui avait donné, à réitérées reprises, la possibilité de s'exprimer par écrit et oralement et de lui faire parvenir des éléments de preuve. Dans sa décision sur réclamation, elle avait donné toutes les explications nécessaires au sujet de sa position, des reprises d'impôts et de la justification des amendes pour soustraction. Elle avait procédé à sa propre instruction pour déterminer les éléments devant être repris. Le fait que la procédure BX_____ avait été entachée de vices était donc sans conséquence sur la présente procédure. Le contribuable avait lui-même reconnu ne pas avoir déclaré ses revenus d'activité indépendante, les commissions qu'il avait réalisées sur les ventes d'œuvres d'art, les actions de ses multiples sociétés, ainsi que plusieurs comptes bancaires. Pour le surplus, elle était fondée à ouvrir les procédures en rappel et en soustraction d'impôt sur la base des articles de presse parus dans le contexte de la plainte pénale déposée à BX_____, dès lors que cela lui avait permis de constater que les déclarations fiscales pourraient être incomplètes, ce qu'il avait expressément reconnu. Entendu par la DAPE, il avait répondu aux questions d'ordre général, mais avait régulièrement usé de son droit de refuser de déposer lorsqu'il était amené à répondre à des questions précises sur les éléments principaux du dossier.

f. Les arguments portant sur la violation de la présomption d'innocence et du fardeau de la preuve en lien avec les charges commerciales étaient devenus sans objet, dès lors qu'elle acceptait l'ensemble de ces charges. Il en résultait que les reprises sur les revenus de l'activité indépendante seraient ramenées aux montants comptabilisés par M. A_____ après coup (CHF xxx en 2005, CHF xxx en 2006, CHF xxx en 2007 et une perte de CHF xxx en 2008). Les charges en lien avec le compte n° 4050 (frais bureau DJ_____) étaient acceptées uniquement pour des raisons de célérité de la procédure et par simplification. Cette admission ne valait absolument pas reconnaissance d'un établissement stable à DE_____, étant précisé que ledit compte ne comportait aucune charge de collaborateurs et que les factures présentées étaient adressées à l'attention d'« A_____, AJ_____ ». La plupart des factures d'achats auprès de galeries DE_____s était adressée à « A_____, AW_____, AX_____ » ou à AJ_____, ce qui démontrait qu'il ne disposait pas d'un établissement stable à DE_____.

g. Lors des entretiens des 5 juin et 30 novembre 2015, lors desquels il avait donné des explications sur ses diverses activités lucratives, M. A_____ n'avait pas fait état d'un établissement stable à DE_____, mais seulement dans un courrier du 1er mars 2016, puis dans le cadre de la réclamation du 5 décembre 2016. Aucun document n'avait été produit pour justifier l'existence de son établissement stable DE_____, l'intéressé se limitant à solliciter l'audition de témoins pour le justifier. De très nombreux éléments démontraient de manière indubitable que le centre de ses activités se situait essentiellement à Genève durant les périodes fiscales 2005 à 2008. Ce constat ressortait du procès-verbal de l'audition du 26 février 2015 devant

les autorités BX_____, des échanges de courriels entre lui et M. AY_____, de l'arrêt de la Cour de DD_____ du 21 août 2015, de la plainte pénale que les « entités » de M. V_____ avaient déposée le 8 mars 2017 devant le Ministère publique de Berne, d'un courrier que les mandataires du contribuable avaient adressé au Ministère public de la Confédération le 6 juillet 2017, des contrats de vente des œuvres d'art et de la réplique de M. A_____ du 6 juillet 2017 à l'attention du Ministère public de Genève. Le compte n° 4050 (bureau de DE_____) ne comportait aucune charge de collaborateurs, les factures d'achats n'étaient pas adressées audit bureau, la gestion administrative des affaires de l'intéressé avait principalement été réalisée par du personnel genevois de O_____ et M. A_____ était salarié à plein temps de C_____ à Genève, activité qui lui avait permis de réaliser, entre 2005 et 2008, un salaire oscillant entre CHF xxx et xxx.

h. S'agissant des reprises au titre du rendement de la fortune mobilière, les opérations d'achats et de ventes d'œuvres d'art, au travers des sociétés offshore appartenant directement ou indirectement au contribuable, avaient permis de réaliser d'importantes marges et bénéfices qui avaient finalement été distribués à ce dernier. Entre 2005 et 2008, les entités appartenant à l'administré avaient vendu, en tout cas, 16 œuvres correspondant à un chiffre d'affaires de plus de CHF xxx perçus principalement sur le compte n° 3_____ de F_____ auprès de la banque Z_____. Le mode opératoire employé consistait notamment à refacturer les œuvres qu'il acquérait à un prix nettement supérieur au prix d'acquisition. Selon les propos tenus par l'intéressé, il percevait une rémunération de 2 % de la valeur des œuvres vendues à M. V_____. Il avait également utilisé G_____ pour des transactions avec des maisons de ventes aux enchères. Cette société intervenait également dans le cadre du commerce d'œuvres d'art avec M. V_____ et d'autres clients, ce qui avait permis de générer des marges substantielles. M. A_____ contrôlait aussi plusieurs dizaines d'autres sociétés offshore également actives dans le commerce d'œuvres d'art. Les reprises qu'elle avait opérées à ce titre étaient toutes documentées par pièces et détaillées dans un tableau pour chaque société en question. Le détail des reprises figurait aux pièces n^{os} 42.150 et 46, la première faisant état d'un inventaire des opérations constitutives de distributions dissimulées de bénéfice et la seconde indiquant, pour chaque reprise, le document qui la justifiait.

Les prestations versées à M. A_____ par F_____ et G_____ avaient été reprises sur la base des relevés bancaires de ces sociétés. Il s'agissait de fonds ayant été transférés sur les comptes privés du contribuable. S'il avait comptabilisé ces montants comme des « prêts garantis » dans le cadre de son activité indépendante, force était de constater qu'ils apparaissaient sous les libellés « F_____ », « G_____ », « Virement » ou encore « Virement - Provision pour paiement facture », et à aucun moment sous celui de prêt, étant relevé que les états financiers de l'activité indépendante n'avaient été produits que dans le cadre de la présente procédure, ce qui laissait supposer que les libellés avaient pu être employés pour

les besoins de la cause. Ces opérations constituaient sans conteste des distributions dissimulées de bénéfice en faveur du contribuable.

Les opérations de débits libellées « AQ_____ », tante du contribuable, avaient été réintégrées dans ses revenus, en application de la théorie du triangle, faute d'éléments justifiant leur fondement.

Les opérations de « retrait » effectuées sur les comptes desdites sociétés n'avaient été déclarées ni dans ses déclarations fiscales ni dans ses états financiers. Là-aussi, il s'agissait de distributions dissimulées de bénéfice.

La majorité des opérations de débits libellées « Virement » ou « Virement selon instructions » avait été comptabilisée au titre de « prêts garantis » dans les états financiers de l'activité indépendante. Or, les opérations libellées « virement » avaient été transférées sur son compte privé n° 4_____ auprès de la banque AZ_____, excepté un transfert sur son compte privé n° 2_____ auprès de la banque BA_____. Il s'agissait manifestement de distributions dissimulées de bénéfice.

En application de la théorie du triangle, les opérations de débit en faveur de sociétés proches de M. A_____ constituaient des distributions dissimulées de bénéfice en sa faveur. Il était l'ayant droit économique de l'ensemble des sociétés qui avaient bénéficié de distributions de F_____ et/ou de G_____. Au total, ces deux sociétés avaient effectué des distributions de bénéfices à des sociétés proches pour un montant de CHF xxx en 2007 et de CHF xxx en 2008, sans que le contribuable en justifiât la provenance.

Elle avait également repris quatre virements effectués en 2008 sur le compte AZ_____ n° 4_____, dont la provenance n'avait pas pu être identifiée.

Outre les distributions dissimulées de bénéfice provenant des sociétés F_____ et G_____, il ressortait des comptes bancaires des autres sociétés, dont le contribuable était l'ayant droit économique, de nombreux versements en sa faveur ou en faveur de ses proches. De nombreux retraits avaient par ailleurs été effectués sur ces comptes. Il apparaissait que l'intéressé utilisait une multitude de sociétés offshore pour réaliser des opérations commerciales avec d'autres clients que M. V_____ (pièce n° 42.140). Or, il n'avait déclaré aucun revenu découlant du commerce d'art avec ces entités et n'avait pas pu fournir de justification probante. Il s'agissait des opérations suivantes :

- Des versements effectués entre 2005 et 2008 par H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____ et N_____ en faveur de M. A_____ ;
- De nombreux retraits effectués sur les comptes de H_____, I_____, J_____, K_____, AK_____, L_____, AM_____, BG_____ et AP_____. Ces montants n'avaient été déclarés ni dans les déclarations fiscales, ni dans les états financiers, alors que M. A_____ était l'ayant droit économique de ces entités ;

- Des opérations de débits en faveur de sa tante Mme AQ_____, en provenance de H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____, AM_____, AL_____ et AP_____. Les montants versés correspondaient à des distributions dissimulées de bénéfice en faveur d'un proche, faute pour le contribuable d'avoir fourni des explications probantes pour contrer cette conclusion découlant des pièces du dossier ;
- Des opérations de débits en faveur du père du contribuable en provenance de H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____, AM_____, AL_____ et AP_____. Là-aussi, il s'agissait des distributions dissimulées de bénéfice en faveur d'un proche, faute pour M. A_____ d'avoir fourni des explications probantes.

i. L'AFC-GE produisait notamment des documents bancaires (suisses) démontrant que M. A_____ était l'ayant droit économique de G_____ (sise aux BB_____ ; compte auprès de la banque Z_____ à Genève), F_____ (sise à BC_____; compte auprès de la même banque), O_____ (compte auprès de BD_____ ; à son tour l'ayant dont économique de H_____ - compte auprès du BE_____), AI_____ (pièce n° 33.1), BF_____ (pièces n^{os} 42.145 et 42.147), I_____ (compte auprès de BD_____), J_____ (compte auprès de BD_____), K_____ (compte auprès de BD_____ et BE_____ ; dont l'ayant dont économique est O_____), AK_____ (compte auprès de BD_____ ; dont l'ayant dont économique est O_____), L_____ (compte auprès de BD_____ et BE_____ ; dont l'ayant dont économique est O_____), M_____ (compte auprès de la banque BH_____), AM_____ (compte auprès de BD_____ et BE_____ ; dont l'ayant dont économique est O_____), AL_____ (compte auprès de BD_____), BI_____(pièces n^{os} 42.151 et 42.126), N_____ (compte auprès de la banque BH_____), AP_____ (compte auprès de BD_____), BJ_____ (pièces n^{os} 42.145 et 42.146), BK_____ (courriers signés par le recourant pour cette société), T_____ (sise BL_____; indiquée dans les déclarations fiscales de M. A_____), BM_____ (compte auprès de la banque BA_____), BN_____ (compte auprès de BD_____; dont l'ayant droit économique est O_____) et BO_____ (des factures pour le compte de M. A_____).

j. Elle avait ainsi démontré qu'il s'agissait de revenus imposables dans le chef de ce dernier, qui n'avait pas prouvé le contraire. Il s'était contenté de proclamer que les montants litigieux correspondaient à des prêts ou à des revenus qui ne lui étaient pas imputables. Il n'avait remis aucune convention de prêt, ni justificatifs de remboursements ou de versements d'intérêts alors qu'au vu de l'importance des montants qualifiés de prêts, il était étonnant qu'aucun contrat n'eût été établi par les sociétés prétendument créancières et, plus encore, qu'aucun remboursement ou paiements d'intérêts n'apparaissait jamais dans les relevés bancaires produits. M. A_____ ne prétendait d'ailleurs pas le contraire. Ce n'était qu'à la suite de l'ouverture des procédures en rappels d'impôts et en soustraction que les soi-disant prêts avaient été mentionnés, pour la première fois, dans les comptes de l'activité

indépendante. Le modus operandi suivi pour la distribution des sommes substantielles en sa faveur ne s'apparentait pas à un prêt, notamment en raison du nombre important de ces opérations. Il semblait bien plus vraisemblable que ces montants résultaient des marges réalisées par les sociétés, marges qu'il s'était appropriées. Enfin, il avait utilisé les fonds distribués notamment pour divers investissements privés tels que l'acquisition d'un bien immobilier à DF_____ (pièces n^{os} 429 et pièce 41.10) pour CHF xxx, d'une propriété privée à BP_____ (pièces n^{os} 44 et 41.10) pour CHF xxx et de plusieurs œuvres d'art et objets de collection (notamment, pièces n^{os} 12, annexe 2, inventaire 2008, et 19, annexe 2).

k. Les œuvres entreposées dans des coffres bancaires ou dans des Ports Francs ne pouvaient pas être considérées comme meubles meublants et ne pouvaient donc pas être exonérées. Les reprises de valeurs y relatives correspondaient à celles que M. A_____ lui avait lui-même communiquées, soit CHF xxx (2005), CHF xxx (2006), CHF xxx (2007) et CHF xxx (2008). Lors de l'entretien du 30 novembre 2015, il avait reconnu que la grande majorité, voire la totalité des œuvres d'art était entreposée hors de son domicile, principalement aux Ports Francs de Genève. Il était aussi pleinement justifié de tenir compte, dans la fortune de M. A_____, des reprises sur le revenu effectuées au titre des rendements de la fortune mobilière.

l. Ainsi, les conditions objectives de la soustraction d'impôt étaient remplies. La condition subjective, soit l'intention, était également donnée. En ne déclarant pas l'exercice d'une activité lucrative dans le domaine de la vente d'œuvres d'art portant sur des sommes substantielles et en mettant en place toute une structure de sociétés offshore pour exercer cette activité, le contribuable avait manifesté son intention de soustraire aux impôts une part très importante de ses revenus et de sa fortune.

Au vu du déploiement de l'activité de commerce d'art à travers une multitude de sociétés offshore en parallèle à l'activité indépendante ainsi que le nombre important de transactions opérées à travers les différentes sociétés rendant difficile un traçage des fonds, il ne faisait pas de doute qu'une faute grave pouvait être imputée au contribuable qui avait sciemment et volontairement omis de déclarer les revenus et la fortune soumis au rappel d'impôt, ce qu'il ne contestait par ailleurs pas pour certaines des reprises effectuées. Constituaient des circonstances aggravantes le fait que les soustractions d'impôt avaient été commises de manière répétée pendant de nombreuses périodes fiscales, que les montants en jeu étaient très importants, que l'intéressé avait une solide expérience dans le monde des affaires, si bien qu'il ne pouvait ignorer ses obligations fiscales, et qu'il avait sciemment dissimulé des revenus et de la fortune. Il n'avait, tout le long de la procédure, répondu que de manière partielle aux nombreuses demandes de renseignements ou avait remis tardivement des documents, souvent incomplets. Il n'avait cessé de demander des prolongations de délais pour remettre les documents et de reporter les dates d'entretien proposées, ce qui n'avait cessé d'allonger la durée de la procédure avec les risques de prescription qui en découlaient. Enfin, l'utilisation de multiples structures offshore opaques et son comportement astucieux pour

dissimuler une partie de ses revenus et de sa fortune et pour déjouer la mise au jour des graves infractions fiscales commises, dénotant ainsi une « énergie délictueuse » particulière, étaient également des éléments aggravants. Aucune circonstance atténuante n'était réalisée, en particulier celle de bon comportement depuis les infractions commises, au vu de la réitération des infractions fiscales pour les périodes fiscales 2005 à 2008 ainsi qu'au regard des soupçons d'infractions fiscales pesant sur lui pour les périodes fiscales postérieures, qui faisaient l'objet d'une enquête pénale fiscale de la DAPE et d'une procédure en soustraction menée par elle-même. La quotité de l'amende à 1,5 fois les impôts soustraits était justifiée.

38. Le 22 mars 2021, à la demande du justiciable, le TAPI lui a communiqué une copie de l'ensemble de pièces contenues dans le dossier.

39. Par courrier du 15 mars 2021, M. A_____ a requis une prolongation du délai pour répliquer, au motif que la DAPE ne lui avait pas communiqué les mêmes pièces que celles contenues dans le dossier de l'AFC-GE et que, de ce fait, il lui fallait plus de temps pour répliquer.

40. Par courrier du 23 mars 2021, après avoir relevé que M. A_____ avait été mis au bénéfice d'un délai de plus de quatre mois pour répliquer alors que dans sa réponse, elle n'avait fait que confirmer sa position initiale qu'il connaissait déjà, l'AFC-GE a notamment indiqué que le bordereau de pièces de sa réponse comportait exclusivement des pièces auxquelles le contribuable et ses mandataires avaient eu accès, que ce soit sur le plan de la procédure de contrôle cantonale, au cours de laquelle les mandataires s'étaient personnellement déplacés pour en prendre connaissance, ou sur le plan de la procédure menée par la DAPE. Les demandes réitérées de prolongations de délais étaient dilatoires. Elle rappelait le risque important de prescription des années fiscales les plus anciennes.

41. Par courrier du 23 avril 2021, M. A_____ a répondu qu'un nombre considérable de pièces mentionnées dans le bordereau produit par l'AFC-GE manquait dans les documents lui ayant été transmis par la DAPE. L'AFC-GE était seule responsable du temps inutilement perdu depuis l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt en 2015. Il s'était écoulé plus de trois ans depuis la date du dépôt de ses réclamations et celle de la prise de la décision sur réclamation pour les année 2005 et 2006. La procédure d'enquête parallèle menée par la DAPE ne pouvait constituer un motif à décharge de l'AFC-GE, qui avait attendu deux ans avant de rendre sa décision de taxation et d'amende pour l'année 2007 et vingt mois pour traiter sa réclamation relative à l'année 2008.

42. Par réplique du 27 avril 2021, M. A_____ a sollicité l'audition de Madame BQ_____ (avocate de M. V_____) et de Messieurs BR_____ et BS_____, collaborateurs de l'AFC-CH. Il s'en remettait à l'appréciation du TAPI pour qu'il enjoigne à l'AFC-GE et à l'AFC-CH de produire le courrier de la DAPE adressé le 24 février 2017 au chef du département fédéral des finances que l'AFC-GE citait dans sa réponse ; à l'AFC-CH de produire les agendas des MM. BS_____ et

BR_____ et à ce dernier de produire tout échange de correspondance entre lui et la « surnommée BT_____, sur sa boîte email privée ou professionnelle ».

Il n'était pas établi que l'AFC-GE avait photocopié des pièces du dossier du Ministère public et que les pièces produites par elle sous les références 4b, 27 et 31 étaient issues de ce dossier. Il sollicitait que les pièces en question, dont l'origine était illicite, soient distraites de la présente procédure.

Le procès-verbal de l'entretien du 5 juin 2015 ne reflétait pas le contenu de l'entretien. Il n'avait pas été soumis à ses mandataires pour revue et signature. Les « suppositions » que l'autorité fiscale faisait à partir de ce document « trompeur » étaient dénuées de tout fondement. Il en allait de même du procès-verbal relatif à son entretien avec l'AFC-GE du 30 novembre 2015.

L'AFC-GE ne se déterminait pas sur les soupçons de collusion entre les enquêteurs fédéraux et M. V_____. Elle s'était basée sur le rapport de la DAPE pour rendre sa décision. Les soupçons et vices qui entachaient l'enquête de la DAPE et le rapport qui en découlait se répercutaient nécessairement sur la décision querellée. La procédure fiscale émanait d'informations en lien avec les litiges pénal et civil l'opposant à M. V_____. Un article de presse paru le 28 février 2020 faisait état de rencontres entre une prostituée ayant prêté allégeance à M. V_____ et les agents de la DAPE menant l'enquête contre lui. Tant la justice BX_____ que le Ministère public genevois avaient conclu que l'administration des preuves liées à la plainte pénale BX_____ était contraire aux garanties procédurales de 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). Or, en dépit de ces éléments, l'AFC-GE persistait à mépriser les violations crasses entachant la procédure BX_____. Elle s'abstenait de tout commentaire sur les rencontres et les échanges qui s'étendaient sur une période de huit mois décrits dans l'article de presse précité entre les enquêteurs de la DAPE et l'escorte ayant prêté allégeance M. V_____. L'AFC-GE tenait pour exacts et s'appuyait sur les faits décrits dans les plaintes de M. V_____. Il était ainsi objectivement légitimé à douter de l'impartialité des administrations fiscales cantonale et fédérale. À défaut d'être levés, notamment par l'instruction des faits relatifs aux échanges entre la DAPE et l'escorte de M. V_____, ces doutes impliquaient à eux seuls une violation de l'art. 6 CEDH et conduisaient à son acquittement pour les infractions fiscales lui étant reprochées.

Le principe *ne bis in idem* était violé. Les décisions de taxation et la décision sur réclamation portaient sur les mêmes faits et visaient – en ce qui concernait les bordereaux d'amendes – les mêmes infractions. Les décisions de taxation faisaient suite aux procédures de rappel d'impôt instruites par l'AFC-GE. Bien qu'elle émanât également de l'AFC-GE, la décision sur réclamation était la conséquence de la procédure d'enquête menée par la DAPE. L'enquête diligentée par la DAPE, ayant abouti à la décision sur réclamation, constituait « une seconde enquête aboutissant à une seconde décision » alors même qu'elle portait sur les mêmes faits et avait pour

objet de réprimer les mêmes infractions. Partant, l'enquête diligentée par la DAPE avait été menée en violation du principe *ne bis in idem*.

Il contestait les reprises effectuées à titre de rendement de la fortune mobilière sur deux points : les calculs étaient entachés de nombreuses erreurs et les montants concernés ne constituaient pas un revenu imposable. L'AFC-GE se fondait sur les chiffres contenus dans le rapport de la DAPE, lesquels étaient entachés de nombreuses erreurs. Ces chiffres ne pouvaient pas fonder les reprises effectuées par l'AFC-GE. La cause devait lui être renvoyée pour nouvelle décision de taxation tenant compte desdites erreurs. L'existence et les conditions des prêts que lui avait consentis F_____ pourraient être attestées par l'un des administrateurs de cette dernière. L'AFC-GE ne démontrait pas pour quels motifs les prêts accordés et les prêts intragroupe pourraient être requalifiés de rendement de la fortune mobilière. Partant, les reprises correspondantes devaient être annulées. Subsidiairement, si tout ou partie des prêts constituaient des distributions en sa faveur, celles-ci devraient alors être attribuées fiscalement à sa « base fixe d'affaires à DE_____ » et considérées comme non imposables à Genève.

Son audition par le TAPI permettrait, d'une part, d'établir si la procédure de la DAPE avait été influencée par M. V_____ et, d'autre part, d'apprécier si la peine prononcée par l'AFC-GE était adaptée aux circonstances. Il y avait également nécessité d'entendre « les possibles protagonistes des manœuvres soupçonnées » de M. V_____. Si ces faits venaient à être avérés, il y aurait alors lieu de considérer que la DAPE « aurait échangé de manière occulte pendant près de huit mois avec une escorte ». Mme BQ_____ avait été la principale coordinatrice des opérations de collusion entreprises par M. V_____ sur les fonctionnaires et magistrats BX_____. Elle avait également participé à la coordination « d'actions » à DD_____ et en DJ_____ et le relevé des « SMS » extraits de son téléphone laissait fortement penser qu'il était possible qu'elle eût entrepris des actions semblables en Suisse. M. BR_____ était en charge de son dossier pendant l'instruction de la DAPE. Or, il ne pouvait être soupçonné d'avoir rencontré à plusieurs reprises et échangé plusieurs messages pendant près de huit mois avec l'escorte en question. À en croire l'article de presse susmentionné fondant ces soupçons, M. BR_____ aurait sciemment tenté de dissimuler sa correspondance avec cette escorte en enjoignant à cette dernière de lui écrire sur son adresse privée pour lui communiquer des documents. Il était ainsi évident que son audition était indispensable à l'élucidation de ces graves soupçons et impérative au regard du principe d'immédiateté. Selon le même article de presse, M. BS_____, chef de la DAPE, aurait participé à la rencontre entre M. BR_____ et l'escorte. Il était central de déterminer s'il était au courant des autres rencontres et échanges d'informations entre son enquêteur et l'escorte. Une telle implication du chef de la DAPE – si elle était démontrée – mettrait en cause l'ensemble de l'intervention de la DAPE indépendamment des agents impliqués. La production des agendas de ces deux fonctionnaires de la DAPE permettrait de corroborer ou d'infirmer le fait qu'ils avaient pu rencontrer l'escorte. La production des échanges de courriels entre elle

et M. BR_____ permettrait de déterminer l'ampleur et la nature de toute éventuelle collusion dans le traitement de son dossier. Enfin, il sollicitait la production par l'AFC-GE ou par l'AFC-CH de la requête que la DAPE avait adressée le 24 février 2017 au chef du département fédéral des finances, lui demandant l'autorisation de mener une enquête à son encontre. Il n'avait jamais eu accès à ce document important et nécessaire à sa défense, ni même n'avait été informé de son existence. En raison des points de vue fortement divergents entre lui et l'AFC-GE quant au caractère inexploitable des preuves et de l'influence de la procédure BX_____ sur la présente procédure, il paraissait essentiel d'apporter de plus amples éclaircissements sur le déroulement de l'enquête menée par la DAPE, plus particulièrement, sur la genèse de la procédure enclenchée à son encontre et le contexte de celle-ci.

43. Par courrier du 5 mai 2021, donnant suite au courrier de M. A_____ du 23 avril 2021, l'AFC-GE a réitéré que, à teneur du rapport de la DAPE, le dossier dans cette procédure était à disposition des inculpés pendant toute la durée de l'enquête et que le contribuable l'avait effectivement consulté à plusieurs reprises (en dates des 5 et 23 septembre 2019 et 7 février 2020) et en avait obtenu de copies des nombreux documents (en dates des 28 février 2018, 16 octobre 2018, 20 décembre 2018, 22 novembre 2019 et 4 mars 2020). Les documents pertinents en lien avec les rappels d'impôts avaient été pleinement accessibles à l'intéressé dans le cadre de la procédure cantonale.

44. Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que les attestations produites en annexe à la réplique n'étaient d'aucune pertinence dans la mesure où elles émanaient d'employés ou de proches du contribuable. Elles étaient datées de la période durant laquelle avait lieu la présente procédure, ce qui laissait penser qu'elles avaient été émises pour les besoins de la cause. Les documents produits en annexe à ces attestations se limitaient à lister des retraits d'argent, ce qui ne constituait pas des justificatifs probants. Il n'était pas possible de vérifier le bien-fondé des écritures comptables, ne s'agissant que d'extraits non justifiés par des pièces probantes telles que, par exemple, les contrats de prêts.

L'activité indépendante de M. A_____ était pour l'essentiel constituée des commissions perçues sur les ventes effectuées par F_____ dont il était l'ayant droit économique. Il apparaissait dès lors que son activité indépendante et celle de sa société étaient étroitement liées, ce dernier agissant au nom de la société. Toute l'argumentation aux fins de démontrer l'absence de connexité entre son activité indépendante et l'activité de sa société était donc sans fondement.

L'intéressé ne démontrait nullement, pièces à l'appui, que son activité indépendante aurait été déployée depuis DE_____, alors même qu'il avait constamment affirmé, lors de ses auditions, que son centre d'activité était situé à Genève, élément de fait qui avait au demeurant été constaté par la Cour d'appel de DD_____ dans son jugement du 21 août 2015. Ses mandataires avaient affirmé, dans leur réplique du 6 juillet 2017 au Ministère public de la Confédération, que les relations entre lui et

un de ses clients avaient pris naissance à Genève, qu'elles y avaient perduré et que les œuvres d'art étaient, pour la plupart, présentées et livrées à Genève. Les seuls témoignages ne pouvaient suffire à démontrer le lieu d'exercice effectif de l'activité indépendante à l'étranger, pour laquelle le degré de preuve devait être particulièrement élevé.

Les prestations imposables en argent, pour lesquelles le contribuable alléguait qu'il ne s'agissait que de prêts, n'étaient documentées par aucun document suffisant, si ce n'était un nombre limité de pièces comptables qui n'avaient aucune valeur probante. Les simples notes ajoutées par M. A_____ sur les documents qu'il avait produits, indiquant les reprises qui seraient sans lien avec lui, étaient insuffisantes pour démontrer le contraire de ce qu'elle avait démontré dans sa réponse, à savoir qu'il était incontestablement l'ayant droit économique des sociétés en lien avec les reprises.

Concernant les erreurs de calculs relevées par l'intéressé dans les tableaux annexés à sa réplique, elle acceptait d'en tenir compte uniquement aux fins d'éviter une prolongation inutile de la procédure et de limiter les pertes fiscales pour la collectivité découlant de la prescription. Après cette correction, les reprises s'élevaient finalement à CHF xxx (2006), CHF xxx (2007) et CHF xxx (2008).

45. M. A_____ s'est déterminé sur la duplique de l'AFC-GE.

Pour exercer son activité indépendante dans le domaine de l'art, il avait acquis en 2005 un bureau-galerie d'art à DE_____. Cette surface était composée d'un salon d'accueil et d'exposition, d'un bureau, d'une bibliothèque d'art, d'une salle d'attente, de sanitaires et d'une kitchenette. À titre de preuve, il produisait des avis de la taxe d'habitation DJ_____ pour les années 2007 et 2008, des factures de gaz et d'électricité pour les années 2006 à 2008, des factures des téléphones portables et fixe pour les années 2006 à 2008 et des extraits de son compte bancaire auprès de la banque BW_____ attestent des dépenses qu'il encourait dans le cadre de son activité indépendante à DE_____. En plus du bureau-galerie, il disposait d'un showroom sis à DA_____, près de DE_____, dans les bureaux de BU_____. Pour exercer cette activité à DE_____, il recourait aux services de nombreux professionnels, dont il indiquait l'identité et les fonctions exercées. Il proposait de le prouver par audition de divers témoins. Pour certains employés, il produisait des chèques-emploi comme preuve de paiement de leurs salaires ainsi que des échanges de courriels professionnels. Il n'avait pas exercé son activité indépendante à Genève.

L'exemption d'impôt, instituée en droit interne suisse, de son activité indépendante exercée à DE_____, n'était pas subordonnée à la condition d'une imposition effective en DJ_____.

Les agendas des enquêteurs de la DAPE, dont il avait obtenu une copie caviardée de l'AFC-CH, semblaient corroborer de prime abord la thèse de rencontres occultes entre ces derniers et une escort girl acquise à la cause de M. V_____. L'agenda de

M. BR_____ indiquait que celui-ci s'était rendu à une conférence fiscale à DP_____ le 28 septembre 2017 ainsi qu'à des « rendez-vous privés » en fin de journée le 27 septembre 2017, en début de matinée le 29 septembre 2017, le 14 novembre 2017 et le 15 novembre 2017. Il s'agissait de la veille et du lendemain des rencontres « supposées avec BT_____ ». Cet agenda confirmait en outre que M. BR_____ s'était rendu à Genève pour un séminaire fiscal le 16 novembre 2017. Selon l'agenda de M. BS_____, celui-ci avait également participé à ce séminaire. L'ensemble de ces éléments corroborait la thèse de rencontres entre ces représentants de la DAPE et la surnommée BT_____, raison pour laquelle il sollicitait l'audition de ces derniers aux fins de l'élucidation de ses faits.

46. Par ordonnance du 25 septembre 2021, le Ministère public genevois a classé la procédure ouverte à l'encontre de M. A_____ à la suite de la plainte pénale que trois sociétés de M. V_____ avaient déposée le 8 mars 2017 pour les chefs d'escroquerie par métier, blanchiment d'argent et gestion déloyale, dans le cadre de la vente de 38 tableaux de maître.

    Il y est notamment indiqué qu'entendu le 8 février 2018, M. A_____ avait indiqué que, par l'intermédiaire de F_____, il était le propriétaire des œuvres vendues aux plaignantes et qu'il défendait, à ce titre, son droit de fixer librement le prix de vente. Il contestait ainsi avoir endossé le rôle de mandataire que lui prêtaient les plaignantes ainsi que d'avoir convenu, comme seule rémunération pour son activité en leur faveur, une commission s'élevant à 2 % du prix de chaque transaction.

    Le Ministère public y a par ailleurs indiqué « divers comptes bancaires appartenant au [M. A_____] ou à ses sociétés » qui avaient fait l'objet des séquestres probatoires, soit : le compte n° 3_____ détenu par F_____ auprès de la banque AZ_____, le compte n° 5_____ détenu par BV_____ auprès de cette même banque et le compte n° 6_____ détenu par K_____ détenu auprès d'BD_____. Des justificatifs liés à l'acquisition des œuvres d'art litigieuses avaient également été sollicités auprès de l'AFC-GE et l'AFC-CH.

47. Par arrêt du 26 juillet 2022, la chambre pénale de recours de la Cour de justice a annulé cette ordonnance et renvoyé l'affaire au Ministère public en vue de la reprise de l'instruction.

48. Par courrier du 1er décembre 2021, M. A_____ a communiqué au TAPI copie de ladite ordonnance, accompagnée d'une nouvelle écriture.

    Les retraits en espèces, repris par l'AFC-GE au titre de prestations en argent, avaient été effectués pour le compte de H_____, I_____, J_____, K_____, AK_____, L_____, AM_____, BN_____ LTD et AP_____, sans bénéficier à lui-même ou un membre de sa famille. Pour réaliser des achats d'œuvre d'art, il était nécessaire que ces sociétés rémunèrent les intermédiaires en charge de l'acquisition des œuvres. L'AFC-GE ne pouvait apporter la preuve de l'absence d'une contreprestation à ces retraits. Ceux-ci avaient été versés en contrepartie des services fournis par les intermédiaires en vue de l'acquisition des œuvres. L'activité

des intermédiaires financée par les retraits en espèces était nécessaire à la réalisation des ventes d'œuvres d'art qui constituaient le but des sociétés débitrices des retraits. Cela était démontré par des attestations produites par les personnes en charge des retraits, les inscriptions comptables et les attestations produites par les employés en charge de celles-ci. L'exigence des preuves à cet égard devait être relativisée au vu de l'écoulement du temps et des procédures de séquestre, notamment à DD_____, ayant conduit à la saisie de nombreux documents. Partant, il y avait lieu de considérer que lesdits retraits constituaient des frais justifiés commercialement et qu'ils ne pouvaient dès lors être constitutifs de prestations appréciables en argent.

Les montants débités des comptes bancaires de F_____, G_____, H_____ I_____, J_____, K_____, L_____, M_____, AM_____, AL_____ et AP_____ constituaient des prêts consentis au contribuable qui souhaitait créer le premier groupe mondial de services liés au commerce de l'art. C'était dans ce contexte que F_____ lui avait accordé une ligne de crédit garantie avec intérêts dont l'échéance portait à fin 2016. Il avait toujours eu l'intention de rembourser les prêts qui lui avaient été accordés. Les opérations effectuées par F_____ avaient pour la majorité comme libellé « Provision pour paiement de facture » et ne mentionnaient aucunement le versement d'une distribution. L'entier de ces transactions avait été dûment enregistré dans la comptabilité de cette société comme « prêts garantis ». Des intérêts avaient également été perçus. En octobre 2013, il avait effectué un remboursement partiel des prêts de EUR xxx. Les prêts lui avaient été accordés dans une mesure conforme à l'usage commercial et n'étaient pas simulés. Ils s'inscrivaient dans une vaste politique de développement commercial dans la région de l'DG_____ et, en tant que personne responsable de ce projet, il se devait de procéder à des investissements importants qui nécessitaient des fonds substantiels. Le manque de preuves documentées à cet égard devait être relativisé « au regard de l'audition des témoins sollicités dont la cohérence et la concordance » pourraient démontrer à satisfaction la réalité de ses allégués.

Les opérations de débits auprès des sociétés H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____ et N_____ avaient en réalité été effectuées « en paiement de l'activité d'indépendant du recourant » (paiement d'honoraires et de commissions à l'étranger) qui avait déjà été imposée par l'autorité intimée. Les carences de preuves qu'on lui reprochait devaient être mises en perspective avec le fait que les périodes pour lesquelles des documents lui avaient été demandés dataient de plus de dix ans et qu'il avait été contraint de remettre de très nombreuses pièces à la multitude d'avocats assurant sa défense dans le cadre des nombreuses procédures auxquelles il faisait face depuis février 2015. Ainsi, les sommes reprises de CHF xxx pour 2006, CHF xxx pour 2007 et CHF xxx pour 2008 constituaient des prêts ou « des paiements d'honoraires ».

Si le TAPI devait considérer qu'il n'y avait pas eu de contreprestation correspondante, la disproportion entre la prestation et la contreprestation n'était pas manifeste. Au vu des montants importants en jeu et de « la nécessité » de ses

services, les organes des différentes sociétés ne pouvaient pas raisonnablement se rendre compte de l'avantage accordé à lui. En raison de ses expérience et réseau de contact qui n'avait pas d'équivalent dans le monde entier, les honoraires et les commissions perçus paraissaient raisonnables.

Certaines opérations avaient été attribuées à Mme AQ_____, alors qu'il s'agissait en réalité de retraits pour « le compte de tiers ». Cette dernière et M. AR_____ avaient bénéficié des virements en cause, en contrepartie des divers services qu'ils effectuaient pour les sociétés susmentionnées. Il s'agissait essentiellement de services « de confiance, principalement les retraits en liquide des comptes bancaires des sociétés susmentionnées et de l'acheminement de ces valeurs aux intermédiaires ». Leur rémunération était effectuée par « des virements réguliers et fixée principalement en fonction des sommes des retraits en liquide qu'ils devaient opérer ». Cette rémunération était à mettre en perspective avec « la prise de risque conséquente inhérente au transport d'espèces et avec la nécessité de se rendre disponible en tout temps pour effectuer des déplacements aux guichets et à travers la frontière pour remettre des montants en espèces ». Ainsi, ces deux personnes avaient effectué 200 livraisons d'espèces en 2006 dont 182 hors de Suisse ; 208 livraisons d'espèces dont 204 hors de Suisse et 4 en Suisse en 2007 ; 293 livraisons d'espèces dont 253 hors de Suisse en 2008. L'absence de justificatifs ne constituait pas un motif permettant de requalifier des virements opérés à des tiers en des prestations appréciables en argent. L'autorité fiscale ne produisait aucune analyse de la réalisation des conditions de la prestation appréciable en argent alors même qu'il lui incombait de démontrer l'absence de contreprestations consenties par ces deux personnes. Les rémunérations de ces dernières, soit CHF xxx en 2006, CHF xxx en 2007 et de CHF xxx en 2008, devaient être soustraites des reprises litigieuses.

Quant aux opérations de débit effectuées en faveur de sociétés proches, pour pouvoir acheter les œuvres au meilleur prix, il était essentiel de pouvoir opérer de manière confidentielle. C'était à cette fin que F_____ procédait à travers ses sociétés affiliées et finançait leurs achats d'œuvres d'art au travers de prêts. Ainsi, les opérations effectuées en faveur de BM_____ et BO_____ étaient en réalité des prêts garantis à des sociétés affiliées. Il en allait de même pour les opérations (libellées « Provision pour paiement facture ») en faveur de H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____ et AM_____.

En vue du développement de ses affaires en DG_____, ses sociétés devaient engager des frais considérables afin de mener à bien des opérations de promotion ou de gestion pour différents projets. À cette fin, F_____ accordait des prêts à ses sociétés filles afin qu'elles puissent couvrir les dépenses nécessaires. Ainsi, cette société avait effectué en 2008 quatre paiements de USD xxx chacun en faveur de BF_____, qui avaient servi à l'installation des showrooms à DD_____ nécessaires pour le développement de l'activité en DG_____ et pour « présenter

les œuvres en possession du recourant » et consistaient en des charges justifiées par l'usage commercial.

S'agissant des débits en faveur de BI_____ effectués en 2008 (EUR xxx et xxx), l'AFC-GE indiquait elle-même que cette société avait permis de réaliser les investissements en lien avec les ports francs de DD_____.

Les trois versements effectués en 2007 et 2008 par F_____ en faveur de N_____ constituaient des remboursements des deux prêts (EUR xxx et EUR xxx) que cette dernière avait consentis à la première en 2007. Les exigences de preuves documentées à cet égard devaient également être relativisées en raison du fait que les transactions dataient de plus dix ans. Tant les libellés des avis bancaires que les écritures comptables indiquaient le motif des prêts, à savoir les achats d'œuvres d'art et les paiements des charges inhérentes aux activités commerciales. Les auditions de témoins requises permettraient de confirmer que les montants étaient transférés pour l'octroi de prêts. Au vu des éléments qu'il avait apportés, il appartenait à l'autorité de démonter en quoi les transactions n'auraient pas été des « contreprestations justifiées ». À défaut d'une telle démonstration, les conditions permettant la requalification desdits débits en prestations appréciables en argent n'étaient pas remplies.

L'AFC-GE estimait qu'il avait bénéficié de prestations appréciables en argent en provenance d'une multitude de sociétés offshore. En réalité, trois de ces opérations de débit (EUR xxx en 2007, EUR xxx en 2008 et USD xxx en 2008), libellées « virement », avaient été effectuées en faveur de G_____, et non pas en sa faveur, afin que celle-ci gère « le processus d'acquisition » de différents tableaux. Elle avait comme instruction de négocier et conclure les contrats d'acquisition des œuvres au meilleur prix possible dans l'intérêt de F_____. À cet égard, il sollicitait également l'audition de témoins. Le rapport liant ces deux sociétés devait ainsi être qualifié de contrat de mandat. Dans ces conditions, on voyait mal en quoi lesdits virements pourraient être constitutifs de prestations appréciables en argent imposables auprès de lui. Pour étayer ses allégués, il sollicitait l'audition de 28 témoins dont il indiquait les identités et adresses.

49. L'AFC-GE a indiqué que le classement de la procédure pénale par le Ministère public n'influait en aucune manière sur la procédure fiscale en rappel et soustraction d'impôts, qui portait uniquement sur la question de savoir si les déclarations fiscales de l'intéressé étaient complètes durant les années en cause.

S'agissant des reprises pour prestations appréciables en argent, elle avait prouvé à satisfaction de droit que M. A_____ était le bénéficiaire direct de versements sur ses propres comptes et qu'il était l'ayant droit économique de sociétés offshore, qui avaient effectué des opérations de versements ainsi que des transferts, de manière directe et indirecte, en sa faveur et ou en faveur de proches. Elle avait ainsi prouvé que le contribuable était l'ayant droit économique de O_____, elle-même ayant droit économique des nombreuses autres sociétés dont les transactions étaient sous revues. Le fait qu'il chapeautait l'ensemble des sociétés au travers desquelles les

transactions avaient été opérées justifiait les reprises. Le fardeau de la preuve avait dès lors été renversé, ce qui signifiait qu'il incombait à l'intéressé de démontrer que ces montants ne lui étaient pas destinés. Or, aucun document n'avait été produit aux fins de démontrer la justification commerciale des reprises litigieuses (comptabilité en bonne et due forme pour chacune des entités détenues par le recourant, factures, contrats d'intermédiaires, contrats de prêts, plan de remboursements etc.). De simples écritures comptables sans aucune facture, extraits bancaires ou contrats n'étaient pas suffisantes. S'il soutenait être désormais en mesure de produire les documents nécessaires pour démontrer la justification commerciale des transactions, il n'en faisait rien. L'écoulement du temps n'y changeait rien dans la mesure où la loi exigeait la conservation des documents pour une durée de dix ans. Les procédures en rappel et soustraction d'impôts avaient été ouvertes en avril 2015, soit dans la période de dix ans au cours de laquelle il était obligatoire de conserver les pièces. Le dossier démontrait de surcroît que, tout au long de la procédure, il n'avait jamais véritablement collaboré. Il ne se justifiait dès lors plus de prolonger indéfiniment celle-ci pour des pièces que l'intéressé n'avait jamais eu l'intention de produire et ne produirait vraisemblablement jamais.

La justification de l'écoulement du temps et de la multitude d'avocats ayant assuré sa défense du fait des nombreuses procédures n'était pas pertinente. Elle n'avait pas à supporter la négligence du contribuable dans la tenue de ses affaires ni à assumer les conséquences de la pluralité des mandataires. Enfin, les auditions de témoins sollicitées ne pouvaient pallier le défaut de documents probants.

50. Par courrier du 14 avril 2022, M. A_____ a à nouveau fait valoir son droit d'être entendu oralement, précisant qu'en raison de ses occupations professionnelles, il serait disponible pour une audition notamment le 28 juin 2022.

51. Le 23 mai 2022, le TAPI a convoqué les parties à une audience de comparution personnelle le 28 juin 2022.

52. Par courrier du 23 juin 2022, M. A_____ a présenté un certificat médical établi le 22 juin 2022 par un médecin DE_____, à teneur duquel il souffrait « de _____ » et « _____ ». La durée de l'arrêt de travail était fixée à un mois, soit jusqu'au 22 juillet 2022. Il demandait l'annulation de l'audience du 28 juin 2022.

53. Par courrier du même jour, le TAPI a maintenu l'audience et a invité les parties à s'y présenter, afin d'évoquer le cadre dans lequel M. A_____ souhaitait s'exprimer ultérieurement.

54. Lors de l'audience du 28 juin 2022, les conseils du justiciable ont indiqué que ce dernier souhaitait pouvoir s'exprimer sur le volet pénal du dossier et revenir sur sa situation telle qu'elle se présentait durant les années fiscales litigieuses ainsi que sur sa situation actuelle, en particulier sur le plan financier. Il souhaitait également s'exprimer sur certains éléments de la procédure menée par l'AFC-GE, en particulier sur certains « incidents » de cette procédure qu'il avait mal vécus.

55. Le TAPI a reconvoqué les parties à une audience du 22 août 2022.

56. Par courrier du 22 juillet 2022, l'AFC-GE a requis la disjonction de la procédure de rappel d'impôt de la procédure de soustraction fiscale, notamment afin de parer au risque de prescription.

57. M. A_____ s'y est opposé.

58. Le 22 août 2022, entendu par le TAPI, il a exposé ce qui suit :

« S'agissant tout d'abord de mes relations avec l'AFC-GE et la DAPE dont j'estime que ces autorités n'ont pas eu un comportement régulier, j'ai été très choqué par tout ce qui s'est passé. Ma vie a basculé lors de mon arrestation à BX_____ en 2015, mais je souligne qu'un mois plus tard je me suis présenté à l'AFC-GE pour donner toutes les explications utiles. Parallèlement, j'ai été attaqué par M. V_____ en de nombreux endroits dans le monde et pour finir également en Suisse en 2017. L'année 2017 a constitué un basculement sur le plan fiscal avec ce que je considère comme une attaque par la DAPE. J'ai éprouvé une grande déception et un fort sentiment d'injustice. Je n'arrive pas à admettre que contrairement à ce qui s'est avéré possible sur le plan pénal, où toutes mes demandes ont été respectées, cela n'ait pas été le cas dans la procédure fiscale, notamment s'agissant d'audition de témoins ou d'accès aux éléments de l'enquête préliminaire au niveau fédéral. Deux témoins ont été entendus par la DAPE et cela le jour de la perquisition, ainsi que ma tante qui était en mauvaise santé. La manière dont la perquisition s'est déroulée m'a paru très étrange dans la mesure où par exemple les personnes qui y ont procédé ont exhibé leurs armes alors qu'il n'y a pas d'armes chez moi et où également tous les dépôts des clients de B_____ ont été visités. L'intensité de cette perquisition a dépassé celles qui ont eu lieu au pénal. Il en va de même de la déloyauté de l'enquête parallèle menée par certains fonctionnaires de la DAPE avec l'aide d'une ancienne reprise de justice. De même s'agissant de la tentative de hacking par la DAPE d'un serveur situé à DD_____. Les documents informatiques récoltés à l'occasion de la perquisition par la DAPE et versés sur une clé USB n'ont pas suivi un traitement régulier sur le plan de la procédure. Je considère que l'enquête menée par la DAPE était partiale alors que de mon côté j'ai pleinement collaboré à toutes les auditions. L'enquêteur, qui débutait dans cette matière, n'a jamais accepté mes explications sur la quantité de travail que j'étais capable d'accomplir, ou, par exemple sur l'activité que je déployais depuis mon bureau à DE_____. C'est comme s'il était gêné d'entendre certains faits qui allaient à l'encontre de son enquête. Cette partialité s'exprime également dans la position prise dans les différentes enquêtes de la DAPE s'agissant de la théorie de l'escroquerie que j'aurais commise contre M. V_____, et ce à l'encontre de plusieurs décisions de justice rendues notamment à BX_____ et ailleurs. Je n'arrive pas à digérer une telle façon de faire et j'ai l'impression de me noyer en tentant de m'y opposer. Ce n'est pas digne de ma conception d'une démocratie comme la Suisse. À mon sens, ces enquêteurs sont eux-mêmes responsables pour partie de la dégradation de ma santé. J'aimerais encore aborder le sujet de M. V_____. Ni lui ni ses sociétés n'ont été inquiétés sur le plan fiscal en Suisse mais en revanche la procédure menée contre moi par la DAPE a constitué

un atout pour M. V_____ et je me suis retrouvé finalement privé de tous moyens financiers, ce qui complique considérablement la possibilité de me défendre dans les différentes procédures dont je fais l'objet. Finalement M. V_____ a réussi dans son objectif de me dépeindre comme un fraudeur fiscal, ce qui finit également par influencer les autorités de poursuites pénales. Enfin, j'observe que M. V_____ a obtenu qu'une partie de la procédure fiscale soit versée à la procédure pénale, ce qui ne manque pas de me surprendre. J'insiste par ailleurs, s'agissant de mon activité indépendante, sur le fait que ma seule activité genevoise était déployée au service de B_____ en ma qualité de logisticien. Durant son enquête, l'AFC-GE a d'ailleurs reconnu que cette société n'avait pas d'activités dans le commerce de l'art. Pour le reste, mon activité de commerçant et de conseiller en art était pratiquement entièrement exercée à DE_____ qui est la capitale mondiale du commerce de l'art, devant DQ_____ et DL_____. Je précise à ce sujet que le 99 % du temps consacré à son activité par un commerçant d'art consiste à chercher et à convaincre des propriétaires d'œuvres de les vendre. L'acheteur se trouve en un temps record. J'insiste également sur le fait que l'essentiel du commerce de l'art a lieu par l'intermédiaire de sociétés anglo-saxonnes que l'on appelle également "offshore". J'avais mentionné dans ma déclaration d'impôts les activités que je déployais par ce biais en mentionnant dans ma fortune la société T_____ et je n'ai donc rien caché. Je produis ce jour, outre mes notes déposées toute à l'heure au sujet de la DAPE et de l'AFC, un tableau intitulé "reprises sur l'activité d'indépendant selon l'AFC". J'explique que la perte signalée en 2008 en rouge est liée à des problèmes rencontrés cette année-là par M. V_____ avec les autorités DH_____, ce qui fait que les opérations prévues avec lui dans le domaine de l'art ont dû être reportées plus tard. Je ne comprends toujours pas les refus de l'AFC-GE et de la DAPE d'entendre les témoins que j'ai proposés s'agissant de la preuve de mon activité indépendante à DE_____. Le tribunal trouvera en annexe du tableau mentionné plus haut quelques notes sur mon activité d'indépendant, un organigramme et une copie de ma déclaration fiscale pour l'année 2007 ou 2008. Je dépose enfin un troisième document intitulé "détail des montants selon structure du rapport d'enquête DAPE" accompagné d'une feuille de notes et de deux autres feuilles d'annexes. Ce qui figure en vert sur ce tableau correspond aux montants sur lesquels je suis d'accord avec l'AFC-GE mais pas sur la qualification. Je relève que les témoins qui auraient pu se prononcer au sujet de la justification des montants récapitulés dans ce document n'ont jamais été entendus par les autorités fiscales. S'agissant des rubriques 3.5.1.1 mentionnées dans le tableau que je produis ce jour, il s'agit pour moi de montants que l'AFC-GE compte deux fois sans que je ne parvienne à m'en expliquer la raison. En résumé, sur la base des deux tableaux que j'ai produits aujourd'hui, j'estime que je n'ai absolument pas floué le fisc et qu'aucune amende ne peut par conséquent être prononcée à mon encontre. Je transmettrai au tribunal le rapport d'audit LBA pour les années 2007 et 2008 ».

Le TAPI a refusé que les conseils de M. A_____ posent à l'AFC-GE la question de savoir si le fait que le procès-verbal d'audition de 2015 établi de façon non

contradictoire était conforme à la pratique de l'AFC-GE, relevant qu'il avait l'intention de s'en tenir aux strictes questions liées à la culpabilité éventuelle du contribuable.

Enfin, l'un des représentants de l'AFC-GE a exposé :

« Sur question des avocats de M. A_____, je confirme qu'il y a eu des contacts entre l'AFC-GE et la DAPE dans le cadre de la présente affaire. Nous avons abordé avec la DAPE la question de l'article paru dans DI_____ au sujet de prétendus contacts entre le clan V_____ et une escorte girl, mais sans nous interroger sur la question de savoir si ces contacts avaient effectivement eu lieu. Les enquêteurs de la DAPE nous ont simplement confirmé qu'ils avaient eu des demandes de M. A_____ pour éclaircir ces faits. Nous n'avons pas non plus insisté auprès de la DAPE pour obtenir d'avantage d'explications suite aux interrogations soulevées par M. A_____ dans la présente procédure. Je souligne à ce sujet que nous n'avons en tant qu'AFC-GE participé à aucune audition de la DAPE en présence de M. A_____. Selon ce que l'on nous a indiqué, c'était à la demande de ce dernier. Tous nos contacts avec la DAPE ne sont pas nécessairement documentés et peuvent avoir lieu de façon plus informels.

Sur question des avocats de M. A_____, s'agissant de l'enquête préliminaire à laquelle il est notamment fait référence au début du rapport de la DAPE, nous n'en avons pas eu connaissance. Je peux m'imaginer qu'il s'agit du rapport accompagnant la demande adressée au chef du département fédéral en vue d'une ouverture d'une enquête. Je ne peux évidemment pas indiquer si l'AFC-GE a eu connaissance de certaines des pièces accompagnant ce rapport préliminaire puisque nous en ignorons le contenu. L'AFC-GE se fonde sur le rapport de la DAPE dans la mesure où celui-ci paraît pertinent mais nous ne procédons en revanche pas à une critique des éventuelles lacunes ou vices de procédure qui entacheraient par exemple une perquisition. Sur question de M. A_____, à ma connaissance, l'AFC-CH n'a communiqué avec aucun média sur ce dossier ».

59. Par jugement du 31 août 2022, notifié le 9 septembre 2022, le TAPI a partiellement admis le recours. Il a annulé la décision sur réclamation du 4 août 2020, les bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2005 et les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD 2006 et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD 2007 et 2008 dans le sens des considérants.

L'AFC-GE s'était engagée à rectifier les taxations en faveur de M. A_____, en ce sens qu'elle admettait les charges et les produits de son activité indépendante et acceptait de corriger les erreurs de calcul reprises de la DAPE, étant précisé que la réduction des rappels d'impôt découlant de ces rectifications impliquerait nécessairement une réduction correspondante du montant des amendes. Il lui en était donné acte. Ainsi, les griefs en lien avec ces éléments n'avaient plus d'objet, de sorte que le TAPI n'entrerait pas en matière.

L'objet du litige portait uniquement sur les bordereaux de rappel d'impôt IFD et ICC pour les périodes fiscales 2005 à 2008 et ceux d'amende pour soustraction fiscale IFD et ICC pour les périodes fiscales 2006 à 2008, étant rappelé que l'AFC-GE avait annulé les bordereaux d'amende relatifs à la soustraction des IFD et ICC pour la période fiscale 2005 en raison de la prescription de la poursuite pénale.

L'avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt avait été notifié le 14 avril 2015 pour l'IFD et les ICC 2005 à 2008. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc avait ainsi été respecté. De même, le délai de quinze ans n'étant pas écoulé, le droit de procéder aux rappels d'impôts n'était pas périmé pour les périodes fiscales 2007 et 2008. Il l'était pour les périodes 2005 et 2006. La prescription absolue de quinze ans avait commencé à courir après la fin de ces périodes de taxation, soit les 1er janvier 2006 (2005) et 1er janvier 2007 (2006), pour être atteinte le 31 décembre 2020, respectivement le 31 décembre 2021. Partant, les rappels d'impôt relatifs aux périodes fiscales 2005 et 2006 étaient prescrits aussi bien pour l'IFD que l'ICC. Les bordereaux de rappel d'impôt pour ces années devaient donc être annulés.

La poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée pour les périodes fiscales 2007 et 2008 n'était pas prescrite, dès lors que l'AFC-GE avait notifié le bordereau d'amende 2007 le 14 décembre 2017 et le bordereau d'amende 2008 le 13 décembre 2018, soit avant le délai de dix ans après la fin des périodes fiscales en cause. Il n'en allait pas de même pour les bordereaux d'amende 2005 et 2006, le délai de quinze ans étant arrivé à échéance le 31 décembre 2020 pour la période 2005 et le 31 décembre 2021 pour la période 2006, si bien que la poursuite pénale pour ces années était prescrite. Les bordereaux d'amende y relatifs devaient être annulés.

Ce délai ne s'était pas écoulé depuis les périodes 2007 et 2008, de sorte que la prescription de la poursuite pénale n'était pas atteinte pour ces deux années.

Le TAPI a rejeté les requêtes de disjonction, de suspension et d'audition de témoins et écarté les griefs de nature formelle.

L'intéressé n'avait pas établi l'existence d'une entreprise à DE_____, faute d'avoir présenté une comptabilité séparée, complète et exacte permettant de connaître de manière précise les éléments ne devant être pris en compte que pour le taux d'impôt. En outre, les indications données par l'intéressé au début de la procédure de rappel et soustraction d'impôts ne mentionnaient nullement un tel établissement.

M. A_____ avait fait le choix d'effectuer des transactions non justifiées par pièce, alors qu'en homme d'affaires averti il ne pouvait ignorer qu'il s'exposait au risque de ne pouvoir les justifier avec un degré de preuve suffisant, notamment dans le cadre d'un contentieux fiscal éventuel. Il ne pouvait non plus légitimement s'attendre à pouvoir se contenter de proposer, à titre de preuve, des témoignages des personnes qui avaient participé avec lui à la mise en place d'un système visant précisément à échapper à toute traçabilité des transactions en question. Or, il lui

appartenait de démontrer clairement à quel titre ses sociétés avaient obtenu des fonds de la part de G_____ et F_____ ainsi que leurs contreprestations envers ces deux dernières, ce qu'il n'avait pas fait. Il n'avait produit aucun contrat de prêt – prévoyant notamment l'échéance, les modalités de remboursement, les intérêts, les garanties etc. – que ces deux sociétés auraient conclus avec les sociétés bénéficiaires. La comptabilisation effectuée après coup était manifestement insuffisante. Il ne démontrait pas non plus l'existence de contreprestations ni le paiement d'intérêts ni le remboursement de ces prétendus prêts. La seule comptabilisation de ces éléments n'était pas suffisante pour démontrer la réalité des prêts. Les versements cités à titre de preuve par le contribuable avaient été libellés comme « purchase » et « provisions pour paiement facture », et non pas comme prêts. Compte tenu de tous ces éléments, les prestations obtenues par les sociétés bénéficiaires, sans contreprestations équivalente, devaient être attribuées au contribuable, en vertu de la théorie du triangle.

Celui-ci n'établissait pas non plus que les montants débités des comptes bancaires de F_____, G_____, H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____, AM_____, AL_____, N_____ et AP_____, pour un total de CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008, constituent des prêts que ces sociétés lui avaient consentis. Il ne précisait ni le motif ni le montant de chaque prêt accordé, se bornant à alléguer que l'entier de ces transactions avait bien été enregistré dans la comptabilité de F_____ comme « prêts garantis ». Or, là non plus, il ne fournissait aucun contrat de prêt, ne précisait pas la date ni l'année de conclusion des prétendus prêts. Il n'en avait pas non plus fait état dans ses déclarations fiscales. Alors qu'il avait indiqué dans ses déclarations fiscales 2007 et 2008 détenir des participations notamment dans les sociétés C_____, D_____, E_____ et N_____, il ne pouvait pas ignorer avoir des dettes envers elles, si tel avait été effectivement le cas. S'il est vrai que l'absence de convention écrite ou de lien entre le but social de la société et le prêt n'étaient pas des éléments centraux pour qualifier un prêt de prêt simulé, il n'en demeurait pas moins qu'il s'agissait d'indices en faveur de l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable. On ne comprenait du reste pas pour quel motif ces opérations avaient été libellées « Provision pour paiement facture » s'il s'agissait de prêts, étant relevé qu'en soutenant simultanément qu'il s'agirait de « paiements d'honoraires », le contribuable se contredisait. Si, comme il l'alléguait, les trois opérations de débit (EUR xxx en 2007, EUR xxx en 2008 et USD xxx en 2008), libellées « virement », avaient été effectuées en faveur de G_____ et non pas en sa faveur à lui, il ne démontrait pas à quel titre cette société avait perçu ces sommes de la part de ses sociétés sœurs, si bien qu'elles devaient de toute façon lui être attribuées, en vertu de la théorie du triangle.

Quoi qu'il en soit, les montants en cause n'auraient jamais été prêtés à un tiers dans les mêmes circonstances. Il était inconcevable que les sociétés du contribuable prêtent à un tiers de tels montants sans contrat écrit de prêt et, à l'origine, sans garantie. Dans sa déclaration fiscale 2008, M. A_____ avait déclaré disposer d'une fortune nette de CHF xxx, de sorte qu'il ne pouvait raisonnablement prétendre

qu'un tiers lui aurait prêté les sommes en question (CHF xxx), ni que celles-ci auraient prêté de telles sommes à d'autres particuliers qui n'auraient pas été leurs actionnaires, étant rappelé que la situation financière du débiteur était un élément important pour déterminer si un prêt devait être qualifié de prestation appréciable en argent, voire de prêt simulé. L'intéressé s'était contenté de produire, seulement au stade de la duplique, un extrait du compte bancaire de G_____ auprès de la banque AZ_____, daté du 31 octobre 2013, faisant état d'un « remboursement loan » de CHF xxx, ce qui était manifestement insuffisant, dès lors qu'en l'absence de tout contrat écrit de prêt, il n'était pas possible d'établir à quel prêt en particulier ce prétendu remboursement correspondait. Enfin, en raison de l'importance des montants en question et de l'absence de contrats de prêt, les organes desdites sociétés devaient se rendre compte de l'octroi d'un avantage en faveur de l'ayant droit économique. Ces opérations n'étaient ainsi pas suffisamment documentées pour établir leur nature exacte et les circonstances dans lesquelles elles avaient eu lieu. Dès lors que le contribuable avait reçu ces montants en son nom, l'AFC-GE pouvait sans arbitraire admettre qu'il en était le bénéficiaire et qu'ils l'avaient enrichi personnellement. Les reprises effectuées sur ces montants devaient être confirmées.

M. A_____ soutenait que les retraits effectués sur les comptes bancaires de différentes sociétés en faveur de et/ou par sa tante et son père (totalisant CHF xxx en 2007 et CHF xxx), l'avaient été pour « le compte de tiers », sans en produire une justification probante. Il alléguait que ces deux personnes avaient bénéficié des virements en contrepartie des divers services qu'elles effectuaient pour ces sociétés. Or, il ne produisait aucun contrat de travail ou de mandat que ces sociétés auraient conclu avec ces personnes, indiquant notamment leur mission et la rémunération convenue. Dans ces conditions, les prétendus salaires (CHF xxx en 2007 et de CHF xxx en 2008) qui auraient été versés à ces personnes ne pouvaient pas être déduits des reprises en question. Il était surprenant que des rémunérations d'une telle importance soient versées uniquement pour le « transport d'espèces », alors qu'il s'agissait de proches de M. A_____ et qu'il n'y avait donc pas lieu de prévenir un éventuel détournement de fonds. Dans ces conditions, en application de la théorie du triangle, ces sommes devaient être imposées auprès de celui-ci.

Il se prévalait également de l'existence de « prêts garantis » entre F_____ et BM_____, BO_____, H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____ et AM_____ pour expliquer les opérations de débit, libellées également « Provision pour paiement facture », effectuées en faveur de ces sociétés. Or, il ne produisait aucun document probant propre à établir l'existence effective de prêts intragroupe et à appréhender clairement les circonstances des opérations et des transactions d'argent concernées. Rien ne permettait de conclure que les fonds versés n'avaient pas, en définitive, bénéficié au contribuable, la justification précise de ces paiements demeurant inconnue, si bien que ces derniers lui étaient attribués au titre de revenu, également en vertu de la théorie du triangle.

Les reprises sur le revenu au titre de prestations appréciables en argent, que l'AFC-GE avait finalement fixées à CHF xxx (2007) et CHF xxx (2008), étaient confirmées, étant relevé que – comme il l'avait affirmé lors de son audition personnelle – l'intéressé ne remettait pas en cause ces montants en tant que tels, mais seulement leur « qualification » par l'AFC-GE.

Enfin, les amendes fixées pour la soustraction d'impôts respectaient le cadre légal.

60. Par acte expédié le 10 octobre 2022 à la chambre administrative de la Cour de justice, M. A_____ a recouru contre ce jugement, concluant, principalement, à ce que soient annulés les bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2007 et 2008, les prononcés d'amendes y relatifs et les décisions sur réclamation, subsidiairement, à ce que soient réformés les bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD 2007 et 2008, le prononcé des amendes y relatifs et les décisions sur réclamation « dans le sens des développements juridiques présentés » par lui. Préalablement, il a demandé que soient retranchées de la procédure « les pièces issues de la « data room avocats » et celles provenant de la procédure pénale BX_____ » et qu'il soit procédé à l'audition des témoins dont il produirait la liste.

a. Son activité indépendante comprenait deux volets : la prestation de services de due diligence et l'activité de commerçant, de courtier, d'intermédiaire et de conseiller en art. Son activité portait essentiellement sur les tableaux de Grands Maîtres européens du XVI^{e} au XX^{e} siècle. Ce marché était centralisé à DE_____ où il avait, pour des raisons de confidentialité, lieu dans des hôtels particuliers ou appartements. Les phases les plus importantes pour le marchand d'art d'œuvres d'exception étaient l'identification et l'acquisition de l'œuvre. C'est ainsi qu'il avait acquis un appartement faisant office de bureau-galerie dans un quartier prestigieux de DE_____, dédié au commerce de l'art et à proximité des maisons de ventes aux enchères. Il détaillait la configuration et l'équipement de l'appartement, aménagé de manière telle que la confidentialité des clients, mais aussi la présentation des œuvres (cimaises, spots particuliers, climatisation etc.) et la sécurité de celles-ci furent optimales. Il y recevait tous ses partenaires en affaire. Il produisait l'avis d'imposition de la taxe d'habitation, les factures de gaz et d'électricité, de téléphone portable en lien avec l'appartement pour les années 2006, 2007 et/ou 2008.

Les relevés 2006, 2007 et 2008 de son compte auprès de BW_____ attestaient de ses dépenses pour son activité indépendante déployée en DJ_____. Il disposait en sus d'un showroom à DA_____ et collaborait avec de nombreuses personnalités du monde de l'art, dont il citait les noms. M. BZ_____, employé à plein temps par ses soins, était son gestionnaire du bureau-galerie. La charge du salaire était reportée sous « charges bureau DE_____ ». Mme CA_____, également employée à plein temps au bureau-galerie, était la directrice de celui-ci et son assistante personnelle. Par mesure de simplification, son salaire et les cotisations y relatives étaient payés par une société qu'il contrôlait. Elle officiait dans le bureau-galerie ou son propre bureau, situé à 50 mètres de celui-ci. Il listait les activités de son employée et produisait 500 courriels datant de 2008 attestant de la nature de

ladite activité. Il avait un coursier/chauffeur, exerçant à titre indépendant, qui l'aidait dans son activité à DE_____, dont les frais avaient été reportés sous compte 4050« charges bureau DE_____ ». Mme CB___ tenaient la comptabilité. M. CC_____ avait conçu le bureau-galerie. Il avait, en outre, eu recours à « un aréopage de spécialistes » dans le domaine de l'art, dont il détaillait le nom et les activités (spécialistes de la logistique, des questions douanières, documentalistes, historiens de l'art, experts en design, experts en art, commissaire-priseur, photographe, restaurateur, galeristes).

Il est revenu sur le déroulement de la procédure fiscale, en particulier l'allégation de la DAPE, reprise par l'AFC-GE, selon laquelle les autorités fiscales auraient fondé les soupçons de soustraction fiscale sur des articles de presse, selon lesquels il aurait surfacturé des œuvres d'art à M. V_____ en dix ans pour une valeur totale de CHF xxx. Le recourant a également détaillé le déroulement de la procédure contentieuse, notamment devant le TAPI, relevant qu'il avait, par courrier du 1er septembre 2022, remis à cette juridiction le rapport d'audit LBA pour les années 2007 et 2008 et sollicité un délai pour fournir des éléments complémentaires en lien avec son audition du mois de juin 2022.

b. Le TAPI aurait dû, compte tenu du fait que l'AFC-GE avait partiellement acquiescé aux conclusions du recourant, renvoyer le dossier à celle-ci pour nouvelle taxation. Il ne pouvait pas se contenter de donner acte à l'AFC-GE de son intention de rectifier les avis de taxation et ne pas entrer en matière sur ce point.

c. Le TAPI ne pouvait se servir des pièces issues du « data room avocats » ni de celles issues de la procédure pénale BX_____, pour les motifs déjà plaidés. Les documents concernés étaient des procès-verbaux d'audition, des notes, des courriers, des pièces bancaires, de factures ou des tableaux analytiques entreposés dans des locaux mis à disposition des avocats par le recourant. Il s'agissait de documents qu'il avait remis à des avocats ou de documents que ceux-ci lui avaient remis. Étant couverts par le secret professionnel de l'avocat, ils devaient être retranchés du dossier.

La procédure en rappel d'impôts avait été ouverte à la suite d'articles de presse, de la demande d'entraide des autorités BX_____ et en raison des divergences entre les déclarations du recourant et les éléments à disposition du fisc à la suite de son arrestation à BX_____. Ces faits avaient conduit à l'administration de preuves, notamment l'accès de l'AFC-GE et de la DAPE à la procédure pénale BX_____. Il ignorait toujours si des informations ou pièces avaient été transmises lors d'une possible rencontre entre le chef de la DAPE, un enquêteur et une prostituée au service de M. V_____. Son arrestation à BX_____ avait été le fruit de la volonté de ce dernier de le détruire. Il était établi que l'arrestation, fondée sur la collusion des autorités avec le précité, était illicite et contraire à la CEDH. La procédure BX_____ avait détruit sa réputation, ses affaires commerciales, sa vie. Cette procédure constituait un traitement dégradant et humiliant. Ainsi, les preuves issues « directement ou indirectement » de celle-ci ne pouvaient être utilisées. Les pièces

obtenues illicitement à BX_____ ne pouvaient être « blanchies » par une procédure suisse subséquente. De même, les pièces obtenues en exécution de la demande d'entraide BX_____ illicite étaient inexploitables.

d. Il a repris son argumentation relative à l'exemption fiscale des revenus et de la fortune relatifs à l'activité d'indépendant exercée dans son bureau-galerie et le showroom à DA_____. Cette exemption n'était pas conditionnée à une taxation en DJ_____. L'existence d'un for d'imposition à l'étranger n'exigeait pas non plus, comme l'avait retenu le TAPI, la tenue d'une comptabilité qui ne serait pas globale. Il avait prouvé l'existence d'une entreprise à DE_____. Le TAPI n'avait, à tort, pas considéré les preuves documentaires qu'il avait fournies à cet égard et avait, à tort également, rejeté les auditions de témoins sollicitées. Si les pièces produites ne suffisaient pas à démontrer ses allégations, il y aurait lieu d'entendre les témoins. Il se réservait aussi de produire d'autres pièces établissant son entreprise à DE_____.

e. S'il n'était pas suivi sur ce point, il conviendrait de rectifier les erreurs de calcul commises par l'AFC-GE et reprises par le TAPI. Il retraçait dans quatre classeurs une analyse détaillée, pour les années 2007 et 2008, des distributions retenues par la DAPE, les opérations visées par celles-ci, la présentation qu'en avait faite l'AFC-GE, les chiffres corrects que celle-ci aurait dû retenir, ces chiffres présentés en suivant la structure retenue par la DAPE dans son rapport, deux récapitulatifs, l'un recensant l'ensemble des erreurs de qualification et l'autre les erreurs de calcul, un tableau corrigé des erreurs de la DAPE avec les commentaires pour chaque opération, enfin le détail des opérations par catégorie et les pièces utiles y relatives. Au vu du nombre d'erreurs décelées, le dossier devait être renvoyé au TAPI afin qu'il les corrige.

f. La théorie du prêt fictif avait été retenue à tort : des intérêts avaient été payés sur les prêts et ces derniers remboursés. La théorie de la transparence et du triangle n'était pas applicable. Le TAPI avait omis d'examiner si les conditions permettant de retenir une évasion fiscale étaient réunies. Le recours à des structures était usuel dans le marché de l'art, pour des raisons de confidentialité commerciale, ce que la DAPE avait d'ailleurs reconnu.

g. Son domicile étant trop petit, il avait stocké sa collection de meubles du XX^{e} siècle aux Ports Francs et organisait au cours de l'année un tournus de ceux-ci, au gré de ses envies et des invités qu'il recevait. Le TAPI ne pouvait, sans entendre les témoins, considérer qu'il n'avait pas établi ce point.

h. Si le principe des amendes prononcées était confirmé, elles devaient être ramenées à 1/3, compte tenu de l'absence de circonstances aggravantes, de sa bonne collaboration, de l'ancienneté des faits, des souffrances subies et du dénuement matériel dans lequel il se trouvait.

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

Le fait que le droit de taxer l'année 2007 soit éventuellement prescrit n'influait pas sur le droit applicable à l'action pénale 2007. Le TAPI avait correctement renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux dans le sens des considérants. La demande de ne pas exploiter certaines pièces était générale. La perquisition effectuée dans le Family Office AI_____ avait été admise par la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral puis confirmée par le Tribunal fédéral. De toute manière, une preuve obtenue de manière illégale pouvait être utilisée dans la procédure de taxation si elle avait pu être obtenue légalement, ce qui était le cas en l'espèce.

La remise au compte-goutte de pièces relatives à l'entreprise à DE_____ démontrait l'absence de « preuves réelles » sur ce point. Elle réfutait les nombreuses allégations et pièces du recourant censées démontrer l'existence d'une entreprise en DJ_____.

Les erreurs de calcul dans les reprises pointées dans le document « section 4 » avaient déjà été admises devant le TAPI, ce qui avait d'ailleurs conduit au renvoi. L'argument selon lequel le recourant opérait un tournus avec ses meubles entreposés aux Ports Francs était nouveau. Il aurait eu tout le loisir de le faire valoir plus tôt et d'apporter les éléments de preuve (contrats de transport spécifique, factures de déménagement, clause de responsabilité), ce qu'il n'avait pas fait. Enfin, les amendes étaient fondées sur le fait qu'il avait fautivement omis de déclarer des revenus et de la fortune et non pour évasion fiscale.

62. Dans sa réplique, le recourant a contesté le raisonnement de l'AFC-GE concernant la prescription. Bien que postérieur à la période fiscale 2007, l'ATF 134 IV 328 en ce qu'il rappelait le principe de la non-rétroactivité, était applicable. Tant le droit de procéder au rappel d'impôt 2007 que l'action pénale concernant l'exercice 2007 étaient prescrits.

Ni les décisions de rappel d'impôts ni le jugement ne motivait la quotité des reprises, de sorte que son droit d'être entendu avait été violé. La décision sur réclamation se référait à un tableau composé de quatorze lignes (une par source de revenus) et quatre colonnes (une par période fiscale). Le revenu de CHF xxx provenant de F_____ n'était pas détaillé.

Les montants de CHF xxx et CHFxxx, repris par la DAPE dans les honoraires et commissions perçues en 2007 de J_____, K_____, L_____ et N_____ et en 2008 de J_____ et N_____, avaient été imposés une seconde fois, une première fois au titre d'activité indépendante et une seconde fois comme revenu de fortune immobilière.

Les prêts accordés par F_____ à lui-même avaient été comptabilisés dans son activité indépendante ainsi que dans la comptabilité de la société et été remboursés. Il contestait être le bénéficiaire économique des sociétés listées par la DAPE. Les retraits en espèce d'O_____ avaient été réalisés en faveur de tiers. G_____ existait et était indépendante de F_____. Les théories du prêt fictif, du triangle et de la transparence avaient été retenues à mauvais escient.

Le cas échéant, il y avait lieu d'imputer à T_____ les distributions dissimulées de bénéfice effectuées par F_____ et non au recourant, dès lors que T_____ était détentrice de toutes les parts de F_____. Enfin, il opérait un « tournus » à son domicile des différents meubles stockés aux ports francs, de sorte qu'il s'agissait de meubles meublants.

63. Compte tenu des éléments nouveaux produits avec la réplique, la chambre administrative a invité l'AFC-GE à se déterminer sur ceux-ci.

64. Le recourant s'est alors réservé le droit de pouvoir répondre à la duplique.

65. Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que le recourant aurait pu tout au long de la procédure qui avait duré huit ans produire les pièces, notamment les 59 pièces nouvellement produites avec sa réplique. Par gain de paix et afin d'éviter de prolonger la procédure, elle acceptait de défalquer les montants prétendument taxés à double de CHF xxx pour 2007 et CHF xxx pour 2008. Elle s'engageait à rectifier les taxations sur ce point.

66. La duplique a été transmise au recourant, par pli du 14 mars 2023, et les parties informées que la cause était gardée à juger.

67. Selon l'entretien téléphonique entre le conseil du recourant et le greffe de la chambre administrative du 20 mars 2023, ce pli s'est croisé avec celui du recourant se réservant la possibilité de se déterminer sur la duplique de l'AFC-GE. L'avocat a indiqué qu'il était probable que son client renonce à une détermination spontanée.

68. Par pli du 13 avril 2023, le recourant a adressé à la chambre administrative une écriture spontanée, accompagnée de cinq pièces nouvelles.

69. Pour le surplus, il sera revenu, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » sur le contenu des pièces et écritures.

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. Il convient, en premier lieu, de déterminer si l'écriture spontanée du 13 avril et ses annexes sont recevables.

   a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comporte celui de s'exprimer avant qu'une décision soit rendue (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3). Une partie à un procès doit pouvoir prendre connaissance de toute observation ou pièce soumise au tribunal et se déterminer à son propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, et qu'elle soit ou non concrètement de nature à influer sur le jugement à rendre. En ce sens, il existe un

véritable droit à la réplique qui vaut pour toutes les procédures judiciaires (ATF 133 I 98 consid. 2.1 ; 133 I 100 consid. 4.3 - 4.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_225/2019 du 27 juin 2019 consid. 2.1).

Le droit de répliquer n'impose pas à l'autorité judiciaire l'obligation de fixer un délai à la partie pour déposer d'éventuelles observations. Elle doit seulement lui laisser un laps de temps suffisant, entre la remise des documents et le prononcé de sa décision, pour qu'elle ait la possibilité de déposer des observations si elle l'estime nécessaire (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1. ; 138 I 484 consid. 2.4 et les références citées). Lorsqu'une partie se voit communiquer par le juge une écriture ou des pièces nouvelles, il lui appartient, si elle souhaite s'exprimer à leur sujet, de faire spontanément usage de son droit de réplique ; si elle s'en abstient, elle est censée y avoir renoncé après l'écoulement d'un délai raisonnable (ATF 133 I 98 consid. 2.2 ; 132 I 42 consid. 3.3.3 - 3.3.4).

b. En l'espèce, la duplique de l'AFC-GE a été transmise au recourant par courrier du 14 mars 2023, qui informait les parties que la cause était gardée à juger. La détermination spontanée expédiée le 13 avril 2023 à la chambre administrative intervient près d'un mois après cette communication, de sorte que, n'intervenant pas dans un délai pouvant encore être qualifié de raisonnable au sens de la jurisprudence, celle-ci sera écartée du dossier. Cette solution s'impose d'autant plus que lors de l'entretien téléphonique que le greffe a eu le 20 mars 2023, le conseil du recourant avait indiqué qu'il était probable que son client renonce à répliquer spontanément, d'une part. D'autre part, la duplique de l'AFC-GE n'apportait aucun élément nouveau, si ce n'est qu'elle acceptait de défalquer les montants prétendument taxés à double, acquiesçant dans cette mesure aux conclusions du recourant.

L'écriture du 13 avril 2023 ainsi que ses pièces seront donc écartées du dossier.

Par ailleurs, quand bien même cette écriture et ses annexes devraient être déclarées recevables, elles ne seraient pas de nature à modifier l'issue du litige. Ces pièces, notamment les déclarations recueillies par le recourant de Mme CA_____ et MM. CC_____, CD_____, CE_____, CF_____ et CF_____ comportent de très nombreuses allégations nouvelles, qui interviennent à un stade tardif. En outre, elles sont souvent contradictoires avec les allégations mêmes du recourant, notamment celles données en début de la procédure en 2016 ou 2017. Enfin, comme cela sera exposé ci-après (consid. 10), elles n'apportent pas d'éléments permettant de modifier l'appréciation des preuves apportées en lien avec l'activité indépendante en DJ_____ alléguée par le recourant.

3. Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI concernant les bordereaux de rappels d'impôts ICC et IFD et les amendes pour l'ICC et l'IFD 2007 et 2008.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal

fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATF 140 I 68).

b. S'agissant de l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi. Il s'ensuit que la présente cause est régie, pour l'ICC, par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) ainsi que par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), dans sa teneur en vigueur durant les exercices litigieux.

La taxation de l'IFD et la poursuite des infractions pénales fiscales y relatives sont soumises aux dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et de sa législation d'application.

4. Se pose la question de la prescription et de la péremption.

a. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et l'ICC.

b. En l'occurrence, un avis d'ouverture de la procédure de rappel et soustraction d'impôt a été notifié au recourant le 14 avril 2015 pour l'IFD et l'ICC 2005 à 2008. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté. Le délai de péremption du droit de procéder au rappel d'impôt pour l'année 2005 est échu, ce que le TAPI a constaté à juste titre (art. 152 al. 3 LIFD, 61 al. 3 LPFisc et 53 al. 3 LHID). Pour le rappel d'impôt 2006, la péremption est survenue à la fin de la période fiscale 2021, de sorte que le droit de procéder au rappel d'impôt pour cette période est périmé au jour de la notification du présent arrêt. Il l'est également en ce qui concerne le rappel d'impôt 2007, dont la péremption est intervenue à la fin de l'année fiscale 2022. Le rappel d'impôt ne peut plus porter que sur l'année fiscale 2008.

5. a. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b aLIFD cum

art. 333 al. 6 let. b du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, en relation avec l'ATF 134 IV 328 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4 relatif aux années 2006 à 2008). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, 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 (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD actuellement en vigueur, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, 2 let. a et 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017 (art. 72s LHID). Tel est le cas à Genève. En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2; 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3, non publié in ATF 144 IV 136). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2).

b. En l'occurrence, l'autorité intimée a notifié le bordereau d'amende 2007 le 14 décembre 2017, soit avant la fin du délai de dix ans après l'année fiscale en cause. Cela étant, selon l'ancien droit, l'action pénale était frappée d'une prescription absolue après 15 ans. Dès lors que le nouveau droit prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription, il est moins favorable au recourant. L'AFC-GE avait, d'ailleurs, dans sa détermination du 22 juillet 2022 au TAPI, examiné le cours de la prescription de la même manière. Partant, il convient de retenir qu'au regard du principe de la lex mitior, l'action pénale relative à l'année fiscale 2007 est prescrite. Il y aura lieu d'annuler les bordereaux d'amendes relatifs à l'année fiscale 2007.

En application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée au recourant au cours de la période fiscale 2008 n'est pas prescrite, dès lors que l'AFC-GE a rendu une décision y relative le 13 décembre 2018, soit moins de dix ans avant la fin de la période fiscale en cause. Il en va de même en application de l'ancien droit, le délai de quinze ans ne s'étant pas écoulé depuis la fin de la période fiscale 2008.

6. Le recourant se plaint d'une violation des art. 67 al. 1 et 69 al. 1 LPA. Le renvoi à l'autorité intimée aurait dû comprendre l'instruction à celle-ci d'émettre de nouveaux bordereaux d'impôts. En l'absence d'une telle instruction, le TAPI ne pouvait considérer que le litige était devenu sans objet sur les points admis par l'AFC-GE.

   a. La juridiction administrative est liée par les conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA). Aux termes de l'art. 67 al. 1 LPA, dès le dépôt du recours, le pouvoir de traiter l'affaire qui en est l'objet passe à l'autorité de recours. En vertu de l'effet dévolutif du recours ainsi prévu par la loi, la juridiction saisie est habilitée à substituer une autre motivation juridique à celle retenue par l'autorité intimée (ATF 136 II 101 consid. 1.2).

   b. En l'espèce, l'AFC-GE a, dans sa réponse au recours formé devant le TAPI, exposé que, par économie de procédure, elle acceptait les charges liées aux comptes n° 4030, 4040, 4050et 3060 et à l'augmentation de la provision/abattement sur stock (30 %) et d'annuler les reprises en lien avec des achats passés dans le compte n° 4000 et les produits non comptabilisés. Ce faisant, l'AFC-GE a acquiescé, dans la mesure précitée, aux conclusions du recourant. Il n'y avait donc plus lieu de se pencher sur le bien-fondé des critiques élevées par celui-ci à cet égard.

   Le TAPI a ainsi, à juste titre, constaté que le litige était devenu, sur ces points, sans objet. Il a expressément retenu que dès lors que le fisc s'était engagé à rectifier les taxations querellées en faveur du recourant sur ces points, la réduction des rappels d'impôts allait impliquer une réduction correspondante des amendes. Le dispositif du jugement annule la décision sur réclamation et les bordereaux de rappels d'impôts et d'amende 2007 et 2008 et renvoie le dossier à l'autorité pour établir de nouveaux bordereaux de rappels d'impôts et d'amende 2007 et 2008, « dans le sens des considérants ». Cette formulation donne clairement l'instruction à l'AFC-GE de tenir compte, dans les nouveaux bordereaux tant de rappels d'impôts que d'amende, des éléments auxquels elle a acquiescé.

   Le grief de violation des art. 67 al. 1 et 69 al. 1 LPA est donc infondé.

7. L'AFC-GE ayant, dans sa duplique devant la chambre de céans, accepté de défalquer des montants que le recourant estime avoir été comptabilisés à double, à savoir CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008, il lui en sera donné acte. Ainsi, dans le cadre de la détermination du montant du rappel et de l'amende 2008, l'autorité intimée devra défalquer les montants précités relatifs à l'année 2008.

8. Dans un grief de nature formelle soulevé avec la réplique, le recourant reproche tant à l'AGFC-GE qu'au TAPI un défaut de motivation : le détail des montants repris n'était pas exposé, ce qui ne lui permettait pas d'en vérifier le fondement.

   a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid 3.2.1). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous

les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid 3.2.1). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée ; la motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision. En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et les références citées).

b. En l'occurrence, la décision sur réclamation du 4 août 2020 comporte en ses pages 6, 7, 8, 13, 15, 17 et 19 respectivement les reprises de charges sur le bénéfice d'exploitation, les provisions/abattements de stock, les réserves latentes imposées, les bénéfices et distributions de bénéfices dissimulés. Ces éléments se fondent sur le rapport de la DAPE auquel ils font expressément référence. Celui-ci détaille dans le menu les opérations litigieuses ayant donné lieu à la reprise fiscale. Le rapport retrace les virements et retraits bancaires au bénéfice du recourant et expose les motifs pour lesquels ceux-ci doivent être considérés comme des distributions de bénéfices dissimulés. La DAPE a établi un tableau récapitulatif de l'ensemble des opérations à imputer au recourant, figurant sous pièce 42.150 produite par l'AFC-GE. La pièce 46 comporte les indications manuscrites permettant de remonter précisément aux différentes pièces du dossier se rapportant à chaque montant repris fiscalement.

Compte tenu de ces indications et du volume des opérations, ni l'AFC-GE ni ensuite le TAPI ne peuvent se voir reprocher un manque de motivation en tant qu'ils ont décrit les différents modes opératoires utilisés par le recourant, les ont analysés et ont exposé en quoi leur reprise fiscale se justifiait, sans reprendre dans le détail chaque transaction. Ces dernières étaient, en effet, suffisamment détaillées dans les tableaux récapitulatifs permettant, grâce au renvoi aux pièces pertinentes, de comprendre comment chaque montant individuel avait été établi.

Pour le surplus, il apparaît que le recourant a parfaitement compris le détail des montants repris, dès lors qu'il en a critiqué le calcul de manière circonstanciée tant devant le TAPI que devant la chambre de céans.

Le grief sera ainsi écarté.

9. Dans un autre grief de nature formelle, le recourant fait valoir que les pièces issues du « data room avocats » et de la procédure d'entraide BX_____ ne sont pas exploitables.

a. Comme l'a rappelé le TAPI, les autorités fiscales fédérales, cantonales et communales sont habilitées à communiquer entre elles toutes les informations utiles à l'accomplissement de leur tâche et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers (art. 13 al. 1 LPFisc ; art. 111 al. 1 LIFD). Elles peuvent aussi

spontanément se signaler les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète (art. 112 al. 1 LIFD).

Les autorités de taxation peuvent, dans le cadre de l'instruction, ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives (art. 123 et 130 al. 1 LIFD ; 26 al. 2 LPFisc). Elles établissent la taxation sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable et des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc).

b. Selon l'art. 101 al. 2 du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP - RS 312.0), d'autres autorités peuvent consulter le dossier (pénal) lorsqu'elles en ont besoin pour traiter une procédure civile, pénale ou administrative pendante et si aucun intérêt public ou privé prépondérant ne s'y oppose. Il s'agit notamment de déterminer si l'intérêt public à ce que le procès se déroule avec célérité et dans la sérénité l'emporte sur les autres intérêts. Tel est en principe le cas d'une autorité fiscale qui dispose d'éléments concrets susceptibles de fonder le soupçon d'une situation contraire au droit (ATF 124 II 58 consid. 3 et 4).

L'autorité fiscale a le droit de consulter les documents bancaires qui ont été légalement exigés ou saisis dans le cadre d'une procédure pénale (ATF 124 II 58 consid. 3). L'art. 47 de la loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934 (Loi sur les banques - LB - RS 952.0LB), qui protège pénalement le secret bancaire, réserve expressément, à son al. 4, les dispositions fédérales et cantonales sur l'obligation de témoigner et de fournir des renseignements. C'est pourquoi le secret bancaire ne s'applique pas aux procédures pénales, sauf si le droit procédural applicable prévoit le contraire. Les autorités fiscales peuvent donc consulter les documents bancaires qui ont été obtenus dans le cadre d'une procédure pénale (ATF 134 II 318 consid. 6.1 = RDAF 2009 II 130 ; ATF 124 II 58 consid. 3e).

Elles peuvent utiliser les informations recueillies au cours de la consultation d'un dossier pénal également contre des tiers qui ne sont pas directement impliqués dans la procédure et dont la situation fiscale ne nécessitait initialement aucune investigation (ATF 134 II 318 consid. 6.1 ; 124 II 58 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.28/1997 du 20 novembre 1998, publié in StE 1999 B 92.13 n. 5, consid. 2a). La consultation des documents bancaires est toujours admissible s'ils ont été obtenus légalement dans le cadre de la procédure en question (ATF 124 II 58 consid. 3b ; arrêt du Tribunal du 20 novembre 1998 in RF 1999, p. 347, consid. 2c).

La jurisprudence pose toutefois des limites au droit de consultation de l'autorité fiscale. En particulier, il est exclu que celle-ci puisse demander l'accès à la documentation d'une procédure afin de conduire une recherche indéterminée, sans avoir un motif de supposer que la loi n'ait pas été appliquée correctement. L'obligation de collaboration ne permet pas au fisc de consulter sans distinction et sans objectif concret tous les documents en mains d'une autre autorité (ATF 134 II 318 consid. 6.1 = RDAF 2009 II 130).

c. La question de savoir quels sont les moyens de preuve admis en procédure administrative est régie, devant les autorités cantonales, par le droit cantonal, sous réserve de dispositions de droit fédéral (ATF 139 II 7 consid. 5). En procédure administrative genevoise, l'art. 10A LPA, applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc, dispose que « [t]oute personne peut porter à la connaissance des autorités des faits susceptibles d'entraîner l'ouverture d'une procédure administrative. Toutefois, l'autorité ne donne aucune suite aux dénonciations anonymes ». Sous cet angle, un rapport de police transmis anonymement à une autorité est considéré comme étant obtenu de manière illicite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_260/2020 du 20 octobre 2020 consid. 5.2). Le sort des preuves obtenues illégalement n'est toutefois pas réglé par la LPA.

La jurisprudence reconnaît qu'une interdiction de principe d'utiliser des preuves acquises illicitement peut être déduite du droit à un procès équitable au sens des art. 29 al. 1 Cst. et 6 par. 1 CEDH (ATF 143 II 443 consid. 6.3 ; 139 II 95 consid. 3.1 ; 139 II 7 consid. 6.4.1). L'exclusion de tels moyens n'est toutefois pas absolue, le juge devant opérer une pesée des intérêts en présence, à savoir, d'une part, l'intérêt public à la manifestation de la vérité et, d'autre part, l'intérêt de la personne concernée à ce que le moyen de preuve ne soit pas exploité (ATF 143 II 443 consid. 6.3 ; 139 II 95 consid. 3.1 ; 131 I 272 consid. 4). Dans ce cadre sont notamment déterminantes la gravité de l'acte répréhensible et la question de savoir si le moyen de preuve est en soi admissible et aurait pu être obtenu de façon légale (ATF 137 I 218 consid. 2.3.4 ; 131 I 272 consid. 4.1.2 et les références citées). Le juge peut s'inspirer au besoin des règles posées en matière pénale, à savoir les art. 3 et 139 ss CPP (ATA/240/2017 du 28 février 2017 consid. 6).

L'invalidité de la preuve initiale ne déploie pas d'effets sur les preuves subséquentes, sauf si elle en constitue un élément indispensable. Cette solution tient de manière adéquate compte des intérêts en jeu, soit d'une part du souci de ne pas priver l'interdiction légale de toute portée, sans toutefois rendre impossible la recherche de la vérité (ATF 133 IV 329 consid. 4.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_641/2009 du 18 février 2010 consid. 1.1.2). Les éventuelles violations relatives à l'administration des preuves qu'un État étranger commettrait dans le cadre d'une procédure ouverte sur son territoire n'entraînent pas automatiquement l'inexploitabilité desdites preuves dans le contexte d'une procédure ouverte dans un autre État. Pour que la procédure conduite par les autorités suisses s'en trouve affectée, il faudrait encore que l'on puisse reprocher à celles-ci d'avoir participé ou contribué au prétendu acte illicite ou à tout le moins d'avoir adopté un comportement contraire à la bonne foi (ATF 133 I 234 consid. 2.6 ; 139 IV 137 consid. 5.2.4).

d. En l'espèce, bien qu'il s'en prévale, le recourant n'expose pas quelles pièces, couvertes par le « data room avocats » ou le secret professionnel de ses avocats, auraient été utilisées par les autorités fiscales. Ses affirmations générales ne permettent ainsi pas à la chambre de céans d'examiner son grief, étant relevé qu'il

n'y a pas de pièces au dossier qui susciteraient de sa part des interrogations sur leur admissibilité sous l'angle du respect du secret professionnel des avocats. En outre, l'allégation d'une saisie illicite de données issues du « data room avocats » a définitivement été écartée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 17 février 2021 (1B_434/2020 et 1B_435/2020) relatif aux pièces saisies lors des perquisitions effectuées par la DAPE le 19 avril 2017.

En ce qui concerne les éléments de preuve que le recourant estime avoir été recueillis de manière illicite dans la procédure DJ_____ il y a lieu de considérer ce qui suit : il ressort du dossier que l'AFC-GE et la DAPE ne se sont pas fondées sur des pièces issues de la procédure BX_____ pour fixer les reprises et la responsabilité du recourant pour la soustraction fiscale. Les pièces utilisées pour déterminer les reprises, dont notamment les relevés de comptes bancaires détenus en Suisse, ont été obtenues par les autorités suisses, soit par le Ministère public genevois, la DAPE, en particulier lors de ses perquisitions, et l'AFC-GE, à qui le recourant a lui-même fait parvenir des pièces. Lors de la consultation de la procédure pénale, l'AFC-GE avait précisé qu'elle n'était intéressée que par des pièces en lien avec la situation fiscale du recourant ou propres à la renseigner sur une éventuelle soustraction fiscale.

Rien ne permet de retenir que les procédures menées par les autorités suisses, y compris celle faisant suite à la demande d'entraide de l'autorité BX_____, seraient entachées d'un vice qui justifierait que les pièces issues de celles-ci soient écartées de la procédure.

Par ailleurs, la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral a examiné les éléments permettant de retenir l'existence de soupçons fondés d'infractions fiscales, qu'il a admis. Son arrêt a ensuite été confirmé par le Tribunal fédéral. Il n'y a donc pas lieu de revenir sur ce point, en particulier la question de savoir si lesdits soupçons pouvaient se fonder sur les articles de presse faisant état de l'arrestation du recourant à BX_____ à la suite de la plainte déposée pour escroquerie dans le cadre de la vente d'œuvres d'art par lui ou ses sociétés à un oligarque DH_____. Par ailleurs, à la suite des informations relatées par la presse en lien avec l'ouverture de la procédure BX_____, les avocats du recourant se sont eux-mêmes manifestés auprès de l'AFC-GE en faisant élection de domicile « à toutes fins utiles ». Le recourant était donc conscient que la plainte pénale dirigée contre lui à BX_____ pourrait mettre au jour des informations susceptibles de laisser penser qu'il n'avait pas déclaré tous ses éléments imposables. Comme l'a retenu le TAPI, de telles informations étaient propres à faire naître des soupçons de soustraction d'impôt, lesquels suffisaient à justifier l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt dans son principe.

En outre, l'ensemble des pièces recueillies par la DAPE et l'AFC-GE concerne des éléments que le recourant aurait dû spontanément communiquer aux autorités fiscales. Il ne peut donc se plaindre de l'apport de pièces à la procédure qu'il lui

appartenait de produire dans le cadre de sa taxation ordinaire, qui aurait dû être complète, exacte et conforme à la vérité (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. LPFisc).

Ainsi et sans minimiser l'impact que les démêlés judiciaires du recourant à BX_____, y compris son arrestation, ont eu sur lui et ses proches, le fait que la procédure BX_____ ait été annulée ne permet pas de conduire à l'invalidation des actes d'instruction menés en Suisse. Comme déjà évoqué, les pièces issues de la procédure pénale qui ont été utilisées pour la fixation des rappels et des amendes étaient celles obtenues par le Ministère public genevois en exécution de la demande d'entraide et dans le cadre de la procédure pénale nationale ouverte à la suite de divers signalements LBA par des intermédiaires financiers via la MROS et non celles contenues dans la demande d'entraide. Par ailleurs, aucun élément n'indique que les autorités suisses auraient, dans le cadre de la demande d'entraide, donné des assurances quant à l'utilisation ou l'absence d'utilisation des documents remis par les autorités BX_____ ou ceux recueillis dans la procédure d'entraide. Il ne peut donc être question de « blanchir » des documents transmis par les autorités BX_____. Enfin, aucun élément ne permet de retenir que les autorités helvétiques auraient d'une quelconque manière participé au vice ayant affecté la procédure à BX_____. La question de savoir si les autorités BX_____ auraient agi en violation de l'art. 3 CEDH, comme le laisse entendre le recourant, n'a donc pas à être examinée.

Au vu de ce qui précède, le fait que la procédure BX_____ a été annulée pour vices de procédure n'a pas d'incidence sur l'exploitabilité des preuves récoltées par l'AFC-GE.

10. Le recourant fait valoir l'existence d'une activité indépendante à DE_____, y exploitant une entreprise, ce qui justifierait que celle-ci ne soit pas imposée en Suisse.

a. L'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 1 LIPP-IV, qui a la même teneur que l'art. 17 LIPP). Est notamment imposable le produit de l'activité lucrative indépendante (art. 3 al. 1 LIPP-IV, repris à l'art. 19 al. 1 LIPP ; art. 18 LIFD).

Est une activité lucrative indépendante celle qui est entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain en participant à la vie économique (ATF 125 II 113 consid. 5b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_376/2011 du 27 avril 2012 consid. 5 ; 2C_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2).

b. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 al. 1 LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité, mais ne s'étend pas aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD). Cette exemption est inconditionnelle et existe

indépendamment de l'imposition effective ou non de l'entreprise, de l'établissement ou de l'immeuble à l'étranger (ATA/1017/2015 du 25 septembre 2015 ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4ème éd., 2015, p. 97 n. 310).

L'art. 3 al. 1 à 3 LIFD a son pendant, en droit cantonal, à l'art. 2 al. 1 à 3 LIPP, identique à l'art. 2 al. 1 à 3 aLIPP-I. L'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point aux art. 5 al. 1 1ère phr. LIPP et 5 al. 1 1ère phr. aLIPP-I.

c. Les personnes physiques domiciliées en Suisse sont en principe imposables sur tous leurs revenus de source étrangère, dès l'instant où elles sont domiciliées en Suisse, de sorte que, en l'absence de convention de double imposition, les revenus tirés de l'activité dépendante exercée à l'étranger sont pleinement imposables en Suisse. Il en va de même des revenus de l'activité indépendante effectuée à l'étranger, pour autant que celle-ci ne se déploie pas dans le cadre d'une entreprise ou d'un établissement stable dans cet État (Xavier OBERSON, op. cit., p. 98 n. 313), notions correspondant à celles mentionnées à l'art. 4 LIFD et qui sont également applicables aux établissements à l'étranger (ATF 139 II 78 consid. 2 ; ATA/1605/2017 du 12 décembre 2017 et les références citées).

d. L'art. 4 al. 2 LIFD définit l'établissement stable comme toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise, tant d'un point de vue qualitatif que quantitatif (ATF 134 I 303 consid. 2.2). L'entreprise doit exercer son activité au travers d'installations permanentes, ce qui implique qu'elles soient à sa disposition de façon durable, de manière à pouvoir en disposer économiquement. Pour être qualitativement importante, l'activité doit entrer dans le cercle de celle, principale, de l'entreprise. L'exigence d'une activité quantitativement importante s'analyse, quant à elle, différemment suivant chaque type d'entreprise et signifie que l'installation en cause doit exercer une activité qui n'est pas accessoire ou d'importance secondaire. En outre, l'établissement doit effectuer une partie de l'activité de l'entreprise, ce qui exclut en principe qu'une filiale puisse être considérée comme un établissement stable de sa mère (Xavier OBERSON, op. cit., p. 486 s n. 40). Il est admis que des exigences plus élevées soient posées lorsqu'il s'agit de reconnaître l'existence d'un établissement stable à l'étranger plutôt qu'en Suisse, pays dans lequel les activités exercées à l'étranger seront toutefois imposées en cas de doute en raison de l'assujettissement illimité (ATF 139 II 78 consid. 3.1.2).

La notion d'établissement stable est identique au niveau cantonal – art. 3 al. 3 aLIPP – de sorte qu'il convient de se référer aux développements relatifs à l'IFD (ATA/1605/2017 précité consid. 4).

e. La notion d'entreprise au sens de l'art. 6 al. 1 LIFD est large et comprend toute activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD. Constitue ainsi une entreprise toute activité entrepreneuriale effectuée par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur. En cas de doute sur l'existence d'une entreprise à l'étranger, il convient de soumettre le revenu afférent à l'impôt en Suisse, en raison de l'assujettissement illimité de l'associé dans ce pays de

l'entrepreneur, respectivement de l'associé en Suisse. À l'appui de cette affirmation, le Tribunal fédéral invoque le souci de cohérence avec sa jurisprudence en matière d'établissement stable (RDAF 2017 II 26 p. 30 et 31 et les références citées).

La doctrine relève une différence entre l'établissement stable et la notion d'entreprise, cette dernière est un concept autonome qui vise l'exploitation d'une entreprise, comme agent économique autonome, en la forme commerciale. Contrairement à l'établissement stable, l'exploitation de l'entreprise est conçue dans sa globalité, et non en partie (Xavier OBERSON, op. cit., p. 79 n. 16).

f. Selon l'art. 7 ch.1 de la convention entre la Suisse et la DJ_____ en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale du 9 septembre 1966 (CDI-F - RS 0.672.934.91), les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.

Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en soi, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre (art. 5 ch. 7 CDI-F).

g. Le contribuable a la charge de la preuve de l'effectivité de l'administration de l'entreprise ou de l'établissement stable à l'étranger, faute de quoi l'imposition a lieu en Suisse (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 11.2 ; ATA/856/2016 du 11 octobre 2016). Le devoir de collaboration du contribuable est particulièrement qualifié dans les relations juridiques internationales. Ainsi, si le contribuable entend déduire un quelconque avantage de la relation internationale, le degré d'exigence de preuve et le devoir de renseigner sont plus élevés (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 et 8.3.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 9.4).

En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/1064/2015 du 6 octobre 2015).

h. En l'espèce, il faut convenir avec le recourant que le fait que son activité indépendante n'ait pas fait l'objet d'une taxation en DJ_____ n'est pas déterminant pour la qualification d'entreprise ou d'établissement stable de son activité à DE_____. Il peut également être suivi lorsqu'il soutient que l'exemption d'imposition sur les revenus tirés de son activité indépendante à DE_____ n'est pas conditionnée à l'établissement d'une comptabilité séparée pour celle-ci. En

revanche, l'existence d'une telle comptabilité aurait été de nature à établir la preuve de ses allégations. En l'absence de celle-ci, il y a lieu d'examiner les éléments au dossier relatifs à l'activité exercée à DE_____.

À cet égard, il convient d'attribuer un poids particulier aux premières indications données par le recourant lui-même. Dans son courrier du 1er mars 2016 à l'AFC-GE, il a fait état d'un « bureau » à DE_____, mais n'a pas indiqué qu'il avait exercé son activité indépendante exclusivement dans cette ville, indiquant du reste que ses deux comptes bancaires genevois avaient servi à son « activité professionnelle ». Sa comptabilité des exercices 2005 à 2008, remise en juillet 2016 (2005 et 2006) et octobre 2016 (2007 et 2008), ne fait aucune mention d'un établissement stable ou d'une entreprise à DE_____, ni dans les comptes ni dans les documents annexés. Par ailleurs, pendant les mêmes années fiscales, il a exercé une activité salariée à plein temps à Genève. Interrogé par l'AFC-CH, le 19 décembre 2018, au sujet de l'existence d'un établissement stable à l'étranger et des contrats de bail y relatifs, il n'a à aucun moment invoqué le fait d'y avoir exercé son activité indépendante à raison de 100 %. Dans le courrier qu'il a adressé au Ministère public de la Confédération le 6 juillet 2017, il a indiqué que les époux V_____ et lui s'étaient rencontrés en 2003 aux Ports Francs de Genève, que toutes les ventes avaient été conclues et instrumentées à Genève, que les relations entre les parties avaient pris naissance à Genève et avaient continué de s'y ancrer, que les œuvres d'art concernées avaient toutes, à quelques rares exceptions près, été présentées et livrées aux acheteurs aux ports francs de Genève. Il ne soutient pas qu'il aurait fait valoir, à cette occasion, l'existence d'un établissement stable à DE_____ ni d'y avoir exercé son activité à raison de 90 %, comme il l'a fait valoir par la suite dans la procédure contentieuse.

Ces éléments n'établissent pas que le recourant, à qui incombe le fardeau de la preuve, aurait exercé durant les années fiscales litigieuses une activité indépendante à DE_____, que ce soit sous forme d'établissement stable ou d'entreprise.

Les éléments nouveaux apportés dans la procédure de recours devant la chambre administrative ne sont pas de nature à remettre ce constat en cause. Ainsi, l'acte d'achat du bien immobilier sis CG_____ à DE_____ ne permet pas de déduire une destination commerciale de celui-ci, l'acte se rapportant à un appartement. Celui-ci a d'ailleurs fait l'objet d'une taxe d'habitation, taxe dont il est notoire qu'elle n'est pas perçue sur les immeubles commerciaux. Comme le relève, en outre, l'AFC-GE, la correspondance relative au paiement du revenu locatif et de la taxe foncière a été envoyée à l'adresse genevoise du recourant, ce qui n'aurait pas été le cas s'il avait exercé depuis l'appartement en question une activité commerciale ; cette redevance aurait alors été perçue de l'établissement stable ou de l'entreprise DJ_____. Les factures de gaz et d'électricité et l'existence d'un compte bancaire en DJ_____ ne fournissent pas d'éléments permettant d'établir la nature commerciale ou privée de l'appartement en question. Il en va de même des

factures de téléphone produites, étant au demeurant relevé que certaines se rapportent à une autre adresse (CH_____).

Les conventions de vente des œuvres d'art prévoient des clauses de for à Genève ainsi que l'application du droit suisse, ce qui ne corrobore pas l'existence d'une activité indépendante à DE_____.

Le recourant a déclaré, lors de son audition du 19 décembre 2018 à l'AFC-CH, qu'il s'était constitué un « team » de collaborateurs compétents, dont un démarcheur, un sourceur, une documentaliste, un historien de l'art, un décorateur d'art et une assistante personnelle venant du commerce d'art. Le bureau à DE_____ était loué par une société. Son activité à l'étranger se passait à Hong-Kong, DD_____, en Angleterre, en DJ_____ et aux États-Unis. Il y avait entre cinq et dix personnes salariées à l'étranger, qui étaient employées par F_____.

Le recourant a exposé que M. BZ_____ était le gestionnaire de son bureau-galerie. Or, les attestations d'emploi produites pour les années 2006 à 2008 mentionnent comme employeur tantôt Mme AQ_____, tantôt le recourant. Le nombre d'heures travaillées mensuellement est souvent faible (40, 50, 70 ou 80), ce qui contredit l'affirmation du recourant selon laquelle le précité aurait travaillé à plein temps pour lui. L'AFC-GE, se référant au site https://www.cesu.urssaf.fr/info/accueil/s-informer-sur-le-cesu/tout-savoir/c-est-quoi-pour-qui.html, a relevé – sans être contredite – que les attestations d'emploi émises par le Centre nation « Chèque Emploi Service Universel » concernaient des emplois salariés à domicile pour des activités de service à la personne. Les bulletins de paie produits indiquent d'ailleurs sous « emploi » : « Maître d'Hôtel extra ». L'ensemble de ces éléments ne permettent pas de retenir que M. BZ_____ remplissait une activité de gestionnaire du bureau-galerie en faveur de l'activité indépendante du recourant à DE_____. Les courriels échangés avec M. BZ_____ ou dans lesquels il est mentionné ne l'établissent pas non plus. Au vu des pièces déjà fournies, d'autres actes d'instruction, notamment l'audition de témoins, singulièrement de M. BZ_____, n'est pas susceptible de conduire à une autre conclusion, de sorte qu'il n'y sera pas procédé.

Dans son attestation écrite, produite avec la détermination spontanée déclarée irrecevable, Mme CA_____ expose avoir été engagée en 2004 par le recourant pour développer le projet d'un salon d'art à DN_____ et l'aider à acquérir une légitimité en tant que marchand d'art. Un salon avait ainsi été créé à DN_____, un autre à DE_____, puis un troisième à DM_____. Elle s'occupait aussi de la collection privée d'œuvres d'art, de voitures anciennes et de voitures de sport du recourant, avait aussi organisé des visites d'expositions pour Mme V_____ et le recourant. Des œuvres d'art du recourant avaient été prêtées au DB_____, au DC_____**.** Il avait contribué à la promotion des Ports Francs de DD_____ et du Luxembourg. Le recourant était ainsi parvenu à se positionner comme « promoteur de l'Art multifacette » et un « marchand d'art ayant accès à des chefs d'œuvres ». Cet écrit, établi le 24 mars 2023, ne permet pas, même s'il devait être déclaré

recevable – ce qui n'est pas le cas – et même son auteure venait le confirmer en audience, de retenir que le recourant avait une activité indépendante stable à DE_____. Si des rencontres entre le recourant et les différents acteurs du monde des œuvres d'art ont eu lieu dans cette ville, il y a lieu de relever que le recourant était également présent dans d'autres villes telles que DL_____, DD_____, DM_____, DN_____ ou encore le Luxembourg. Par ailleurs, il ressort du curriculum vitae de Mme CA_____, décrite par le recourant comme la directrice de son bureau DE_____ et assistante personnelle, qu'elle était employée de Q_____, société dont le recourant est actionnaire unique. Le volumineux échange de courriels entre elle et celui-ci montre qu'elle utilisait essentiellement l'adresse électronique de la société précitée. Elle ne travaillait donc pas dans le contexte de l'activité indépendante du recourant. Son audition ainsi que celle d'éventuels témoins ne sont pas de nature à infirmer ce constat, notamment en tant qu'il repose sur la preuve documentaire fondée sur son adresse électronique et le curriculum vitae produit.

Les courriels échangés avec Mme CB_____ et M. CF_____ proviennent d'une adresse électronique auprès de BU_____. Le volumineux échange de courriels produit entre le recourant et MM. CI_____ et CD_____ ne permet pas d'établir que ceux-ci travaillaient comme employés du contribuable. Dans son courriel du 20 décembre 2008 à M. CI_____, le recourant a indiqué qu'en raison de la crise économique, il était obligé de faire des économies et qu'il ne pourrait « malheureusement pas continuer [leur] agrément en 2009 ». Les deux hommes étaient d'ailleurs convenus d'un forfait annuel, payable par mensualité. Les échanges de courriels avec M. CD_____ montrent également que celui-ci agissait davantage comme intermédiaire que comme employé, point observé par l'AFC-GE et que le recourant n'a pas contesté. La facture du 3 juillet 2008, émise par CJ_____, dont le recourant a indiqué devant la chambre de céans qu'elle était la société de M. CD_____, a été envoyée à l'adresse genevoise du recourant et non à son adresse DJ_____.

Les quelques courriels échangés avec M. CC_____, également produits qu'au stade du recours devant la chambre de céans seulement, ne donnent aucune indication sur l'implication de celui-ci dans une éventuelle activité indépendante du recourant à DE_____. En particulier, aucune des pièces produites n'établit, comme ce dernier l'allègue, que celui-ci aurait été engagé, dans le cadre de son activité indépendante se déroulant selon le recourant exclusivement à DE_____, pour créer dans le bureau-galerie une atmosphère artistique et élégante propice aux affaires. Si M. CC_____ avait été engagé à cette fin, un contrat aurait été établi ou des échanges de courriers ou de courriels auraient été échangés à ce propos. L'absence de toute pièce à cet égard – que le recourant n'explique d'ailleurs pas – est parlante.

La déclaration écrite de M. CC_____ du 24 mars 2023 – déclarée irrecevable car tardive –n'est pas de nature à modifier cette appréciation, même s'il convenait de considérer cette déclaration comme recevable. Celle-ci se rapporte aux

compétences professionnelles alléguées par son auteur et évoque l'activité de marchand d'art développée au fil des ans par le recourant, qui avait aménagé à cet effet des locaux à DE_____, utilisant aussi ceux de BU_____, et s'était déployée à DN_____, DL_____, DM_____. M. CC_____ explique également être intervenu, à la demande du recourant, pour trouver un hôtel particulier à DE_____ au couple V_____, inscrit ces derniers dans différentes associations de soutien aux grands musées DE_____ ou encore avoir aménagé un salon privé d'exposition à DO_____ ou réaménagé des appartements de prestige à DE_____. Même si M. CC_____ venait confirmer l'intégralité de son attestation en audience, il ne ressort pas de celle-ci qu'il aurait reçu des instructions ou aurait été placé sous la surveillance du recourant dans l'exécution de son travail. Au contraire, il ressort de son attestation qu'il effectuait son activité de manière indépendante. Bien que relativement longue, l'attestation ne comporte aucune indication relative à la rémunération de M. CC_____. À cet égard, aucune facture ou note d'honoraires ne permet de déterminer si celui-ci était rémunéré par le recourant, l'une de ses sociétés ou le client avec qui celui-ci avait mis M. CC_____ en contact. En l'absence de production de toute facture, il n'est, en particulier, pas démontré qu'une éventuelle rémunération de M. CC_____ par le recourant aurait été effectuée au travers de l'établissement DE_____ dont il allègue l'existence.

Cette appréciation vaut également s'il fallait déclarer recevables les autres déclarations produites par le recourant le 14 avril 2023. Ainsi, M. CF_____ a indiqué être directeur de « BU_____». Il avait formé le recourant au travail de logisticien en art. Le recourant avait au développement des sociétés « BU_____ et CK_____ » ; ces sociétés se chargeaient des factures « liées au bureau galerie du CG_____ ». Le recourant recevait à cette adresse du « petit matin au soir ». Cet dernier élément est contredit par les allégations du recourant lui-même qui a indiqué, pour les années en cause, exercer une activité de salarié à 100% à Genève. M. CF_____ a indiqué que, chauffeur professionnel indépendant, il conduisait régulièrement le recourant, entre 2005 et 2015, à DE_____ où celui-ci séjournait trois jours par semaine. Les courses le menaient dans les quartiers des galeries d'art, mais aussi chez le médecin ou le coiffeur. Cette attestation ne comporte, derechef, pas d'indication relative à la provenance de la rémunération de M. CF_____ ni à une activité indépendante exercée de manière stable par le recourant à DE_____ ; aucune pièce n'est d'ailleurs produite à cet égard. M. CE_____, commissaire-priseur, a évoqué la grande activité déployée par le recourant et mentionné les personnes auxquelles il avait fait appel dans son commerce d'œuvres d'art. Cette attestation, même si elle était confirmée en audience par son auteur, ne serait pas susceptible de modifier l'appréciation faite de l'ensemble des éléments de preuve apportées, notamment comme déjà relevé les indications mêmes du recourant et l'absence singulière de preuves documentaires.

M. CD_____ a indiqué dans sa déclaration du 27 mars 2023 – également déclarée irrecevable – qu'il connaissait le recourant depuis une vingtaine d'années et leurs relations se sont « fidélisées » à compter de 2005. Il le connaissait surtout comme

transitaire et transporteur et le rencontrait à ce titre dans le bureau sis CG_____. Peu à peu, le recourant était devenu un acteur incontournable dans le secteur de l'art et le CG_____ était devenu un « centre névralgique » du monde et du marché de l'art à DE_____. Grâce aux contacts privilégiés et à l'aide du recourant à DD_____, M. CD_____ y avait ouvert une pinacothèque ainsi qu'une autre à DE_____. CJ_____ lui avait versé en 2007 et 2008 une rémunération d'Euro xxx pour ses « conseils en patrimoine ». Ce témoin n'indique donc pas non plus avoir été rémunéré par le recourant, mais par l'une des sociétés que celui-ci détenait. Il ne ressort pas non plus de son attestation qu'il recevait des instructions pour son travail ou était soumis à la surveillance du recourant.

Le recourant ne produit aucune pièce relative à l'activité que Mme CL_____ et MM. CM_____, CN_____, CO_____, CP_____, CQ_____, CR_____, CS_____, CT_____, CU_____ et CV_____ auraient déployée pour lui dans le cadre de son activité indépendante menée à DE_____. Les courriels échangés avec MM. CW_____ et CE_____ ou les mentionnant, censés appuyer les allégations du recourant quant à son activité indépendante DE_____, ne confirment nullement celles-ci. Aucun élément contenu dans ces courriels ne plaide en faveur d'instructions données par le recourant à ces personnes ; ces échanges témoignent davantage du fait que les précités, comme d'ailleurs M. CC_____, intervenaient comme intermédiaires plutôt qu'en qualité d'employés ou de mandataires du recourant. Il en va de même des courriels échangés avec M. CX_____. Ce dernier évoque, notamment, le fait qu'il doit discuter avec « [s]on interlocuteur », dont il ne précise pas le nom, au sujet du prix de vente de tableaux de maîtres et a envoyé la facture pour le transport d'un tableau de DL_____ à Genève à l'adresse genevoise du recourant.

Si le recourant avait, comme il le soutient, dans le cadre de son activité indépendante exercée à DE_____ régulièrement recouru aux services des personnes précitées, il disposerait de contrats et de factures à sa prétendue adresse commerciale à DE_____, soit des preuves documentaires. L'absence de celles-ci ne saurait être comblée par l'audition de témoins, de sorte qu'il ne sera pas non plus fait droit à la demande d'audition de témoins sur ce point.

À ces éléments s'ajoute le fait que le recourant n'a produit une comptabilité pour l'activité indépendante alléguée que très tardivement, alors que la procédure de rappel et de soustraction d'impôts était déjà engagée contre lui. Sous réserve des attestations d'emploi de M. BZ_____, il n'a pas produit de contrats de travail ou d'attestations de salaire des employés qui auraient collaboré à son activité indépendante à DE_____. Il n'a pas non plus documenté le paiement du loyer ni produit le contrat de location relatif au second bureau utilisé par Mme CA_____. Il a systématiquement utilisé son adresse électronique ouverte auprès de C_____ dans ses communications avec les personnes qu'il cite comme ayant travaillé pour lui dans le cadre de son activité indépendante déployée à DE_____. Tant les factures relatives à l'acquisition d'œuvres d'art que les appels de fonds

CY_____concernant les charges de son appartement ont été libellées à son adresse genevoise. Enfin, comme déjà évoqué, les contrats de vente des œuvres d'art produits prévoyaient comme lieu d'exécution Genève où se trouvait le for en cas de contestation, le droit suisse étant applicable, et les œuvres d'art transitaient et étaient vérifiées à Genève.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE a, à bon droit, nié l'existence d'un établissement stable ou d'une entreprise à DE_____ et imposé le recourant sur l'intégralité des bénéfices de son activité indépendante à Genève.

11. Le recourant soutient que les prêts qu'il avait contractés auprès de F_____ n'étaient pas fictifs. Il avait versé des intérêts sur ceux-ci et les avait intégralement remboursés en 2009.

a. Le TAPI a correctement exposé les règles et la jurisprudence topiques, qui peuvent ainsi être reprises telles quelles.

En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 6 let. c aLIPP-IV, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice, soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; 119 Ib 116 consid. 2). De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2).

Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples. Une prestation appréciable en argent peut ainsi prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1).

b. Une société de capitaux est libre d'accorder un prêt à son actionnaire, dans la mesure et aux conditions auxquelles un tiers pourrait accéder dans les mêmes circonstances. Le prêt représente toutefois une prestation appréciable en argent dans la mesure où l'opération s'écarte des conditions qui auraient été offertes à un tiers, respectivement s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché

(ATF 138 II 57 consid. 3.1). Tel est notamment le cas si le prêt n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel au regard de la structure du bilan (autrement dit, lorsque le prêt n'est pas couvert par les moyens existants de la société ou qu'il apparaît excessivement élevé par rapport aux autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, si les intérêts ne sont pas payés mais qu'ils sont portés en augmentation du compte d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite (ATF 138 II 57 consid. 3.2).

La prestation appréciable en argent peut consister soit dans la mise à disposition d'un montant sans que son remboursement ne soit envisagé, soit dans la renonciation par la société prêteuse à une contreprestation adaptée au risque encouru. Dans le premier cas, la prestation appréciable en argent correspond au montant remis à l'actionnaire, dans le second à la différence entre le taux d'intérêt appliqué et le taux d'intérêt qu'elle aurait exigé d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 3.2, 6.1, 6.2, 7.4.1 et 7.5; arrêt du Tribunal fédéral 2C_872/2021 du 2 mars 2021 consid. 3.2). En ce qui concerne la dette de prêt elle-même, il n'y a pas de prestation appréciable en argent si l'actionnaire à qui la société a prêté est tenu, comme tout emprunteur tiers, au remboursement. Il en va différemment s'il n'y a pas lieu de compter avec le remboursement du prêt, parce que les parties ne l'ont pas envisagé ou que l'on ne doit pas compter sur un remboursement (ATF 138 II 57 consid. 5).

La jurisprudence parle, pour qualifier ces situations, de prêts « simulés » (ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1), mais il n'est pas nécessaire pour autant de prouver que les conditions strictes d'une simulation au sens du droit civil (art. 18 al. 1 CO ; sur la notion, arrêts du Tribunal fédéral 4A_484/2018 du 10 décembre 2019 consid. 4.1; 2C_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3) soient remplies. La manière dont le prêt est traité au plan comptable dans le bilan de la société prêteuse et celle dont le débiteur le fait figurer dans sa déclaration d'impôt sont des éléments pertinents pour juger si l'on est en présence d'un véritable prêt. En effet, le défaut de comptabilisation de la créance au bilan de la société créancière et l'absence de mention de la dette et de la déduction d'intérêts passifs dans la déclaration fiscale du débiteur sont des éléments qui peuvent signifier que les intéressés eux-mêmes considèrent que le prêt n'existe pas (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1 et les références ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4.1). Le remboursement ultérieur du prêt exclut en principe l'admission d'une simulation originelle, à moins que ce remboursement ne soit intervenu de manière abusive, c'est-à-dire après que l'autorité fiscale a estimé que le prêt a été simulé et pour tenter de faire échec à cette appréciation (ATF 138 II 57 consid. 7.3.2).

L’argument selon lequel il n’a y pas de volonté de soustraire des revenus du moment que les prêts consentis entre les sociétés figurent dans leurs comptes est inopérant. Le seul traitement comptable du prêt consenti ne modifie pas la constatation que celui-ci – accordé dans des circonstances semblables à celles de l’espèce – constitue

bien une prestation appréciable en argent imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_777/2014 ; 2C_778/2014 du 13 octobre 2014 consid. 6.1).

c. Lorsque les conditions de la prestation appréciable en argent sont réunies, il y a lieu de distinguer – à tout le moins lorsque le bénéficiaire final de la prestation n'est pas l'actionnaire détenteur de participations – les trois contribuables concernés par l'opération, raison pour laquelle en doctrine comme en jurisprudence, pareille constellation est décrite par la figure géométrique du triangle.

Dans le cadre de la théorie du triangle, qui fait intervenir tout d'abord une société, ensuite l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de cette dernière et enfin une « personne la ou les touchant de près », cette dernière peut être une personne physique ou morale entretenant avec la société et/ou l'actionnaire, le détenteur de participations ou l'organe, des relations économiques ou personnelles qui doivent être considérées, d'après les circonstances, comme la cause véritable de la prestation qu'il s'agit d'imposer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2 et les références). Il peut s'agir, par exemple, des liens de parenté ou amicaux (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3).

Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice au niveau de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4 ; 136 I 49 consid. 5.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2 ; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.4). Si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3 ; 2C_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1 ; 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2 ; 2C_750/2019 du 7 juillet 2020 consid. 3.2).

d. Lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur de parts et qu'elle est versée à une personne proche, la théorie du triangle (« Dreiecksthеorie ») s'applique dans tous les cas. En vertu de cette théorie, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière, puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts (ATF 138 II 57 consid. 4.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_756/2020 du 3 mai 2021 consid. 4.2 ; 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.1). Il y a lieu de voir un indice en ce

sens, lorsque la comparaison avec des opérations usuelles semblables démontre que la prestation en cause est à ce point inhabituelle – disproportionnée – qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire n'avait pas été un proche du détenteur de parts. Le détenteur de parts doit par conséquent aussi être imposé sur des attributions de la société versées en faveur d'une autre société dominée par lui lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2). La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (arrêt du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées).

e. Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (arrêt du Tribunal fédéral 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2 et les arrêts cités). Lorsqu'une prestation appréciable en argent intervient entre sociétés sœurs qui sont dominées par le même détenteur de participations qui les possède dans sa fortune privée, ce dernier doit donc aussi être imposé lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2).

f. La société qui passe des actes juridiques avec ses actionnaires ou toute personne la ou les touchant de près doit le faire dans les mêmes conditions que celles auxquelles elle aurait accepté de traiter avec des tiers dans les mêmes circonstances ; à défaut, elle ne s'explique que par les relations privilégiées entre les parties. Elle n'est dans ce cas pas reconnue par le droit fiscal et les dépenses consenties, dépourvues de justification commerciale, seront réintégrées au bénéfice net imposable de la société. Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que revêtent ces actes que pour la fixation des montants objets des transactions (arrêt du Tribunal fédéral 2C_985/2012 ; 2C_986/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.3).

g. Selon la jurisprudence (ATF 131 II 627 consid. 5.2 ; 109 Ib 110 consid. 3 ; 103 Ia 20 consid. 4), le principe de transparence (« Durchgriffstheorie »), fondé sur la réalité économique, permet de considérer que la forme juridique des relations d'où provient le revenu imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Sous certaines conditions, l'autorité peut s'en tenir à la réalité économique et admettre en particulier l'existence d'un seul contribuable en présence de plusieurs entités juridiquement distinctes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.5). Le Tribunal fédéral n'admet ce mode de faire que si la forme juridique à laquelle a recouru le contribuable est insolite, inadéquate ou anormale, qu'elle n'a été choisie qu'aux fins d'éluder l'impôt et qu'elle conduirait effectivement à une économie d'impôt. En d'autres termes, il faut que l'on se trouve en présence d'un cas d'évasion fiscale (ATF 102 Ib 151 consid. 3a ; arrêts du

Tribunal fédéral 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 7.4 ; 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 7.2).

Selon la théorie de la transparence, qui s'applique à toutes les formes de personnes morales (arrêt du Tribunal fédéral 5A_587/2007 du 28 février 2008 consid. 2.3), on ne peut pas s'en tenir sans réserve à l'existence formelle de deux personnes juridiquement distinctes lorsque tout l'actif ou la quasi-totalité de l'actif d'une société appartient soit directement, soit par personnes interposées, à une même personne, physique ou morale; malgré la dualité de personnes à la forme, il n'existe pas des entités indépendantes, la société étant un simple instrument dans la main de son auteur, qui, économiquement, ne fait qu'un avec elle. On doit dès lors admettre, à certains égards, que, conformément à la réalité économique, il y a identité de personnes et que les rapports de droit liant l'une lient également l'autre; ce sera le cas chaque fois que le fait d'invoquer la diversité des sujets constitue un abus de droit ou a pour effet une atteinte manifeste à des intérêts légitimes (art. 2 al. 2 CC ; ATF 132 III 489 consid. 3.2, 737 consid. 2.3 ; 121 III 319 consid. 5 a/aa).

h. Les sociétés offshore sont définies comme des sociétés d'investissement passives qui possèdent uniquement un siège statutaire, ne disposent d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exercent aucune activité à proprement parler, se limitent à se présenter en tant que détentrice d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. un portefeuille de titres) et se voient fournir des prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété. Il y a « Durchgriff » ou transparence de la société de domicile étrangère, en ce sens que les ayants droit économiques de la société, et non celle-ci, déterminent le sort fiscal des prestations. Il n'y a toutefois pas « Durchgriff » si les sociétés de domicile étrangères auxquelles les prestations litigieuses ont été fournies sont des entreprises actives (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 3.6.1, 3.6.2, 6.2 et les réf.),

i. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; 133 II 153 consid. 4.3). 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. 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. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2).

12. a. En l'espèce, le recourant ne conteste pas être l'ayant droit économique de C_____, E_____, F_____, G_____, I_____, M_____, BJ_____, T_____, BI_____, BK_____, BO_____, BF_____, AM_____ et BM_____.

Ces entités ont vendu, à teneur du dossier en tout cas 16 œuvres d'art correspondant à un chiffre d'affaires d'environ CHF xxx, perçu essentiellement sur le compte de F_____ n° 3_____ auprès de Z_____. Le recourant refacturait les œuvres acquises à un prix supérieur. Il a indiqué que sa rémunération était de 2 % sur le prix de vente à son client DH_____.

Lors de son audition par l'AFC-CH le 30 novembre 2015, le recourant a reconnu avoir, de la sorte, perçu entre 2005 et 2008 environ CHF xxx de X_____ et W_____, sociétés détenues par son principal client. Lors de son audition par l'AFC-CH le 19 décembre 2018, il a également reconnu être le seul à avoir utilisé F_____ pour l'achat et la vente d'œuvres d'art et avoir également utilisé G_____ pour les transactions avec les maisons de vente aux enchères ; il a qualifié cette entité de « société écran » agissant pour le compte de F_____. Dans son rapport, la DAPE expose en détail le rapprochement pouvant être fait entre les montants auxquels les œuvres d'art ont été vendues aux clients du recourant et les dates de l'entrée sur le compte de F_____ de ces prix de vente et des virements en faveur d'autres sociétés offshore détenues par le recourant ou en faveur du recourant, de sa tante ou de son père.

Le recourant n'a pas produit de pièces établissant que les virements depuis F_____ et G_____ sur les comptes d'entités offshore détenues par ses soins, directement en sa faveur ou celle de sa tante ou de son père auraient trouvé une justification commerciale. Partant, l'ensemble des marges ainsi réalisées doit être considéré comme distribution de bénéfices perçus par le recourant.

Comme l'a constaté le TAPI, il ressort du dossier, en particulier de la pièce 46 de l'intimée, qu'un très grand nombre d'opérations de débit (libellées notamment comme « retrait » [totalisant CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008], « virement » [totalisant CHF xxx en 2007 et xxx en 2008] « A_____ » [CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008] et « AQ_____ » et/ou « AR_____ », [totalisant CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008]) a été effectué sur les comptes bancaires des sociétés précitées. En outre, un grand nombre de débits (totalisant CHF xxx en 2007 et CHF xxx en 2008) a été effectué des comptes bancaires de G_____ et F_____ en faveur de H_____, I_____, J_____, K_____, L_____, M_____, N_____, AP_____, BJ_____, T_____, BI_____, BK_____, BO_____, BF_____, AM_____ et BM_____.

Le recourant n'allègue plus devant la chambre de céans que les virements entre ses sociétés constituaient des prêts entre celles-ci. Le raisonnement tenu par le TAPI à cet égard peut ainsi être repris tel quel. Le recourant soutient, en revanche, que les opérations en sa faveur, comptabilisées dans ses états financiers relatifs à son activité indépendante comme « prêts garantis », se rapportaient à des prêts accordés par F_____ sur lesquels il aurait servi des intérêts et qu'il aurait remboursés en 2009. Or, aucun libellé des virements en sa faveur, celle de sa tante ou de son père, aucune opération de « retrait » ou de « virement » ou « virement selon instructions » ne comporte l'indication « prêt » ou « intérêts sur prêt » ni un autre libellé s'en rapprochant. Les tableaux produits par le recourant devant la chambre de céans, notamment sous pièces REP-CACJ-60 et REP-CACJ-61, ne permettent nullement de retenir l'existence de prêts. Ces tableaux constituent de simples allégations, qui ne sont cependant pas corroborées par des pièces au dossier. Les prêts allégués, d'un montant total de plus de CHF xxx en 2008, ne sont établis par aucun contrat permettant d'en connaître chaque montant ainsi que la date et les conditions d'octroi et de remboursement. La seule comptabilisation de ces éléments dans les états financiers du recourant relatifs à son activité indépendante n'est pas suffisante pour démontrer la réalité des prêts ni le remboursement allégué. Ils n'ont pas non plus été reportés dans les déclarations fiscales litigieuses du recourant. Par ailleurs, le recourant ne fournit, dans son recours devant la chambre de céans, aucune justification ni explication relative à l'existence même des prêts allégués. Il ne critique pas le constat du TAPI selon lequel il n'avait établi ni l'existence de prêts en sa faveur ni sa capacité financière ni encore sa volonté de les rembourser, dans l'hypothèse où leur existence devrait être admise.

Les virements réguliers en faveur du recourant, de ses proches ou de sociétés dont il était l'ayant droit économique constituent également un indicé sérieux permettant de douter de l'existence de prêts en sa faveur. En outre, l'indication dans les états financiers de son activité indépendante, établis plusieurs années après les années fiscales litigieuses, d'un remboursement en 2009 des prêts à hauteur de plus de CHF xxx n'est pas corroborée par des avis de transferts bancaires en faveur de la société. À cet égard, la production de tableaux de « mouvements de comptes » confectionnés par le recourant relatifs à F_____ dont il apparaît que les comptes auraient été soldés entre le 31 décembre 2008 et le 31 mars 2010, font état de transferts à la « holding » et d'une « reprise garanti par A_____ » et de distribution de dividendes, soit de mouvements corroborés par aucune pièce comptable. Ces tableaux ne sont ainsi pas non plus de nature à rendre vraisemblable l'existence de prêts accordés au recourant ou à ses sociétés.

L'AFC-GE a donc à juste titre considéré que les « prêts » comptabilisés par le recourant dans ses états financiers relatifs à son activité indépendante ne constituaient pas des charges justifiées, mais des prestations appréciables en argent, de sorte que ces reprises sont fondées.

b. Le recourant fait par ailleurs valoir qu'il n'était pas l'ayant droit d'H_____, J_____, K_____, L_____, AL_____, N_____ et AP_____.

Selon les formulaires A de BD_____, O_____ est l'ayant droit économique de H_____, J_____, L_____, AL_____ et AP_____. Selon le formulaire A de BE_____, O_____ est l'ayant droit économique de K_____. Selon les formulaires A de BH_____, le recourant était ayant droit économique de N_____. Selon le formulaire A de BD_____, l'ayant droit économique d'O_____ est le recourant. Par ailleurs, l'adresse indiquée dans le formulaire A pour ces sociétés est celle du recourant (avenue de AJ_____ à Genève, soit l'immeuble dont il est propriétaire). La DAPE a constaté que dans les documents séquestrés auprès du Family Office du recourant, du papier à en-tête de H_____, J_____, K_____, L_____ et AP_____ a été trouvé. Au vu de ces éléments, le recourant a été, à juste titre, considéré comme ayant droit économique de ces sociétés. Bien qu'il le conteste, il n'apporte aucun élément permettant de s'écarter de ce constat.

c. Le recourant soutient également que les retraits en espèce opérés sur le compte d'O_____ avaient été réalisés en faveur de clients tiers. Il ne fournit cependant pas non plus de pièces établissant ses allégués. L'attestation de sa fiduciaire qu'il invoque à l'appui de son allégation ne lui est d'aucun secours. Celle-ci a, en effet, expressément relevé qu'« aucun bien trouvé ni quittance ne nous a été fournis par les clients pour justifier ″ les remises en espèces ″ » (pièce REP-CACJ-65). Il en va de même de l'attestation de son ancienne employée, Madame CZ_____, qui a exposé que O_____ n'avait « aucune activité commerciale ». Pour le surplus, l'écrit de Mme CZ_____ n'atteste ni de la justification ni de la destination finale des virements effectués par la société. Vu l'absence de justification de ces retraits en espèces, il y a également lieu de les considérer comme des distributions dissimulées de bénéfice en faveur du recourant, ayant droit économique de O_____.

d. Le recourant fait encore valoir qu'en tant que G_____ et F_____ ne formaient qu'une seule et même entité économique devant être imputée au contribuable, l'AFC-GE avait à tort inclus dans cette consolidation les opérations effectuées entre ces deux sociétés. Ainsi, les virements de Euro xxx du 27 mars 2008 et de USD xxx du 9 avril 2008 devaient être écartés des éléments imposables. L'allégation selon laquelle ces deux virements auraient été opérés entre les deux sociétés n'est cependant pas étayée. Elle sera donc écartée.

e. Selon le recourant, T_____, dont il était l'ayant droit économique, détenait F_____. À supposer que les prêts que F_____ lui avait accordés étaient fictifs, comme le soutient l'AFC-GE, seul l'actionnaire direct, à savoir T_____, devrait se voir imputer ces prestations appréciables en argent, conformément à la théorie du triangle. Le même raisonnement valait pour les transactions entre les sociétés sœurs, détenues par F_____ : l'impôt direct était seul imputable à celle-ci. Le TAPI avait, de manière erronée, combiné la théorie du triangle et le principe de la

transparence. De même, la théorie du triangle modifiée n'était pas applicable aux transactions effectuées entre les sociétés.

Ce raisonnement ne peut être suivi. Comme évoqué ci-dessus, le recourant détenait l'ensemble des sociétés précitées. Il n'est pas allégué ni a fortiori démontré que les sociétés offshore appartenant au recourant employaient du personnel. Il ressort du rapport de la DAPE que ces sociétés étaient utilisées par le recourant pour intercaler des intermédiaires entre les vendeurs des œuvres d'art dont il faisait le commerce et les acheteurs, réalisant de la sorte d'importantes plus-values. Ces plus-values comme les commissions de 2 % que le recourant reconnaît avoir perçues à titre de rémunération de la part de M. V_____ dans le cadre d'achat d'œuvres d'art réalisés pour le compte de celui-ci n'ont jamais été déclarées au fisc genevois. Lors de son audition le 19 juillet 2018, le recourant a expliqué qu'outre les transactions qu'il réalisait dans l'achat et la revente d'œuvres d'art, son activité indépendante – non déclarée – comportait également le service après-vente, notamment le transport, la restauration, l'encadrement, l'assurance de la marchandise. Il contrôlait ainsi l'intégralité de son activité d'acquisition et de revente d'œuvres d'art de grands maîtres.

Le recourant encaissait les bénéfices provenant de son montage principalement sur le compte n° 3_____ de F_____ ouvert auprès de Z_____. Pour la seule année fiscale 2008, cette société a redistribué, comme exposé ci-avant, au recourant, à ses sociétés ainsi qu'à ses proches un total de plus de CHF xxx. Ces opérations n'ont trouvé aucune justification commerciale. L'existence de prêts vient d'être écartée. Les opérations de F_____ intitulées « virement », « virement selon instructions », « retrait », « A_____ », « AQ_____ » ou encore « AR_____ » en faveur du recourant, de sa tante et de son père n'ont été justifiées par aucune pièce ou indice permettant de considérer qu'elles étaient fondées sur une contreprestation de leurs bénéficiaires. Il en va de même des opérations effectuées par J_____, L_____, H_____, AL_____, N_____ et AP_____ en faveur du recourant, de sa tante et de son père. Ces opérations ont donc constitué une distribution dissimulée de bénéfice en faveur du recourant.

Les opérations intergroup, à savoir celles effectuées entre F_____ et les sociétés appartenant au recourant, n'étaient pas non plus justifiées par une contreprestation et constituent, également, une distribution dissimulée de bénéfice. Contrairement à ce que fait valoir le recourant, ces distributions ne sauraient être imputées à T_____ en sa qualité d'actionnaire unique de F_____. En effet, l'avantage perçu par T_____ n'a que transité par elle, dès lors que son actionnaire unique, le recourant, a décidé de la distribution dissimulée de bénéfices. Ainsi, bien que détentrice de toutes les parts de F_____, T_____ ne peut se voir imputer les bénéfices dissimulés distribués par F_____ à d'autres sociétés appartenant au recourant. T_____ ne se prévaut d'aucune cause justifiant le transfert d'une partie du bénéfice réalisé par F_____ à des sociétés détenues par le recourant : elle n'aurait pas procédé à ces distributions, dépourvues de justification commerciale,

si le recourant n'avait pas été son ayant droit économique. Par ailleurs, malgré la dualité juridique de F_____ et T_____, ces sociétés n'apparaissent pas avoir eu une indépendance l'une de l'autre. Au contraire, tant F_____ que T_____ – tout comme d'ailleurs les autres sociétés offshore détenues par le recourant – ont été de simples instruments dans la main du recourant, qui ne faisaient, d'un point de vue économique, qu'un avec celles-ci. Il n'est, en particulier, pas allégué ni a fortiori démontré que T_____, à qui seule le recourant souhaiterait que soient attribuées les distributions dissimulées de bénéfice opérées par F_____, aurait eu une structure ou une activité propre.

Au vu de ces éléments, c'est à juste titre que l'AFC-GE a imposé dans le chef du recourant les attributions effectuées par F_____ – décidées par son ayant droit économique ultime, à savoir le recourant, seul détenteur de T_____ – aux autres sociétés dominées par lui. Ce faisant, l'autorité intimée a fait une juste application du droit, y compris des règles applicables à la théorie du triangle et à la transparence. Les reprises opérées à ce titre seront donc confirmées.

13. Le recourant fait encore valoir que les meubles lui appartenant entreposés aux Ports Francs devraient être exonérés d'impôts, dès lors qu'il les utilisait régulièrement comme meubles meublants.

a. Selon l'art. 1 aLIPP-III, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette, après déductions sociales. L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 4 al. 1 et 2 aLIPP-III). Ne sont cependant pas soumis à l'impôt sur la fortune les meubles meublants, y compris les collections artistiques et scientifiques qui peuvent être considérées comme telles, les vêtements, ustensiles de ménage et livres servant à l'usage du contribuable et de sa famille (art. 12 let. a aLIPP-III).

Les collections artistiques et scientifiques sont ainsi exonérées de l'impôt sur la fortune dans la mesure où elles peuvent être considérées comme des meubles meublants. Par cette formule, le législateur a maintenu l'exonération, ce qui constituait un signe favorable à la promotion culturelle et au mécénat, tout en excluant les collections conservées par le contribuable dans un but purement spéculatif (Xavier OBERSON, op. cit., 2012, p. 202, § 13).

b. Le TAPI a retenu que le contribuable, qui supportait le fardeau de la preuve, n'avait fourni aucun élément concret permettant de retenir que sa collection artistique se trouvait à son domicile privé durant les années 2007 et 2008. Au contraire, dans son recours, celui-ci avait indiqué que sa collection d'œuvres d'art n'avait été utilisée qu'« épisodiquement » comme meuble meublant. L'exonération de ces meubles de la fortune de l'intéressé était donc justifiée.

Devant la chambre de céans, le recourant fait valoir qu'il organisait « un tournus » de meubles entre les Ports Francs et son domicile, au gré de ses envies et de ses invités. Il s'était proposé de prouver son allégation par l'audition de témoins, de

sorte que le TAPI ne pouvait, sans procéder à celles-ci, considérer son allégation comme pas établie.

Cette allégation est nouvelle. Lors de son audition le 30 novembre 2015, le recourant a indiqué que la grande majorité, voire la totalité des œuvres d'art qu'il détenait étaient entreposées aux Ports Francs. Il n'a alors pas allégué qu'il y aurait une rotation régulière des meubles dans son domicile. Il ne l'a pas non plus fait valoir devant les premiers juges. L'on ne voit ainsi pas comment le TAPI aurait pu faire porter des enquêtes sur un allégué inexistant. Par ailleurs, cette allégation est contredite par le recourant lui-même, qui a indiqué dans son recours devant le TAPI qu'il n'utilisait sa collection d'œuvres d'art stockées aux Ports Francs qu'épisodiquement. Par ailleurs, elle n'est étayée par aucune pièce, telles un contrat ou une facture de transport, un contrat d'assurance etc.

Au vu de ces éléments, l'AFC-GE n'a pas violé la loi ni commis un abus de son pouvoir d'appréciation en refusant d'exonérer les meubles du recourant qui sont entreposés aux Ports Francs.

14. Dans son dernier grief, le recourant reproche au TAPI de lui avoir infligé une amende alors qu'il n'a pas commis d'évasion fiscale, figure à laquelle les premiers juges ont recouru en appliquant la théorie du triangle.

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. 69 al. 1 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 7 ; 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.2 ; 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1), ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_444/2018 précité consid. 7 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.2).

b. En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait 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 (ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6c).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les

motivations ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s). Il en va ainsi du temps écoulé depuis l'infraction (art. 48 let. e CP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4 ; 2C_14/2021 précité consid. 7).

c. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

d. En l'espèce, il convient en premier lieu de relever que l'AFC-GE n'a pas retenu, contrairement à ce qu'affirme le recourant, l'existence d'une évasion fiscale. Les amendes sont fondées sur les art. 175 LIFD et 69 LPFisc, à savoir sur le fait que le recourant n'a pas déclaré l'existence de son activité indépendante, les revenus réalisés dans ce cadre et les prestations appréciables en argent qui lui sont imputables. Le recourant n'a pas déclaré ces éléments dans ses déclarations fiscales 2007 et 2008. Cette omission est fautive. En effet, le recourant savait pertinemment qu'il réalisait au travers des sociétés dont il était l'ayant droit économique d'importants bénéfices et qu'il a octroyé des prestations appréciables en argent tant à lui-même, qu'à sa tante, son père et aux sociétés détenues par lui. Dirigeant du groupe de B_____ depuis 1997, il ne pouvait ignorer que les bénéfices et prestations appréciables en argent devaient être déclarés. Le recourant devait ainsi savoir que ses déclarations fiscales étaient incomplètes. Il en va de même des éléments de fortune non déclarés, notamment de sa collection privée stockée aux ports francs, estimée par lui-même à CHF xxx.

Les conditions objectives et subjectives d'une soustraction fiscale consommée sont donc remplies.

Le recourant a mis en place une structure importante de sociétés offshore pour réaliser son activité indépendante non déclarée fiscalement. Il a utilisé cette structure pour procéder à des distributions de bénéfice et des prestations appréciables en argent non déclarés. Les montants non déclarés sont considérables puisqu'ils s'élèvent à un montant de près de CHF xxx pour l'année 2008. La faute commise doit ainsi être qualifiée de grave.

La DAPE comme l'AFC-GE ont constaté que sa collaboration lors de la procédure de rappel et de soustraction d'impôts n'a pas été bonne. S'il a répondu aux questions posées lors des entretiens des 6 juin et 30 novembre 2015, il est ensuite revenu sur les propos tenus à ces occasions, les qualifiant de « trompeurs » et les remettant ainsi en cause. En outre, ses déclarations lors de ces auditions n'ont pas été déterminantes pour le bien-fondé des reprises. Bien qu'il s'en prévale au titre d'une circonstance atténuante, le recourant ne fournit aucune pièce relative à son prétendu dénuement. Il évoque également des « souffrances subies », dont il conviendrait de

tenir compte, ne fournissant cependant pas de précision concernant lesdites souffrances et en quoi elles devraient être prises en compte dans la fixation de l'amende. Il ne soutient, à cet égard, pas qu'il se serait, en 2008, trouvé dans une situation de souffrance justifiant d'atténuer sa faute pour les soustractions commises concernant l'année fiscale en cause. Les montants relatifs aux rectifications que l'AFC-GE a admises devant le TAPI et la chambre de céans étant de faible importance par rapport aux montants soustraits, ils ne sont pas de nature à influer sur la fixation de l'amende.

Au vu de la gravité de la faute ainsi que de l'ancienneté des faits, l'AFC-GE n'a ni violé la loi ni commis un abus de son pouvoir d'appréciation en fixant l'amende à 1,5 fois le montant soustrait.

15. En conclusion, le recours sera partiellement admis en tant que les bordereaux de rappel et d'amende ICC et IFD pour l'année fiscale 2007 sont annulés car prescrits et que ceux relatifs à l'année fiscale 2008 sont annulés dans la mesure reconnue par l'AFC-GE. Le dossier est donc renvoyé à celle-ci afin qu'elle établisse à nouveau des bordereaux de rappel et d'amende pour 2008 tenant compte des rectifications qu'elle a admises.

16. Le recourant obtient gain de cause en ce qui concerne les bordereaux de rappel et d'amende ICC et IFD 2007 uniquement en raison de la prescription. En ce qui concerne l'année fiscale 2008, il succombe dans une très large mesure. Au vu de ces éléments ainsi que de l'ampleur du travail engendré par le recours, un émolument de CHF 8'000.- sera mis à sa charge. N'obtenant que partiellement gain de cause, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 octobre 2022 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 août 2022 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement querellé dans le sens des considérants ;

renvoie la cause à l'AFC-GE pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux de rappel et d'amende ICC et IFD 2008 au sens des considérants ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

met un émolument de CHF 8'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève (AFC-GE) ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Pierre-Alain Guillaume et Yacine Rezki, 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, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :