

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/965/2023-ICCIFD

ATA/990/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 août 2024

4^e section

dans la cause

A_____

représenté par Me Bénédicte FONTANET, avocat

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 janvier 2024 (JTAPI/1_____)**

EN FAIT

- A.** **a.** A_____ est un homme d'affaires actif, ou ayant été actif, dans B_____.
- b.** Entre 2005 et 2015, il détenait plusieurs sociétés à Genève et était l'ayant droit économique de plus d'une centaine de sociétés *offshore*.
- c.** Jusqu'au 31 décembre 2008, A_____ était domicilié à Genève, où il a été assujetti de manière illimitée à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).
- Le 9 décembre 2008, il a annoncé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) son départ définitif pour C_____ à compter du 1^{er} janvier 2009. Il a ainsi été assujetti aux impôts de manière limitée dès la période fiscale 2009, en raison de ses biens immobiliers situés à Genève.

Procédures de rappel et de soustraction d'impôt, ainsi que de taxation

- B.** **a.** Le 31 mars 2017, sur autorisation du département fédéral des finances, la division des affaires pénales et enquêtes (ci-après : DAPE) de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a ouvert à l'encontre du contribuable une enquête fiscale spéciale.
- b.** Les 2 novembre 2016, 14 décembre 2017 et 13 décembre 2018, l'AFC-GE lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt, ainsi que des bordereaux d'amendes dont la quotité correspondait à 1.5 fois les droits soustraits. Les montants d'impôts se présentaient comme suit (en CHF) :

Impôts	2005	2006	2007	2008
ICC	2_____	4_____	6_____	8_____
IFD	3_____	5_____	7_____	9_____

- c.** Par courrier du 11 décembre 2019, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre d'une procédure de rappel et de soustraction pour l'ICC et l'IFD 2009 à 2012, ainsi que d'une procédure en tentative de soustraction pour l'ICC et l'IFD 2013 à 2018.

La DAPE l'avait informé que son départ pour C_____ au 1^{er} janvier 2009 semblait ne pas avoir été effectif, de sorte que son assujettissement aux impôts en Suisse aurait dû rester illimité. Dès lors, il était invité à déposer des déclarations fiscales accompagnées de justificatifs.

- d.** Le 13 mai 2020, la DAPE a rendu son rapport d'enquête spéciale concernant le contribuable pour les périodes fiscales 2005 à 2008.

- e.** Par décision du 4 août 2020, l'AFC-GE a admis partiellement les réclamations élevées à l'encontre des bordereaux des 2 novembre 2016, 14 décembre 2017 et

13 décembre 2018, notamment en tenant compte du rapport précité, et a annulé les bordereaux d'amendes pour l'année 2005 en raison de la prescription de la poursuite pénale.

f. Le 16 décembre 2020, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2009 et 2010, ainsi que des bordereaux d'amendes pour l'année 2010, dont la quotité correspondait à 2.25 fois les droits soustraits. Les impôts dus étaient les suivants :

Impôts	2009	2010
ICC	10_____	12_____
IFD	11_____	13_____

g. Le 18 janvier 2021, le contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux.

h. Le 20 décembre 2021, la DAPE a rendu son rapport d'enquête spéciale le concernant pour les périodes fiscales 2009 à 2015.

i. Le 21 décembre 2021, l'AFC-GE a notifié au contribuable des bordereaux de rappel d'impôt pour les années 2011 et 2012 et des bordereaux de taxation pour les années 2013 à 2015, les montants d'impôts se présentant comme suit :

Impôts	2011	2012	2013	2014	2015
ICC	14_____	16_____	18_____	20_____	22_____
IFD	15_____	17_____	19_____	21_____	23_____

Elle lui a également notifié des bordereaux d'amendes dont la quotité se montait à 2.25 fois les droits soustraits, montant devant cependant être réduit au deux tiers pour les années 2013 à 2015, l'intéressé n'ayant commis qu'une tentative de soustraction.

j. Par décision du 18 février 2022, statuant sur réclamation du contribuable contre les bordereaux précités, l'AFC-GE a confirmé son assujettissement à Genève pour les années 2009 à 2015 en se référant aux éléments constatés par la DAPE. Elle a également rectifié sa taxation en sa défaveur sur certaines reprises et en sa faveur sur d'autres pour les années 2009 et 2010, et a réduit le montant de l'amende pour la période fiscale 2010. Elle lui a notifié des bordereaux rectificatifs.

k. Par acte du 23 mars 2022 (enregistré sous le numéro de cause A/24_____), le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de cette décision.

l. Par jugement du 31 août 2022 (JTAPI/25_____) concernant les années fiscales 2005 à 2008, le TAPI a annulé les bordereaux de rappel d'impôt 2005, ainsi que les

bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes ICC et IFD 2006 en raison de la prescription. Au surplus, il a confirmé les reprises, ainsi que les amendes.

Saisie par le contribuable, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a admis partiellement son recours par arrêt du 18 avril 2023 (ATA/26_____). Elle a annulé les bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes 2007 en raison de la prescription et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes ICC et IFD 2008.

Par arrêt du 25 octobre 2023 (27_____), le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté par le contribuable contre cet arrêt.

Tant la chambre administrative (arrêt ATA/28_____ du 9 août 2023), que le Tribunal fédéral (arrêt 29_____ du 25 octobre 2023) ont rejeté la demande de révision du contribuable de l'arrêt ATA/26_____ précité.

Le 16 novembre 2023, l'AFC-GE a notifié à A_____ les bordereaux définitifs en rappel d'impôt et l'amende pour la période fiscale 2008, soit un montant total de CHF 30_____.

m. Par jugement du 6 mars 2023 (JTAPI/31_____, cause A/24_____) concernant les périodes fiscales 2009 à 2015, le TAPI a rejeté le recours interjeté par le contribuable contre la décision du 18 février 2022, confirmé son assujettissement illimité aux impôts suisses et genevois pour les années litigieuses, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt, de taxation et d'amendes.

Par arrêt du 9 janvier 2024 (ATA/32_____), la chambre administrative a partiellement admis le recours contre le jugement précité, en le confirmant globalement, dès lors que le contribuable ne s'était pas constitué de nouveau domicile fiscal entre 2009 et 2015. Il était resté assujetti de manière illimitée à l'impôt à son ancien domicile fiscal, soit à Genève, en vertu du principe de rémanence. Plus que C_____, la Suisse constituait le centre de ses intérêts vitaux entre 2009 et 2015. Il devait donc être considéré comme résident suisse au sens de la convention applicable et y être imposé de manière illimitée. Plusieurs reprises contestées devaient être annulées ou partiellement annulées pour les périodes fiscales 2009, 2010 et 2014. Dans la mesure où les montants soustraits avoisinaient les CHF 33_____ et que les soustractions et tentatives de soustraction s'étendaient sur sept périodes fiscales, ainsi que compte tenu des circonstances, les coefficients retenus pour la fixation des amendes, soit 2.25 fois le montant des impôts éludés pour soustraction fiscale (2009 à 2012) et 1.5 fois le montant des impôts éludés pour les tentatives de soustraction (2013 à 2015) étaient confirmés. La cause était renvoyée à l'AFC-GE pour nouveau calcul des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende 2009, 2010 et 2014.

Un recours du contribuable est actuellement pendant auprès du Tribunal fédéral contre cet arrêt (cause 34_____).

Séquestres ordonnés par la DAPE

- C.**
- a.** Le 19 avril 2017, la DAPE a ordonné le séquestre de divers avoirs appartenant au contribuable, à savoir des comptes bancaires dont il était titulaire ou ayant droit économique, ainsi que quatre biens immobiliers sis dans le canton de Genève.
 - b.** Le même jour, la DAPE a adressé à la Banque D _____ (ci-après : D _____) un ordre de blocage de comptes détenus par le précité dont il était titulaire, ayant droit économique ou sur lesquels il disposait d'une procuration. Devaient également être bloqués des comptes détenus par diverses sociétés, pour autant que leur solde excédât CHF 500'000.-.
 - c.** Les 19 avril et 5 mai 2017, la DAPE a encore ordonné le séquestre d'un tableau, de valeur entreposé aux E _____ (ci-après : E _____), ainsi que d'actions.
 - d.** Avec l'accord de la DAPE, le contribuable a vendu deux biens immobiliers séquestrés, ainsi que des actions d'une société immobilière, les excédents de liquidités générés par les ventes étant bloqués sur des comptes à son nom.

Procédure portant sur les sûretés effectuées par l'AFC-GE

- D.**
- a.** Par courrier recommandé du 13 février 2023, l'AFC-GE a adressé au contribuable une demande de sûretés d'un montant de CHF 35 _____ plus intérêts à 3% sur le montant de CHF 36 _____ dès ce jour, en vue de garantir le paiement de l'ICC 2008 à 2015, ainsi que les amendes pour les périodes fiscales 2007 à 2015.

Les droits du fisc étaient menacés pour les motifs suivants : l'intéressé n'avait pas déclaré la majeure partie de ses revenus et de sa fortune durant plusieurs années ; il avait systématiquement dissimulé une part de ses éléments de revenu et de sa fortune, en ayant annoncé à l'OCPM son départ pour C _____ le 31 décembre 2008, alors qu'il avait conservé son domicile à Genève ; sa fortune considérable était essentiellement composée de liquidités (comptes bancaires) et d'œuvres d'art entreposées aux E _____, de sorte qu'elle était aisément transférable.

Le même jour, l'AFC-GE a envoyé à l'intéressé une demande de sûretés s'élevant à CHF 37 _____, auxquels s'ajoutaient des intérêts à 4% de CHF 38 _____, aux fins de garantir le paiement de l'IFD 2008 à 2015, ainsi que des amendes pour les années 2007 à 2015. L'AFC-GE a repris les motifs exposés dans sa requête relative à l'ICC.

- b.** Le 23 février 2023, l'AFC-GE a adressé à l'office des poursuites de Genève deux ordonnances de séquestre, l'une se rapportant à l'ICC et l'autre, à l'IFD.

L'office des poursuites de Genève devait saisir des avoirs bancaires, une créance que le contribuable détenait à l'encontre de F _____ SA, des biens mobiliers sis aux E _____, chez G _____, dans sa villa de H _____ et enfin, deux biens immobiliers dont il était propriétaire. En outre, par voie d'entraide, l'office des poursuites de Lugano devait saisir des comptes bancaires.

- c.** Par deux actes du 16 mars 2023 – l'un concernant l'ICC et l'autre, l'IFD – le contribuable a recouru auprès du TAPI contre les demandes de sûretés susmentionnées, en concluant à leur annulation.

Était notamment jointe une copie de sa carte de résident de C_____.

d. L'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle acceptait de diminuer le montant des sûretés. Celles relatives à l'ICC 2008 à 2015 et aux amendes devaient être réduites à CHF 39_____, auxquels s'ajoutaient des intérêts à 3% sur CHF 40_____ dès le 13 février 2023. Celles portant sur l'IFD 2008 à 2015 devaient être ramenées à CHF 41_____, plus intérêts à 4% dès la même date. Il convenait, en effet, de tenir compte de l'ATA/26_____ du 18 avril 2023. Pour le surplus, l'autorité intimée a conclu au rejet du recours.

Étaient joints deux tableaux détaillant la manière dont les montants de CHF 39_____ et de CHF 41_____ avaient été déterminés.

e. Les parties ont respectivement répliqué et dupliqué, en persistant dans leurs conclusions et précédents développements.

f. Sur demande du TAPI du 22 novembre 2023, le contribuable lui a confirmé, par courrier du 5 décembre 2023, qu'il n'avait pas recouru contre les ordonnances de séquestre de l'AFC-CH des 19 avril et 5 mai 2017.

g. Par jugement du 8 janvier 2024, le TAPI a déclaré recevables les recours interjetés le 16 mars 2023 par A_____, les a partiellement admis, en donnant acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'engageait à modifier les montants des sûretés.

Le montant réclamé au contribuable par l'AFC-GE s'élevait à CHF 42_____, soit un montant considérable. De plus, l'intéressé avait systématiquement celé à l'AFC-GE sa situation patrimoniale. Dès lors qu'il n'avait pas apporté la preuve qu'il n'avait pas contesté les séquestres prononcés par l'AFC-CH, lesquels pouvaient coexister avec les sûretés ordonnées par l'AFC-GE, il ne pouvait en conclure que les sûretés demandées n'avaient pas lieu d'être car les séquestres prononcés étaient entrés en force. Les droits du fisc devaient donc être considérés comme menacés.

L'AFC-GE avait arrêté le montant des sûretés en se fondant sur les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende rectificatifs du 18 février 2022, relatifs aux années 2009 à 2015, ainsi que sur les intérêts sur rappel d'impôt. Les créances fiscales relatives à ces années étaient vraisemblables et proportionnées, compte tenu du jugement du TAPI du 6 mars 2023. Il importait peu que celui-ci ne soit pas entré en force en raison d'un recours pendant par-devant la chambre administrative, étant donné que, s'agissant d'examiner la validité d'une demande de sûretés, un contrôle *prima facie* suffisait. Concernant l'année fiscale 2008, l'AFC-GE avait accepté de diminuer le montant des sûretés pour tenir compte de l'ATA/26_____ du 18 avril 2023. À l'instar des années 2009 à 2015, les créances fiscales portant sur l'année 2008 se révélaient vraisemblables et proportionnées.

Les trois conditions au prononcé de sûretés étaient donc réalisées.

E. a. Par acte du 12 février 2024, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, en concluant à son annulation, ainsi que celle des demandes de sûretés de l'AFC-GE du 13 février 2023 pour l'IFD et l'ICC.

Le TAPI s'était écarté de certains faits établis et non contestés par les parties, en retenant qu'il ne pouvait être tenu pour certain que les séquestres de l'AFC-CH étaient entrés en force. La DAPE avait confirmé, le 26 janvier 2024, que ses séquestres étaient toujours en vigueur. L'AFC-GE ne l'avait aucunement contesté. Son conseil avait dûment confirmé au TAPI qu'aucun recours n'avait été formé contre les ordonnances de séquestre de la DAPE. Aucune absence de collaboration ne pouvait lui être reprochée. Le jugement retenait que des levées partielles de séquestre avaient dû être accordées par la DAPE pour qu'il puisse vendre deux biens immobiliers et des actions séquestrés, ce qui impliquait nécessairement que les séquestres prononcés par la DAPE fussent entrés en force.

Le TAPI aurait donc dû retenir que les sûretés ordonnées par l'AFC-GE n'avaient pas lieu d'être en présence de séquestres entrés en force prononcés par la DAPE. Depuis 2017, il lui était impossible de réaliser ou de transférer son patrimoine, de sorte que les droits du fisc n'étaient pas menacés. Le motif des demandes de sûretés de l'AFC-GE était inexistant en raison des séquestres en vigueur de la DAPE.

À l'appui de ses écritures, il produisait notamment un courriel de la DAPE du 12 février 2024, confirmant que ses séquestres étaient toujours en vigueur.

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

Pour le seul motif que le recourant n'était pas domicilié en Suisse, les demandes de sûretés étaient déjà fondées. Le fait que le recourant ne disposait pas de domicile fiscal ailleurs qu'en Suisse pour les périodes fiscales 2009 à 2015, en vertu du principe de rémanence, ne signifiait pas qu'à la date des demandes de sûretés, en 2023, le recourant disposait d'un domicile fixe en Suisse ou qu'il n'avait pas quitté ou l'intention de quitter la Suisse. Célibataire et sans enfants, le recourant disposait de moyens financiers importants et était actif professionnellement à travers le monde. Il était propriétaire et/ou locataire de biens immobiliers à l'étranger. Ces éléments lui permettaient de jouir d'une grande mobilité et de changer de lieu de vie rapidement au gré des circonstances. La procédure prévue par la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0) était de l'unique ressort de l'AFC-CH, l'AFC-GE n'ayant aucune compétence à cet égard. Il existait donc un risque important que la levée des séquestres de la DAPE intervienne avant que l'AFC-GE ne puisse procéder à un séquestre par l'intermédiaire de l'office des poursuites et que le contribuable soit dans l'intervalle en mesure de disposer de ses avoirs. Contrairement à ce que retenait le TAPI, les séquestres de la DAPE n'avaient plus lieu d'être une fois que les sûretés de l'AFC-GE étaient entrées en force.

c. Le recourant a répliqué en persistant dans ses conclusions et précédents développements.

À l'appui de ses demandes de sûretés, l'AFC-GE avait invoqué la menace des droits du fisc et non pas l'absence de domiciliation en Suisse de sa part. En alléguant désormais qu'il ne disposerait pas d'un domicile fixe en Suisse, l'AFC-GE, qui

contestait depuis de nombreuses années sa domiciliation à C _____, faisait preuve d'un « opportunisme déconcertant ». Soit il était domicilié en Suisse, comme le prétendait l'AFC-GE dans toutes les autres procédures le concernant et les sûretés n'auraient pas dû être octroyées, soit ce n'était pas le cas et elles pouvaient être envisagées, mais pour d'autres motifs. En toute hypothèse, son domicile ne pouvait pas varier en fonction des besoins procéduraux de l'AFC-GE.

d. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 43 LPGIP ; art. 145 LIFD).
2. L'objet du litige porte que la question de savoir si les sûretés demandées par l'AFC-GE en garantie du paiement des impôts, rappels d'impôts, frais et intérêts pour l'ICC et l'IFD 2008 à 2015, ainsi que les amendes ICC et IFD pour les années 2007 à 2015 sont fondées.
3. **3.1** Les sûretés destinées à garantir l'impôt fédéral direct sont régies à l'art. 169 LIFD. Si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger des sûretés en tout temps et même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés indique le montant à garantir ; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire (art. 169 al. 1 LIFD).
3.2 L'art. 78 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) prévoit que les cantons peuvent disposer que les décisions de sûretés des autorités fiscales cantonales compétentes sont assimilées à des ordonnances de séquestre au sens de l'art. 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1). La LHID ne prévoit donc pas de règle d'harmonisation contraignante pour les cantons en matière de sûretés (arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2020 précité consid. 6).

Toutefois, tant l'art. 38 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009 (et donc applicable aux sûretés litigieuses des périodes fiscales 2009 à 2015) que l'art. 371A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05 ; applicable aux sûretés litigieuses pour la période fiscale 2008) reprennent les termes de l'art. 169 al. 1 LIFD. Les principes exposés en matière d'IFD ont ainsi également vocation à s'appliquer à l'ICC (ATF 145 III 30 consid. 7.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral

2C_1057/2020 précité consid. 7.1 ; 2C_85/2020 précité consid. 6.1). Tant l'art. 38 al. 1 LPGIP que l'ancien art. 371A al. 1 LCP reprennent les termes de l'art. 169 al. 1 LIFD, si bien que les principes exposés en matière d'IFD ont également vocation à s'appliquer à l'ICC (ATF 145 III 30 consid. 7.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1057/2020 précité consid. 7.1 ; 2C_85/2020 précité consid. 6.1).

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

3.4 Selon la jurisprudence, pour qu'une demande de sûretés au sens de l'art. 169 al. 1 LIFD soit valable, il est nécessaire : 1) que l'un des cas de séquestre mentionnés dans cette disposition soit réalisé, à savoir l'absence de domicile en Suisse ou le fait que les droits du fisc paraissent menacés, 2) que l'existence de la créance fiscale paraisse vraisemblable et 3) que le montant de la garantie exigée ne se révèle pas manifestement exagéré (arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2020 précité consid. 5.1 et références).

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

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

3.5.1 La seule déclaration incomplète du revenu ou de la fortune imposable, de même qu'une seule soustraction fiscale ne suffisent pas en tant que telles à retenir la mise en danger des droits du fisc. En revanche, la dissimulation systématique par le contribuable de sa situation de revenu et de fortune, en particulier la mise de côté d'argent liquide pour un montant de plusieurs centaines de milliers de francs permet de conclure à une mise en danger objective des droits du fisc. Parle aussi en faveur

d'une telle conclusion le fait que le patrimoine du contribuable soit facilement réalisable ou transférable à l'étranger. Si le simple fait de posséder une nationalité étrangère ne permet pas à lui seul de retenir une mise en danger des droits du fisc, il convient de considérer à cet égard le maintien par le contribuable de relations de famille et d'affaires avec son (autre) pays d'origine (arrêt du Tribunal fédéral 2A.746/2004 du 16 juin 2005 consid. 3.1 et les arrêts cités).

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

Le paiement de la créance apparaît ainsi menacé notamment lorsque le contribuable a l'intention de quitter la Suisse ou prépare son départ, ou encore si un danger de fuite existe (Pierre CURCHOD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2017, n. 18 ad art. 169 LIFD).

3.5.3 La possession d'immeubles en Suisse n'entraîne fondamentalement pas de mise en danger des droits du fisc, car les immeubles ne sont pas immédiatement aliénables (Hans FREY, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2022, art. 169, § 29, p. 2706). La possession de biens immobiliers en Suisse peut ainsi conduire à renoncer à des sûretés, pour autant que ceux-ci puissent garantir l'ensemble de la créance présumable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2019 du 16 septembre 2019 consid. 3.1.1).

3.5.4 La chambre de céans a notamment confirmé que les droits du fisc étaient menacés dans le cadre d'un contribuable américain, domicilié à Genève, au bénéfice d'une autorisation d'établissement, avec sa fille de quinze ans, scolarisée dans une école internationale, pour les motifs suivants. Si un risque de déplacement de son domicile à l'étranger paraissait peu probable vu ses relations personnelles à Genève, l'intéressé, qui exerçait une activité indépendante, ne maintenait pas moins des relations économiques relativement étroites avec les États-Unis, par le biais notamment de *trusts* et de « *partnerships* » dans des structures immobilières américaines. Il avait omis, pendant près de dix ans, de mentionner dans ses déclarations un grand nombre d'éléments de fortune et de revenu. Son patrimoine avait la caractéristique d'être mobile ou aisément transférable. Il ne possédait enfin

plus aucun bien immobilier en Suisse, ce qui aurait pu permettre de renoncer à tout ou partie des sûretés (ATA/1851/2019 du 20 décembre 2019, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2020 précité).

3.5.5 Elle en a fait de même dans le cas d'un contribuable qui avait continué à résider dans le canton de Genève avec son épouse à tout le moins jusqu'en 2018, alors qu'ils avaient annoncé leur départ pour Monaco le 15 juillet 2007. Il apparaissait qu'ils avaient omis de déclarer leur revenu et leur fortune aux autorités fiscales genevoises, compte tenu du maintien de leur domicile fiscal en Suisse. Le contribuable avait clôturé une grande partie de ses comptes bancaires en Suisse, et ses biens immobiliers en Suisse ne suffisaient pas à couvrir les dettes fiscales estimées. Son train de vie, qui impliquait des moyens financiers qui lui permettraient de changer rapidement de lieu de vie et de transférer sa fortune mobilière, étaient autant d'éléments qui permettaient de considérer que les droits du fisc apparaissaient menacés (ATA/1166/2020 du 17 novembre 2020, confirmé dans une large mesure par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 précité).

3.6 Le niveau de preuve exigé concernant l'existence de la créance fiscale est celui de la simple vraisemblance. L'existence de celle-ci se détermine sur la base d'un examen préjudiciel et *prima facie* de la situation. L'art. 169 al. 1 LIFD n'exige pas que les montants réclamés soient fixés définitivement (« même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force »). Lorsque la créance n'est pas définitive, le montant présumé de l'impôt fait l'objet d'un examen sommaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2020 précité consid. 5.1 et les références citées).

La loi prévoit expressément qu'il n'y a pas lieu d'attendre une décision entrée en force pour exiger des sûretés ; dès lors, en cas de rappel d'impôt, il convient d'examiner si les reprises effectuées par le fisc et éventuellement contestées par le contribuable doivent être tenues pour plausibles (arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 précité consid. 5.1 ; ATA/1851/2019 précité consid. 4c), étant précisé qu'elles ne doivent pas être manifestement exagérées (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, n. 37 ad art. 169 LIFD).

3.7 L'art. 185 al. 1 LIFD prévoit que les amendes et les frais résultant de la procédure pénale sont perçus selon les art. 160 et 163 à 172 LIFD. Dès lors que cette disposition renvoie notamment à l'art. 169 LIFD, les sûretés prévues par cette disposition peuvent donc aussi porter sur des créances d'amende (ATF 145 III 30 consid. 7.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 précité consid. 6.2.1 ; Pierre CURCHOD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], commentaire romand, IFD, 2^e éd. 2017, n. 3 ad art. 169 LIFD).

Une demande de sûretés peut également concerner une amende qui n'a pas encore été prononcée et porter sur le montant présumé de celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 précité consid. 6.2.1 ; Pierre CURCHOD, op. cit., n° 5 ad art. 169 LIFD). D'ailleurs, le créancier qui a fait opérer un séquestre – lequel peut

être demandé en tout temps sur la base de la demande de sûretés – sans poursuite ou action préalable peut le valider notamment en ouvrant la procédure d'amende, qui est assimilée à une action en reconnaissance de dette au sens de l'art. 279 LP (ATF 145 III 30 consid. 7.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 précité consid. 6.2.1).

Les demandes de sûretés peuvent servir à garantir le paiement des amendes envisagées, mais ne préjugent en rien de la culpabilité du contribuable, de sorte que la présomption d'innocence n'est ainsi pas violée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 précité consid. 6.2.2).

3.8 Selon l'art. 46 al. 1 let. b DPA, le fonctionnaire enquêteur met sous séquestre les objets et autres valeurs qui seront vraisemblablement confisqués.

À l'instar de toute mesure provisionnelle, le séquestre prévu par cette disposition est fondé sur la vraisemblance et doit être maintenu aussi longtemps que subsiste une possibilité de confiscation. Compte tenu du caractère encore incertain des prétentions en cause et de la rapidité avec laquelle l'autorité d'enquête doit agir, celle-ci n'a pas à résoudre des questions juridiques complexes ni à attendre d'être renseignée de manière exacte et complète sur les faits, puisque ce n'est que dans le cadre du jugement au fond que le sort des avoirs séquestrés sera définitivement fixé (ATF 140 IV 57 consid. 4.1).

Lorsqu'il existe notamment un soupçon fondé de graves infractions fiscales, le chef du département fédéral des finances peut autoriser l'AFC-CH à mener une enquête en collaboration avec les administrations fiscales cantonales. La procédure à suivre dans un tel cas est celle posée aux art. 19 à 50 DPA. L'AFC-CH agit en collaboration avec les autorités fiscales cantonales. Après la clôture de l'enquête, l'AFC-CH établit un rapport. Si l'administration conclut à la commission d'une soustraction d'impôt au sens des art. 175 et 176 LIFD, elle requiert de l'autorité cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct d'engager la procédure en soustraction ; si la question d'un délit au sens de l'art. 186 LIFD se pose, l'AFC-CH le dénonce auprès de l'autorité pénale compétente. Le législateur a ainsi clairement voulu une collaboration entre l'administration fédérale et les autorités cantonales et communales. Selon la jurisprudence, il en résulte notamment que les mesures d'instruction et/ou de contrainte ordonnées par la première puissent être utilisées, cas échéant, par les secondes. De plus, si une instruction cantonale en parallèle de l'enquête effectuée par l'AFC-CH n'est pas exclue, sa mise en œuvre ne s'impose pas nécessairement avant la transmission du rapport. Une telle solution permet également d'assurer la sécurité juridique en évitant des décisions contradictoires entre les différentes autorités pouvant intervenir en matière fiscale (administratives et pénales, fédérales et cantonales) et permet, cas échéant, de ne pas priver les mesures ou décisions ultérieures des autorités cantonales de tout effet (arrêt du Tribunal fédéral 1B_398/2014 du 20 février 2015 consid. 5.1 et les références citées).

La LIFD ne contient aucune disposition permettant de conclure que lorsque des mesures de sûretés sont ordonnées par les autorités cantonales, la saisie de l'art. 46 DPA doit être automatiquement révoquée. Par ailleurs, rien n'empêche la coexistence des deux différents types de mesures concernées, même après que l'AFC a terminé son enquête et même si elles portent sur les mêmes valeurs (arrêt du Tribunal pénal fédéral TPF 2011 165 du 27 septembre 2011 consid. 4.1).

3.9 La garantie de la propriété est ancrée à l'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Elle n'est toutefois pas absolue. Comme tout droit fondamental, elle peut être restreinte aux conditions fixées à l'art. 36 Cst. La restriction doit ainsi reposer sur une base légale (al. 1), être justifiée par un intérêt public (al. 2) et respecter le principe de la proportionnalité (al. 3). Ce principe exige qu'une mesure restrictive soit apte à produire les résultats escomptés (règle de l'aptitude), que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins contraignante (règle de la nécessité) et qu'il existe un rapport raisonnable entre le but visé et les intérêts publics ou privés compromis (règle de la proportionnalité au sens étroit ; ATF 141 I 20 consid. 6.2.1; 140 I 168 consid. 4.2.1; 135 I 233 consid. 3.1).

La garantie de la propriété n'empêche en principe pas le prononcé de restrictions provisoires (séquestre civil, pénal ou administratif) destinées à assurer l'exécution de décisions finales ultérieures (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 précité consid. 6.2.3 ; 1C_6/2016 du 27 mai 2016 consid. 3.8).

L'exécution de la demande de sûretés ou du séquestre conduit à une restriction du droit de propriété. La réalisation anticipée d'un bien séquestré ou dans le cadre d'une poursuite en prestation de sûretés constitue une atteinte grave à la garantie de la propriété, de sorte qu'il convient d'examiner si les conditions de l'art. 36 al. 1 Cst. sont remplies (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1059/2020 précité consid. 6.2.4 ; 1B_461/2017 du 8 janvier 2018 consid. 2.1).

3.10 En l'espèce, il s'agit d'examiner si les trois conditions prévalant aux demandes de sûretés concernées sont réalisées, à savoir l'existence d'un cas de séquestre, la vraisemblance de l'existence de la créance fiscale et le caractère proportionné du montant des garanties exigées.

3.10.1 Concernant la motivation du cas de séquestre, l'AFC-GE a d'abord invoqué la menace pour les droits du fisc, motif retenu par le TAPI, avant de se référer à l'absence de domicile en Suisse du recourant.

Conformément à la jurisprudence susrappelée, il faut considérer que les droits du fisc sont menacés lorsqu'un risque de fuite du contribuable existe. Dans le cadre des procédures fiscales ayant opposé le recourant aux intimées, la problématique liée à la notion de domicile, en particulier fiscal, s'est révélée prépondérante afin de déterminer le type d'assujettissement, illimité ou non, de l'intéressé. Tandis que ce dernier n'a cessé de se prévaloir de son départ pour C_____ au 1^{er} janvier 2009, les intimées ont fait valoir le contraire.

Le recourant maintient cette position, en produisant notamment dans le cadre de la présente procédure par-devant le TAPI, une copie de sa carte de résident à C_____. Sans qu'il soit question ici de déterminer si le recourant dispose désormais ou non d'un nouveau domicile fiscal à C_____, cet élément est néanmoins, selon toute vraisemblance, de nature à induire un risque de fuite, d'autant qu'il a fait valoir une présence fréquente en I_____. Il corrobore en effet l'intention et la volonté du recourant de changer son domicile fiscal pour l'établir hors de Suisse.

L'existence de biens immobiliers en Suisse ne peut davantage être retenu au bénéfice du recourant, dès lors qu'il admet lui-même avoir vendu ceux sur lesquels portaient les séquestres de l'AFC-CH avec l'accord de celle-ci.

Il s'ensuit que les biens mobiliers visés désormais par les demandes de sûretés, consistant pour l'essentiel en des avoirs sur des comptes bancaires et des œuvres d'art entreposées aux E_____, sont aisément transférables. Ces circonstances sont encore de nature à accroître la menace pour les droits du fisc.

À cela s'ajoute qu'au cours des diverses procédures de taxation et de rappels d'impôts le concernant, le recourant a omis, de manière répétitive sur plusieurs années, de déclarer des éléments de fortune et de revenus, afin de les soustraire au fisc suisse. Contrairement à ses allégations, sa prétendue bonne collaboration aux procédures fiscales dirigées à son encontre ne saurait ainsi être retenue, ce qui ressort également de l'ATA/32_____.

3.10.2 Quant à la vraisemblance de la créance fiscale invoquée, soit celle portant sur les périodes fiscales 2008 à 2015, force est de constater que celle-ci a d'ores et déjà été confirmée par la chambre de céans dans son arrêt précité.

Le fait qu'un recours soit actuellement pendant auprès du Tribunal fédéral contre ledit arrêt ne suffit pas, au sens des principes susmentionnés, à remettre en question la vraisemblance de la créance fiscale en cause. Ce, d'autant plus que le dossier comporte tous les bordereaux de taxation et de rappels d'impôts permettant d'en confirmer la réalité.

En outre, l'AFC-GE et le TAPI ont retenu à juste titre que l'existence de sûretés fédérales n'exclut pas d'ordonner des sûretés cantonales. Au contraire, la procédure d'enquête ouverte par l'AFC-CH implique une collaboration de cette dernière avec l'AFC-GE, laquelle dispose de la compétence de taxer le contribuable. Cette dernière pouvait donc valablement prononcer des sûretés cantonales sur les mêmes biens du recourant que ceux visés par les sûretés fédérales. À cet égard, peu importe que ces dernières demeurent aujourd'hui en vigueur, puisqu'elles ne sont pas exclusives les unes des autres.

3.10.3 S'agissant du caractère proportionné des sûretés exigées, il apparaît que les montants réclamés à titre de rappel d'impôts au recourant pour les périodes fiscales 2008 à 2015 (de l'ordre de CHF 42_____) sont considérables. Ceux indiqués dans les demandes de sûretés n'apparaissent *a priori* pas suffisant pour les couvrir en

totalité, tandis que l'intéressé n'a proposé aucune autre mesure pour garantir le recouvrement des créances fiscales réclamées.

Dans ce contexte, force est de constater que le montant des sûretés demandées ne se révèle pas manifestement exagéré.

3.10.4 Finalement, la restriction à la garantie de la propriété repose sur une base légale suffisante (art. 169 LIFD, en lien avec les art. 38 al. 1, 67, 69 et 88 ss LP). Les mesures de sûretés en cause visent à garantir le paiement d'éventuelles créances d'impôt et d'amendes pour soustraction et tentatives de soustraction fiscale et relèvent donc d'un intérêt public. Enfin, les demandes de sûretés ont un caractère provisoire. Le recourant reste propriétaire des montants et biens séquestrés et peut éviter la réalisation des biens saisis en fournissant d'autres sûretés. Les mesures en cause étaient ainsi proportionnées et les conditions de l'art. 36 Cst. respectées.

Compte tenu de la prescription des créances fiscales relatives à l'année fiscale 2007, d'un total en ICC de CHF 43_____ (CHF 44_____ rappel d'impôts + CHF 45_____ amende) et, en IFD, d'au total CHF 46_____ (CHF 47_____ rappel d'impôts + CHF 48_____ amende), il convient de déduire ces montants des demandes de sûretés.

L'AFC-GE s'est proposée de le faire, ce dont le TAPI lui a donné acte, de sorte que ce point sera confirmé.

Il en résulte que les demandes de sûretés doivent être ainsi confirmées et le recours rejeté.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 février 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 janvier 2024 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 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 Me Bénédicte FONTANET, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF,
Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :