

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 722/2017

Arrêt du 13 décembre 2017

Ile Cour de droit public

Composition
MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Donzallaz et Stadelmann.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A.X. _____,
représenté par Me Xavier Oberson et Me Dominique Morand, avocats,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise,.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct 2001 à 2009; rappel et soustraction d'impôts,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 20 juin 2017.

Faits :

A.

A.X. _____ (ci-après : le contribuable) est un ressortissant français, né en 1945, qui a été domicilié dans la commune de C. _____ (GE) notamment durant les années fiscales 2001 à 2009. Il est arrivé en Suisse en 1984 et s'est domicilié à Genève en 1993. Il est le fils de B.X. _____, né en 1913, décédé à Genève en 1988, canton dans lequel ce dernier avait pris domicile depuis 1973 avec son épouse et ses quatre enfants, dont le contribuable.

À la suite du décès de B.X. _____, ses héritiers, soit son épouse, ses trois filles et le contribuable, représentés par un notaire genevois, ont déposé le 14 octobre 1988, une déclaration de succession auprès de l'Administration fiscale cantonale le 15 septembre 1988. Le défunt n'avait pas rédigé de dispositions pour cause de mort. L'avoir successoral brut déclaré s'élevait à environ 1'700'000 fr., composé de biens immobiliers et d'actifs bancaires, dont un dossier-titres. Selon une déclaration de succession française déposée à la même époque, le défunt était encore détenteur de comptes bancaires en France, ainsi que de biens immobiliers et d'un bateau, pour un montant total de 1'000'000 fr.

Pour les périodes fiscales 2001 à 2009, le contribuable a remis chaque année sa déclaration fiscale dûment complétée en rapport avec chacun de ces exercices. Pour les exercices fiscaux 2001 à 2005 et 2007, il a fait l'objet, avant 2010, de taxations ordinaires tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct; ces taxations sont entrées en force. Selon l'état des titres remis avec chacune des déclarations du contribuable, la fortune mobilière déclarée était principalement composée d'une participation dans une société

D._____ BV, pour un montant de 10'000'000 fr. entre 2001 et 2004. En 2005 et 2006, cette participation a été remplacée par la déclaration d'une «créance D._____» d'un montant de 8'500'000 fr. qui a passé à 9'927'775 fr. en 2007, mais qui n'a plus été reprise dans la déclaration fiscale 2008. Dans cette dernière, était déclarée une participation pour un montant de 7'397'750 fr. dans le capital d'une société E._____ SA, ce montant ayant passé en 2009 à 17'218'867 fr.

Le 27 mai 2008, l'Administration fiscale cantonale a écrit au contribuable. Dans le cadre du contrôle de sa situation fiscale de l'exercice 2006, elle constatait qu'il avait, au cours des années précédentes, effectué de nombreux investissements dans différents secteurs tels que l'hôtellerie, la viticulture et les services aéronautiques. Elle lui demandait de transmettre un nouvel état des titres comprenant l'ensemble de son patrimoine mobilier au 31 décembre 2006. A.X._____ a répondu qu'il était périodiquement cité comme l'animateur et/ou le propriétaire de l'hôtel F._____ à Genève et du domaine viticole bordelais G._____, mais en réalité, il n'était pas propriétaire d'autres actifs que ceux inscrits dans sa déclaration sur la fortune.

Le 7 novembre 2008, l'Administration fiscale cantonale a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôts portant sur les impôts fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2001 à 2005, ainsi que 2006, bien que non encore taxée. Il avait le droit de se déterminer et de ne pas s'incriminer sur le plan pénal.

Le 2 décembre 2008, l'Administration fiscale cantonale et le mandataire du contribuable se sont rencontrés. Selon l'Administration fiscale cantonale, ce dernier était détenteur des actions d'un groupe appelé «H._____», actif dans le pétrole dont le siège principal était au Canada, ainsi que dans de nombreuses sociétés de ce groupe. Son nom apparaissait également dans les sociétés I._____ SA, Aéroport J._____ SA; K._____ SA, L._____ Services SA et M._____ SA au titre d'administrateur ou parce qu'il aurait des liens avec l'actionariat. Le conseil du contribuable aurait répondu que le contribuable avait créé un trust dont les bénéficiaires étaient ses enfants et qu'il allait remettre des documents sur les faits évoqués.

Le 30 janvier 2009, A.X._____ a précisé par l'intermédiaire de son conseil que les actifs évoqués dans le courrier du 5 décembre 2008 reçu de l'Administration fiscale cantonale, soit les sociétés N._____ Sport, X._____ & Partners Investment et Company D._____, et quelques autres, appartenaient à un trust dénommé «O._____ Trust» constitué «anciennement». Celui-ci détenait lui-même ses actifs au travers de différentes sociétés «regroupées pour l'essentiel sous les sociétés P._____ Ltd (BVI) et Q._____ SA (LUX) ». Il produisait en annexe une documentation composée de deux organigrammes et de fiches de présentation des sociétés citées dans ceux-ci, assortie de commentaires spécifiques, qui permettait de comprendre l'organisation du groupe coiffé par les deux sociétés précitées. Il exposait ne disposer à titre personnel d'aucune participation dans les différentes sociétés détenues par le O._____ Trust, si ce n'était pour répondre aux exigences réglementaires dans la mesure où il intervenait pour favoriser leur développement dans l'intérêt familial, en mettant son nom à disposition pour représenter telle ou telle société dans un but de valorisation.

Le 27 mai 2009, l'Administration fiscale cantonale a demandé au contribuable de lui fournir l'acte de constitution du O._____ Trust jusqu'au 15 juin 2009.

Le 1er juillet 2009, elle a notifié au contribuable deux bordereaux de taxation 2007, l'un pour l'impôt cantonal et communal et l'autre pour l'impôt fédéral direct. Ceux-ci n'ont pas fait l'objet d'une réclamation.

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

- un acte de déclaration de trust du 21 juin 1996, établi par la société R._____ Trustees (Jersey) Ltd Company, se rapportant à la constitution « d'un trust dénommé O._____ Trust ». Le patrimoine du O._____ Trust était celui défini à l'annexe 1 et s'élevait en l'occurrence à USD 100.- mais l'acte prévoyait que d'autres biens seraient de temps en temps transférés aux trustees pour être détenus dans le O._____ Trust. La Croix Rouge basée à Genève et la Catholic International Development Charity Ltd sise à Londres, étaient les bénéfi-

ciaires désignés dans la classe spécifique du Trust, mais l'acte réservait de pouvoir y ajouter d'autres personnes. L'acte prévoyait la désignation d'un «protector» et d'un consultant. En l'absence de personnes indiquées dans la classe spécifique, les trustees détiendraient les fonds pour les oeuvres caritatives qu'ils jugeaient bon, avec le consentement du protector. Les décisions des trustees en matière d'investissement, de nomination des bénéficiaires de disposition des revenus et du capital à disposition du Trust, d'ajout ou d'exclusion d'une personne de la classe spécifique, d'utilisation du capital et des revenus étaient soumis à l'accord du protector désigné qui était en droit de nommer

son successeur; leurs décisions en matière d'investissement étaient soumises à l'approbation du consultant, et en cas de désaccord de celui-ci, à celui du protector. Le nom du constituant du Trust (ci-après : settlor) ne figurait pas dans l'acte. Le premier protector était S. _____ domicilié à Rotterdam. Le consultant désigné était D. _____ BV (ci-après: D. _____);

- un acte en modification et en réaffirmation du O. _____ Trust du 3 août 2001, établi aux Îles Caymans, passé entre la société T. _____ Limited, Gran Cayman, agissant comme trustee et D. _____ agissant comme consultant, accompagné d'une annexe. L'acte modifiait et complétait différents actes. Dans le préambule de ce document, référence était faite à l'acte du 21 juin 1996 précité relatif au O. _____ Trust établi par R. _____, à un acte de nomination d'un nouveau protector de la même date établi par R. _____, à deux actes de nomination, dont l'objet n'était pas précisé, et datés du 2 juillet 1996, à une nomination par R. _____ du 19 novembre 1996, à un acte de nomination d'un nouveau trustee du 19 novembre 1996 «mais exécuté immédiatement entre (1) U. _____ Ltd, (2) R. _____, (3) the Trustee and (4) the consultant». À ce document était jointe une annexe par laquelle R. _____, en tant que premier trustee, transférait de manière irrévocable à T. _____ le patrimoine du Trust comme trustee de celui-ci. Le consultant devenait un Investment manager qui aurait de très larges pouvoirs en matière d'investissements des avoirs du Trust, et qui avait la capacité de désigner son successeur. Une déclaration du 16 juin 2009 de V. _____, administrateur de T. _____ certifiait, en tant que trustee, que les seuls bénéficiaires du Trust étaient les trois enfants du contribuable.

Le 23 octobre 2009, l'Administration fiscale cantonale a demandé au contribuable de lui transmettre les comptes, ainsi que la lettre d'intention (letter of wishes) du Trust, avec un délai au 13 novembre 2009. Le 2 décembre 2009, le contribuable a transmis les comptes de pertes et profits du Trust établis par T. _____ pour les années 2001 à 2008 mais non pas les bilans ni la lettre d'intention demandée. Il a sollicité un entretien avec l'Administration fiscale cantonale. S'en sont suivis de nombreux échanges de courriers entre les parties.

Le 6 mai 2011, l'Administration fiscale cantonale a écrit par pli recommandé au contribuable. La procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale pour soustraction d'impôts engagées à son encontre étaient étendues, pour l'impôt fédéral direct, cantonal et communal, à l'année fiscale 2007. En outre, une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôts en rapport avec l'impôt fédéral direct, cantonal et communal des années 2006, 2008 et 2009 était ouverte. Il était prié de transmettre pour les années concernées par la procédure : - les états financiers du Trust (bilan et compte de pertes et profits et tout autre document pertinent pour la valorisation de la fortune et des revenus y relatifs); - le document «Letter of Intent» à l'origine de la déclaration du Trust; - l'identité du ou des administrateurs de D. _____ ainsi que la date de la constitution de cette dernière; - l'identité du ou des administrateurs de P. _____ ainsi que la date de la constitution de cette dernière; - en ce qui concerne la société X. _____ Partners Investments SAS, Lyon, le nom du ou des actionnaires pour la part qui n'appartenait pas à Q. _____ ainsi que la liste du ou des administrateurs de cette société; - des extraits des registres du commerce de chaque pays concerné par les sociétés. Un délai au 23 mai 2011 lui était accordé pour répondre.

Le 7 juin 2011, l'Administration fiscale cantonale a accusé réception d'un courrier du 19 mai 2011, qui ne contenait pas les documents dont la production avait été demandée dans un courrier du 6 mai 2011. Un ultime délai de dix jours était accordé pour remettre les documents en question dont la liste était rappelée. Si le contribuable ne donnait pas suite à cette sommation, l'Administration fiscale cantonale procéderait à une taxation d'office en application des dispositions fédérales et cantonales applicables en la matière et dont elle rappelait la référence. La notification d'une amende de droit fédéral et cantonal était réservée.

Le 20 juin 2011, A.X. _____ a contesté le droit de l'Administration fiscale cantonale de le taxer d'office. Il transmettait les documents relatifs à X. _____ Partners. Les autres actionnaires de cette société, au-delà de Q. _____, étaient les personnes physiques dont il donnait le nom, qui n'appartenaient pas au cercle de ses proches et qui administraient avec lui cette société. Il n'avait aucun contrôle sur le Trust. Il n'en avait pas été le settlor et n'en était pas le trustee. Il n'avait pas le contrôle économique de ses avoirs. Celui-ci avait été constitué par déclaration du trustee, M. W. _____, le 21 juin 1996, et il n'existait pas de «letter of intent», comme l'Administration fiscale cantonale le suggérait. Il réitérait son argumentation au sujet de son absence de contrôle économique sur les actifs du trust. S'il intervenait dans les investissements, c'était au titre de consultant, par le biais de sa société Y. _____. S'il était rémunéré, c'était en rapport avec cela via cette société où en rapport avec l'utilisation de la marque «A.X. _____». Il produisait la déclaration de M. W. _____ signé par celui-ci, dont il avait transmis un exemplaire à la fin de l'année 2010.

S'en sont suivis de nombreux échanges de courriers entre les parties.

Le 30 avril 2013, l'Administration fiscale cantonale a écrit au contribuable que les procédures en rappel d'impôt et de soustraction d'impôts fédéral direct, cantonal et communal 2001 à 2005, ainsi que 2007 étaient terminées. Il en allait de même des procédures de taxation et de tentative de soustraction d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2006, 2008 et 2009. Le contribuable n'avait pas donné de réponse satisfaisante à la sommation du 11 juin 2011. Il avait été procédé à une taxation d'office pour les périodes fiscales 2001 à 2009. Les bordereaux de rappel d'impôt et de taxation ainsi que d'amende, fixée au 3/4 de l'impôt soustrait, pour soustraction fiscale concernant l'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2001 à 2009 émis étaient fondés sur les montants retenus et répertoriés dans un tableau détaillant le montant des reprises en revenus et en fortune, année par année.

Elle a retenu en substance que le père de A.X. _____ était décédé sans rédiger de dispositions pour cause de mort et que le O. _____ Trust avait été créé huit ans après le décès de celui-ci de sorte qu'il n'en était pas le settlor. C'était en réalité A.X. _____ qui avait constitué le O. _____ Trust en 1996 avec le produit de la vente en 1996 au groupe Z. _____ des titres du groupe D.D. _____ (D.D. _____ Holding SA, E.E. _____ BV et les sociétés F.F. _____ et G.G. _____) acquis par voie successorale. D. _____ détenait 100% de P. _____ qui elle-même contrôlait directement ou indirectement les autres sociétés mentionnées dans les documents produits par A.X. _____. Comme le trustee ne pouvait pas agir contrairement à ce que décidait l'appointé consultant soit D. _____ et que A.X. _____ avait été l'actionnaire majoritaire à hauteur de 85% et l'administrateur de D. _____ de 1996 à fin 2005, c'était bien A.X. _____ qui gérait l'ensemble des avoirs du O. _____ Trust. La constitution du O. _____ Trust relevait de l'évasion fiscale.

B.

Le 30 mai 2013, le contribuable a formé une réclamation contre les bordereaux de rappel d'impôt et de taxation d'office d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2001 à 2009, ainsi que contre les bordereaux d'amende en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal 2001 à 2009, du 30 avril 2013, en concluant à leur annulation. Les conditions pour un rappel d'impôt et celles d'une taxation d'office pour les années non encore taxées n'étaient pas réalisées. Il n'avait aucun lien direct avec le Trust et ses avoirs. Ceux-ci étaient passés directement de son père au Trust sans transiter par lui-même.

Le 5 février 2015, l'Administration fiscale cantonale a maintenu dans leur intégralité les décisions de taxation et d'amendes du 30 avril 2013 qui faisaient l'objet de la réclamation du 30 mai 2013 portant sur les années fiscales 2001 à 2009. Par jugement du 12 décembre 2016, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a rejeté le recours déposé contre les décisions sur réclamation du 5 février 2015. Le 17 janvier 2017, le contribuable a recouru auprès de la Cour de justice contre le jugement du 12 décembre 2016.

C.

Par arrêt du 20 juin 2017, la Cour de justice du canton de Genève a partiellement admis le recours. Les conditions du rappel d'impôt étaient remplies. Le fait que certaines informations propres à faire douter le fisc du caractère complet des taxations antérieures provenaient d'articles de presse disponibles bien avant 2008 n'empêchait

pas qu'elles soient fondées. Les conditions d'une taxation d'office étaient réunies puisque l'Administration fiscale n'avait pas obtenu tous les documents qu'elle réclamait aux fins de clarifier la situation du O. _____ Trust et du contribuable. Après avoir rappelé le régime fiscal du trust en droit suisse avant et après 2007, l'instance précédente a jugé que les biens du Trust devaient être repris dans le chapitre fiscal du contribuable, la constitution du Trust relevant de l'évasion fiscale. Le contribuable avait été dûment averti de l'ouverture de la procédure de rappel et de soustraction fiscale et des droits qu'il pouvait faire valoir en pareille situation de sorte qu'il n'y avait pas de comportement contraire à la bonne foi de la part de l'Administration fiscale sous couvert des négociations entreprises entre les parties. La période fiscale 2001 n'était en outre pas atteinte par la prescription du droit de taxer du moment que la réclamation avait été déclarée irrecevable et que le rejet du recours par la Cour de justice avait entraîné la confirmation des décisions sur réclamation du 5 février 2005, entrée en force de chose jugée à cette même date. La prescription du droit de sanctionner la soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour la période 2001 était en revanche acquise.

D.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 20 juin 2017 subsidiairement de le réformer en ce sens que les impôts et amendes réclamés en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour les périodes fiscales 2001 à 2009 ne sont pas dus, plus subsidiairement de le réformer en ce sens que les impôts et amendes réclamés en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour les périodes fiscales 2007 ne sont pas dus, encore plus subsidiairement qu'aucune amende ne soit prononcée ou alors de manière sensiblement réduite par rapport à l'arrêt attaqué. Il se plaint de la violation de son droit d'être entendu en relation avec la reformatio in pejus écartant la prescription de la période fiscale 2001, en relation avec la formulation de certains griefs et en relation avec l'administration de certaines preuves. Il reproche à l'instance précédente la constatation manifestement inexacte des faits. Il soutient que l'arrêt attaqué viole le droit fédéral s'agissant des conditions du rappel d'impôt, de la taxation d'office, du traitement fiscal du trust, de la prescription et de la soustraction fiscale. La Cour de justice et l'Administration fiscale cantonale concluent au rejet du recours. Le recourant a répliqué.

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé. Le recours en matière de droit public est en principe recevable en vertu des art. 82 ss LTF, 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts cantonaux et communaux (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14). Il est aussi conforme à la jurisprudence qui autorise le dépôt d'un seul acte de recours, lorsqu'il ressort clairement des mémoires que la partie recourante s'en prend aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 ss), ce qui est le cas en l'espèce.

2.

2.1. Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire de l'art. 9 Cst. (ATF 134 V 53 consid. 4.3 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF), ce qu'il appartient à la partie recourante d'exposer et de démontrer de manière claire et circonstanciée (cf. ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.; 332 consid. 2.1 p. 334). En outre, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Il n'y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560).

Pour démontrer le caractère manifestement inexact, conformément aux exigences accrues de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF en matière d'interdiction de l'arbitraire, la partie recourante doit désigner avec précision le ou les faits pertinents qui auraient été établis de manière manifestement inexacte, en citant les termes de l'arrêt attaqué, ou qui auraient été écartés à tort, en se référant expressément aux pièces du dossier de la procédure précédente. A cet effet, la partie recourante doit établir qu'elle a dûment et correctement, en application du droit de procédure cantonal ou fédéral applicable devant l'instance précédente, allégué le ou les faits litigieux ainsi que les preuves à leur appui ou que l'instance précédente a violé la maxime inquisitoire. Puis, elle doit exposer concrètement en quoi l'autorité a admis, nié ou ignoré ce fait en se mettant en contradiction évidente avec ce qui résulte de ses allégations en procédure précédente. Le cas échéant, elle doit exposer concrètement en quoi, dans l'appréciation, anticipée ou non, des preuves, le juge du fait n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, a omis sans motifs objectifs de tenir compte de preuves pertinentes ou a opéré, sur la base

des éléments recueillis, des déductions insoutenables (arrêts 2C 912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 2.3; 2C 649/2015 du 1er avril 2016 consid. 2.1; 2C 694/2015 du 15 février 2016 consid. 2.3 et les références citées).

2.2. Selon le recourant, l'instance précédente serait tombée dans l'arbitraire en retenant qu'il aurait présenté différentes versions, de manière successive, pour expliquer l'origine du O._____ Trust. Il serait erroné de retenir qu'il est le constituant du O._____ Trust en se fondant sur le procès-verbal du 2 décembre 2008 interne à l'Administration fiscale qu'il n'a pas signé : en l'absence de signature, ce document est, à son avis, dépourvu de valeur probante. De même il serait faux de se fonder sur le contenu d'un courrier du 30 janvier 2009 dans lequel on cherche, selon lui en vain, l'indication qu'il aurait été le settlor du trust. Déduire du procès-verbal du 2 décembre 2008 et du courrier du 30 janvier 2009 qu'il est le settlor du Trust serait par conséquent arbitraire. Or, comme la détermination de la personne du settlor est essentielle pour déterminer le traitement fiscal des biens du trust, la correction de vice aurait une influence sur le sort de la cause.

Il perd de vue que l'instance précédente s'est fondée sur un jeu d'indices, parmi lesquels ne figurent pas les deux pièces dont la portée probante est mise en cause, ainsi que sur les règles du fardeau de la preuve pour retenir que le recourant a constitué le O._____ Trust (cf. consid. 5.4 ci-dessous). Le grief d'appréciation arbitraire du procès-verbal du 2 décembre 2008 et du courrier du 30 janvier 2009 doit par conséquent être rejeté. Les griefs du recourants dirigés contre le raisonnement de l'instance précédente le désignant comme fondateur du O._____ Trust seront examinés plus loin (cf. consid. 5 ci-dessous).

2.3. Le recourant se déclare surpris de constater que l'arrêt attaqué écarte sans motif le fait que les enfants de ses trois soeurs disposaient également d'un trust constitué par le même S._____ et qu'il omette le fait que le O._____ Trust a été liquidé et les actifs distribués à ses enfants.

Ce grief doit être rejeté. Il ressort de l'arrêt attaqué (p. 31 ch. 36) le constat qu' " en 1996, S._____ avait mis en place non seulement le Trust, mais trois autres trusts, soit un trust par enfant de X._____ père, soit H.H._____ Trust, J.J._____ Trust et I.I._____ Trust, dont il produisait les actes " et, plus loin (p. 32 ch. 36), que " le trustee avait donc décidé de liquider le Trust en répartissant les avoirs à ses trois bénéficiaires". Ces faits n'ont au demeurant pas d'influence sur les périodes fiscales 2001 à 2009.

2.4. Enfin, le recourant reproche à l'instance précédente d'avoir violé son droit d'être entendu en faisant entièrement abstraction des éléments qu'il a apportés concernant la pratique applicable au traitement fiscal des trusts avant la publication de la circulaire de la Conférence suisse des impôts ainsi que de l'avis de droit du Professeur K.K._____. Il perd de vue que l'instance précédente a retenu que l'existence d'une pratique genevoise dans l'admission des structures trustales n'est pas établie mais que cette question peut être laissée ouverte (arrêt attaqué, consid. 32b, p. 60 et 32e p. 61), puisque, selon elle, c'est au regard des conditions de l'évasion fiscale qu'elle devait trancher la cause. Le grief doit donc être rejeté.

I. Taxation et rappel d'impôt hors soustraction fiscale

3.

Les périodes fiscales 2001 à 2005 et 2007 ont fait l'objet de décisions de taxation ordinaire d'impôt fédéral direct, cantonal et communal avant 2010 et sont entrées en force. Elles ne peuvent par conséquent être modifiées à l'initiative des autorités fiscales que si les conditions du rappel d'impôt sont réunies.

3.1. L'Instance précédente ayant jugé que le droit de taxer la période fiscale 2001 n'est pas prescrit, il convient d'examiner d'office et en premier lieu cette question.

3.1.1. Selon les art. 152 al. 3 LIFD, 53 al. 3 LHID et 61 al. 3 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc; RSGE D 3 17), le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

Il s'ensuit que la période fiscale 2001 ne peut plus faire l'objet de rappel d'impôt fédéral direct, cantonal et communal depuis le 31 décembre 2016.

3.1.2. Le raisonnement de l'instance précédente selon lequel, en substance, la décision de rappel d'impôt pour la période fiscale 2001 est entrée en force le 5 février 2015, parce que l'irrecevabilité de la réclamation du 30 mai 2013 est confirmée, est erroné, à tout le moins, dans le contexte d'une procédure de rappel d'impôt.

En effet, ce n'est que lorsque les conditions, en particulier temporelles, pour procéder à un rappel d'impôt sont remplies que les dispositions concernant les principes généraux de procédure (art. 109 ss LIFD), les procédures de taxation et de recours (art. 122 ss et 140 ss LIFD) trouvent à s'appliquer par analogie (art. 153 al. 3 LIFD et 60 al. 4 LPFisc). Cela vaut également pour la procédure de taxation d'office (art. 130 al. 2 et 132 al. 3 LIFD).

Dès lors que le recourant a contesté par la voie de la réclamation du 30 mai 2013 que les conditions d'un rappel d'impôt étaient réunies, il ne s'agit pas d'une pure procédure de taxation d'office, mais bien d'une procédure de rappel au sein de laquelle l'autorité fiscale a fait usage d'une procédure de taxation d'office. Il s'ensuit que les dispositions relatives à la motivation qualifiée d'une réclamation contre une taxation d'office ne s'appliquent pas directement à la réclamation du 30 mai 2013, mais au mieux à la partie de la procédure de rappel qui a été menée au moyen d'une taxation d'office, raison pour laquelle, les art. 153 al. 3 LIFD et 60 al. 4 LPFisc ne prévoient qu'une application par analogie des dispositions concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours. Force est au surplus de constater d'office (art. 105 al. 2 LTF) que le dispositif de la décision sur réclamation du 5 février 2015 ne déclare pas irrecevable la réclamation formulée le 30 mai 2013 mais bien "maintenir les reprises, les taxations, les rappels d'impôt et les amendes".

3.1.3. La période fiscale 2001 ne pouvant plus faire l'objet de rappel d'impôt fédéral direct, cantonal et communal depuis le 31 décembre 2016, il n'est pas nécessaire d'examiner le grief de violation des art. 29 al. 2 et 6 CEDH en relation avec une éventuelle reformatio in pejus portant sur cette période fiscale, sur laquelle le recourant est d'avis qu'il devait pouvoir s'exprimer avant qu'elle ne soit prononcée.

Le droit de procéder au rappel d'impôt fédéral cantonal et communal pour les années 2002 à 2005 et 2007 n'est en revanche pas encore prescrit de sorte qu'il convient d'examiner les conditions d'exercice de ce droit, dont le recourant conteste la réalisation.

3.2. Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Selon l'art. 151 al. 2 LIFD, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation.

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt 2C 1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 4 in Archives 82 71 et les nombreuses références citées).

Selon les art. 53 al. 1, 1^{ère} phrase, LHID et 59 al. 1 de la loi genevoise de procédure fiscale du 14 décembre 1990 (LPFisc; RSGE D 3 17), lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Les art. 53 al. 1, 1^{ère} phrase, LHID et 59 al. 1 LPFisc ont ainsi la même teneur que l'art. 151 al. 1 LIFD (arrêts 2C 322/2015 du 4 avril 2016 consid. 4; 2C 104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.2).

3.3. Le recourant soutient en substance que l'Administration fiscale cantonale s'est limitée à relever qu'elle avait l'impression qu'il avait omis d'indiquer dans son état des titres des investissements notamment dans le domaine de l'hôtellerie, la viticulture et les services aéronautiques que la presse lui attribuait. Comme ces informations circulaient depuis longtemps dans la presse, l'Administration fiscale cantonale aurait dû, lors de la procédure de taxation ordinaire et au moment où les articles de presse ont paru pour la première fois, se livrer à des investigations complémentaires. Il en conclut que le rapport de causalité adéquate entre les déclarations lacunaires et les taxations insuffisantes est interrompu, ce qui exclut de procéder au rappel d'impôt.

Le grief du recourant doit être écarté. En effet, il perd de vue que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, en particulier signaler les faits dont le régime fiscal est incertain, de telle sorte que l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Au vu de cette dernière condition, il est par conséquent exclu, quoi qu'en pense le recourant, d'imputer aux autorités fiscales des connaissances le concernant qui résulteraient de la presse et des médias, spécialisés ou non, aux fins de démontrer que celles-ci auraient dû se rendre compte de l'existence d'un moyen de preuve ou d'un fait au moment de rendre la décision de taxation ordinaire et d'échapper au rappel d'impôt. A l'inverse, en revanche, le contenu de la presse ou des médias peut éveiller la curiosité de l'autorité fiscale, qui est alors en droit de nourrir des doutes sur le caractère complet des déclarations fiscales antérieures et de demander des explications au contribuable.

3.4. Reste à examiner le rappel d'impôt pour la période fiscale 2007. Il ressort de l'arrêt attaqué que les décisions de taxation de la période fiscale 2007 ont été notifiées au contribuable le 1^{er} juillet 2009 (cf. arrêt attaqué, en fait ch. 10, p. 8). A cette date, l'Administration fiscale cantonale avait déjà informé, par courrier du 7 novembre 2008, le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôts portant sur les impôts fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2001 à 2005 et avait déjà connaissance de l'existence du trust dénommé "O._____ Trust", puisque c'est sur demande du 5 décembre 2008 de cette dernière que le recourant lui avait adressé, le 30 janvier 2009, un courrier en mentionnant nommément l'existence. Dans ces circonstances, en renonçant à surseoir au prononcé des décisions de taxation ordinaire pour la période fiscale 2007 le temps d'effectuer des investigations supplémentaires, l'Administration fiscale cantonale ne remplissait plus les conditions pour rouvrir dite période et procéder à un rappel d'impôt. Les décisions de taxations d'impôt fédéral direct, cantonal et communal de la période fiscale 2007 notifiées le 1^{er} juillet

2009 sont confirmées. Le recours est admis sur ce point et rejeté s'agissant du rappel d'impôt visant les périodes fiscales 2002 à 2005.

Les périodes fiscales 2006, 2008 et 2009, encore ouvertes, n'ont à juste titre pas fait l'objet d'une procédure de rappel d'impôts.

4.

Dans un chapitre relatif à la taxation d'office, le recourant expose les conditions dans lesquelles, selon la jurisprudence et la doctrine, il y a lieu de déclarer irrecevable une réclamation ne répondant aux exigences de motivation des art. 132 al. 3 LIFD, 48 al. 2 LHID et 39 al. 2 LPFisc. Il se plaint de ce que l'instance précédente a déclaré la réclamation du 30 mai 2013 irrecevable pour motivation insuffisante.

Ce grief est toutefois devenu sans objet puisque la déclaration d'irrecevabilité formulée par l'instance précédente avait pour unique objectif de juger que le droit de procéder au rappel d'impôt pour la période fiscale 2001 n'était pas périmé, ce qui a été contredit ci-dessus (cf. consid. 3.1 ci-avant). Pour le reste, l'instance précédente ayant examiné si les avoirs du trust en cause constituaient un patrimoine distinct de celui, imposable, du recourant, ce qu'elle a nié (cf. arrêt attaqué, consid. 17 ss), elle n'a pas restreint son examen à la seule recevabilité de la réclamation du 30 mai 2013, mais est bien entrée en matière sur le fond de la cause.

II. Création du O. _____ Trust

5.

5.1. L'instance précédente a jugé que la question de la nature révocable, ou non, du O. _____ Trust, malgré son organisation formelle, ne devait pas être tranchée ni celle de savoir si cette structure devait être qualifiée de sham trust (arrêt attaqué, consid. 32 b in fine, p. 60), parce que les conditions d'une évasion fiscale étaient pleinement réalisées.

Le recourant soutient en substance que le O. _____ Trust doit être reconnu conformément à la Convention de La Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (CLHT; RS 0.221.371), qu'il doit être qualifié d'irrévocable et qu'il a été constitué par S. _____ conformément aux dernières volontés de feu son père qui ne souhaitait pas transmettre tel quel l'intégralité de ses biens à ses héritiers légaux et réservataires.

5.2. Avant d'examiner cet aspect du recours, il convient de rappeler que, saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) sans être lié ni par les motifs de l'autorité précédente, ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours en se fondant sur d'autres arguments que ceux invoqués par le recourant, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (ATF 133 III 545 consid. 2.2). Il vérifie les questions de droit en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF).

En matière fiscale en outre, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256 s.; arrêts 2C 180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11.1; 2C 446/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2.4, RF 68/2013 p. 378; cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 416 et les nombreuses références). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts 2C 1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C 514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2; 2C 47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4; cf. DANIEL SCHÄR, *Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren*, Archives 67 p. 433 ss, p. 448). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4 s. in RDAF 2007 II 299).

5.3. La Convention de La Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance

(en vigueur pour la Suisse le 1er juillet 2007) détermine la loi applicable au trust et régit sa reconnaissance (art. 1 CLHT), mais ne s'applique pas à des questions préliminaires relatives à la validité des testaments ou d'autres actes juridiques par lesquels des biens sont transférés au trustee (art. 4 CLHT); en d'autres termes, elle ne s'applique pas à la validité du transfert des biens au trust ou encore à la validité d'un testament en cas de trust testamentaire (cf. LUC THÉVENOZ, *Trusts en Suisse: adhésion à la Convention de la Haye sur les trusts et codification de la fiducie*, Zurich 2001, p. 49; BERNARD DUTOIT, *Droit international privé*, Commentaire de la loi fédérale du 18 décembre 1987, Supplément à la 4e édition, Bâle 2011, p. 253).

La validité formelle et matérielle du testament est soumise aux règles de rattachement spécifiques qui se trouvent, pour le juge suisse, aux art. 90 à 95 de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP; RS 291), lorsque, comme en l'espèce, la cause présente des éléments d'extranéité, le recourant et feu son père étant de nationalité française.

Il s'ensuit qu'un trust testamentaire ne peut être valablement créé que si la disposition testamentaire est valable formellement et matériellement au regard du droit applicable à la succession, en l'espèce le droit suisse, feu le père du recourant de nationalité française étant décédé alors que son dernier domicile, depuis 1973, était en Suisse (art. 90 al. 1 LDIP).

5.4. Le code civil suisse, qui permet notamment la création d'une fondation par testament (art. 81 al. 1 et 493 CC), ne connaît pas la création d'un trust comme disposition pour cause de mort. Comme les modes de disposer pour cause de mort font l'objet d'un catalogue limitatif (*numerus clausus*), une partie de la doctrine soutient qu'une disposition pour cause de mort créant un trust est inconnue du droit suisse et par conséquent absolument nulle, à tout le moins, devrait faire l'objet d'une difficile conversion, la charge de constituer un trust discrétionnaire paraissant sous cet angle nulle d'emblée (LUC THÉVENOZ, *op. cit.*, p. 49 ss et les références citées). Une autre partie de la doctrine considère en revanche que la constitution d'un trust par voie testamentaire est admissible (THOMAS M. MEYER, *Trusts und schweizerisches Erbrecht in: successio*, revue de droit des successions n°2/17, p. 159 ss, p. 165 et les références citées). Quoi qu'il en soit, et sans qu'il faille ici trancher cette question, il résulte de la jurisprudence que les dispositions testamentaires doivent être suffisamment précises pour être compatibles avec leur caractère éminemment personnel (ATF 129 III 580 consid. 2 p. 583.; 81 II 22 consid. 6 p. 28), ce

qui implique que toute forme de représentation, légale ou volontaire, ou, même, toute intervention de tiers qui seraient appelés à donner un consentement ou à préciser la volonté du de cuius sont exclues (ATF 108 II 405 consid. 2a p. 408; cf. PAUL-HENRI STEINAUER, *Le droit des successions*, Berne 2015, n°271 p. 182 et les références citées).

5.5. En l'espèce, l'Instance précédente a retenu que le père du recourant était décédé sans rédiger de dispositions pour cause de mort et que le O._____ Trust avait été créé huit ans après le décès de celui-ci. Il ressort en outre de l'acte de déclaration de trust irrévocable du 21 juin 1996, établi par la société R._____ Trustees (Jersey) Ltd Company, se rapportant à la constitution «d'un trust dénommé O._____ Trust» que La Croix Rouge basée à Genève et la Catholic International Development Charity Ltd sise à Londres, étaient les bénéficiaires désignés dans la classe spécifique du Trust, mais qu'il était possible d'y ajouter d'autres personnes, ce qui fut du reste fait ultérieurement par la désignation des trois enfants du recourant, comme cela résulte d'une déclaration du 16 juin 2009 de V._____, administrateur de T._____, certifiant, en tant que trustee, que les seuls bénéficiaires du O._____ Trust étaient les trois enfants du recourants, à qui des bénéfices avaient été distribués dès 2004.

Au vu de ces faits, qui ont conduit l'administration intimée à nier le rôle de settlor du père du recourant, c'est à ce dernier qu'il appartenait, conformément à la répartition du fardeau de la preuve (cf. consid. 5.2 ci-dessus), de prouver que son père était bien, ainsi qu'il l'alléguait, le settlor du O._____ Trust, ce qu'il n'a pas fait. A défaut de production de dispositions pour cause de mort précises du de cuius, à supposer (cf. consid. 5.4 ci-dessus) qu'elles eussent été valides au regard du droit suisse s'agissant de la création d'un trust discrétionnaire ou de la possibilité de déléguer à un tiers, ici S._____, le droit de décider du sort de la masse successorale, c'est à juste titre que l'instance précédente a retenu que le père du recourant n'était pas le settlor du O._____

Trust. Les indices invoqués par le recourant - notamment la création simultanée en 1996 de trusts en faveur de ses soeurs et le rôle joué par S. _____ - ne pallie pas le défaut de production de dispositions pour cause de mort.

5.6. En d'autres termes, force est d'admettre avec l'instance précédente que c'est bien le recourant qui a constitué le O. _____ Trust en 1996 : ayant acquis de plein droit l'universalité de la succession de feu son père dès que celle-ci s'est ouverte le 24 février 1988 (art. 560 al. 1 CC), en particulier les titres du groupe D.D. _____ (D.D. _____ Holding SA, E.E. _____ BV et les sociétés F.F. _____ et G.G. _____), il les a vendus au groupe Z. _____ en 1996, comme cela ressort de la décision *.*** du ** ** 19** de la Commission des communautés européennes, et a affecté le produit de cette vente au O. _____ Trust, comme il l'a lui-même déclaré par écrit le 1er décembre 2010.

III. Régime civil et fiscal du O. _____ Trust

6.

Le recourant reproche à l'instance précédente d'avoir confirmé que la constitution du O. _____ Trust constituait une évvasion fiscale. Avant d'examiner le régime fiscal de ce dernier, il convient de rappeler la notion de trust et les conditions de la reconnaissance civile d'un trust étranger.

6.1. Selon l'art. 2 CLHT, le terme "trust" vise les relations juridiques créées par une personne, le constituant - par acte entre vifs ou à cause de mort - lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé. Le trust présente les caractéristiques suivantes: a) les biens du trust constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine du trustee; b) le titre relatif aux biens du trust est établi au nom du trustee ou d'une autre personne pour le compte du trustee; c) le trustee est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes du trust et les règles particulières imposées au trustee par la loi. Le trust est régi par la loi choisie par le constituant (art. 6 al. 1 CLHT), ou déterminé selon d'autres critères applicables en cascade (art. 7 ss CLHT), et, lorsqu'il est créé conformément à la loi déterminée par les art. 6 à 10 CLHT, il est reconnu en tant que trust (art. 11 al. 1 CLHT).

6.2. Il n'est pas contesté que le O. _____ Trust était soumis en 1996 au droit de Jersey (art. 21 de l'acte de déclaration de trust du 21 juin 1996, établi par la société R. _____ Trustees (Jersey) Ltd Company), puis au droit des Iles Cayman (art. 21 de l'acte en modification et en réaffirmation du Trust du 3 août 2001) et il n'y a pas de raison de douter que le O. _____ Trust a été constitué conformément aux lois élues et qu'il pouvait en principe être reconnu en tant que trust en droit civil suisse. Cet aspect, ainsi que celui d'une éventuelle qualification de "sham trust" n'a pas à être tranché ici du moment que seul importe en l'espèce l'examen de l'existence d'une évvasion fiscale, confirmée par l'instance précédente et niée par le recourant.

7.

7.1. Selon la jurisprudence, il y a évvasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (sur la signification de ces conditions, cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 p. 243 ss). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 138 II 239 consid. 4.1 p. 243 ss; 131 II 627 consid. 5.2 p. 636).

L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en oeuvre (ainsi déjà ATF 98 Ib 314 consid. 3d

p. 323; arrêts 2C 487/2011 du 13 février 2013 consid. 2.7, in: Arch. 82 p. 241; 2A.11/1994 du 16 août 1996 consid. 5c, in: Arch. 65 p. 406, RDAF 1997 II 222). L'état de fait de l'évasion fiscale est bientôt plutôt réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui - abstraction faite des aspects fiscaux - va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique (ATF 138 II 239 consid. 4.1 p. 244 avec renvois). Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (arrêt 2C 836/2009 du 15 mai 2012 consid. 6.3, in: Arch. 81 p. 564). L'instrument de l'évasion fiscale n'entre

finalement en ligne de compte que lorsque la norme fiscale - malgré la prise en considération du motif économique qu'elle contient - ne peut pas être interprétée de manière satisfaisante (ATF 138 II 239 consid. 4.2 p. 245 ss).

7.2. La constitution du O._____ Trust par le recourant apparaît comme inadaptée, puisque ce dernier a gardé la maîtrise sur le patrimoine transféré au O._____ Trust ainsi que sa gestion comme cela ressort des faits suivants.

Certes la déclaration de constitution du O._____ Trust désignait S._____ comme "protector" et R._____ comme "trustee", mais également et surtout D._____ comme "appointed consultant". A ce titre D._____ était l'entité chargée de la gestion des avoirs du Trust, dont le recourant a été de 1996 à fin 2005 à la fois l'actionnaire majoritaire à hauteur de 85 % et l'administrateur à teneur du registre du commerce de Rotterdam. Puisqu'il ressort de l'acte de constitution du Trust que le "trustee" ne pouvait pas agir contrairement à ce que décidait "l'appointed consultant", le recourant disposait ainsi indirectement de la gestion des avoirs du O._____ Trust via D._____ qu'il détenait majoritairement et dirigeait. Comme le O._____ Trust détenait 100 % de la société P._____, qui elle-même contrôlait directement ou indirectement un grand nombre de sociétés, notamment H._____ Inc (Canada), M.M._____ SA (Suisse), R.R._____ SA (Luxembourg), L._____ SA (Luxembourg), Q._____ SA, détenant elle-même P.P._____ SA (Suisse) exploitant l'Hôtel F._____ à Genève, Q.Q._____ SA (Luxembourg), R.R._____ BV (Hollande), détenant W.W._____ SAS, propriétaire du domaine G._____, puis plus tard également D._____ en liquidation qui détenait elle-même I._____ SA (Luxembourg), les actifs de D._____ ayant été transmis à la Q._____, c'est en réalité le recourant qui se trouvait à la tête de l'ensemble des sociétés et en gardait la propriété, cachée, par le biais du O._____ Trust.

Même l'amendement de 2001 n'a pas modifié la position du recourant. Certes un nouveau "trustee" a été désigné en la société T._____ sise aux Îles Caymans et D._____ a été remplacé dans son rôle d' "appointed consultant" par L.L._____ comme "investment manager": Il apparaît toutefois comme l'a constaté l'instance précédente sans être critiquée sur ce point que le recourant était propriétaire de P._____ (arrêt attaqué. consid. 33b p. 22).

Ce fait trouve du reste confirmation dans le constat, non contesté non plus, que le recourant a été impliqué comme administrateur dans nombre de sociétés détenues par le O._____ Trust, ceci durant la période de 2001 à 2009, soit M.M._____, S.S._____, H._____, D._____, T.T._____, U.U._____, R.R._____, Y.Y._____, V.V._____, Domaines X._____, MJ, L._____ Services SA, X._____ Partners et que Y._____ est intervenue directement dans le contrôle de la gestion des sociétés détenues par le O._____ Trust, ce qui accordait au recourant un mode de surveillance se superposant à celui d' "appointed consultant" ou d' "investment manager", dont c'est du reste bien le rôle selon le droit de Jersey ou des Îles Cayman: bien qu'il n'existe pas de définition précise des notions de "Protector", ou "Appointed Person" dans le droit de Jersey ou des Îles Cayman, il y a lieu de comprendre par ces termes une personne désignée par le Settlor qui précise dans les documents relatifs au trust les domaines qui doivent être surveillés par celle-ci; plus particulièrement, le plus souvent lorsque le trustee est une société active dans le domaine des trust, le protector a pour mission de donner des instructions au Trustee permettant ainsi au Settlor de conserver une certaine surveillance sur le trust, bienvenue lorsque ce trust comprend les actions relatives aux affaires d'une famille (S. EDWARDS/S. MEIKLEJOHN/M. LEESE, The role of protectors in Jersey trusts, in : <https://www.ogier.com/publications/the-role-of-protectors-in-jersey-trusts>).

Dans ces circonstances, force est d'admettre avec l'instance précédente que le recourant était bien le settlor du O. _____ Trust, que ce dernier était discrétionnaire et entièrement géré par le recourant qui avait ainsi conservé la maîtrise complète des biens transférés et que rien ne justifiait cette construction offshore (cf. Jersey et Cayman), hormis les substantielles économies d'impôts réalisées. Le recourant soutient certes que la fondation du O. _____ Trust avait pour but principal de planifier la succession de feu son père et de préserver le patrimoine familial. Il s'agirait selon lui d'une raison autre que la seule volonté d'épargner des impôts. Selon lui, la volonté de planification successorale avait joué un rôle décisif dans la création du O. _____ Trust, ce qui exclut de retenir l'existence d'une évasion fiscale. Il perd de vue qu'aucun document ni indice ne vient confirmer que les dernières volontés de feu le père du recourant allaient dans ce sens, comme cela a déjà été constaté ci-dessus. Au contraire, la période de huit ans entre le décès du père du recourant et la création du O. _____ Trust infirme l'allégation selon laquelle il importait avant tout de préserver le patrimoine familial au moyen du O. _____ Trust. Il apparaît que ce patrimoine n'a pas souffert de l'absence du O. _____ Trust durant ce laps de temps. A cela s'ajoute enfin que le recourant ne tente pas d'expliquer d'une autre manière raisonnable la création dudit trust.

7.3. En jugeant que la création du O. _____ Trust constituait une évasion fiscale et en attribuant l'ensemble des avoirs détenus par le O. _____ Trust au recourant aux fins d'imposition dans le chapitre fiscal de ce dernier, l'instance précédente a correctement appliqué le droit fédéral et cantonal harmonisé. Le recours est rejeté sur ce point.

7.4. Le recourant ne tente pas de démontrer que le montant des reprises effectuées par voie de taxation d'office seraient manifestement erronées. Il s'ensuit que les montants des rappels d'impôt pour les périodes fiscales 2002 à 2005 et les montants repris dans les taxations 2006, 2008 et 2009 sont confirmés.

IV. Soustraction d'impôt, prescription et quotité des amendes

8.

Le recourant invoque la prescription de l'action pénale. Avant d'examiner ce point, il convient de rappeler que la période fiscale 2007 est définitivement close avec les décisions de taxations d'impôt fédéral direct, cantonal et communal de la période fiscale 2007 notifiées le 1er juillet 2009. Elle ne peut pas faire l'objet d'une procédure en soustraction fiscale.

8.1. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171).

8.2. Aux termes de l'art. 184 LIFD, modifié le 26 septembre 2014, dans sa teneur en vigueur depuis le 1er janvier 2017,

” 1 la poursuite pénale se prescrit:

- a. [...]en cas de tentative de soustraction d'impôt par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise;
- b. en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans:

1. à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi (art. 175, al. 1),
2. [...].

2 La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182, al. 1) avant l'échéance du délai de prescription.”

L'art. 58 al. 2 let. a et b et al. 3 LHID modifié le 26 septembre 2014, dans sa teneur en vigueur depuis le

1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD.

En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant l'entrée en vigueur de la modification du 26 septembre 2014 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales.

8.3. Le recourant soutient en vain que l'acte délictueux a eu lieu en 1996 au moment de la fondation du O._____ Trust, de sorte que toutes les amendes seraient prescrites. Il perd en effet de vue que l'acte illicite sanctionné par les art. 175 LIFD et 56 LHID, consiste notamment, en procédure de taxation, à donner à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et non conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD et 42 LHID pour chaque période fiscale. Par conséquent, l'absence de mention de l'existence du trust et de son patrimoine dans les déclarations successives des périodes fiscales en cause en l'espèce a permis au recourant de tromper plusieurs fois l'autorité intimée et d'obtenir à chaque fois un résultat analogue, soit une soustraction d'impôt pour chaque période fiscale. Les dépôts de déclarations non conformes à la vérité constituaient des actes ponctuels : à chaque nouvelle déclaration d'impôt, le recourant a commis une nouvelle infraction fiscale (cf. DIANE MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne 2001, p. 73 note 193 et les références citées, qui parlent d'un concours réel). Le grief est rejeté. Il

convient donc d'examiner la prescription de l'action pénale pour chaque période et chaque type d'infraction séparément.

8.4. S'agissant de la poursuite pour soustraction fiscale, ce n'est que le 1er mai 2013 que l'autorité intimée a notifié les bordereaux d'amende pour soustraction d'impôt fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2001 et 2002, soit plus de dix après la fin des périodes fiscales en cause. Il s'ensuit que l'action pénale est prescrite pour ces deux périodes fiscales en application des art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD ainsi que 58 al. 2 let. b et al. 3 LHID, qui constitue une *lex mitior* (art. 205f LIFD et 78f LHID) par rapport à l'ancien régime (cf. sur cette question l'arrêt 2C 1010/2016 du 19 juillet 2017, consid. 2 et 3). Tel n'est toutefois pas le cas de la poursuite pour soustraction fiscale concernant les périodes fiscales 2003 à 2005 dont la prescription n'est atteinte ni sous l'angle de l'ancien droit ni sous l'angle du nouveau droit.

8.5. En revanche, la poursuite pour tentative de soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal concernant les périodes fiscales 2006, 2008 et 2009 n'est pas prescrite. Selon le nouveau droit, la prescription de six ans ne commence à courir qu'à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise. Il en irait de même selon l'ancien droit en application duquel la prescription de 8 ans (2 fois quatre ans par le biais de l'art. 333 CP) ne commence également à courir qu'à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD et 58 al. 1 LHID dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016). En l'espèce les taxations d'impôt fédéral direct, cantonal et communal concernant les périodes fiscales 2006, 2008 et 2009 entreront en force à la date à laquelle le présent arrêt sera rendu. La prescription ne commencera à courir qu'à ce moment-là.

9.

9.1. Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, 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, celui qui, tenu de percevoir un impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que ce soit intentionnellement ou par négligence, celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée, est puni d'une amende. En règle générale, l'amende est 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). L'art. 56 al. 1 LHID a une teneur identique sur ce point.

9.2. Selon l'art. 176 al. 1 LIFD, celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La ten-

tative de soustraction (art. 176 LIFD) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêts 2C 908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324; 2C 528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2). L'art. 56 al. 2 LHID a une teneur identique sur ce point.

9.3. Le recourant soutient que les éléments objectifs de la soustraction fiscale ne sont pas réunis dans la mesure, selon lui, où le O._____ Trust doit être pleinement reconnu sous l'angle du droit fiscal suisse en tant que patrimoine distinct du sien. Il n'aurait ainsi pas porté atteinte aux intérêts pécuniaires des collectivités publiques en cause. Ce grief est rejeté. Il a été démontré ci-dessus que le O._____ Trust constituait une évasion fiscale dans le chef du recourant et les montants ainsi soustraits au fisc ont été chiffrés.

9.4. Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose, contrairement à la soustraction consommée qui peut être commise par négligence (cf. art. 175 LIFD; 56 LHID), un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté (cf. art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). Le dol éventuel suffit (arrêts 2C 1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1; 2C 898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2, in RF 67/2012 700). Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente (arrêt 4A 97/2014 du 26 juin 2014 consid. 4.3.2). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (ATF 138 V 74 consid. 8.2 p. 83; 137 IV 1 consid. 4.2.3 p. 4; en lien avec la tentative de soustraction fiscale, arrêt 2C 290/2011 du 12 septembre 2011 consid. 2.1). Etablir la conscience et la volonté relève de la constatation des faits qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention est une question de droit

que le Tribunal fédéral revoit librement (arrêts 2C 908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 324; 2C 447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2, in RDAF 2011 II 153 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence constante, la preuve d'un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration (arrêt 2C 533/2012 du 19 février 2013 consid. 5.3.2). Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 s.; confirmé notamment in arrêt 2C 908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4, in RDAF 2012 II 324 et les arrêts cités).

En l'espèce, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente (arrêt, consid. 40), le recourant savait qu'il héritait en 1988 et donc qu'il était devenu propriétaire d'une fortune successorale composée en partie de titres. C'est du reste bien le recourant qui a vendu ces titres et qui en a lui-même transféré le bénéfice de la vente au O._____ Trust. En omettant de déclarer cette fortune et les revenus dont il a caché activement l'existence en les plaçant dans un trust constitué à l'étranger et derrière lequel il se cachait, le recourant a complètement planifié le montage dans le but de ne pas déclarer l'entier de sa fortune et de ses revenus aux autorités fiscales fédérale, cantonale et communale. Il a par conséquent agi avec l'intention de soustraire des impôts lors de chaque période fiscale encore en cause en l'espèce, que l'infraction soit consommée ou seulement tentée.

9.5. Enfin c'est à bon droit que l'instance précédente a confirmé la quotité des amendes pour soustraction consommée au trois quart et pour tentative de soustraction à la moitié des impôts soustraits. Non seulement le recourant est un homme d'affaires avisé qui a sciemment adopté une structure de patrimoine destinée à soustraire des impôts, mais contrairement à ce qu'il affirme, il n'a pas complètement collaboré à l'établissement des

faits, puisqu'il n'a pas fourni les documents déterminants relatifs à la création et à la gestion du O. _____ Trust, qu'il a constitué et sur lequel il avait pourtant instauré une double surveillance.

10.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal. L'arrêt attaqué est partiellement annulé en ce sens que le rappel et les amendes pour soustraction d'impôt fédéral cantonal et communal sont annulés pour les périodes fiscales 2001 et 2007 et que les amendes pour soustraction d'impôt fédéral, cantonal et communal de la période fiscale 2002 sont annulées. Il est confirmé pour le surplus.

Succombant pour une part, l'autorité intimée, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en jeu, doit supporter une part limitée des frais de la procédure fédérale, le reste étant à la charge du recourant qui succombe pour la plus grande partie (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Ce dernier, qui n'obtient que très partiellement gain de cause avec l'aide d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens réduits (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis.

2.

L'arrêt attaqué est partiellement annulé en ce sens que le rappel et les amendes pour soustraction d'impôt fédéral direct sont annulés pour les périodes fiscales 2001 et 2007 et que les amendes pour soustraction d'impôt fédéral direct de la période fiscale 2002 sont annulées. Il est confirmé pour le reste.

3.

L'arrêt attaqué est partiellement annulé en ce sens que le rappel et les amendes pour soustraction d'impôt cantonal et communal sont annulés pour les périodes fiscales 2001 et 2007 et que les amendes pour soustraction d'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2002 sont annulées. Il est confirmé pour le reste.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 100'000 fr., sont mis à raison de 20'000 fr. à la charge du canton de Genève et à raison de 80'000 fr. à la charge du recourant.

5.

Le canton de Genève versera au recourant une indemnité de partie de 20'000 fr.

6.

La cause est renvoyée à la Cour de justice de la République et canton de Genève pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

7.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires du recourant, à l'Administration fiscale cantonale genevoise, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 13 décembre 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey