RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/162/2021-ICCIFD **ATA/919/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 septembre 2022

4ème section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Gregory Clerc, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 décembre 2021 (JTAPI/1231/2021)

EN FAIT

1) Le présent litige concerne les procédures de rappel d'impôt pour les exercices 2010 et 2011, tant pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), ouvertes à l'encontre de Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), ainsi que les amendes prononcées à l'encontre de ce dernier uniquement.

2) Un second litige, relatif aux procédures de rappel d'impôt et d'amendes pour les exercices 2007 et 2008 de M. A_____, a donné lieu à un arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 5 juillet 2022 (ATA/711/2022).

3) Ressortissant français d'origine espagnole, né le _____ 1926, M. A_____ est arrivé en Suisse en juillet 1982. Il a épousé Mme A_____ le _____ 2010.

De juillet 1990 jusqu'à son départ annoncé à destination de B_____ (VS) le 1er janvier 2012, le précité a été domicilié à la route C_____, à D_____ (GE).

4) M. A_____ a notamment été l'administrateur jusqu'en janvier 2004, avec signature individuelle, de la société anonyme E_____ SA, Agence commerciale et de représentation (ci-après : E_____), inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) le _____ 1981. Le but social de ladite société est : « activité dans tout domaine commercial mais plus particulièrement dans celui des boissons alcooliques et non alcooliques ».

5) a. Dans leur déclaration fiscale 2010, les époux A_____ ont déclaré des revenus imposables de CHF 1_____ pour l'ICC et de CHF 2_____ pour l'IFD ainsi qu'une fortune imposable de CHF 3_____.

b. Sur cette base, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur a notifié des bordereaux le 14 mai 2013 pour des montants de CHF 4_____ pour l'ICC et de CHF 5_____ pour l'IFD. Ces bordereaux sont entrés en force.

6) a. Dans leur déclaration fiscale 2011, les époux A_____ ont attesté de revenus imposables de CHF 6_____ à l'ICC et de CHF 7_____ à l'IFD ainsi que d'une fortune imposable de CHF 8_____.

b. Par bordereaux du 24 mars 2014, l'AFC-GE les a taxés à hauteur de CHF 9_____ pour l'ICC et de CHF 10_____ pour l'IFD. Ces bordereaux sont entrés en force.

7) Le 5 décembre 2017, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de l'ouverture de procédures en rappel d'impôt et soustraction à leur encontre pour

les années fiscales 2010 et 2011 (ainsi que pour les années 2007 à 2009 concernant M. A_____ uniquement). Des éléments portés à sa connaissance laissaient envisager des déclarations inexactes ou incomplètes concernant sa fortune et les rendements y relatifs. Il semblait, d'après différents articles parus dans les médias, qu'il était le principal détenteur du groupe industriel F_____ et président de G_____ Group, qui comportait plus de deux cent quinze sociétés à travers quarante pays. Or, son état de fortune ne mentionnait pas ces éléments.

Un délai au 15 janvier 2018 leur était imparti afin d'expliquer les raisons pour lesquelles ils n'avaient pas été déclarés et pour formuler d'éventuelles observations.

8) Le 29 mars 2018, les époux A_____ se sont déterminés et ont produit diverses pièces.

Issu d'une famille nombreuse modeste, M. A_____ avait quitté l'école à l'âge de 11 ans et commencé à travailler comme ouvrier agricole avec son père. Il avait par la suite créé, avec ses frères et sœurs, un groupe industriel mondial spécialisé dans les boissons (production de bières, boissons gazeuses et vins), mais aussi actif dans l'huile et le sucre. Au fil des années, le groupe F_____ était devenu le premier producteur de vins en Europe et le numéro deux de la bière et des boissons gazeuses en Afrique.

En 1981, il avait quitté la France pour s'établir en Suisse. Il y avait créé E_____ la même année, laquelle avait pour vocation de devenir une centrale d'achat de matières premières et de pièces détachables pour la construction de brasseries et d'usines. En 2015, la société H_____ SA avait été implantée à Genève pour apporter une assistance technique spécifique à toutes les usines. Plus récemment, la société I_____ SA avait été créée, laquelle était spécialisée dans la vente de vins au détail.

Afin d'assurer son indépendance et sa pérennité, ainsi que pour éviter tout conflit familial suite à une éventuelle velléité d'appropriation par un unique membre de la famille, la croissance du groupe avait été autofinancée et sa détention avait été confiée à une structure indépendante. Progressivement, les sociétés faisant partie du groupe avaient en effet été centralisées au sein de la société holding de tête dénommée J_____ Limited (ci-après : J_____), dont le siège se trouvait à Gibraltar et dont il détenait l'entier du capital.

En 1992, conformément à ses objectifs, il avait transféré de manière irrévocable sa participation dans J_____ et tous les droits attachés au groupe à K_____, fondation de droit liechtensteinois ayant son siège à Vaduz. Aucun retour des avoirs du groupe n'était intervenu, ni en sa faveur, ni en faveur d'un autre membre de sa famille.

En 1998, J_____ avait incorporé sa filiale G_____ Limited (ci-après : G_____), qui fonctionnait comme sous-holding du groupe. Cette dernière avait pris de plus en plus d'importance au sein du groupe et elle avait, en décembre 2001, remplacé et repris le rôle de J_____ en qualité de société holding faîtière du groupe. J_____ avait ainsi transféré sa participation dans G_____ à son actionnaire de l'époque, K_____, pour une valeur de EUR 1_____. G_____ ayant réinvesti l'essentiel des bénéfices réalisés par le groupe, les premiers dividendes versés à K_____ avaient débuté en 2004.

K_____ s'était ensuite dessaisie à son tour, le 26 janvier 2009, de sa participation dans G_____ en la transférant à un fonds singapourien dénommé L_____ (ci-après : L_____), dont les parts étaient cotées depuis 2008 à la bourse de Singapour et appartenaient exclusivement à des structures étrangères irrévocables et discrétionnaires (trusts néozélandais et singapouriens pourvus de protecteurs professionnels). Le fonds L_____ était constitué au moyen d'un « unit trust » et la société singapourienne M_____ LTD (ci-après : M_____) fonctionnait en qualité de « trustee ». Dès lors, L_____ était le principal actionnaire de G_____. La gestion du fonds L_____ était assurée par une société de gestion singapourienne dénommée N_____ LDT (ci-après : N_____). Aucun membre de sa famille ou qui que ce soit d'autre n'était habilité à réclamer un quelconque droit de propriété sur les parts de L_____.

Ils avaient omis de déclarer certains éléments de revenus et de fortune entre 2007 et 2011. M. A_____ avait bénéficié personnellement de distributions de bénéfices provenant de ses participations dans G_____ d'un montant total de EUR 2_____ concernant l'exercice 2011. Ils avaient également omis de déclarer des comptes en lien avec ces distributions. En tenant compte d'un rendement de revenu hypothétique net de 1,50 % pour une fortune, au 31 décembre 2010 et 2011, de respectivement EUR 3_____ et EUR 4_____, les revenus de ces comptes avaient été d'EUR 5_____ en 2010 et d'EUR 6_____ en 2011. Ces chiffres étaient provisoires dès lors qu'ils étaient dans l'attente de recevoir des relevés bancaires et fiscaux.

9) Par courrier du 24 avril 2018, l'AFC-GE a requis des renseignements complémentaires. Elle a indiqué ne pas pouvoir d'emblée considérer les éléments mentionnés le 29 mars 2018 comme dénoncés spontanément.

10) Par deux courriers du 31 mai 2018, les époux A_____ ont fourni des explications complémentaires et ont produit diverses pièces.

Dès qu'avait eu lieu le transfert J_____ à K_____ en 1992, toutes les sociétés du groupe F_____ avaient été intégrées à cette dernière, de sorte que M.A_____ ne détenait personnellement plus aucune entité. Le transfert de l'ensemble de la participation de J_____ vers K_____ n'avait pas été formalisé par un contrat écrit, mais les circonstances et les événements de fait postérieurs à

cette date démontraient ce dessaisissement irrévocable. Les réorganisations plus récentes démontraient cette volonté ferme de se dessaisir du groupe afin qu'il devienne pérenne et ne dépende plus du fondateur ou de ses héritiers.

Depuis 2009, le capital de G_____ était détenu à 99,50 % par L_____.

Depuis le transfert de la participation de G_____ par K_____ à L_____, les distributions du groupe en faveur de M. A_____ provenaient de O_____ Trust. Il avait ainsi reçu en 2011 des distributions réparties de la manière suivante : EUR 7_____ le 16 mars 2011, EUR 8_____ le 24 juin 2011, EUR 9_____ le 8 août 2011 et EUR 10_____ le 23 août 2011.

11) Un entretien a eu lieu dans les locaux de l'AFC-GE en date du 13 juin 2018 en présence de représentants de cette dernière et des mandataires des époux A_____, suite auquel un rapport a été rédigé par les agents du service du contrôle le 15 juin 2018. Il ressort notamment ce qui suit dudit document :

Les mandataires avaient rappelé les informations fournies et souligné la difficulté à retrouver des documents utiles compte tenu du fonctionnement du contribuable (discussion orale, poignées de mains, « management à l'ancienne »). Suite à son dessaisissement, M. A_____ avait conservé une voie consultative liée à son statut de fondateur, mais il s'était désengagé de la gestion opérationnelle. Concernant G_____, il n'avait pas de pouvoir décisionnel unique, mais faisait partie du cercle dirigeant parmi d'autres. C'était G_____, et non lui, qui décidait des distributions par le biais de ses organes. Il avait constitué K_____ et lui avait apporté les actions de J_____ par donation.

L'AFC-GE avait indiqué que M. A_____ avait certes constitué diverses entités mais que sa situation était restée quasiment identique, ayant conservé le contrôle du groupe du point de vue opérationnel et recevant la quasi-totalité des dividendes de la holding, versés au travers de K_____. Cela tendait à démontrer l'absence de dessaisissement. Elle sollicitait la production de documents démontrant le contraire. Les conditions de la déclaration spontanée n'étaient pas remplies. La quotité de l'amende, non encore fixée, était susceptible d'être influencée par une bonne collaboration du contribuable.

12) Par courrier du 18 juin 2018, l'AFC-GE a sollicité la production de différents documents relatifs à la structure de détention des sociétés du groupe et des informations complémentaires relatives aux comptes bancaires déclarés le 29 mars 2018.

13) Le 19 juillet 2018, les époux ont produit de nombreuses pièces et exposé les éléments suivants :

Depuis la constitution de K_____ jusqu'au transfert de sa participation au capital-actions de G_____ à L_____, son conseil de fondation avait été

composé de Madame P_____ et de Messieurs Q_____ et R_____. Actuellement, il était composé de deux sociétés fiduciaires. Il n'existait ni règlement de la fondation, ni statuts complémentaires. Aucun protector n'avait été nommé et aucune « letter of wishes » rédigée. Le seul document existant lié à son organisation et à sa gestion était un procès-verbal de juillet 1992 formalisant la réunion constitutive tenue après son incorporation entre lui-même (le fondateur) et des représentants des cinq bénéficiaires, à savoir sa branche familiale et celles de ses quatre frères et sœurs. Les distributions effectuées aux bénéficiaires en 2007 et 2008 par K_____ avaient été financées uniquement par les revenus provenant du groupe (essentiellement les distributions de dividendes en provenance de G_____) et non pas par les droits de propriété au sein du groupe. Les dividendes perçus de G_____ n'avaient pas été intégralement distribués aux bénéficiaires. Dès 2010, K_____ n'avait plus tenu de comptabilité, dès lors qu'elle ne déployait plus d'activité et n'effectuait plus de distributions à ses bénéficiaires.

Entre 2007 et 2011, G_____ avait un capital nominal total d'EUR 11_____, divisé en 651'100 actions. 99 % des actions avaient été détenues par K_____ jusqu'en janvier 2009, puis par L_____. Des sociétés étrangères tierces, sans lien avec les membres de la famille A_____, avaient détenu les 1 % restants. Durant cette période, G_____ avait eu en moyenne une dizaine d'administrateurs (directors), lesquels assuraient la gestion courante et dont la majorité n'appartenait pas à sa famille au sens large. Son rôle avait été celui d'un administrateur au sein de l'organe de gestion, étant précisé que le poids décisionnel accordé à chaque administrateur était parfaitement identique. Sa qualité de président (chairman) ne lui avait conféré aucun pouvoir de gestion supérieur lui permettant de contrôler ou d'influencer significativement la gestion du groupe. Il s'agissait davantage d'un titre honorifique attribué au fondateur historique du groupe. Il avait ainsi un simple rôle consultatif, sans véritable pouvoir décisionnel.

Le transfert des parts de G_____ à L_____ en 2009 avait parachevé la structure de détention finale du groupe et les expectatives des différents bénéficiaires. Dès 2009, toutes les parts de L_____ avaient été détenues par O_____ Trust. Les parts de L_____ étaient cotées en bourse, mais elles n'étaient pas échangeables. Des restrictions supplémentaires pour leur transfert (un double contrôle et l'accord préalable obligatoire du trustee) existaient. Le capital initial de L_____ (à savoir la participation dans G_____) était verrouillé et pouvait difficilement être distribué ou transféré. La gestion était principalement réalisée par N_____ avec le support de son trustee, M_____. Les décisions sociales étaient prises à la majorité des administrateurs, avec le même poids décisionnel attribué à chacun d'eux. L'organe de gestion de N_____ était composé de six administrateurs, dont M. A_____ et une autre personne ayant des liens avec sa famille. Les distributions ordinaires de L_____ étaient en principe décidées par N_____, selon un processus déterminé. Cela étant, N_____ ne

pouvait décider seul de distribuer le capital et les investissements initiaux du fonds L_____, l'accord du trustee étant obligatoire. Dès lors, les bénéficiaires ne pouvaient décider de la politique de distribution du groupe et ne possédaient que de simples droits d'expectative. Les éventuelles distributions étaient financées exclusivement par les revenus courants du groupe.

La structure trustale s'articulait autour du principe que la vocation de O_____ Trust était de détenir et de protéger à long terme les droits de propriété sur le groupe, tandis que les cinq autres trusts (S_____ Trust, dont les bénéficiaires étaient les membres de la famille directe de M. A_____, T_____ Trust, U_____ Trust, V_____ Trust et W_____ Trust, concernant les quatre autres branches familiales), en leur qualité de bénéficiaires de O_____ Trust, pouvaient recevoir certaines distributions financées par les revenus ordinaires annuels du groupe. X_____ SA (ci-après : X_____) avait été ajoutée par le trustee en qualité de sixième bénéficiaire dès 2011 ; il s'agissait d'une société sans substance et sans réalité économique dont le contribuable était le seul ayant droit économique. Les cinq trusts bénéficiaires de O_____ Trust avaient tous un caractère irrévocable, leurs actifs et revenus étaient gérés de manière discrétionnaire pour leur trustee et ils étaient tous contrôlés et surveillés par des protectors indépendants.

O_____ Trust avait Y_____ Limited, société indépendante de la famille incorporée aux Îles Vierges Britanniques, pour protector, et M_____ pour trustee.

Étaient jointes de nombreuses pièces, dont les « letters of wishes » des cinq trusts.

14) a. Par courrier du 19 octobre 2018, faisant suite à une demande de renseignements du 1er octobre 2018 de l'AFC-GE, les époux A_____ ont encore transmis des informations et documents concernant notamment K_____ et L_____.

Le conseil de fondation de K_____ n'avait pas émis de statuts complémentaires. L'unique document listant les bénéficiaires était le procès-verbal du 10 juillet 1992 formalisant la réunion constitutive. Si le conseil de fondation était certes libre de liquider la fondation sans qu'aucun accord préalable d'un tiers ne soit nécessaire, étant le seul organe à avoir cette prérogative, il lui était parfaitement clair que la volonté de M. A_____ n'était pas de liquider le groupe, mais au contraire de mettre en place une structure de détention plus protectrice lui permettant de se développer sur le long terme et en toute indépendance. Dans le respect de cette volonté, l'éventualité d'une liquidation n'avait pas été envisagée et il n'existait ni directive ni instruction à cet effet. Cela étant, dans ce scénario improbable, le produit de liquidation aurait été distribué de manière discrétionnaire par le conseil de fondation. Le solde des dividendes reçus

par K_____ entre 2007 et 2009 qui n'avaient pas été distribués aux bénéficiaires avaient été prêtés à des entités étrangères.

La réorganisation en 2009 et la mise en place du fonds L_____ avaient été réalisées avec l'appui local de la Z_____, soit une banque indépendante à qui appartenait à M_____. Il n'existait aucune relation, ni aucun intérêt direct ou indirect entre K_____ et la Z_____.

Les différentes relations pouvaient être résumées de la manière suivante :

- L_____ avait K_____ pour settlor et M_____ pour trustee ;
- O_____ Trust avait K_____ pour settlor et M_____ pour trustee ;
- S_____ Trust, T_____ Trust, U_____ Trust, V_____ Trust et W_____ Trust avaient O_____ Trust pour settlor et M_____ pour trustee.

La décision de nommer un nouveau bénéficiaire avait été prise en 2011 par M_____, de manière autonome et discrétionnaire, pour protéger la structure existante. Cette décision s'était inscrite dans un contexte international qui voyait émerger des législations nationales, en particulier en France, visant à ne plus reconnaître l'institution du trust et à déployer des effets extraterritoriaux dans l'objectif de combattre ces institutions.

b. Dans l'attestation du 20 septembre 2018 jointe en annexe, M. Q_____ confirmait la volonté initiale du fondateur ainsi que l'indépendance du conseil, précisant que M. A_____ avait délégué de façon effective et définitive le contrôle de la participation de la holding à la tête du Groupe, soit J_____ puis G_____.

15) Le 30 octobre 2018, un nouvel entretien a eu lieu dans les locaux de l'AFC-GE entre des représentants de celle-ci et les mandataires des époux A_____. Un rapport a été rédigé par les agents du service du contrôle à cette occasion. L'AFC-GE a relevé qu'aucun élément ne lui permettait de considérer que l'intéressé s'était dessaisi de la totalité du capital-actions de J_____ au profit de K_____. Elle était disposée à discuter de la valorisation de G_____. Les éléments du dossier ne permettaient pas de retenir le minimum légal pour l'amende, mais son montant n'était pas encore définitivement fixé et il pouvait être favorablement influencé par la bonne collaboration du contribuable.

16) Le 21 décembre 2018, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les procédures en rappel d'impôt et soustraction pour 2008 étaient terminées. Elle lui a remis les bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes 2008. Les reprises portaient principalement sur la participation de G_____ et les distributions y relatives ainsi que sur les avoirs bancaires et les revenus y relatifs. Sur la base d'un revenu

imposable de CHF 11_____ pour l'ICC et de CHF 12_____ pour l'IFD ainsi que d'une fortune imposable de CHF 13_____, les suppléments d'impôt ICC et IFD et les intérêts s'élevaient au montant total de CHF 14_____.

Selon les bordereaux de rappel d'impôt 2008, les suppléments d'impôt s'élevaient à CHF 15_____ pour l'ICC et à CHF 16_____.- pour l'IFD tandis que les intérêts se montaient à CHF 17_____ pour l'ICC et à CHF 18_____ pour l'IFD. Les reprises portaient principalement sur la participation de G_____ et les distributions y relatives ainsi que sur les avoirs bancaires et les revenus y relatifs.

La quotité des amendes a été fixée aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait, soit à CHF 19_____. M. A_____ n'avait pas déclaré la fortune et certaines de ses relations bancaires ni qu'il détenait de plus des actions des entités J_____ et G_____, à travers K_____, en ne mentionnant pas les revenus qu'il en avait tirés et la valeur imposable qu'elles représentaient à titre de fortune. Les conditions de la soustraction d'impôt étaient ainsi remplies.

17) Le 18 janvier 2019, M. A_____ a formé une réclamation à l'encontre des bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes ICC et IFD 2008.

18) Le 12 avril 2019, un nouvel entretien a eu lieu dans les locaux de l'AFC-GE avec les nouveaux mandataires des époux A_____. Un rapport a, à nouveau, été rédigé par les agents du contrôle à cette occasion.

Les représentants des époux A_____ ont notamment relevé que le dessaisissement était d'autant plus réalisé avec la mise en place d'un trust à Singapour, reconnu et enregistré par les autorités de ce pays.

19) Par courrier du 14 mai 2019, les époux ont confirmé maintenir leur position, réitérant leur volonté de trouver un accord amiable pour mettre un terme au litige.

Ils contestaient l'attribution de la quasi-totalité du capital et des distributions effectuées par la structure de détention, le principe même de la perception d'un impôt sur la fortune relatif à la société dont la valorisation retenue était largement excessive (méthode de valorisation erronée ; absence de prise en compte, notamment, du risque macroéconomique lié aux activités commerciales africaines ; nombreuses restrictions de transfert existant sur les titres ; menaces concurrentielles ; etc.) ainsi que le fait d'attribuer à M. A_____ tous les dividendes versés alors qu'une partie importante de ces derniers ne lui était effectivement jamais parvenue.

20) a. Le 18 décembre 2019, l'AFC-GE a informé M. A_____ que les procédures en rappel d'impôt et soustraction pour 2009 étaient terminées. Elle lui a remis les bordereaux rappel d'impôt et amende 2009. Sur la base d'un revenu de CHF 20_____ pour l'ICC et de CHF 21_____ pour l'IFD ainsi que d'une

fortune imposable de CHF 22_____, les suppléments d'impôt et les intérêts s'élevaient au montant total de CHF 23_____.

La quotité des amendes était de 0,40 fois le montant des impôts soustraits, avec une motivation similaire à celle des amendes relatives à l'année 2008. Il lui était notamment reproché d'avoir détenu des actions des entités J_____ et G_____, à travers la Fondation K_____, sans avoir mentionné les revenus (dividendes) qu'il en avait tirés et la valeur imposable qu'elles représentaient à titre de fortune. Les amendes s'élevaient ainsi à CHF 24_____ en ICC et à CHF 25_____ en IFD.

b. M. A_____ n'a pas contesté cette taxation 2009 et a payé les montants requis.

21) Le 30 juin 2020, l'AFC-GE a informé les époux que les procédures en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2007, 2010 et 2011 étaient terminées.

Selon les bordereaux de rappel d'impôt, les suppléments d'impôt s'élevaient à CHF 26_____ pour l'ICC 2010, CHF 27_____ pour l'IFD 2010, CHF 28_____ pour l'ICC 2011 et CHF 29_____ pour l'IFD 2011, les intérêts de retard étant de CHF 30_____ (ICC 2010), CHF 31_____ (IFD 2010), CHF 32_____ (ICC 2011) et CHF 33_____ (IFD 2011). Les reprises portaient principalement sur la participation de G_____ et les distributions y relatives ainsi que sur les avoirs bancaires et les revenus y relatifs.

La quotité des amendes 2010 et 2011, notifiées uniquement à M. A_____ et non à son épouse, était fixée à 0,75 fois le montant des impôts soustrait, avec une motivation similaire à celle des amendes relatives à 2008 et 2009.

Selon les bordereaux rappel d'impôt 2007, les suppléments d'impôt s'élevaient à CHF 34_____ pour l'ICC et à CHF 35_____ pour l'IFD tandis que les intérêts se montaient à CHF 36_____ pour l'ICC et à CHF 37_____ pour l'IFD. Les reprises portaient principalement sur la participation de G_____ et les distributions y relatives ainsi que sur les avoirs bancaires et les revenus y relatifs. Aucune amende n'était infligée au contribuable pour l'année 2007.

22) Le même jour, l'AFC-GE a indiqué à M. A_____ que suite à un nouvel examen dans le cadre de sa réclamation, ses rappels d'impôt ICC et IFD 2008 ainsi que les amendes allaient être rectifiés en sa défaveur.

23) Le 30 juillet 2020, les époux ont formé une réclamation contre les bordereaux de rappels d'impôt ICC et IFD 2010 et 2011.

24) Le même jour, M. A_____ a formé une réclamation contre les bordereaux de rappels d'impôt ICC et IFD 2007.

25) Par courriers du 1er septembre 2020, l'AFC-GE a transmis aux époux A_____ le détail des reprises effectuées dans le cadre des rappels d'impôt pour les années 2010 et 2011, et notamment l'estimation de la valeur de G_____.

26) Le 5 octobre 2020, les époux ont fait des observations complémentaires dans le cadre de leur réclamation portant sur les années 2010 à 2011.

27) Par décision sur réclamation du 15 décembre 2020, l'AFC-GE a intégralement maintenu les reprises ICC et IFD 2010 et 2011.

K_____, dans un premier temps, puis la structure trustale détenant L_____, ne pouvaient être reconnues, de sorte que les participations dans G_____ et les revenus en découlant devaient être attribués à M. A_____. Les rendements de fortune avaient été calculés conformément à leur proposition. L'annonce faite suite à l'ouverture de la procédure de contrôle ne pouvait être qualifiée de dénonciation spontanée. Les soustractions avaient été commises intentionnellement, de sorte que la quotité de l'amende avait été fixé à 0,75 % du montant de l'impôt soustrait.

28) Par acte du 14 janvier 2021, les époux A_____ ont interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation précitée, en concluant à son annulation ainsi qu'à celle des reprises d'impôt ICC et IFD 2010 et 2011, sous réserve de celles liées aux éléments de revenus et de fortune déclarés spontanément, et des amendes, à la clôture des procédures en rappel d'impôt et en soustraction ouvertes à leur encontre avec pour seules reprises celles liées aux éléments de revenus et de fortune qu'ils avaient déclarés spontanément. À titre préalable, ils sollicitaient l'audition de Mme P_____ et de M. Q_____.

Ils ont produit de très nombreuses pièces.

M. A_____ ne détenait pas les actifs (les titres de G_____) que l'AFC-GE entendait lui attribuer. Les conditions jurisprudentielles de l'évasion fiscale n'étaient pas remplies, ce qui impliquait que le concept de transparence fiscale ne s'appliquait pas. Il avait perçu des distributions, qu'ils avaient spontanément portées à la connaissance de l'AFC-GE, et ne devaient s'acquitter de l'impôt sur le revenu qu'en lien avec celles-ci. Les conditions relatives à la dénonciation spontanée non punissables étaient réalisées.

La valorisation des titres de G_____, effectuée en utilisant la méthode dite « des praticiens » n'avait pas tenu compte des spécificités applicables à cette société, à son activité commerciale et aux marchés sur lesquels elle était active. La valeur fiscale fixée par l'AFC-GE s'écartait ainsi manifestement de la valeur vénale.

M. A_____ n'avait commis aucune faute, mais si une faute à sa charge devait toutefois être retenue, il ne pourrait s'agir que d'une imprévoyance légère. Compte tenu de sa bonne collaboration, une quotité de 0,75 fois le montant d'impôt soustrait était excessive. Il était arbitraire que la quotité des amendes fixées pour les années 2008 à 2011 ne soit pas égale.

Enfin, plusieurs de leurs droits constitutionnels avaient été violés, à savoir leur droit d'être entendu, les principes de la présomption d'innocence, de la capacité contributive et de l'égalité de traitement ainsi que la garantie de la propriété − les taxations litigieuses étant confiscatoires − et leur liberté économique. L'AFC-GE était également tombée dans l'arbitraire.

29) L'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte qu'elle acceptait de modifier les reprises de fortune et revenus mobiliers 2010, de fortune 2011 et la valorisation des titres de G_____ dans le sens des considérants, à ce que les revenus mobiliers non déclarés en 2011 soient augmentés de CHF 38_____ et au rejet du recours pour le surplus. Préalablement, elle a requis la jonction de la présente cause avec celle portant le numéro A/162/2021.

Ce n'était que par le biais d'articles parus dans les médias qu'elle avait pu constater que les déclarations fiscales de M. A_____ différaient notablement des éléments de revenus et de fortune qui lui étaient attribués par la presse. Elle avait pris connaissance de ces articles postérieurement à leur parution dès lors qu'elle n'avait pu faire le recoupement entre le contribuable enregistré sous le nom de « A_____ » et le « AA_____ » des articles de presse qu'après le contrôle effectué auprès d'une société proche de E_____ appartenant au groupe F_____.

S'agissant du montant des reprises, les époux avaient produit, après leur courrier du 31 mai 2018, des relevés fiscaux pour quelques relations bancaires et il convenait dès lors de se fonder sur ces derniers pour déterminer les revenus et fortunes, en lieu et place du rendement hypothétique de 1,50 % admis. Ainsi, les fortunes 2010 et 2011 devaient être réduites de respectivement CHF 39_____ et CHF 40_____. Les revenus 2010 devaient être réduits, de CHF 41_____, mais ceux de l'année 2011 augmentés de CHF 42_____.

Elle acceptait, s'agissant de la valeur des titres de G_____ et après examen des arguments des intéressés, d'en modifier l'évaluation en tenant compte des gains et pertes exceptionnels ainsi que de l'application des taux Swap EUR à cinq ans, et d'en fixer ainsi la valorisation à CHF 43_____ (au lieu de CHF 44_____ en 2010 et à CHF 45_____ (au lieu de CHF 46_____) en 2011. Elle a produit le détail de ses nouvelles estimations.

30) Dans leur réplique, les époux ont pris acte du fait que l'AFC-GE s'engageait à opérer des corrections en leur faveur, relevant que le montant des corrections ne tenait toutefois pas compte de l'ensemble des griefs.

Ils contestaient la *reformatio in pejus* envisagée.

Ils ont requis la production du dossier intégral du contrôle ayant conduit à l'ouverture des procédures en rappel d'impôt et soustraction et l'accès complet à l'entier de son dossier, y compris les notes internes. Ils ont aussi demandé l'apport du dossier fiscal de E_____ et que l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM) produise le dossier concernant M. A_____, en particulier les communications qu'il avait faites à l'AFC-GE lors de son arrivée en Suisse.

31) Ll'AFC-GE s'est opposée aux mesures d'instructions sollicitées et a intégralement persisté dans les conclusions de sa réponse du 22 avril 2021.

32) Dans leur écriture du 25 août 2021, les contribuables ont maintenu leur demande de mesures d'instruction complémentaires, indispensables à leur bonne défense, et ont remis une lettre de E_____ du 11 août 2021 par laquelle cette dernière renonçait sans restriction à la levée du secret fiscal et l'autorisait à demander la production complète de son dossier à l'AFC-GE, sans aucune exception.

33) Par jugement du 6 décembre 2021, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants.

La demande de jonction était refusée dès lors que les deux procédures ne concernaient pas les mêmes parties. Il n'était pas donné suite aux mesures d'instruction sollicitées par les époux A_____. L'AFC-GE avait indiqué lui avoir transmis toutes les pièces de son dossier, à l'exception des courriers relatifs à la gestion des délais dans le cadre de la présente procédure, de sorte que les intéressés étaient déjà en possession de toutes les pièces de leur dossier fiscal. Ils ne pouvaient exiger de consulter les notes internes. Le dossier du service du contrôle ayant mené à l'ouverture des procédures en rappel d'impôt et soustraction, le dossier fiscal de E_____ et les communications faites par l'OCPM à l'AFC-GE au sujet de M. A_____ lors de son arrivée à Genève étaient sans pertinence pour l'issue de la procédure. Un éventuel défaut de motivation avait été réparé devant le TAPI puisque l'AFC-GE s'était expliquée plus en détail sur sa position et les époux A_____ avaient eu la possibilité de se déterminer à cet égard.

Peu importait de déterminer si les raisons ayant mené l'AFC-GE à contrôler la société genevoise en relation avec E_____ étaient fondées ou non. Il était parfaitement justifié que l'AFC-GE ouvre une procédure de rappel à l'encontre des intéressés en présence d'un simple soupçon.

M. A_____ reprochait à l'AFC-GE d'avoir ignoré son identité et donc le fait qu'il était le fondateur du groupe F_____, alors qu'elle disposait des informations nécessaires. Or, faute d'une violation du devoir d'instruction de l'AFC-GE lors de l'établissement des taxations 2010 et 2011, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante n'était pas interrompu. Ces taxations, entrées en force, étaient, à tort, restées incomplètes, avec pour conséquence que la collectivité publique avait subi une perte fiscale. C'était dès lors à juste titre que l'AFC-GE avait ouvert un rappel d'impôt.

L_____ n'était pas un trust irrévocable fixe. Partant, il n'était pas fiscalement reconnu en Suisse, de sorte qu'il convenait, en procédant à un traitement fiscal en transparence, d'attribuer son patrimoine et ses rendements à M. A_____. Même en admettant l'hypothèse que L_____ soit réellement un trust irrévocable fixe, l'existence d'une évasion fiscale aurait alors été retenue. M. A_____ ne s'était en réalité jamais dessaisi de la propriété des biens qu'il soutenait avoir transférés à L_____. En conséquence, l'invocation de la dualité de sujets fiscaux, à savoir lui-même et L_____, ne pouvait être admise, de sorte que les avoirs de cette dernière et leurs rendements devaient être imposés en transparence dans le chef de M. A_____. Ce résultat était favorable à M. A_____. S'il avait été admis que celui-ci avait effectivement transféré G_____ à un trust irrévocable fixe, ce dessaisissement aurait été qualifié de donation, et donc soumis à l'impôt sur les donations à sa charge puisque le ou les donataires se trouvaient à l'étranger, et ceci pour un montant nettement supérieur aux sommes (impôts, intérêts de retard et amendes compris) réclamées par l'AFC-GE.

Il était donné acte à l'AFC-GE qu'elle acceptait de modifier les reprises ayant trait aux revenus mobiliers 2010 et fortune 2010-2011 en relation avec certains des comptes bancaires non déclarés. Elle s'engageait ainsi à réduire tant les montants de leurs fortunes 2010 (de CHF 47_____) et 2011 (de CHF 48_____) que leur revenu 2010 (de CHF 49_____). Le grief des époux A_____, selon lequel l'AFC-GE ne pouvait solliciter une *reformatio in pejus* du fait qu'elle s'était trompée lors de l'établissement des bordereaux de rappel, devait être écarté. Les intéressés ne contestant pas le montant de la reprise relative à leur revenu mobilier 2011, qui résultait des relevés fiscaux produits pour quelques-unes de leurs relations bancaires, il y avait lieu de confirmer le montant de CHF 50_____ retenu par l'AFC-GE. Leurs revenus 2011 devaient donc être augmentés de cette somme.

C'était à juste titre que l'AFC-GE avait imposé, sous réserve des modifications qu'elle s'était engagée à effectuer, les avoirs détenus par L_____ dans le chef des époux A_____.

Les amendes 2010 et 2011, fixées aux trois quarts du montant des impôts soustraits, étaient justifiées et les griefs à leur encontre devaient être écartés. Les

montants des amendes devaient être adoptés selon les nouveaux revenus et fortunes.

Les conditions de la dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas réunies, de sorte que la déclaration spontanée effectuée par les époux A_____ le 29 mars 2018 ne pouvait pas avoir pour effet qu'ils bénéficient d'une exemption de peine pour les éléments qu'ils y avaient mentionnés.

Les droits constitutionnels dont se prévalaient les intéressés, à savoir la présomption d'innocence, la garantie de la propriété, l'interdiction de l'imposition confiscatoire, la liberté économique et le principe de la capacité contributive, n'avaient pas été violés.

34) Par acte du 7 janvier 2022, les époux A_____ ont recouru par-devant la chambre administrative contre le jugement précité, en concluant à son annulation ainsi qu'à celle des bordereaux ICC et IFD 2010 et 2011 (rappel d'impôt et amende), à l'annulation de toute reprise concernant l'ICC et l'IFD 2010 et 2011, à l'exception de celles liées aux éléments de fortune et de revenus déclarés spontanément et reconnus par M. A_____. Préalablement, il devait être ordonné à l'AFC-GE de leur remettre une copie exhaustive de l'intégralité des documents composant leur dossier auprès de cette administration et la chambre administrative devait ordonner toute mesure d'instruction requise dans leur recours, soit notamment l'audition des directeurs généraux de M_____ et de N_____. Alternativement, il devait leur être octroyé un délai raisonnable pour entamer une procédure d'accès au dossier au sens de la loi sur l'information du public, l'accès aux documents et la protection des données personnelles du 5 octobre 2001 (LIPAD - A 2 08) et de la loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (LPD - RS 235.1), et la présente cause devait être suspendue dans l'intervalle.

L'ouverture d'une procédure de révision était envisageable compte tenu des liens entre l'un des juges assesseurs et un contrôleur de l'AFC-GE ayant chapeauté la procédure de contrôle. Ils étaient prêts à renoncer à le faire mais priaient la chambre administrative de porter une attention critique au jugement attaqué et de veiller à une administration des preuves impartiale et exhaustive.

Ils sollicitaient, sous l'angle de la procédure administrative fiscale, respectivement sous l'angle de la législation régissant la protection des données, la production de l'entier du dossier fiscal du recourant et celui de E_____, ainsi que son dossier de l'OCPM. Ils réclamaient également qu'il soit procédé à l'audition de Mme P_____ et de M. Q_____.

L'AFC-GE n'avait apporté aucune preuve quant à la justification de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt. Lesdits rappels n'avaient aucun fondement ; ils ne reposaient sur aucun fait nouveau.

Le fait que le TAPI n'ait traité de l'évasion fiscale, et donc du dessaisissement, qu'au regard de la structure trustale singapourienne, sans évoquer le fait que cette dernière avait été mise en place par la fondation K_____, était problématique. Le TAPI partait du principe que L_____ avait été créé par le recourant en 2008. Or, c'était K_____ qui avait mis en place cette structure, sans intervention du recourant. Il était donc nécessaire d'établir les faits relatifs à la création de K_____.

Tant K_____ que L_____ et O_____ Trust avaient été valablement constituées sous l'angle du droit civil. Les structures choisies n'étaient ni insolites ni motivées par des considérations fiscales. Les conditions nécessaires à l'application de la théorie de l'évasion fiscale n'étaient pas remplies.

Le TAPI semblait confondre le fonds L_____ avec le détenteur des parts de ce fonds, qui était O_____ Trust. Une structure étrangère, dont le recourant était ayant droit économique, était une bénéficiaire, parmi d'autres, d'un trust irrévocable et discrétionnaire. Même à considérer que X_____ était transparente, le recourant ne pouvait se voir attribuer tout ou partie des actifs du trust singapourien.

L'AFC-GE et le TAPI avaient retenu à tort que le recourant avait été enrichi directement ou indirectement en 2010 du dividende de EUR 12_____ versé par G_____ à O_____ Trust. En 2011, ce dernier avait bénéficié personnellement de distributions totalisant EUR 13_____, versées au sein de X_____ et qu'il avait spontanément déclarées. Les EUR 14_____ restants n'étaient pas venus accroître son patrimoine et ne pouvaient être qualifiés de revenus.

Ils contestaient la *reformatio in pejus*. Si l'autorité avait voulu se baser sur les rendements effectifs des portefeuilles, elle aurait dû le faire dès 2018 en le leur indiquant clairement. Il n'était pas admissible qu'elle puisse changer de stratégie en cours de procédure, une telle manière de faire ressemblant à une mesure de représailles.

Il subsistait d'importantes incohérences dans la valorisation des titres de G_____, que le recourant contestait toujours détenir.

S'agissant des éléments que le recourant n'avait pas déclarés spontanément, si une faute devait être retenue à son encontre, il ne pouvait s'agir que d'imprévoyance légère. Une quotité égale à 0,75 fois le montant de l'impôt soustrait était excessive, arbitraire et violait le principe de l'égalité de traitement.

Les conditions relatives à la dénonciation spontanée étaient remplies.

Ils invoquaient également une violation de plusieurs de leurs droits constitutionnels, à savoir leur droit d'être entendus, les principes de la présomption d'innocence, de la capacité contributive, de l'égalité de traitement, de

l'interdiction de l'arbitraire ainsi que la garantie de la propriété et la liberté économique.

35) Le 7 janvier 2022 également, dans le cadre de son recours ayant donné lieu à l'ATA/711/2022 précité en lien avec les périodes fiscales 2007 et 2009, le recourant a notamment indiqué que l'AFC-GE avait mal déterminé ses revenus 2008 en retenant qu'il avait reçu un dividende de EUR 15_____ de la part de K_____. Il avait en réalité perçu un dividende de l'ordre d'EUR 16_____, dont il avait conservé environ EUR 17_____ et versé le solde aux membres des quatre autres branches familiales. Les EUR 18_____ restants, qui ne constituaient pas un revenu imposable, avaient servi à incorporer L_____ et avaient transité, pour des raisons liées aux formalités bancaires, par un compte bancaire singapourien ouvert à son nom.

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

À l'exception des courriers relatifs à la gestion des délais, la totalité des pièces du dossier des recourants avaient été produites devant le TAPI. De simples suspicions quant à l'inexactitude d'une déclaration fiscale étaient suffisantes pour ouvrir une procédure en rappel et soustraction d'impôt. Nul n'était besoin d'avoir des certitudes quant à la réalité de la soustraction. La lecture des articles de presse justifiait à elle seule l'ouverture des procédures. La requête tendant à l'accès au dossier de la société E_____ était dès lors sans fondement et devait être écartée. Le recourant avait lui-même reconnu, consécutivement à l'ouverture des procédures, ne pas avoir déclaré d'importants éléments de revenus et fortune. Les soupçons de l'AFC-GE étaient donc fondés.

Si les recourants avaient voulu agir dans le contexte de la LIPAD pour contester le refus de leur donner accès au dossier de E_____, ils auraient dû saisir, dans un délai de dix jours à compter du refus de l'AFC-GE, le préposé cantonal à la protection des données et à la transparence (ci-après : PPDT) par une requête écrite de médiation, ce qu'ils n'avaient pas fait.

Le recourant n'avait toujours pas remis les documents probants pertinents aux fins de démontrer son réel dessaisissement lors de la création de la Fondation K_____, soit les statuts annexés à l'acte de fondation, lesquels faisaient pourtant partie intégrante de l'acte, celui-ci y faisant expressément référence. Ces statuts étaient nécessaires pour trancher la question du dessaisissement, dès lors qu'ils précisaient le nom des membres du conseil de fondation de K_____, l'existence ou non d'un protector et les bénéficiaires de la fondation. L'absence de cette pièce ne pouvait être palliée par l'audition de témoins. De telles auditions, sur des faits survenus trente ans plus tôt et ne pouvant être corroborées par aucune pièce probante, n'étaient pas pertinentes.

Les conditions de la dénonciation spontanée n'étaient pas remplies dès lors que l'annonce des éléments non déclarés avait été faite postérieurement à l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt. Le recourant n'avait pas collaboré sans réserve puisque seule une infime partie des relevés fiscaux avaient été remis.

La valorisation des titres de G_____ devait être confirmée. L'analyse établie par le Professeur AB_____ du 26 mars 2019, remise uniquement à un stade avancé de la procédure, ne justifiait aucune modification. Ce rapport ne représentait pas une expertise, mais une estimation des taux de capitalisation qui devraient être appliqués au titre de surprime de risques dans différents pays où se trouvaient les filiales du groupe. Il avait été établi sans que son auteur n'ait connaissance de l'identité de l'entité concernée, et sur la base d'informations ni référencées ni remises en annexe de l'analyse. Il avait par ailleurs été établi sur des taux hypothétiques.

Si le groupe F_____ n'était pas « librement échangeable » à la bourse, il était détenu via le fonds L_____ qui valorisait, en 2019, ses parts à hauteur de EUR 19_____.

La demande de rectification de la valorisation des titres pour les années 2010 et 2011 était dans tous les cas sans objet. Pour respecter les principes régissant l'interdiction de l'impôt confiscatoire, l'ICC 2010 avait été plafonné à 70 % des revenus. L'ICC 2011 avait en outre été plafonné à 60 % des revenus en application du bouclier fiscal au sens de l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Dès lors que les estimations proposées par les recourants étaient supérieures aux montants retenus par l'AFC-GE, elles n'avaient aucune incidence fiscale.

Il était incompréhensible que le recourant ait perçu de substantielles distributions, à tout le moins entre les années 2007 et 2010, alors qu'il prétendait s'être dessaisi du patrimoine du groupe.

37) a. Dans leur réplique, les recourants ont, reprenant leur argumentation, ont notamment confirmé qu'ils avaient choisi de ne pas soulever de motif de récusation au sujet du juge concerné, sans que cela rende sans pertinence les explications apportées à ce propos.

Le TAPI avait établi les faits de manière manifestement erronée et incomplète en ne se prononçant pas sur des éléments juridiques centraux tels que l'existence de la fondation K_____ et les conséquences du transfert des actifs de celle-ci au fonds singapourien.

Ils ne sollicitaient pas uniquement le dossier relatif à la procédure de rappel d'impôt portant sur les années 2007 à 2011, mais tous les documents concernant

le recourant depuis son arrivée à Genève en 1982, lesquels permettraient de vérifier si les conditions de rappel d'impôt étaient remplies. Le TAPI aurait dû vérifier celles-ci afin de se convaincre que le rappel d'impôt et l'amende étaient justifiés. La production de ce dossier ainsi que de celui concernant E_____ permettrait de mettre à mal la position de l'AFC-GE et ne pouvait être refusée, sous peine de violer leurs droits fondamentaux.

Les auditions avaient été requises pour confirmer que K_____ n'avait jamais eu de statuts annexes, et que les bénéficiaires étaient déterminés et connus du conseil de fondation dès sa création. Le TAPI n'avait pas expliqué pour quel motif ces auditions n'étaient pas nécessaires et il n'avait pas procédé à une appréciation anticipée des preuves. Cette instance avait refusé d'instruire la cause de manière choquante et inadmissible.

Seul le nom de la société avait été caviardé sur les documents remis au Prof. AB_____, toutes autres informations utiles lui ayant été remises. Au besoin, il pouvait lui être communiqué le nom de la société afin qu'il adapte ses calculs sur cette base.

Rappelant les buts de la création de la Fondation K_____, à savoir le souhait de pérennité et d'éviter tout litige successoral, les recourants ont réitéré leur argumentation selon laquelle les statuts annexes n'avaient jamais existé. Le TAPI aurait eu la confirmation de cet élément s'il avait procédé aux auditions requises. Ces statuts n'étaient d'ailleurs pas nécessaires dès lors que la liste de présence lors de la constitution de la fondation énumérait les bénéficiaires de la structure, à savoir les membres de la famille A_____, lesquels n'avaient jamais changé par la suite. Cet élément était confirmé par l'attestation de M. Q_____ précédemment produite. Alors que cette attestation était claire, elle ne semblait pas avoir été prise en considération par le TAPI, sans que ce dernier ne motive ou n'explique les raisons y relatives.

S'ils produisaient une seconde attestation de M. Q_____, il persistait à solliciter l'audition de ce dernier ainsi que de Mme P_____.

Dès lors que l'instruction menée par le TAPI avait été défaillante, il convenait de lui renvoyer la cause pour nouvelle instruction.

b. Était notamment jointe à leur écriture une attestation non datée sur papier blanc, signée par M. Q_____, à teneur de laquelle ce dernier attestait, à la demande du recourant, que même si les statuts initiaux de la Fondation K_____ prévoyaient la possibilité d'établir des statuts annexes, de tels statuts annexes n'avaient pas été rédigés. Les bénéficiaires désignés étaient simplement les représentants de cinq branches de la famille A_____ qui avaient participé à la séance constitutive de 1992 à savoir M. A_____ et ses frères et sœurs (AC_____, AD_____, AE_____ et AF_____).

38) Le 29 avril 2022 également, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir d'observations complémentaires à faire valoir, précisant qu'elle se réservait le droit de dupliquer si les recourants développaient des arguments nouveaux ou produisaient des pièces nouvelles.

39) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

40) L'argumentation détaillée des parties, contenues dans leurs différentes écritures tant devant la chambre de céans que devant le TAPI, ainsi que les pièces produites, seront reprises, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI confirmant les bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes ICC et IFD 2010 et 2011, sous réserve des éléments de revenus et de fortune que l'AFC-GE a accepté de modifier en faveur des recourants et de la *reformatio in pejus* de CHF 51_____ concernant les revenus pour l'année 2011, ainsi que du montant des amendes qui doivent être adaptés selon les nouveaux revenus et fortunes.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1 ; ATA/1399/2021 du 21 décembre 2021 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 5 ; 2C_60/2020 précité consid. 3a).

b. En l'espèce, le présent litige porte sur les taxations 2010 et 2011, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes.

S'agissant de l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la LIPP, dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois

s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi. Il s'ensuit que la présente cause est régie, pour l'ICC, par les dispositions de la LIPP ainsi que par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans sa teneur en vigueur durant les exercices litigieux.

La taxation de l'IFD est soumise aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application, dans leur teneur en vigueur durant les exercices litigieux.

3) Se pose la question de la prescription.

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

b. En l'occurrence, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié aux recourants le 5 décembre 2017 pour l'IFD et l'ICC 2010 et 2011. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté. Le délai de péremption du droit de procéder au rappel d'impôt pour les années 2010 et 2011 (art. 152 al. 3 LIFD, 61 al. 3 LPFisc et 53 al. 3 LHID) surviendra respectivement à la fin des périodes fiscales 2025 et 2026, de sorte que le droit de procéder au rappel d'impôt pour ces périodes n'est pas encore périmé au jour de la notification du présent arrêt.

4) a. Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD cum art. 333 al. 6 let. b du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, en relation avec l'ATF 134 IV 328). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD actuellement en vigueur, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, 2 let. a et 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation

au 1er janvier 2017 (art. 72s LHID). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4.3 ; 2C_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 5.3).

b. En application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée au recourant au cours des périodes fiscales 2010 et 2011 n'est pas prescrite, dès lors que l'AFC-GE a rendu une décision y relative le 21 décembre 2018, soit moins de dix ans avant la fin de la période fiscale en cause. Il en va de même en application de l'ancien droit, le délai de quinze ans ne s'étant pas écoulé depuis la fin des périodes fiscales 2010 et 2011.

5) Les recourants allèguent que l'un des juges ayant rendu le jugement querellé a exercé la fonction de contrôleur au sein de l'AFC-GE et était donc un ancien collègue de la personne qui avait chapeauté la procédure de contrôle au sein de l'administration pouvait justifier l'ouverture d'une procédure de révision, laquelle pourrait conduire à l'annulation dudit jugement. Ils ont toutefois exposé dans leur recours être « prêt[s] à renoncer à son droit de faire usage des dispositions régissant la révision », à certaines conditions relatives à l'instruction de son recours, et ont confirmé dans leur réplique qu'ils avaient renoncé à soulever un motif de récusation.

Même à considérer que ce grief aurait été valablement formulé, aucun élément ne permettrait d'admettre la prévention du juge assesseur ayant statué dans le cadre de la procédure de recours au TAPI. En effet, l'activité de celui-ci pour l'AFC-GE a eu lieu, selon les pièces produites par les recourants, entre 2002 et 2008, soit bien avant l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt en décembre 2017. Le simple fait que ce juge assesseur ait pu avoir pour collègues, il y a de cela plus de dix ans, des collaborateurs ayant traité le dossier des recourants, ne saurait constituer un motif de récusation. Rien ne permettrait ainsi d'admettre que le juge assesseur en question n'aurait pas tranché la cause en toute indépendance.

6) Les recourant concluent à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE de leur remettre une copie exhaustive de l'intégralité des documents composant le dossier fiscal auprès d'elle depuis l'arrivée du recourant à Genève en 1982, ainsi que la production du dossier fiscal relatif à E_____, alternativement à ce qu'il leur soit imparti un délai raisonnable pour entamer une procédure d'accès au dossier au sens de la LIPAD et de la LPD.

Ils sollicitent également la production du dossier de l'OCPM, dans l'hypothèse où serait remis en cause le fait que le recourant ait utilisé alternativement ou cumulativement ses deux prénoms AA_____ et A_____ depuis son arrivée en Suisse.

a. Le droit de consulter le dossier est un aspect du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) (ATF 132 II 485 consid. 3.2). Selon la jurisprudence, le justiciable ne peut pas exiger la consultation de documents internes à l'administration, à moins que la loi ne le prévoie expressément (ATF 125 II 473 consid. 4a ; 122 I 153 consid. 6a). Il s'agit des notes dans lesquelles l'administration consigne ses réflexions sur l'affaire en cause, en général afin de préparer des interventions et décisions nécessaires. Il peut également s'agir de communications entre les fonctionnaires traitant le dossier. Cette restriction du droit de consulter le dossier doit de manière normale empêcher que la formation interne de l'opinion de l'administration sur les pièces déterminantes et sur les décisions à rendre soit finalement ouverte au public. Il n'est en effet pas nécessaire à la défense des droits des administrés que ceux-ci aient accès à toutes les étapes de la réflexion interne de l'administration avant que celle-ci ait pris une décision ou manifesté à l'extérieur le résultat de cette réflexion (ATF 115 V 297 consid. 2g ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_685/2018 du 22 novembre 2019 consid. 4.4.2).

b. Le principe de l'accès au dossier figure à l'art. 44 LPA, alors que les restrictions sont traitées à l'art. 45 LPA. Ces dispositions n'offrent pas de garantie plus étendue que l'art. 29 Cst. (Stéphane GRODECKI/Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 145 n. 553 et l'arrêt cité).

L'art. 45 LPA prévoit que l'autorité peut interdire la consultation du dossier si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (al. 1). Le refus d'autoriser la consultation des pièces ne peut s'étendre qu'à celles qu'il y a lieu de garder secrètes et ne peut concerner les propres mémoires des parties, les documents qu'elles ont produits comme moyens de preuves, les décisions qui leur ont été notifiées et les procès-verbaux relatifs aux déclarations qu'elles ont faites (al. 2). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (al. 3).

c. À teneur de l'art. 44 LIPAD – qui est inséré dans le titre III afférent à la « protection des données personnelles » –, toute personne physique ou morale de droit privé justifiant de son identité peut demander par écrit aux responsables désignés en vertu de l'art. 50 al. 1 LIPAD, si des données personnelles la concernant sont traitées par des organes placés sous leur responsabilité (al. 1). Sous réserve de l'art. 46 LIPAD, le responsable doit lui communiquer : toutes les données la concernant contenues dans un fichier, y compris les informations disponibles sur l'origine des données (let. a) ; sur demande, les informations relatives au fichier considéré contenues dans le catalogue des fichiers (let. b ; al. 2).

L'art. 46 al. 1 LIPAD prévoit que l'accès aux données personnelles ne peut être refusé que si un intérêt public ou privé prépondérant le justifie, en particulier lorsque : il rendrait inopérantes les restrictions au droit d'accès à des dossiers qu'apportent les lois régissant les procédures judiciaires et administratives (let. a) ; la protection de données personnelles sensibles de tiers l'exige impérativement (let. b) ; le droit fédéral ou une loi cantonale le prévoit expressément (let. c).

Selon la définition de l'art. 4 let. a LIPAD, dans ladite loi et ses règlements d'application, on entend par données personnelles (ou données), toutes les informations se rapportant à une personne physique ou morale de droit privé, identifiée ou identifiable.

En vertu de l'art. 49 LIPAD, toute requête fondée sur les art. 44, 47 ou 48 LIPAD doit être adressée par écrit au responsable chargé de la surveillance de l'organe dont relève le traitement considéré (al. 1). Le responsable saisi traite la requête avec célérité. S'il y a lieu, il la transmet au responsable compétent au regard des procédures adoptées au sein de son institution en application de l'art. 50 LIPAD (al. 2). S'il fait intégralement droit aux prétentions du requérant, il l'en informe (al. 3). S'il n'entend pas faire droit intégralement aux prétentions du requérant ou en cas de doute sur le bien-fondé de celles-ci, il transmet la requête au PPDT avec ses observations et les pièces utiles (al. 4). Le PPDT instruit la requête de manière informelle, puis il formule, à l'adresse de l'institution concernée et du requérant, une recommandation écrite sur la suite à donner à la requête (al. 5). L'institution concernée statue alors par voie de décision dans les dix jours sur les prétentions du requérant. Elle notifie aussi sa décision au PPDT (al. 6).

d. La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 LIFD, 39 LHID et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc).

En particulier, le secret fiscal est opposable à l'actionnaire d'une société, dans la mesure où celle-ci dispose de la personnalité morale et qu'elle constitue une personne tierce et distincte de l'actionnaire, en dépit de la position de celui-ci au sein de ladite société en tant que directeur ou administrateur (ATF 126 I 122 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 5.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 4.2 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil - Art. 102 - 222 DBG, 2015, ad art. 110 n. 20 et 24, et ad art. 114 n. 22 et 28 s). Dans ce

dernier cas, lorsqu'en raison de sa position au sein de la société, les données de celle-ci ne sont pas secrètes envers l'actionnaire, celui-ci doit cependant s'adresser à la société (art. 715a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220) et non aux autorités fiscales (Walter FREI, Das Akteneinsichtsrecht im Zürcher Steuerrecht und das Sonderproblem der Bewertung nichtkotierter Aktien beim Minderheitsaktionär, in Zürcher Steuerpraxis Vol. 1, 1992, p. 73 ss, p. 89 s). Lorsque des documents de la société se trouvent dans le dossier fiscal de l'actionnaire, celui-ci peut en prendre connaissance seulement après une pesée des intérêts conforme à l'art. 114 al. 2 LIFD, à l'art. 41 al. 1 LHID et à la disposition cantonale pertinente (arrêt du Tribunal fédéral 2C_160/2008 du 1er septembre 2008 consid. 2.4.2 ; Peter LOCHER, op. cit., ad 114 n. 29).

7) a. En l'espèce, le fait de savoir si le recourant a utilisé alternativement ou cumulativement ses deux prénoms AA_____ et A_____ depuis son arrivée en Suisse, tout comme le dossier E_____, ne sont pas nécessaires ni même utiles à la résolution du présent litige. D'une part, comme relevé par le TAPI, de simples suspicions quant à l'inexactitude d'une déclaration fiscale sont suffisantes pour ouvrir une procédure en rappel et soustraction d'impôt, de sorte qu'il n'est pas besoin d'étayer ni de prouver l'existence de soupçons fondés. D'autre part, pour les motifs qui seront développés dans les considérants qui suivent en lien avec la réalisation des conditions du rappel d'impôt, la seule lecture des articles de presse pouvait justifier l'ouverture des procédures litigieuses. Pour le surplus, le fait que E_____ ait renoncé de manière expresse à la levée du secret ne serait pas suffisant pour la remise de son dossier fiscal aux recourants par l'AFC-GE. Au vu de la jurisprudence précitée, il appartenait au recourant de solliciter directement auprès de ladite société les documents auxquels il souhaitait avoir accès, charge ensuite à cette dernière de les réclamer, au besoin, à l'AFC-GE.

Les recourants sollicitent également la remise de l'intégralité du dossier fiscal du recourant depuis son arrivée dans le canton de Genève en 1984, argumentant que ces pièces seraient nécessaires pour déterminer l'état des informations dont le fisc disposait au moment de l'ouverture de la procédure de contrôle. Outre le fait que cette requête apparaît manifestement disproportionnée au vu des milliers de pages de documents que cela représenterait et du fait que les pièces requises datant pour les plus anciennes de 1984 ne sont, pour partie en tout cas, probablement plus en possession de l'AFC-GE, elle n'est pas utile. Les recourants perdent en effet de vue que, dans l'examen des conditions du rappel d'impôt, seule est importante la question de savoir si, lors de l'établissement des taxations, l'AFC-GE aurait dû se rendre compte du caractère incomplet des déclarations d'impôt déposées, de sorte qu'elle ne pouvait pas se prévaloir de la découverte de moyens de preuves ou de faits jusque-là inconnus. Il ne saurait ainsi être imposé à l'autorité de taxation de faire des recherches remontant à plusieurs années et concernant des déclarations fiscales non litigieuses lors de

l'établissement de chacune des taxations du contribuable. Enfin, l'AFC-GE a indiqué avoir produit l'ensemble des pièces relatives à la présente procédure, à l'exception des courriers relatifs à la gestion des délais. Si les recourants indiquent que le dossier ne doit « manifestement pas contenir que ces documents », ils n'exposent pas quelles pièces manqueraient et seraient nécessaires à la résolution du litige, outre celles mentionnées dont la production n'apparaît pas nécessaire.

Les requêtes de production de pièces des recourants seront dès lors écartées.

b. Les recourants sollicitent également la remise de l'intégralité du dossier fiscal du recourant depuis 1984 ainsi que celui de E_____, en tant qu'il contient des données le concernant, sous l'angle des dispositions de la LIPAD. Or, il n'apparaît pas à teneur du dossier que les recourants auraient formé une requête auprès du responsable LIPAD de l'AFC-GE en vertu de l'art. 50 al. 1 LIPAD comme requis par l'art. 44 al. 1 LIPAD, ni que la procédure de « mise en œuvre » prévue par l'art. 49 LIPAD aurait eu lieu. Les recourants ne sauraient donc se prévaloir, dans le cadre de la présente procédure, d'un droit d'accès à des données personnelles en application des art. 44 ss LIPAD.

Enfin, il ne saurait être donné droit à leur demande tendant à ce qu'un délai raisonnable leur soit imparti pour entamer une procédure d'accès au dossier au sens de la LIPAD et de la LPD. Si les recourants estimaient qu'une telle procédure devait être menée et/ou aurait des chances d'aboutir – ce qu'il ne revient pas à la chambre de céans d'examiner −, il leur appartenait d'entamer les démarches y relatives sans délai, soit notamment en formulant une telle demande auprès de l'AFC-GE.

Pour le surplus, le fait que les recourants estiment « crucial » de comprendre les motifs ayant prévalu à l'ouverture de la procédure ne saurait remettre en cause ce qui précède. Comme susmentionné, il s'agit de ne pas confondre les motifs d'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, pour laquelle de simples soupçons sont suffisants, avec le bien-fondé matériel des rappels, lequel sera examiné ci-après. Contrairement à ce que semble prétendre les recourants, il n'est ainsi pas nécessaire d'établir les motifs ayant conduit l'AFC-GE à ouvrir des procédures de rappel et de soustraction d'impôt à son encontre, de sorte que les pièces sollicitées n'apparaissent pas pertinentes pour l'issue du litige.

8) Les recourants sollicitent par ailleurs l'audition de quatre témoins, soit Mme P_____ et M. Q_____, en lien avec K_____, ainsi que celle de Messieurs AG_____ et AH_____, respectivement directeurs de M_____ et de N_____. Ils se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus et d'arbitraire, du fait que la juridiction précédente a refusé de donner suite à leur demande d'auditionner Mme P_____ et M. Q_____.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour les parties de faire administrer des preuves et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 154 consid. 2.1 et 4.2 ; 132 II 485 consid 3.2). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 131 I 153 consid. 3). En outre, il n'implique pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 130 II 425 consid. 2.1).

b. En l'espèce, les recourants exposent que Mme P_____ et M. Q_____ seraient en mesure d'expliquer, notamment, les circonstances dans lesquelles K_____ avait été mise en place, dès lors qu'ils avaient siégé au conseil de cette fondation, de confirmer que K_____ n'avait jamais eu de statuts annexes, et que les bénéficiaires étaient déterminés et connus du conseil de fondation dès sa création. Or, il ressort des attestations produites par les recourants dans leur recours et leur réplique devant la chambre de céans, l'une datant du 20 septembre 2018 et l'autre étant non datée, que M. Q_____ s'est déjà prononcé sur ces différents points. L'on voit dès lors mal ce que son témoignage pourrait apporter de plus à la résolution du présent litige au cours d'une audition. La chambre de céans a par ailleurs acquis la certitude que les auditions sollicitées, sur des faits datant de près de trente ans pour certains, lesquels ne peuvent – selon les dires mêmes des recourants – être étayés par aucune autre pièce, ne l'amènera pas à modifier son opinion. Ce constat est d'autant plus vrai qu'il ressort de l'analyse de l'ayant droit économique dans les considérants qui suivent que ces personnes ont développé avec le recourant des liens professionnels relevant de la quasi-subordination dans le cadre de la tenue des affaires du groupe F_____.

La chambre de céans considère par ailleurs que l'audition des directeurs de M_____ et de N_____ n'est pas nécessaire ni même utile à la résolution du litige. Les recourants se contentent d'exposer que leur audition permettrait d'apporter des éclaircissements sur le fonctionnement de la structure singapourienne. Or, la chambre administrative est d'avis que les éléments figurant au dossier, tels qu'ils seront exposés ci-après, sont suffisants pour résoudre le présent litige et que lesdites auditions ne l'amèneraient pas à modifier son opinion.

La jurisprudence citée par les recourants, dans laquelle le refus d'auditionner un témoin dans une affaire fiscale avait été jugé arbitraire, diffère du cas d'espèce. En effet, dans cette affaire, la juridiction cantonale n'avait pas exposé pour quel motif elle avait renoncé à ladite audition.

Pour le surplus, les recourants ont pu s'exprimer dans leurs écritures au cours de la procédure de réclamation devant l'AFC-GE, puis de recours devant le TAPI. Ils ont également eu l'occasion de faire valoir leurs arguments dans leur

acte de recours et leur réplique devant la chambre de céans, ainsi que produire toute pièce qu'ils jugeaient utile. Ils ont dès lors pu valablement exercer leur droit d'être entendus.

Dans ces circonstances, la chambre administrative étant en possession d'un dossier complet qui contient les éléments pertinents pour trancher le litige, il ne sera pas donné suite aux demandes d'auditions des recourants, dont le droit d'être entendu n'a pas été violé.

9) Les recourants se plaignent d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents de la part du TAPI (art. 61 al. 1 let. b LPA) à qui ils reprochent principalement d'avoir retenu l'état de fait présenté par l'AFC-GE au détriment du leur. En sus d'autres éléments qui seront discutés dans les considérants qui suivent, les recourants font notamment grief au TAPI d'avoir pris en considération les éléments figurant dans les rapports établis par l'AFC-GE à la suite des entretiens.

a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/880/2021 du 31 août 2021 consid. 3a).

b. En procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/573/2015 du 2 juin 2015). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/880/2021 précité consid. 3b ; ATA/1162/2015 du 27 octobre 2015 consid. 7).

c. En l'espèce, à l'exception d'un élément – en lien avec le fait que le recourant aurait indiqué être prêt à régler un montant d'impôt d'environ EUR 20_____ −, qui n'a d'ailleurs pas été repris dans la partie en fait du présent arrêt la chambre de céans estimant qu'il n'est pas établi, les recourants ne contestent pas la teneur des propos figurant dans les rapports établis par l'AFC-GE. Ils critiquent en revanche le fait qu'il s'agisse de procès-verbaux « reconstitués après coup » par des agents du fisc, sans leur avoir été soumis, violant par-là même le principe de la « bonne foi des négociations ». Il est exact, comme soulevé par les recourants, que les rapports établis par l'AFC-GE ne sauraient avoir la même

valeur probante que des procès-verbaux d'audience soumis aux parties pour signature. Cela étant, rien n'interdit de s'y référer pour les éléments qui ne sont pas contestés par les parties. En outre, les recourants étaient représentés lors de chacune des rencontres avec l'AFC-GE par deux mandataires spécialisés en droit fiscal, qui ne pouvaient ignorer la pratique constante de l'administration tendant à tenir un procès-verbal de séance lorsqu'elle rencontre un contribuable et/ou son mandataire.

Ce grief sera dès lors écarté.

10) Les recourants indiquent « [prendre] acte » du fait que la juridiction de première instance estime que le grief de défaut de motivation de l'AFC-GE, en lien avec la réalisation des conditions cumulatives de l'évasion fiscale et la méthode de valorisation des titres de G_____, aurait été réparée dans le cadre de la procédure par-devant le TAPI.

Il convient dès lors de retenir que ce grief n'est plus litigieux dans le cadre de la présente procédure.

11) Les recourants soutiennent que les conditions d'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt n'étaient pas réalisées.

a. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc).

Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; 53 al. 1 1ère phr. LHID ; 59 al. 1 LPFisc). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que le département en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD et 59 al. 2 LPFisc).

b. L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt et d'une procédure en soustraction (art. 153 al. 1 et 183 al. 1 LIFD ; art. 60 al. 1 et 76 al. 1 LPFisc).

c. La chambre de céans a déjà précisé que l'AFC-GE que, tant les art. 153 al. 1 LIFD que 60 LPFisc, n'obligent pas l'AFC-GE à donner, dans l'avis d'ouverture de la procédure, les raisons détaillées qui l'ont amenée à prendre une telle

décision. Elle doit en revanche être en mesure de pouvoir la justifier si elle est contestée (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 5).

Une information propre à faire naître des soupçons de soustraction d'impôt suffit à justifier la procédure de rappel d'impôt dans son principe (arrêts du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1 et 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.4.1).

d. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration fiscale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives : il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1). Le rappel d'impôt ne peut porter que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 précité consid. 6.1).

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1 ; 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités, in RDAF 2009 II 386). En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêts du Tribunal fédéral 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1 ; 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_676/2016 et 2C_677/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 précité consid. 8.1). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de

taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références citées, in RF 73/2018 p. 255).

En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.1 ; 2P.15/2014 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). À cet égard, le grand nombre de décisions à prendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 11).

e. Dans une affaire portant sur un rappel d'impôt, le Tribunal fédéral a notamment rappelé que le contribuable devait 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 était incertain, de telle sorte que l'autorité fiscale ne devait se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contenait indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Au vu de cette dernière condition, il était par conséquent exclu, quoi qu'en pensait le recourant, d'imputer aux autorités fiscales des connaissances le concernant qui résultaient 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. À l'inverse, en revanche, le contenu de la presse ou des médias pouvait éveiller la curiosité de l'autorité fiscale, qui était alors en droit de nourrir des doutes sur le caractère complet des déclarations fiscales antérieures et de demander des explications au contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2007 consid. 3.3).

f. Selon le Tribunal fédéral, les faits notoires sont ceux dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge. Pour être notoire, un renseignement ne doit pas être constamment présent à l'esprit ; il suffit qu'il puisse être contrôlé par des publications accessibles à chacun (ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 ; 135 III 88 consid. 4.1), à l'instar par exemple des indications

figurant au RC des cantons accessibles sur Internet (arrêt du Tribunal fédéral 2C_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 3.2 ; ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 ; 138 II 557 consid. 6.2).

Le Tribunal fédéral a refusé de voir en chaque information trouvée sur Internet un fait devant être considéré comme généralement connu du public. En effet, le choix des sites consultés peut être discutable et influencer le résultat. En outre, les informations trouvées en ligne ne sont pas nécessairement fiables, loin s'en faut. Enfin, compte tenu de la prodigieuse quantité de renseignements disponibles sur Internet, on ne saurait opposer chacun d'eux à quiconque comme étant notoire. Il y avait lieu de retenir, en ce qui concerne Internet, que seules les informations bénéficiant d'une empreinte officielle (par ex : Office fédéral de la statistique, inscriptions au RC, cours de change, horaire de train des CFF etc.) pouvaient être considérées comme notoires, car facilement accessibles et provenant de sources non controversées. Dans tous les cas, une certaine prudence s'imposait dans la qualification d'un fait comme étant généralement connu du public (ATF 143 IV 380 consid. 1.2).

12) À titre préalable, comme relevé à juste titre par le TAPI, les recourants semblent confondre les motifs d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, pour laquelle de simples soupçons quant à l'exactitude de la déclaration fiscale sont suffisants (arrêts du Tribunal fédéral 2C_760/2017 précité consid. 6.4 ; 2C_104/2008 précité consid. 3.4.1), avec le bien-fondé matériel des rappels.

L'AFC-GE relève avoir eu des doutes quant à l'exactitude des déclarations des recourants après avoir effectué des recherches sur le groupe F_____, dans le cadre du contrôle d'une société proche de E_____, et s'être rendu compte que le recourant était « le AA_____ » évoqué dans plusieurs articles de presse. Ces éléments suffisaient ainsi à nourrir des soupçons quant à l'exactitude des taxations.

Il est exact que la lettre d'ouverture de procédures en rappel d'impôt et soustraction du 5 décembre 2017 ne détaillait pas exhaustivement les raisons ayant amené l'AFC-GE à prendre une telle décision, précisant uniquement que d'après différents articles parus dans les médias, le recourant était le principal détenteur du groupe industriel F_____ et président de G_____, qui comportait plus de deux cent quinze sociétés à travers quarante pays, et que son état de fortune ne mentionnait pas ces éléments, ce qui laissait envisager des déclarations inexactes ou incomplètes. Au vu de la jurisprudence précitée, l'AFC-GE n'avait toutefois pas à apporter plus de précisions pour ouvrir lesdites procédures. Les simples faits décrits permettaient par ailleurs de retenir qu'il existait un motif justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt.

Autre est la question de savoir s'il existait un motif de rappel d'impôt.

Il ressort effectivement des pièces produites par le recourant, soit notamment de ses déclarations d'impôt pour les années 1982 à 1994, qu'il était connu de l'autorité fiscale tant sous le prénom de A_____ que de AA_____. Cet élément étant établi, il n'est dès lors pas nécessaire d'instruire davantage cette question, raison pour laquelle la production du dossier de l'OCPM ou de l'entier du dossier fiscal du recourant a été jugée inutile et refusée dans les considérants qui précèdent.

Les recourants reprochent à l'AFC-GE de ne pas avoir posé de questions lors du dépôt des précédentes déclarations. Ils estiment en particulier qu'en 1992 déjà, l'autorité fiscale disposait des éléments nécessaires pour poser des questions sur la situation financière du recourant, ce qu'elle n'avait pas fait. La question n'est toutefois pas de savoir si l'AFC-GE aurait pu ou dû, avant décembre 2017, connaître les liens entre le recourant et le groupe F_____ ainsi que l'étendue des revenus et de la fortune que ce dernier pouvait en retirer. Seule est importante la question de savoir si, lors de l'établissement de la taxation des recourants pour les années 2010 et 2011, l'AFC-GE aurait dû se rendre compte du caractère incomplet des déclarations d'impôt déposées, auquel cas elle ne pouvait pas se prévaloir de la découverte de moyens de preuves ou de faits jusque-là inconnus lors de l'ouverture de la procédure en 2017. Or, à la lecture des déclarations fiscales déposées pour les années litigieuses par les recourants, il n'apparaît pas que l'autorité fiscale aurait été en mesure de déterminer les liens entre le recourant et le groupe F_____.

Il apparaît que les articles de presse auxquels se réfère l'AFC-GE sont tous parus postérieurement au dépôt des déclarations fiscales 2010 et 2011 des recourants, de sorte que l'AFC-GE ne pouvait en avoir connaissance à ce moment-là. S'agissant des classements des plus grosses fortunes de Suisse notamment dans le « Bilan » produits par les recourants, ils ne sauraient être qualifiés de faits notoires au sens de la jurisprudence précitée, ne pouvant être considérés comme des informations suffisamment fiables, ce que relève d'ailleurs les intéressés eux-mêmes dans leur recours, indiquant que ce classement « comporte de nombreuses erreurs et imprécisions ».

Suite à l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt, les recourants ont d'ailleurs expressément reconnu ne pas avoir déclaré tous leurs éléments de revenu et de fortune, ce qui montre bien que leurs déclarations fiscales n'étaient manifestement pas complètes et exhaustives. L'AFC-GE était ainsi fondée à ouvrir une procédure de rappel d'impôt lorsqu'elle a appris, postérieurement à l'entrée en force des taxations en cause, l'existence probable d'éléments de fortune non mentionnés dans lesdites déclarations fiscales. Il existait donc un motif de rappel d'impôt.

Il ne peut dès lors être retenu une rupture du lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante imputable à l'AFC-GE, qui

rendrait impossible le rappel d'impôt. En particulier, le fait qu'avant même la procédure de rappel d'impôt le recourant devait être considéré − selon les intéressés − comme un contribuable genevois important, ne saurait imposer à l'autorité fiscale, comme ils semblent le prétendre, un devoir d'examen approfondi de ses déclarations fiscales, compte tenu notamment des impératifs de l'administration de masse. Les dispositions légales et la jurisprudence précitées imposent à tous les contribuables de fournir toutes les indications nécessaires à leur taxation, mais ne prévoient aucune exigence de contrôle accrue de la part de l'administration face à des contribuables fortunés. Le fait que l'AFC-GE puisse choisir d'effectuer des contrôles plus poussés concernant certains contribuables ne saurait renverser ou minimiser la portée des obligations desdits contribuables.

Le fait que la fortune du recourant ait pu connaître une hausse importante en 1985 ou que des participations aient disparu de l'état de ses titres en 1992-1993 est sans incidence sur la présente procédure, laquelle concerne les exercices fiscaux 2010 et 2011. Même à admettre qu'il pourrait être reproché au fisc de ne pas avoir réagi avant 2017 − avec pour conséquence l'impossibilité d'ouvrir toute procédure de rappel d'impôt pour les années antérieures à l'année 2007 −, cela n'enlève en rien le bien-fondé de l'ouverture des procédures relatives aux exercices 2010 et 2011.

Enfin, comme relevé à juste titre par le TAPI, il n'est pas nécessaire pour la résolution du présent litige de déterminer si les raisons ayant amené l'AFC-GE à ouvrir les procédures litigieuses étaient ou non en relation avec des éléments liés à E_____, raison pour laquelle les pièces relatives à ladite société ne sont pas pertinentes. Il n'est en particulier pas déterminant de savoir s'il est exact que les loyers de E_____ ont ou non été pris en charge par une autre société. Le simple fait que l'AFC-GE se soit rendue compte par la presse que le recourant était toujours – supposément et dans la mesure qu'il conviendra de déterminer ci-après – à la tête d'un empire et qu'il détenait une fortune très importante non déclarée dans les déclarations fiscales des années litigieuses, est un motif suffisant.

Il ne fait enfin aucun doute que si la fortune et les revenus imputés aux recourants dans le cadre de procédure de rappel d'impôt devaient être confirmés, il en découlerait une taxation incomplète.

Il s'ensuit que l'AFC-GE, confirmée par le TAPI, n'a pas violé le droit en retenant que les conditions pour ouvrir une procédure de rappel d'impôt pour les années fiscales 2010 et 2011 étaient remplies.

13) Les conditions permettant de procéder au rappel d'impôt étant réalisées, il convient d'examiner le bien-fondé matériel des reprises effectuées par l'AFC-GE.

14) Les recourants reprochent à l'AFC-GE d'avoir retenu l'existence d'une évasion fiscale et d'avoir considéré, en application de la théorie de la

transparence, qu'il devait être taxé sur les avoirs détenus par K_____ puis par la structure singapourienne qui lui a succédé, ainsi que sur leurs rendements.

15) a. Selon la jurisprudence constante, il y a évasion 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, et c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 5.5).

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 142 II 399 consid. 4.2 ; 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2).

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, en particulier adopter, parmi plusieurs structures juridiques envisageables, celle qui entraîne la charge fiscale la plus faible (ATF 102 Ib 151). Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en œuvre. Mais ce faisant, il ne doit pas commettre un abus de droit sur le plan fiscal (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 61). L'état de fait de l'évasion fiscale est bien 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. 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 (ATF 142 II 399 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.1).

L'abus de droit consiste notamment à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger soit manifeste (ATF 138 III 401 consid. 2.2 ; 137 III 625 consid. 4.3 ; 135 III 162 consid. 3.3.1 ; 132 I 249 consid. 5 ; 129 III 493 consid. 5.1).

b. Recourir à un tiers pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables aux yeux des administrations fiscales. Ce tiers peut être une personne physique proche du contribuable (par exemple un membre de sa famille) ou une société de domicile,

souvent enregistrée dans une juridiction connue pour faciliter les domiciliations fictives (ATF 147 II 116 consid. 5.4.2).

Le Tribunal fédéral a jugé que la plus grande circonspection s'imposait, d'un point de vue fiscal, chaque fois qu'apparaissent des établissements situés dans des États dont les règles juridiques favorisent la domiciliation fictive, comme c'est le cas du Liechtenstein et du Panama (en tout cas avant que cet État ne ratifie, le 16 mars 2007, une convention d'assistance fiscale mutuelle). En effet, de tels établissements n'étant pas tenus d'exercer une activité dans l'État de leur siège, ils peuvent fixer ce dernier sans rapport avec la réalité et, en raison de l'anonymat dont ils bénéficient, sont à même de permettre à leurs ayants droit d'assurer l'indépendance juridique de certains éléments de leur patrimoine et de certaines affaires (arrêts du Tribunal fédéral 2P.92/2005 et 2A.145/2005 du 30 janvier 2006 consid. 8.1).

c. Si les autorités fiscales concluent à une évasion qui se traduit par une « identité économique » de la personne morale et de la personne physique qui la détient, et que par ailleurs cette façon de procéder est abusive, elles sont habilitées à pratiquer une imposition « en transparence » (« Durchgriff » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_163/2010 du 12 décembre 2010 consid. 10.3, in : RDAF 2011 II p. 418 ss ; RDAF 2013 II p. 295, 314).

16) Selon la jurisprudence constante (ATF 131 II 627 consid. 5.2 ; 109 Ib 110 consid. 3), le principe de transparence (« Durchgriffstheorie »), fondé sur la réalité économique, permet de considérer que la forme juridique des relations d'où provient le revenu imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Sous certaines conditions, l'autorité peut s'en tenir à la réalité économique et admettre en particulier l'existence d'un seul contribuable en présence de plusieurs entités juridiquement distinctes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.5).

L'application du principe de la transparence suppose donc, premièrement, qu'il y ait identité de personnes, conformément à la réalité économique, ou en tout cas la domination économique d'un sujet de droit sur l'autre ; il faut deuxièmement que la dualité soit invoquée de manière abusive, c'est-à-dire pour en tirer un avantage injustifié ; tel est le cas si la dualité des sujets n'est invoquée qu'aux fins de se soustraire abusivement à l'exécution forcée (ATF 144 III 541 consid. 8.3.2 ; 132 III 489 consid. 3.2).

S'agissant de l'identité économique entre la personne morale et le sociétaire, elle repose sur le fait que celui-ci peut dominer celle-là et suppose un rapport de dépendance qui peut être exercé d'une quelconque manière − autorisée ou non, à long ou à court terme, fortuitement ou de manière planifiée − et qui résulte de la possession de l'actionnariat ou d'autres causes, comme des liens contractuels ou des relations familiales ou amicales (ATF 144 III 541 consid. 8.3.2 ; arrêts du

Tribunal fédéral 5A_330/2012 du 17 juillet 2012 consid. 3.2 ; 5A_498/2007 du 28 février 2008 consid. 2.2 ; 5A_587/2007 du 28 février 2008 consid. 2.2, in Pra 2008 n. 108 p. 691).

S'agissant de l'abus de droit, il n'y a pas de définition spécifique au « Durchgriff ». On généralise seulement, de jurisprudence constante, qu'il n'y a pas besoin que la fondation elle-même de la personne morale poursuive des buts abusifs, mais qu'il suffit que la personne morale soit utilisée de manière abusive ou de se prévaloir de manière abusive de la dualité juridique pour ne pas remplir des obligations légales ou contractuelles. On exige également une accumulation de comportements différents et extraordinaires en ce sens qu'il en résulte une machination et atteinte qualifiée d'un tiers (ATF 144 III 541 consid. 8.3.2 ; 132 III 489 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_587/2007 précité consid. 2.2).

17) a. Pour que le « Durchgriff » s'applique en matière de fondations, il faut d'une part une domination économique par une personne (Hintermann) sur la fondation et d'autre part, une utilisation abusive de celle-ci par le dominant (Markus BÜCH, Durchgriff und Stiftung, Eine Untersuchung der Rechtsfigur des Haftungsdurchgriffs im liechtensteinischen Recht im Kontext der Rechtsform Stiftung, thèse 2015, p. 47 ss). En substance, remplit la première condition celui qui exerce seul le réel pouvoir décisionnel sur le patrimoine de la fondation, de sorte qu'il décide de l'administration et de la disposition de celui-ci et exclut toute influence d'un tiers (Markus BÜCH, op. cit., p. 52 et 57 s., lequel parle d'ayant droit économique). Selon les circonstances, le titulaire de droits de fondateur sur une Anstalt remplit la première condition (Markus BÜCH, op. cit., p. 49). L'utilisation abusive de la fondation est réalisée notamment lorsqu'elle sert à dissimuler un patrimoine (Markus BÜCH, op. cit., p. 56). Est visé par le « Durchgriff », l'ayant droit économique dominant une personne morale, dont émane le pouvoir d'influence et qui bénéficie de l'utilisation économique de celle-ci (Markus BÜCH, op. cit., p. 57 s., qui mentionne le titulaire des droits de fondateur à titre d'exemple).

b. Le Tribunal fédéral a jugé qu’une fondation de famille peut se voir refuser la reconnaissance en tant que sujet fiscal distinct si le fondateur s’est réservé le droit dans l’acte de fondation de dissoudre celle-ci ou de modifier ses statuts à volonté dans les limites du but de la fondation et si, de cette manière, il peut disposer du capital de la fondation ou de ses revenus comme s’il s’agissait de sa propre fortune (arrêt du Tribunal fédéral ISPM et P.M Stifung contre le canton de Soleure du 3 juin 1959 consid. 2 et ss, dans Archives 29, p. 332).

Il en va de même si, après le décès du fondateur, le conseil de fondation ou les bénéficiaires de celle-ci ont les mêmes droits sur son capital et ses revenus. Il faut donc partir du principe que la fondation contrôlée n’a pas la qualité de sujet fiscal en Suisse, c’est-à-dire qu’elle ne peut pas être reconnue fiscalement. La conséquence de la non-reconnaissance fiscale de la fondation liechtensteinoise en

Suisse est l'attribution intégrale des actifs et des revenus de la fondation au contribuable assujetti de manière illimité en Suisse (ATF du 3 juin 1959 précité consid. 2 et ss, dans Archives 29, p. 332 ; Rainer HEPBERGER/ Wolfgang MAUTE, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz in RF 2004, p. 597).

c. La reconnaissance fiscale en Suisse d'une fondation du Liechtenstein n'est pas accordée si cette fondation a pour seul objectif l'évasion fiscale. Tel est le cas si :

- la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange ;

- il faut présumer qu'il a fait ce choix de manière abusive dans l'intention d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée, et si ;

- le procédé choisi se traduirait en fait par une économie d'impôt substantielle s'il était accepté par les autorités fiscales (Andrea OPEL, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten - in nationalen und internationalen Verhältnissen, Unter Einbezug des liechtensteinischen Stiftungsrechts, 2009, p. 292 et ss, en particulier 307 et ss ; Rainer HEPBERGER/Wolfgang MAUTE, op. cit., p. 596).

d. Le Tribunal fédéral a déjà refusé plusieurs fois de reconnaître fiscalement la personnalité des fondations de droit liechtensteinois car ces entités restaient sous le contrôle du fondateur et avaient été constituées afin d'éluder les obligations fiscales de ce dernier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_564/2017 du 4 avril 2019 consid. 5.10 ; arrêt du 15 septembre 1949, in Archives 13 p. 323 ; arrêt du 13 mai et du 21 octobre [sic] 1966, in Archives 35 p. 466, cités par Andrea OPEL, op. cit., p. 296 ss).

Il a également considéré que la présomption de l'évasion fiscale devrait être retenue comme avérée chaque fois que le constituant n'apportait pas la preuve qu'il n'était pas le propriétaire de la fortune de la fondation et lorsque le donateur demeurait économiquement propriétaire de l'objet de la donation (arrêts du Tribunal fédéral 2A.67/2004 et 2P.34/2004 du 17 février 2005 ; RDAF 1956 p. 242 ss ; RDAF 1976 p. 91).

18) a. Le 1er juillet 2007 est entrée en vigueur pour la Suisse la Convention de la Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (ci-après : la convention de la Haye ; RS 0.221.371). Elle détermine la loi applicable au trust et régit sa reconnaissance (art. 1), mais ne porte pas atteinte à la compétence des États en matière fiscale (art. 19).

Si la Suisse s'est engagée à donner civilement effet aux caractères du trust, elle ne s'est pas obligée à admettre de manière inconditionnelle et sans réserve toute forme de trust et toute inégalité sous-jacente (Aude PEYROT, Le trust de common law et l'exécution forcée en Suisse, 2011, p. 11).

Sous l'angle du droit civil, le trust n'existe pas en tant qu'institution en droit suisse, même si la Suisse a ratifié la convention de la Haye (Xavier OBERSON, Le traitement fiscal du trust en droit suisse, les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, Arch. 76 n. 8 p. 478, cité ci-après : le traitement fiscal) et que les art. 149a à 149e ont été introduits dans la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291). Ces différentes dispositions permettent de reconnaître en droit suisse l'existence juridique d'un trust de droit étranger, tout en réservant les dispositions impératives dudit droit lorsqu'il s'applique (art. 15 de la convention de la Haye).

Conformément à la jurisprudence développée en droit privé, du point de vue de l'ordre juridique suisse, le trust correspond à une combinaison de différents contrats, fiducie, promesse de donation et stipulation pour autrui (ATF 96 II 79 = JT 1971 329), sans qu'il soit retenu que, même constitué valablement selon le droit étranger, il soit admis qu'il bénéficie de la personnalité morale aux fins d'imposition.

Un trust n'est pas reconnu comme un sujet fiscal, notamment au sens de l'art. 49 al. 3 LIFD, voire 11 LIFD, ou de l'art. 20 al. 2 LHID (Robert DANON, Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune, Archiv. 72 2003/2004, p. 268 et 270 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 688 n. 20). Son patrimoine et les revenus qu'il génère sont donc imposés en Suisse en transparence, en fonction de l'existence de critères de rattachement personnels ou économiques (Robert DANON, note sur le statut du trust en droit fiscal suisse, Revue fiscale, 5/2007 p. 376).

b. Selon la circulaire AFC-CH n. 20 « Imposition des trusts » du 27 mars 2008, qui ne fait que reprendre le contenu de la circulaire n. 30 de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) du 22 août 2007, avec la précision que cette circulaire a été élaborée en collaboration avec l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) et que les dispositions prises sont également applicables à l'IFD, un trust étranger ne constitue pas une personne morale dans le droit fiscal suisse actuel (ch. 4.1.).

Il en ressort que la notion de trust décrit un rapport juridique ayant effet à l'encontre des tiers, qui prend naissance lorsque, sur la base d'un document de constitution (trust deed), le constituant (settlor) transfère des valeurs patrimoniales déterminées à une ou plusieurs personnes (trustees), lesquelles ont l'obligation de les gérer et de les utiliser dans un but établi à l'avance par le settlor en faveur d'un ou de plusieurs tiers (beneficiaries) (ch. 2.1).

Il convient d'opérer une distinction entre revocable trusts et irrevocable trusts. De plus, pour ce qui concerne les irrevocable trusts, on distingue les discretionary trusts des fixed interest trusts. Pour déterminer leur traitement fiscal, la question décisive est de savoir si le settlor s'est définitivement « dessaisi » de son patrimoine avec la création du trust ou s'il a conservé une emprise sur le patrimoine du trust par le biais de mesures de nature économique ou juridique. Pour autant que le settlor crée un irrevocable trust, il s'appauvrit définitivement et il n'a plus, en principe, ni droit ni obligation en relation avec le patrimoine du trust. Alternativement, le settlor peut créer un trust révocable. Ainsi, il n'y a généralement pas de dessaisissement définitif si le settlor s'est désigné lui-même comme trustee ou comme beneficiary (ch. 3.1 et 3.7).

Dans le cas d'un revocable trust, le settlor se réserve le droit de révoquer le trust à une date ultérieure et de se faire restituer le patrimoine résiduel ou de faire attribuer celui-ci à un tiers. Le settlor ne s'est donc ainsi pas dessaisi définitivement de son patrimoine (ch. 3.7.1).

Pour leur imposition, les valeurs patrimoniales et les revenus du trust (capital, gains en capital, rendements courants) restent imputables aux beneficiaries ou au settlor selon le principe de la transparence. Cela découle du fait que, selon le droit fiscal suisse en vigueur, les valeurs patrimoniales concernées ne peuvent être attribuées ni au trust, ni au trustee (ch. 5.1.), ni au protector lequel n'a pas plus de droits que le trustee sur les avoirs du trust, que ce soit du point de vue juridique ou économique (ch. 4.2.). Le settlor qui constitue un revocable trust ne se dessaisit pas définitivement du patrimoine attribué au trust (ch. 5.1.1.1). Si le settlor est domicilié en Suisse, un appauvrissement du settlor n'existera, selon le droit fiscal suisse, que si un autre sujet fiscal se trouve enrichi. Cela ne se produit que lors de la création d'un irrevocable fixed interest trust. Dans tous les autres cas, le patrimoine et ses rendements demeureront attribués au settlor, sous réserve d'une imposition d'après la dépense au sens des art. 14 LIFD et 14 LIPP, car dans ce cas seuls la fortune en Suisse et les rendements de fortune de source suisse sont pris en compte dans le calcul du contrôle (ch. 5.1.1.2). Dans le cas d'un trust irrévocable discrétionnaire, « si le settlor est domicilié en Suisse au moment de la création du trust, le patrimoine du trust et ses rendements restent attribués au settlor. Les conséquences fiscales sont ainsi les mêmes que pour un revocable trust » (ch. 5.2.3.). Les droits des bénéficiaires d'un irrevocable discretionary trust n'ont qu'une nature de simple expectative. Le moment et le montant des éventuelles distributions ne sont pas déterminés, car ces points relèvent du pouvoir d'appréciation du trustee. Pour cette raison, une distribution ne peut être soumise à l'imposition qu'au moment du paiement effectif de la prestation (ch. 5.1.2.).

c. Les principes qui viennent d'être résumés s'appliquent, hors les cas d'évasion fiscale, lorsque les conditions en sont réunies, ainsi que la circulaire n° 30 le

réserve lorsqu'elle traite de la situation fiscale du constituant et du bénéficiaire (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 consid. 24a ; ch. 5.1 in fine de la circulaire).

d. En matière de trust, l'évasion fiscale doit être retenue lorsque, sous l'apparence d'un trust, le constituant a gardé tout le contrôle et le pouvoir de disposer sur les biens du trust, notamment en cas de sham trust (trust simulé). Tel est clairement le cas notamment lorsqu'il s'est désigné bénéficiaire et qu'il est le trustee (Sibilla GISELDA CRETTI, Le trust, aspects fiscaux, 2007, n. 42 p. 27 et n. 261 p. 107), dans le prolongement de la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral dans le cas d'un trust du Liechtenstein (RDAF 1956 242 ; RDAF 1976 91 ; RDAF 1968 77 Arch. 35 467 ; Arch. 40 211), ou en rapport avec la donation simulée (Arch. 11 406). Tel serait le cas si on se trouvait en présence d'un trust « irrévocable » qui demeurerait contrôlé par le constituant, ou d'un trust discrétionnaire, dont les bénéficiaires recevraient des distributions régulières et systématiques de la part des trustees, lesquelles démontreraient l'absence de réels pouvoirs de décision et d'appréciation de ces derniers (Xavier OBERSON, le traitement fiscal, op. cit., p. 482 ; Walter RYSER, rapports de trust et impôts directs, Arch. 61 1992/1993 p. 751).

19) a. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), 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. 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 (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.2).

b. Selon la jurisprudence, le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales, notamment en présence de prestations réalisées depuis la Suisse vers un pays étranger sans convention de double imposition ou dont la clause d'échange de renseignements ne correspond pas aux standards actuels de l'organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) en matière d'échange de renseignements, et en particulier lorsque ce pays favorise la création de domiciles fictifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 précités consid. 11.4 ; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2 et les nombreuses références, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II 110 ; ATF 144 II 427 consid. 2.3.2), ce qui vaut pour le Liechtenstein (arrêts du Tribunal fédéral 2P.92/2005 et 2A.145/2005 précités consid. 8.1).

20) En l'espèce, comme le relèvent d'ailleurs les recourants, il est effectivement nécessaire à la résolution du cas d'espèce d'examiner en premier lieu la situation relative au dessaisissement des titres du groupe F_____ en faveur de K_____ qu'aurait opéré le recourant.

Il n'est pas contesté par les parties que jusqu'en 1992, date de la constitution de K_____, le recourant était seul propriétaire du groupe F_____. En 1990, ce dernier a centralisé les différentes sociétés du groupe au sein de la société J_____, dont il détenait 100 % du capital-actions. Le 10 juin 1992, la Fondation K_____, ayant son siège à Vaduz, a été constituée conformément au droit du Liechtenstein, à savoir les art. 552 ss du Personen- und Gesellschaftsrecht liechtensteinois du 20 janvier 1926.

Il ressort du « Stiftungsurkunde und Statuten der Fondation K_____ » du 10 juin 1992 (ci-après : l'acte de fondation et les statuts) remis par les recourants que le but de K_____ était d'accumuler, administrer et utiliser toute sorte de fortune en faveur de ses bénéficiaires, de participer à toutes entreprises commerciales et industrielles ainsi qu'à toute opération ayant un rapport direct ou indirect avec son but social (art. 2).

L'art. 5 de l'acte de fondation et des statuts prévoit que la détermination des bénéficiaires, révocables ou irrévocables, est arrêtée dans le « Beistatut » (soit le complément à l'acte de fondation et aux statuts), qui règle aussi l'étendue des bénéfices et détaille les droits des bénéficiaires.

Les organes de la fondation sont le conseil de fondation ainsi que le Protektor, qui est toutefois facultatif (art. 6).

Le conseil de fondation (« Stiftungsrat ») est l'organe suprême de la fondation et il dispose de tous les droits et compétences revenant à l'organe suprême des personnes morales, conformément à la loi. En particulier, il peut modifier l'acte de fondation et les statuts, au moins par le biais de compléments, administrer et utiliser les biens de la fondation et distribuer l'excédent net. Il décide aussi de la dissolution de la fondation et de l'utilisation de l'excédent de liquidation. L'autorisation qui doit être donnée par le Protektor, s'il existe, est expressément réservée (art. 7).

Le Protektor dispose d'un droit de veto en cas de nomination, par cooptation, d'un nouveau membre de conseil de fondation. Il peut aussi révoquer un membre ou tous les membres du conseil de fondation, voire, avant l'introduction d'une procédure judiciaire à son encontre pour le destituer, qui peut être formée pour des motifs importants, nommer un nouveau conseil de fondation. Il doit ratifier les décisions relatives à une modification de l'acte de fondation ou des statuts ainsi que celles en lien avec la dissolution de la fondation. Le Beistatut peut enfin lui conférer d'autres prérogatives (art. 8).

K_____ semble avoir été valablement constituée dans son pays de siège, ce que ne conteste pas l'AFC-GE. Toutefois, il faut s'interroger sur sa reconnaissance en tant que sujet juridique autonome de droit fiscal, laquelle devrait notamment être niée si un cas d'évasion fiscale devait être confirmé, impliquant alors une imposition selon le principe de la transparence.

21) a. À titre préalable, comme relevé à juste titre par le TAPI, dès lors que le recourant détenait 100 % des actions de J_____ avant le transfert à K_____, il appartient à celui-ci, conformément aux règles sur le fardeau de la preuve, de prouver qu'il s'est effectivement dessaisi desdites actions.

b. Il n'est pas contesté que la troisième condition permettant de conclure à la présence d'une évasion fiscale − à savoir que le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale – est remplie, comme en attestent les montants figurant dans les bordereaux de rappels d'impôt notifiés aux intéressés.

c. Les recourants considèrent que la structure choisie – la fondation liechtensteinoise – n'a rien d'insolite ou d'étrange compte tenu de son but, qui était la protection et la pérennité du groupe, et qu'elle n'était pas motivée par des considérations fiscales, de sorte que les deux autres conditions relatives à l'évasion fiscale ne seraient pas remplies. Or, plusieurs éléments tendent à prouver le contraire.

Si le recourant souhaitait, comme il l'allègue, éviter que des litiges successoraux ne viennent morceler le groupe, il est étonnant qu'il n'ait pas prévu de manière claire et incontestable la liste des bénéficiaires de la fondation. Il ne saurait en particulier être suivi lorsqu'il allègue qu'aucun « Beistatut » ou autre document du même type n'était nécessaire à la poursuite de son objectif. Le recourant allègue que les bénéficiaires ont été définis lors de la constitution de K_____ et il renvoie, à titre de preuve, à la liste de présence de la séance du 12 juillet 1992. Or, une telle liste ne saurait être considérée comme un document établissant les bénéficiaires. Si des représentants des cinq branches de la famille A_____ ont été mentionnés comme étant présents ce jour-là – étant précisé que si onze personnes sont citées dans ce document, seuls cinq paraphes figurent en bas de celui-ci, sans qu'aucune explication soit apportée à ce sujet – cela n'atteste en rien que les cinq branches aient été désignées bénéficiaires de K_____. De même, ce document ne donne aucune information sur la répartition des fonds à distribuer aux bénéficiaires.

Il est tout aussi surprenant qu'aucun autre document écrit désignant les membres du conseil de fondation de K_____ – à l'exception du document intitulé « Amtsbestaetigung » datant du 10 juin 1992 désignant Mme P_____ ainsi que MM. Q_____ et R_____ – ne semble exister ou du moins n'ait été produit, au vu de l'étendue des pouvoirs dudit conseil, soit notamment ceux de

modifier l'acte de fondation et les statuts, d'administrer et d'utiliser les biens de la fondation, de distribuer l'excédent net ou de dissoudre la fondation (art. 7 de l'acte de fondation et les statuts). Aucun document ne permet non plus d'affirmer ou d'infirmer l'existence d'un « Protektor » au sens de l'art. 8 de l'acte de fondation et des statuts, alors que les pouvoirs de celui-ci peuvent également être très étendus, comme le pouvoir de révoquer tous les membres du conseil de fondation.

Les explications du recourant quant à l'absence de documents écrits, au profit de discussions orales basées sur la confiance, ne convainquent pas, au vu des montants très importants en jeu. Il est plus douteux encore que des documents en bonne et due forme n'aient pas été établis, alors même que le recourant expose avoir voulu « protéger le groupe » F_____ et en « assurer la pérennité ». Au vu de la répartition du fardeau de la preuve, il doit quoi qu'il en soit supporter les conséquences de son choix délibéré de préférer les « poignées de mains » aux pièces écrites, entraînant dès lors une impossibilité d'apporter une preuve tangible de ses allégations. Contrairement à ce que semblent prétendre les recourants, ce n'est pas tant la validité de cette manière de conclure des actes qui est remise en cause, mais bien le fait que le recourant ne puisse apporter aucune preuve y relative.

Les recourants n'ont en particulier jamais apporté de réponses claires quant à la raison de la stipulation de l'existence de « statuts annexes » dans l'acte de fondation et les statuts, si ceux-ci n'ont jamais existé.

Il est par ailleurs étonnant que malgré le but affiché de protéger la pérennité du groupe et sa détention au sein de la famille A_____ au sens large, les statuts autorisaient le conseil de fondation, composé de trois personnes, à liquider K_____ et à distribuer ses actifs comme il l'entendait.

Les recourants n'ont par ailleurs ni allégué ni prouvé que le dessaisissement envers K_____, par donation, aurait été soumis à l'impôt sur les donations, alors que tel transfert aurait dû l'être (Rainer HEPBERGER/Wolfgang MAUTE, op. cit., p. 597).

Le recourant relève encore qu'aucune autre manière de faire n'aurait pu lui permettre de répondre à ses objectifs et lui donner, de son vivant, pareille assurance. Or, la chambre de céans peine à discerner pour quel motif l'établissement de documents clairs, notamment quant à l'identité des bénéficiaires de la fondation, n'aurait pas permis de répondre au but prétendument recherché.

Les recourants ont certes offert de prouver leurs dires par l'audition de deux témoins, Mme P_____ et M. Q_____, membres initiaux du conseil de fondation. Ils ont par ailleurs produit deux attestations de M. Q_____ confirmant

l'indépendance du conseil, le fait que le recourant avait délégué de façon effective et définitive le contrôle de J_____ puis G_____, que même si les statuts initiaux de la Fondation K_____ prévoyaient la possibilité d'établir des statuts annexes, de tels statuts annexes n'avaient pas été rédigés et que les bénéficiaires désignés étaient simplement les représentants des cinq branches de la famille A_____ qui avaient participé à la séance constitutive de 1992. Cela étant, la chambre de céans est d'avis que ce témoignage écrit ou l'audition des témoins précités, ne permettrait pas de démontrer à satisfaction la véracité de ces allégations, en l'absence de pièce écrite, comptable ou officielle notamment.

Ainsi, au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu d'admettre que la constitution de K_____ visait une économie d'impôt substantielle. Selon la jurisprudence précitée, la reconnaissance de la personnalité, sur le plan fiscal, de fondations de droit liechtensteinois a d'ailleurs déjà été refusée à plusieurs reprises au motif que ces entités restaient sous le contrôle du fondateur et qu'elles avaient été constituées afin d'éluder les obligations fiscales de ce dernier.

d. Les recourants relèvent encore que l'absence de retour d'actifs, depuis la création de K_____ en 1992 puis du trust, renforçait la démonstration du caractère irrévocable du dessaisissement envers les structures concernées.

Cet argument n'enlève rien au fait que le recourant apparaît avoir continué à diriger ces entités et à disposer de leurs actifs. D'une part, le recourant a été le président du conseil d'administration de G_____, aux côtés d'autres membres de sa famille, ce qui lui a incontestablement permis de conserver une position dirigeante prépondérante dans les affaires du groupe. Le recourant relève que sa présence au conseil d'administration était nécessaire sur le plan commercial et pour des questions d'image tant à l'égard des partenaires commerciaux, qui avaient confiance en lui, que des concurrents, afin d'éviter d'aiguiser leur appétit. Cette allégation ne convainc pas. Si le recourant souhaitait apparaître comme étant le président directeur général du groupe alors que dans la réalité − selon lui − il ne dirigeait pas celui-ci, il lui appartenait d'autant plus de formaliser les choses par écrit, et non par des « poignées de mains ». Partant, il doit lui être opposé la responsabilité d'avoir tout entrepris pour laisser apparaître qu'il dirigeait effectivement le groupe.

D'autre part, s'il est vrai que le simple fait d'être le bénéficiaire d'une fondation ne signifie pas automatiquement en être également le propriétaire économique, les circonstances rappelées ci-avant plaident toutefois dans ce sens dans le cas présent. Si le recourant n'avait pas conservé la maîtrise du groupe, rien ne justifierait que la somme considérable de EUR 21_____ ait transité en 2008 sur l'un de ses comptes privés en vue de la création de L_____. Les recourants n'ont d'ailleurs pas produit de pièces probantes, notamment des relevés bancaires, permettant d'attester du simple « transit » sur le compte du recourant de cette somme à destination de L_____. Il est pour le moins douteux que le conseil de

fondation de K_____ aurait accepté – à nouveau sans document écrit − de faire transiter une telle somme sur le compte personnel du recourant si celui-ci n'avait – selon l'argumentation des recourants − pas conservé la mainmise sur ses actifs de la fondation. Les recourants ont produit deux documents pour justifier ces allégations, à savoir :

- un document daté du 3 juin 2020 émanant de L_____ et signé par Monsieur AI_____ indiquant que durant l'année 2008, EUR 22_____ avaient été requis par le trustee de L_____ comme capital initial afin de créer et d'incorporer L_____. Par ce document, L_____ confirme également que ce montant a été exclusivement utilisé à cette fin et ce de manière irrévocable, et qu'il n'a jamais été remboursé ou distribué aux porteurs de parts de L_____ ;

- une attestation de M. Q_____ datée du 16 avril 2020 précisant notamment que courant 2008, l'incorporation de L_____ avait rendu nécessaire un financement à hauteur de EUR 23_____ en tant que capital de donation initial irrévocable. Comme les liquidités nécessaires existaient au sein de G_____, il avait été décidé d'utiliser ces fonds dans ce but. Le recourant n'avait jamais joui, de manière directe ou indirecte, de ces liquidités qui n'avaient fait que transiter pour des raisons de praticabilité bancaires et administratives sur un compte singapourien déjà existant et connu de la banque.

À nouveau, ces attestations, établies près de quatorze ans après les faits et manifestement pour les besoins de la présente procédure, par des personnes avec qui le recourant a développé des liens professionnels dans le cadre de la tenue des affaires du groupe F_____, ne sauraient être suffisantes à établir les faits allégués, sans autre pièce – notamment bancaire – permettant de les confirmer.

Enfin, à titre d'exemple, il est également très improbable que le recourant ait reçu la somme de EUR 24_____ en 2008 à partager entre les cinq branches de la famille, selon une clef de répartition inconnue, et qu'il en conserve 89,3 % (soit EUR 25_____), s'il ne s'était pas agi pas de ses propres avoirs.

Pour le surplus, le fait que les actifs de K_____ aient été transférés, le 26 janvier 2009, à un trust singapourien n'est pas de nature à démontrer la volonté du recourant de faire détenir le groupe par une structure indépendante et pérenne comme il le prétend. On pourrait même se demander s'il ne s'agissait pas, au contraire, d'une nécessité pour pouvoir continuer à taire la réelle identité du propriétaire des avoirs du groupe, étant relevé qu'en 2009, le Liechtenstein – pays du siège de K_____ − a signé les derniers accords lui permettant de répondre aux normes de l'OCDE dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et de ne plus figurer sur la « liste grise ».

e. Dès lors, c'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré que la mise en place de la Fondation K_____ était constitutive d'une évasion fiscale et que le

recourant n'avait pas procédé à un véritable dessaisissement lors de la création de celle-ci.

22) a. Il convient, dans un second temps, d'examiner si le transfert des actifs du groupe F_____ à une structure trustale en 2009 a modifié la situation fiscale des recourants pour les années 2010 et 2011.

K_____ – dont la validité et la reconnaissance sur le plan fiscal ne saurait être admise pour les motifs susmentionnés – a transféré le 26 janvier 2009 au fonds L_____, détenu par le trust O_____, les actions de G_____.

Comme pour K_____, la validité civile de ces entités n'est pas en cause. Toutefois, il faut s'interroger sur leur reconnaissance en tant que sujet juridique autonome de droit fiscal.

À la lumière des considérations qui précèdent, c'est à juste titre que l'AFC-GE et le TAPI ont nié l'existence propre de K_____ et ont considéré que la structure trustale singapourienne mise en place par la suite l'avait en réalité été par le recourant. Fiscalement parlant, le recourant doit donc être considéré comme le settlor.

b. Les recourants considèrent que le recourant n'était que l'ayant droit économique d'une structure étrangère − X_____ −, laquelle était elle-même bénéficiaire, parmi d'autres, d'un trust irrévocable et discrétionnaire. Il ne pouvait ainsi se voir attribuer tout ou partie des actifs du trust singapourien. L'autorité intimée relève quant à elle que les recourants n'ont pas démontré que la structure trustale répondait à la définition d'un irrevocable fixed interest trust, et que même s'ils avaient pu prouver la présence d'un fixed interest trust, ce dernier n'était pas irrévocable dès lors que le recourant et ses proches en étaient les bénéficiaires.

c. Comme susmentionné, l'imposition du settlor dépend du fait qu'il constitue un revocable trust ou un irrevocable trust. Si le settlor est domicilié en Suisse, son appauvrissement n'existera que si un autre sujet fiscal se trouve enrichi ce qui ne se produit que lors de la création d'un irrevocable fixed interest trust. Dans tous les autres cas, le patrimoine et ses rendements demeureront attribués au settlor (ch. 5.1.1.1 et 5.1.1.2 de la circulaire n. 30).

Tel que relevé par le TAPI, le recourant était domicilié en Suisse lors de la création de la structure trustale. Dès lors, il lui appartenait de démontrer la réalité du desaisissement qui, lors de la création d'une structure trustale, n'existe qu'avec un trust irrévocable fixe. Or, il n'a pas apporté une telle preuve, les recourants alléguant que les structures mises en place seraient des trusts irrévocables discrétionnaires.

À teneur du document de constitution de L_____ du 5 novembre 2008 entre M_____ et N_____ (ci-après : deed of trust), respectivement trustee et

investment manager de L_____ (ch. 2), L_____ ne saurait être qualifié, lors des années fiscales en cause, de trust irrévocable fixe.

D'une part, le deed of trust stipule que si sa durée est certes d'un siècle (ch. 34.1), il peut cependant, à certaines conditions, prendre fin sur décision du trustee (ch. 34.3), de l'investment manager (ch. 34.4) ou des bénéficiaires (ch. 34.5) et sa liquidation est alors principalement effectuée par l'investment manager (ch. 35). De plus, le deed of trust pouvant être modifié par le trustee et l'investment manager (ch. 4 et 37), son actuel caractère irrévocable n'est pas immuable, pouvant être modifié par la suite.

D'autre part, L_____, qui détient G_____, ne peut être considéré comme un trust fixe dès lors que le deed of trust stipule que les distributions sont effectuées au bon vouloir de l'investment manager (ch. 17.2 a), soit en l'occurrence N_____, dont le recourant est un directeur. Les bénéficiaires ne disposent donc pas d'une prétention patrimoniale qu'ils peuvent faire valoir en justice, mais de simples expectatives, comme l'ont d'ailleurs relevé les recourants dans leur courrier du 19 juillet 2018.

Le fait que 100 % des parts de L_____ soient détenus par O_____ n'est pas de nature à remettre en cause ce qui précède, les recourants n'ayant en particulier pas démontré non plus qu'il remplirait les conditions lui permettant d'être qualifié de trust irrévocable fixe.

Pour le surplus, même à considérer l'existence d'un trust irrévocable fixe, il ressort du dossier que les recourants sont restés des bénéficiaires de la structure trustale durant les années litigieuses, soit d'abord la recourante, au travers de S_____ Trust, puis également le recourant au travers de X_____ dès 2011. Le recourant a d'ailleurs reconnu – une fois les procédures en rappel et en soustraction d'impôt ouvertes – avoir bénéficié d'importantes distributions durant l'année 2011, par le biais de X_____, lesquelles représentent, à teneur des pièces au dossier, près de 60 % des distributions faites par O_____ en 2011.

En outre, les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils allèguent que l'apport des titres de G_____ par K_____ à une structure encore plus rigide – la structure trustale – démontrait que le but poursuivi n'était pas fiscal. Au contraire, la complexité de la structure mise en place − prétendument motivée par un but de planification successorale et de lutte contre des concurrents, sans que ces éléments ne soient démontrés – couplée à la présence toujours marquée du recourant – en qualité de bénéficiaire mais également de directeur dans N_____ – démontrent bien plutôt une volonté de confondre la réelle identité du propriétaire des avoirs du groupe.

En définitif, nonobstant la pluralité et la complexité des structures mises en place pour la détention des actifs du groupe F_____, il n'en demeure pas moins

que le recourant a continué à bénéficier du contrôle économique de ceux-ci. Il ne peut dès lors être reproché à l'autorité fiscale d'avoir fait abstraction des diverses structures off-shore créées par le recourant et de lui avoir attribué directement le patrimoine et le revenu de ces sociétés (théorie de la transparence ou « Durchgriff »). L'AFC-GE était ainsi fondée à procéder aux rappels d'impôt en découlant à l'égard des recourants.

La chambre de céans ne peut que souscrire à la remarque du TAPI selon laquelle la situation aurait été encore plus défavorable aux recourants s'il avait été admis que le recourant avait effectivement transféré G_____ à un trust irrévocable fixe. Ce dessaisissement aurait dû être qualifié de donation (ch. 5.1.2 de la circulaire n° 30 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 688 n. 21) et donc soumis à l'impôt sur les donations (art. 11 al. 1, 12 al. 2, 18 al. 1, 19 ss de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE - D 3 30) à la charge du recourant (donateur) puisque le ou les donataires se trouvaient à l'étranger (art. 166 al. 2 LDE), et ceci pour un montant nettement supérieur aux sommes réclamées en l'espèce.

23) Les recourants contestent l'imposition en 2010 et 2011, dans leur propre chef, de revenus en lien avec G_____.

a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages de la personne contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID). Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, ou de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.1).

En vertu de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre.

b. Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de la LIFD et de la LIPP est considéré comme faisant partie du revenu global. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme. L'impôt frappe le revenu global (ATA/1727/2019 du 26 novembre 2019 consid. 6b et les arrêts cités).

Le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/1727/2019 précité consid. 6b).

24) Dans la procédure de recours, le TAPI a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 142 al. 4 LIFD ; art. 50 al. 2 LPFisc). Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD ; art. 51 al. 1 LPFisc).

Il s'agit d'une norme spéciale dérogeant à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, les art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc permettent au TAPI d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige, tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/360/2021du 23 mars 2021 consid. 2c et les références citées).

25) a. Les recourants contestent l'imposition en 2010, dans leur propre chef à titre d'élément de revenu, de la somme de EUR 26_____ versée par G_____ à O_____, précisant que cette somme avait été partiellement thésaurisée au niveau du trust et distribuée à d'autres bénéficiaires.

Si le recourant reconnaît par ailleurs avoir bénéficié personnellement en 2011 de diverses distributions – versées à X_____ par O_____ − totalisant la somme de EUR 27_____, il conteste l'imposition pour cette même année de la somme de EUR 28_____ versée par G_____ à O_____.

Les recourants considèrent ainsi que c'est à tort que le TAPI a retenu qu'ils ont perçu des rendements de la structure trustale en 2010 et 2011. Il ne pouvait s'agir de dividendes, les montants ne provenant pas d'une entité dont le recourant était actionnaire ou ayant-droit.

Toutefois, dès lors que la chambre de céans a confirmé la présence d'une évasion fiscale et l'absence de dessaisissement, se traduisant par l'absence de reconnaissance de K_____, dans un premier temps, puis de la structure trustale, il est justifié d'imposer dans le chef des recourants les revenus découlant des participations dans G_____ dont le recourant est en réalité resté propriétaire.

Les recourants ne contestent pour le surplus pas en tant que tel, outre le principe, les montants tels que retenus par l'autorité fiscale, lesquels ressortent au demeurant des comptes de G_____ pour les années 2010 et 2011 figurant au dossier. Les montants de EUR 29_____ pour l'année 2010 et de EUR 30_____ pour l'année 2011 correspondant en effet, selon lesdits comptes, au 99 % des dividendes versés par G_____.

b. Les recourants s'opposent à la *reformatio in pejus* de CHF 52_____ opérée par l'AFC-GE concernant les rendements des revenus mobiliers non déclarés en

2011 au motif que celle-ci serait tardive et représenterait une mesure de représailles pour compenser la perte fiscale en lien avec la valorisation excessive faite initialement concernant les titres de G_____. Ils relèvent notamment que l'AFC-GE disposait des relevés bancaires qui permettaient de procéder à une telle modification depuis mai 2018 déjà et qu'une modification à ce stade plus de trois ans après était contraire à la bonne foi.

Or, cette possibilité est précisément prévue par la loi, laquelle permet la *reformatio in pejus* des taxations, et ce à tout stade de la procédure, pour autant qu'elle respecte le cadre strict de l'objet du litige. Il n'est pas contesté que cette dernière condition est remplie dès lors que la présente procédure concerne, entre autres, la fixation des revenus mobiliers 2011 des recourants. De plus, avant de procéder à la rectification contestée, le TAPI a donné aux recourants la possibilité de s'exprimer sur celle-ci (art. 51 al. 1 2ème phr. LPFisc), respectant ainsi la procédure lui permettant de revoir la taxation au détriment des recourants. Ces derniers ne contestent au demeurant pas les montants modifiés.

Pour le surplus, il sera relevé que si les recourants se plaignent de la rectification en leur défaveur opérée sur la base des relevés bancaires qu'ils ont produits, ils ne formulent pas une telle revendication pour les rectifications opérées en leur faveur sur les revenus et fortune 2010 et sur la fortune 2011 sur la base des mêmes relevés.

La reprise de CHF 53_____ pour les revenus de l'année 2011 sera dès lors confirmée.

26) Les recourants contestent la valorisation des titres de G_____ retenues par l'AFC-GE.

a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

b. La valeur vénale est la valeur marchande objective d'un actif à un moment donné. Il s'agit de la valeur qu'un acheteur paierait normalement dans des circonstances normales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_954/2020 du 26 juillet 2021 consid. 5.1 ; ATA/1013/2020 du 13 octobre 2020 consid. 2e).

L'évaluation selon la valeur vénale est obligatoire pour les cantons. La LHID ne prescrit toutefois pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur (ATF 134 II 207 consid. 3.6). Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer, compte

tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1 2ème phr. LHID, dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 ; ATA/71/2022 du 25 janvier 2022 consid. 5a ; ATA/1401/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a).

c. Dans le canton de Genève, la LIPP prévoit également que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP), qui comprend notamment les actions, les obligations et les valeurs mobilières de toute nature (art. 47 let. b LIPP).

L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP).

Pour déterminer la valeur vénale, l'art. 5 al. 2 aLIPP-III posait des règles d'évaluation, lesquelles n'existent plus dans la LIPP. Selon cette disposition, les actions, parts sociales des sociétés coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse étaient évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque.

L'art. 1 de l'ancien règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP III) précisait encore que, dans la mesure où elle ne dérogeait pas à l'art. 3 al. 1 aLIPP-II et aux art. 4 al. 1 et 5 aLIPP-III, la circulaire n° 28 de la CSI intitulée « Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune du 28 août 2008 » (ci-après : la circulaire n° 28) était applicable.

d. L'évaluation des titres non cotés a fait l'objet, en 1995, d'une circulaire de la CSI qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions. Elle a été remplacée par la circulaire n° 28 dans une première version du 21 août 2006, applicable à la période fiscale 2007, puis par une seconde version datant du 28 août 2008, applicable dès la période fiscale 2008. La CSI édite en outre annuellement un commentaire de la circulaire (ci-après : le commentaire) afin de refléter la pratique et tenir compte de la jurisprudence.

La circulaire n° 28 concerne un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation. La jurisprudence a souligné que ladite circulaire poursuivait un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisait ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_954/2020 précité consid. 5.3 ; 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.4 et les références citées). En tant que

directive, ladite circulaire ne constitue certes pas du droit fédéral ou intercantonal, ne crée aucun droit ni aucune obligation et ne lie donc pas le juge, faisant partie des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique. Elle est toutefois reconnue, de jurisprudence constante, comme présentant une méthode adéquate et fiable pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés, même s'il n'est pas exclu que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_954/2020 précité consid. 5.3 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 8.1.2 ; 2C_866/2019 précité consid. 4.4). Ces autorités ne s'en écartent que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATF 136 I 129 consid. 6.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_866/2019 précité consid. 4.4 ; ATA/1013/2020 précité consid. 2c ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 consid. 2c ; ATA/1518/2017 du 21 novembre 2017 consid. 6g).

La jurisprudence considère que la circulaire n° 28 prend en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elle est appropriée et fiable pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires, sans pour autant exclure que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_132/2020 précité consid. 8.1.2 ; 2C_866/2019 précité consid. 4.4 ; 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.1 ; 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6).

e. La circulaire n° 28 prévoit une méthode d'estimation générale des titres non cotés en bourse, qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et aux sociétés de services.

La valeur des titres correspond à la moyenne pondérée entre la valeur de rendement, doublée, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation (ch. 34). La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions (ch. 8.1). Si, dans des cas exceptionnels, une entreprise ne peut être aliénée, ou est difficilement aliénable à la valeur de rendement, en particulier si son rendement repose exclusivement ou presque sur la performance d'une personne unique détenant la totalité ou la majorité des droits de participation de celle-ci et que la création de valeur de l'entreprise est obtenue uniquement par le détenteur d'une participation majoritaire et si l'entreprise n'emploie pas d'autres personnes hormis quelques unes occupées à des tâches d'administration et de logistique, l'autorité fiscale peut prendre en considération cette situation par une pondération simple de la valeur de rendement, c'est-à-dire non doublée, et de la valeur de substance (ch. 5 du commentaire ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_866/2019 précité consid. 4.5 ; 2C_1057/2018 du 7 avril 2020 consid. 4.2.2 ;

ATA/858/2019 précité consid. 2c ; ATA/530/2020 du 26 mai 2020 consid. 6d). La circulaire réserve toutefois des situations où seule la valeur substantielle de la société est prise en compte, ce qui est le cas des sociétés nouvellement constituées (ch. 32), des sociétés holding, de gestion de fortune et de financement, ainsi que les sociétés immobilières (ch. 38 et 42).

Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral 2C_953/2019 précité consid. 4.3 ; 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 précité consid. 3.6).

f. Les principes d'estimation de la circulaire n° 28 doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique. Les instructions de ladite circulaire reposent sur la constatation empirique que la valeur vénale dépend du rendement passé et à venir sous la forme de dividendes et autres participations au bénéfice ainsi que de la rentabilité de la société, et qu'elle est influencée par d'autres facteurs comme par exemple la fortune, les liquidités, la stabilité de la marche des affaires, etc. (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.5 ; ATA/1013/2020 précité consid. 2h).

Si l'estimation de titres non cotés en bourse est effectuée sur la base de la circulaire n° 28, il convient alors de supposer que l'estimation aboutit à une valeur vénale correcte et que, par ce calcul, le fisc a apporté une preuve suffisante. Si un contribuable est d'un avis contraire, il lui appartient dès lors d'apporter ses propres preuves (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2020 précité consid. 7.2 ; ATA/530/2020 précité consid. 2b ; ATA/858/2019 précité consid. 2d ; ATA/1418/2017 du 17 octobre 2017).

27) En l'espèce, l'AFC-GE a attribué à la fortune des recourants 99 % des actions de G_____. Le recourant s'oppose à toute prise en compte desdites actions dans sa fortune, dès lors qu'il conteste être l'ayant droit économique de ces titres. Cela étant, au vu des considérants qui précèdent, ce point ne sera plus rediscuté, l'intimée ayant à juste titre considéré qu'il en était le réel ayant-droit.

Les recourants relèvent encore que même si l'AFC-GE a accepté de revoir la valorisation des titres de G_____ sous certains aspects dans le cadre de la procédure devant le TAPI, d'autres incohérences subsistent, lesquelles engendrent une surestimation significative de sa fortune. Ils reprochent ainsi à l'AFC-GE de n'avoir pris en compte aucun abattement s'agissant de l'illiquidité des titres de G_____ et d'avoir estimé les primes de risque additionnelles applicables aux pays émergents de manière uniforme en se basant sur les données financières de 2020 uniquement.

a. Les recourants considèrent qu'il convient de procéder à une augmentation des taux de capitalisation annuels de 17,65 %, en appliquant par analogie la circulaire n° 28, au motif que les titres de G_____ n'étant pas cotés, il

n'existerait aucun marché secondaire liquide permettant d'assurer un transfert immédiat et facile de ceux-ci.

En l'occurrence, il ressort de la circulaire n° 28 que le ch. 60 nouvellement modifié − et précisant notamment au 5ème alinéa que pour tenir compte de l'illiquidité, la somme des deux taux en pourcents non arrondis « taux d'intérêt sans risque » et « prime de risque » est majorée de 17,65% − ne s'applique, selon décision de la CSI du 16 octobre 2020, que pour les évaluations qui se basent sur les comptes clôturés à partir du 1er janvier 2021. Cet élément n'est dès lors pas applicable aux périodes fiscales 2010 et 2011.

Par ailleurs, comme relevé à juste titre par le TAPI, les recourants ont notamment justifié la création de K_____ par la volonté de protéger le groupe contre les attaques extérieures et la forte concurrence. Ils ont également fait valoir que, comme relevé par le TAPI, que les titres de G_____ avaient été transférés à L_____ non seulement pour des raisons successorales mais également pour se protéger de la forte concurrence qui souhaitait acquérir le groupe. Ils ne sauraient dès lors prétendre qu'il n'existerait aucun marché permettant de transférer facilement les titres de G_____.

b. S'agissant des primes de risque additionnelles, la chambre de céans estime qu'aucun élément ne permet d'aboutir à la conclusion que l'analyse du Professeur AB_____ permettrait d'obtenir une valorisation des titres de G_____ plus appropriée que celle pratiquée par l'AFC-GE. Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, cette analyse porte sur l'estimation des taux de capitalisation qui devraient être appliqués au titre de prime de risques dans différents pays où sont établies les filiales du groupe. Son auteur indique notamment que dès lors que les primes de risque de certains pays n'étaient pas disponibles, il avait utilisé celles d'autres pays proches dans le « classement PRS ». Il ressort également du rapport que le Professeur AB_____ n'apparaît pas avoir fondé son analyse sur des pièces comptables dont il aurait pu prendre connaissance, mais sur la base des chiffres qui lui avaient été communiqués. Ainsi, si les recourants reprochent notamment à l'AFC GE d'avoir utilisé des primes de risque non adaptées aux périodes sous revue, il apparaît que l'estimation à laquelle ils se réfèrent contient tout autant d'imprécision. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'AFC-GE, confirmée par le TAPI, n'a pas modifié la valorisation des actions sur ce point.

c. L'AFC-GE fait à juste titre valoir que les arguments des recourants en lien avec la valorisation des titres de G_____ sont de toute manière sans incidence sur leurs taxations 2010 et 2011. En effet, selon les principes et correctifs que les recourants allèguent devoir s'appliquer, ils estiment que la valorisation des titres de G_____ devrait s'élever pour les années concernées à respectivement à CHF 54_____ et CHF 55_____, en lieu et place des montants de CHF 56_____ et CHF 57_____ retenus par l'autorité fiscale. Il ressort toutefois

des bordereaux de taxation ICC 2010 que, pour tenir compte du principe de l'interdiction de l'impôt confiscatoire, l'ICC a été plafonné à 70 % des revenus. Dans ce cadre, un correctif a été appliqué sur la fortune, laquelle n'a été prise en compte qu'à hauteur de CHF 58_____. De même, en application du bouclier fiscal prévu à l'art. 60 LIPP, l'ICC 2011 a été plafonné à 60 % des revenus. Dès lors qu'en prenant en compte la valorisation des actions de G_____ telle que fixée par les recourants ainsi que leurs autres éléments de fortune, leur fortune totale pour les années 2010 et 2011 reste tout de même supérieure au montant pris « artificiellement » en compte par l'AFC-GE, les rectifications souhaitées n'entraîneraient pas une baisse d'impôt. Dès lors, on ne voit pas en quoi les recourants auraient un intérêt digne de protection à ce que ces modifications soient apportées, étant rappelé que les conclusions n'impliquant pas une diminution de l'impôt dû sont irrecevables, parce que dénuées d'intérêt digne de protection (ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 12c ; ATA/170/2018 du 20 février 2018 consid. 3b ; ATA/1642/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3b).

28) Les recourants contestent le principe et la quotité des amendes prononcées à leur encontre pour les exercices 2010 et 2011.

a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc).

b. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C_874/2018 précité consid. 10.1 ; ATA/859/2018 du 21 août 2018 consid. 13b et la référence citée).

La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.2 et les références citées).

c. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 CP : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes

sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1 et les références citées ; ATA/407/2022 du 12 avril 2022 consid. 6 a).

La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1 ; 2C_184/2019 du 25 septembre 2019 consid. 3.2 et 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 10.4.1). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C_444/2018 précité consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 précité consid. 17.3.1 et les arrêts cités ; ATA/407/2022 précité consid. 6b). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C_1066/2018 précité consid. 4.1 ; 2C_1018/2015 précité consid. 9.4.4).

d. En cas de soustraction consommée, l’amende est, en règle générale, fixée au montant de l’impôt soustrait. Si la faute est légère, l’amende peut être réduite jusqu’au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l’impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l’amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d’augmentation de sa quotité (ATA/1287/2021 du 23 novembre 2021 consid. 14a ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 7c).

La quotité précise de l’amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, les principes qui régissent la fixation de la peine prévus à l’art. 47 CP s’appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l’impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et

économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s).

e. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1287/2021 précité consid. 14c ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

29) Le recourant conteste tant le principe que la quotité des amendes infligées, considérant qu'il n'a commis aucune faute, ou seulement une imprévoyance légère. Il relève notamment qu'il ne disposait pas de compétences lui permettant de mettre en doute les affirmations de ses conseillers selon lesquelles les titres des sociétés du groupe ne lui appartenaient plus et n'avaient plus à apparaître dans sa déclaration d'impôt.

Le premier critère de fixation de l'amende, soit le montant des impôts soustraits, a été établi par l'AFC-GE dans les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD à un montant total de CHF 59_____ en 2010 et CHF 60_____ en 2011. Ces montants doivent toutefois encore être rectifiés pour tenir compte des modifications concernant le calcul de la valorisation des titres de G_____ et les autres réductions sur la fortune en 2010 et 2011 et les revenus en 2010 admises par l'AFC-GE par-devant le TAPI (JTAPI/1231/2021 du 6 décembre 2021 consid. 33 et 43) ainsi que de la *reformatio in pejus* opérée par le TAPI et confirmée dans les considérants qui précèdent. Même avec ces modifications, il faut considérer que le montant des impôts soustrait est considérable.

S'agissant de la deuxième condition objective, soit la violation d'une obligation légale incombant au recourant, il est acquis, compte tenu de ce qui précède, que les actifs du groupe F_____, soit les éléments de fortune et de revenu découlant des titres de G_____, devaient être imposés dans le chef des recourants. Le dessaisissement au profit de K_____ puis la mise en place de la structure trustale ne modifient pas ce qui précède, dès lors qu'ils n'ont pas été fiscalement reconnus. En s'abstenant de mentionner ces éléments de revenus et fortune, le recourant a soumis des déclarations fiscales incomplètes, contrevenant ainsi à son obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus et fortune (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), créant de ce fait un dommage pour la collectivité.

Concernant la faute du recourant, il convient en particulier de relever qu'au vu des opérations envisagées, soit le dessaisissement de l'ensemble des actifs du groupe F_____ au profit de K_____ puis d'une structure trustale, et des conséquences fiscales considérables de celui-ci, il est étonnant que le recourant ne se soit pas adressé à l'autorité fiscale pour éclaircir sa situation fiscale, à tout le

moins lors du dépôt des déclarations fiscales visées par la présente procédure. Il faut ainsi retenir qu'il s'est accommodé du risque que des procédures fiscales à son encontre soient ouvertes ultérieurement en lien avec ses déclarations. Même à retenir l'existence d'une faute concomitante de ses mandataires, les conditions d'une faute intentionnelle, fût-ce par dol éventuel, sont donc remplies.

S'agissant des éléments saillants en lien avec l'analyse de l'art. 47 CP, la gravité de la lésion correspond aux montants d'impôt soustraits, dont il a déjà été noté qu'ils étaient très importants. L'activité délictueuse a été d'une certaine intensité, puisqu'elle a duré plusieurs années. Si la présente procédure ne concerne que les exercices 2010 et 2011, une autre procédure judiciaire a donné lieu à un arrêt pour les années fiscales 2007 et 2008 (ATA/711/2022 précité), étant relevé que le recourant a été définitivement condamné à une amende pour l'année 2009, d'ores et déjà acquittée par ce dernier.

Il y a cependant lieu de tenir compte, à sa décharge, de sa relative bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt. Il a en effet fourni une bonne partie des documents demandés par l'AFC-GE. Si des documents essentiels pour la compréhension de l'opération effectuée par le recourant n'ont effectivement pas été produits, il n'est toutefois pas possible d'établir avec certitude si le recourant a volontairement renoncé à les produire ou s'ils n'ont jamais existé. En outre, il doit également être tenu compte, en sa faveur, de l'ancienneté de l'infraction (art. 48 let. e CP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 précité consid. 9.4 ; ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 5c), celle-ci remontant à plus de onze ans. Il ne saurait en revanche être tenu compte de son absence de connaissances fiscales, au vu de l'empire qu'il a su créer et de l'étendue de ses ressources financières lui permettant de s'entourer de personnes compétentes pour le conseiller dans ce domaine, ce qu'il allègue d'ailleurs avoir fait.

Il est vrai que dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt pour l'année 2009, la quotité des amendes a été fixée à 0,40 fois le montant des impôts soustraits, avec une motivation similaire à celle des amendes relatives aux années 2010 et 2011, alors que pour ces deux dernières années, la quotité de l'amende a été fixée à 0,75 fois du montant des impôts soustraits. Il était notamment reproché au recourant d'avoir détenu des actions des entités J_____ et G_____, à travers la Fondation K_____, sans avoir mentionné les revenus (dividendes) qu'il en avait tirés et la valeur imposable qu'elles représentaient à titre de fortune. Cela étant, la quotité de 0,40 apparaît extrêmement faible au vu des circonstances d'espèce, soit notamment des montants en jeu. Il n'est dès lors pas exclu que si elle avait dû se prononcer sur la quotité de l'amende infligée au recourant en lien avec l'exercice 2009, la chambre de céans – ou même le TAPI avant elle – aurait modifié cette quotité, une correction (*reformatio in pejus*) par le juge dans le cadre d'un recours pouvant d'ailleurs s'avérer nécessaire (ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2). L'AFC-GE a par ailleurs indiqué avoir voulu tenir compte de la posture du

recourant pour l'exercice 2009, lequel lui semblait avoir fait preuve de repentir sincère en s'engageant à s'acquitter des impôts générés par les reprises, sans former de réclamation. C'est pour ce motif que la quotité des amendes pour l'année 2009 a été fixée bien en deçà de ce qu'elle aurait dû être compte tenu des circonstances du cas, et donc également en deçà de la quotité retenue pour les autres exercices.

Sa collaboration, sur laquelle le recourant insiste dans son recours, a été prise en compte par l'AFC-GE, les amendes ayant été réduites à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, en lieu et place d'une fois le montant des impôts soustraits fixé en principe lors d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières.

Compte tenu de ces éléments, la quotité que l'AFC-GE a fixée aux trois quarts des impôts soustraits apparaît proportionnée à l'intensité de la faute commise par le recourant et aux circonstances. Il ne saurait dès lors être retenu, comme le recourant l'allègue, que l'amende ne devrait pas excéder le minimum légal.

Il ne faut en tout état de cause pas perdre de vue que, dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, de sorte que les tribunaux n'interviennent qu'en cas d'abus ou d'excès de celui-ci, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Le jugement du TAPI sera donc aussi confirmé sur ce point.

30) Est également litigieuse la question de savoir si les conditions permettant de retenir une dénonciation spontanée non punissable sont remplies en lien avec les éléments annoncés par les recourants par courriers des 29 mars et 31 mai 2018.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c ; al. 3). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4).

Les art. 56 al. 1 LHID et l'art. 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

b. Selon le message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, les personnes physiques et morales ne pourront bénéficier d'une dénonciation spontanée non

punissable qu'une fois au cours de leur existence à partir de l'entrée en vigueur des modifications légales, soit le 1er janvier 2010 (FF 2006 8347, 8361 ch. 1.5.2). La dénonciation spontanée non punissable n'est possible qu'une fois car, sinon, le contribuable pourrait se dénoncer spontanément à intervalles réguliers et échapperait ainsi à toute peine (FF 2006 8347, 8370 ch. 2.2.1).

c. Est jugé d'après le CP quiconque commet un crime ou un délit après l'entrée en vigueur de ce code (art. 2 al. 1 CP). Le CP est aussi applicable aux crimes et aux délits commis avant la date de son entrée en vigueur si l'auteur n'est mis en jugement qu'après cette date et si le présent code lui est plus favorable que la loi en vigueur au moment de l'infraction (al. 2).

Les dispositions générales du CP sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP), ce qui n'est pas le cas de la LIFD. Par ailleurs, les dispositions générales du CP sont applicables à la troisième partie de la LPFisc, laquelle contient notamment les dispositions relatives à la soustraction d'impôt et à la dénonciation spontanée (art. 69 et 82 LPFisc).

L'art. 2 al. 1 CP consacre le principe général de la non-rétroactivité de la loi pénale nouvelle. L'al. 2 y déroge et prévoit l'application rétroactive de la loi nouvelle aux actes commis avant son entrée en vigueur lorsque le droit nouveau est plus favorable à l'auteur que l'ancien. La lex mitior vise à tenir compte des changements législatifs favorables à l'auteur pour ne plus le sanctionner par des peines que l'État, et la collectivité qu'il représente, considèrent désormais comme excessives (ACEDH Scoppola c. Italie [Grande Chambre] précité, § 108 ; Nathalie DONGOIS/Kastriot LUBISHTANI, Commentaire romand - CP I, 2ème éd., 2021, n. 3 ad. art. 2 CP).

d. Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid, 7.2 ; 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 4.1 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1 et les références citées). Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, ad art. 175 n. 6c p. 482 ; ATA/1399/2021 précité consid. 6a).

Le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable et que celui-ci, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, doit s'attendre à ce que la soustraction sera découverte même sans dénonciation (arrêts

du Tribunal fédéral 2C_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.2 ; 2C_370/2019 précité consid. 5.2 ; 2C_113/2018 du 25 novembre 2019 consid. 3.3 et les références citées). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement »), sans pression extérieure (arrêts du Tribunal fédéral 2C_14/2021 précité consid. 6.2 ; 2C_370/2019 précité consid. 5.2 et les références citées).

Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370). Le contribuable ne doit donc pas être amené à procéder à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par l'autorité fiscale (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, Commentaire romand – LIFD, 2ème éd., 2017, n. 48c ad art. 175 LIFD ; ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 2a ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e).

e. La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/1399/2021 précité consid. 6c ; ATA/687/2013 précité consid. 17e ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 48c ad art. 175 LIFD). L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée (FF 2006-8347, 8375). À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175 n. 63 p. 1139).

31) Le recourant allègue avoir effectué une dénonciation spontanée concernant les éléments en lien avec ses comptes bancaires privés non déclarés et les distributions de O_____ dans ses courriers des 29 mars et 31 mai 2018. Il considère en particulier qu'il n'y a pas de lien de causalité clair entre le but visé par l'AFC-GE lors de ses investigations sur la détention des sociétés du groupe F_____ et ses comptes bancaires privés, et considère que ces derniers auraient été spontanément annoncés à l'AFC-GE.

S'il est vrai que l'AFC-GE a fondé, selon son courrier du 5 décembre 2017, l'ouverture des procédures en rappel et soustraction d'impôt sur les liens du recourant avec le groupe F_____ et G_____, il n'en demeure pas moins que l'intimée a fait référence à ses déclarations inexactes ou incomplètes concernant sa fortune et les rendements y relatifs. Le recourant ne saurait prétendre de bonne

foi avoir effectué une annonce spontanée au sens de la jurisprudence précitée, dès lors que celle-ci est précisément intervenue dans le cadre de réponses à des demandes de renseignements de l'AFC-GE suite à l'ouverture des procédures précitées. L'autorité fiscale était ainsi déjà en train d'enquêter sur son dossier. Il ne saurait dès lors être retenu qu'il a agi de cette manière sans pression extérieure. Selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, il devait s'attendre à ce que la soustraction soit découverte, y compris s'agissant des comptes bancaires privés, même sans les informations qu'ils ont communiquées dans les courriers précités. Contrairement à ce qu'il semble alléguer, il n'a au demeurant pas démontré que les comptes privés non déclarés dans les taxations 2010 et 2011 seraient sans lien avec les sociétés du groupe et qu'ils n'auraient pas pu être découverts sans son concours. L'exigence de spontanéité fait ainsi défaut.

Le recourant conteste par ailleurs la position du TAPI consistant à dire qu'il n'aurait pas collaboré sans réserve, dès lors qu'il n'aurait pas remis ses relevés fiscaux.

Force est toutefois de constater que la « dénonciation spontanée » du 29 mars 2018 ne comportait pas tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés. D'une part, s'agissant des comptes bancaires, seuls des relevés de patrimoine/état des actifs ont été produits en premier lieu. Ce n'est que par courrier du 31 mai 2018 que les recourants ont produit les relevés fiscaux pour quelques relations bancaires permettant de déterminer les revenus et fortunes non déclarés, en lieu et place du rendement hypothétique de 1,50 % initialement annoncé dans le courrier du 29 mars 2018. Les recourants ne sauraient par ailleurs se prévaloir de la difficulté à obtenir les relevés fiscaux ou les documents bancaires utiles lesquels remontaient à plus de dix ans, dès lors que cette situation leur est entièrement imputable et ne se serait pas présentée s'ils avaient déclaré leurs revenus et fortune en temps utile. D'autre part, la comparaison entre les revenus et fortune non déclarés annoncés dans le courrier du 29 mars 2018 et les reprises finalement effectuées par l'AFC-GE permet d'aboutir au constat que beaucoup d'éléments n'ont pas été spontanément annoncés à l'autorité de taxation. Faute d'une collaboration sans réserve, la deuxième condition cumulative pour bénéficier de l'exemption de peine n'est pas réalisée.

Pour le surplus, le TAPI a relevé à juste titre que le recourant n'avait pas déclaré les montants qu'il avait perçus à titre de rémunération pour sa qualité de membre – qui plus est de directeur – du conseil d'administration de G_____, alors qu'il ressortait de « l'annual report for the year ended 31 December 2010 » ainsi que du document correspondant pour l'année 2011, une rémunération desdits membres à hauteur de EUR 31_____.- en 2010 et à hauteur de EUR 32_____ en 2011. Le recourant ne s'est pas prononcé sur ce point dans le cadre de la procédure par-devant la chambre de céans, ne contestant en particulier pas avoir

perçu une telle rémunération. Ce point n'est toutefois pas déterminant dès lors que l'autorité fiscale n'a procédé à aucune reprise y relative.

Ce grief sera dès lors également écarté.

32) Les recourants considèrent que l'AFC-GE aurait violé les principes de la garantie de la propriété et de l'imposition selon la capacité contributive dès lors qu'elle les a imposés en 2010 et 2011, sur des dividendes versés par G_____ qu'ils n'avaient pas perçus, à l'exception de la distribution de EUR 33_____ de O_____ dont ils avaient effectivement pu disposer. Elle aurait également violé ces principes en retenant que les titres de G_____ devaient être ajoutés à leur fortune.

a. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.

Le principe de la capacité contributive exige en effet que chaque contribuable participe à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en fonction de ses moyens, avec une charge fiscale adaptée à sa substance économique (ATF 131 II 562 consid. 3.7 et les références citées).

En application des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a).

b. Aux termes de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 16c). Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif ; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 128 II 112 consid. 10b/bb ; 106 Ia 342 consid. 6a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1 ; 2C_837/2015 du 23

août 2016 consid. 4.1) ou encore le fait que l'impôt sur la fortune devait en principe pouvoir être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b).

Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (ATA/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, op. cité, p. 48 n. 50).

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 précité consid. 3.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I 573).

Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale (fédérale, cantonale et communale) équivalant à 92,36 % du revenu imposable ICC de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 consid. 9). En revanche, la chambre administrative a nié, à de nombreuses reprises, le caractère confiscatoire de l'imposition en présence de situation exceptionnelle ou qui ne s'inscrivait pas dans la durée (ATA/329/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/168/2018 du 20 février 2018 ; ATA/1264/2015 du 24 novembre 2015).

c. Au 1er janvier 2011, le législateur genevois a décidé d'étendre la protection du patrimoine des justiciables et de concrétiser le principe de l'interdiction confiscatoire avec l'entrée en vigueur d'un nouvel art. 60 LIPP. Cette disposition prévoit une limite fixe de taxation en pourcent et permet ainsi la mise en place du bouclier fiscal à Genève.

Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP).

La chambre administrative a déjà eu l'occasion de préciser que, s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, il n'apparaissait pas arbitraire de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP pour les périodes antérieures à son entrée en vigueur. Elle a ainsi estimé que le contenu de cette disposition pouvait être appliqué dans la mesure où une telle solution permettait de respecter le principe de la proportionnalité, tout en restant en-deçà du seuil, élevé, posé par la jurisprudence fédérale pour reconnaître le caractère confiscatoire de l'impôt (ATA/753/2018 du 18 juillet 2018 consid. 5b ; ATA/228/2017 du 21 février 2017 ; ATA/973/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/584/2013 du 3 septembre 2013).

d. Lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve ne peut se limiter à alléguer celui-ci sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 7 ; ATA/168/2018 précité consid. 6 ; ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 consid. 5d ; ATA/781/2015 du 28 juillet 2015 consid. 4c).

33) Les recourants relèvent qu'ils ne se plaignent pas du montant du rappel d'impôt en rapport à leurs revenus sur une seule année, mais considèrent que l'imposition d'une année, par rapport à leurs moyens déterminés pour la même année, viole le principe de la capacité contributive. Cela étant, comme déjà relevé par la chambre de céans dans une précédente affaire, si le contribuable, dans le cadre d'un litige lié à un rappel d'impôt, ne peut revenir sur la totalité de ses taxations entrées en force, il peut remettre en cause les compléments d'impôt prononcés par bordereaux de rappel d'impôt, de sorte que seule peut être examinée si la charge fiscale imposée au contribuable dans le cadre des rappels d'impôt est admissible (ATA/809/2015 du 11 août 2015 consid. 13).

En l'occurrence, les reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années 2010 et 2011, tant sur les revenus que la fortune, sont justifiées pour les motifs exposés ci-avant. Dès lors que les contribuables ont été taxés sur les montants dont ils ont bénéficié, la charge fiscale y relative correspond bien à leur capacité contributive.

Les recourants n'ont au demeurant pas démontré, chiffres à l'appui, qu'ils auraient subi une imposition confiscatoire sur une assez longue période, se contentant de relever qu'ils n'auraient matériellement pas pu la prouver au motif que le contrôle portait sur les années 2007 et suivantes, de sorte que l'imposition confiscatoire ne pouvait intervenir que sur quatre ans, et que le mécanisme du bouclier fiscal était entré en vigueur en 2011.

Cela étant, si le mécanisme du bouclier fiscal de l'art. 60 LIPP n'est effectivement entré en vigueur qu'à compter de l'exercice 2011, des principes régissant l'interdiction de l'imposition confiscatoire existaient déjà pour les exercices précédents. L'AFC-GE a d'ailleurs appliqué une déduction de CHF 61_____ sous le code « 59.22 – correctif fortune totale » à titre de

déduction théorique pour l'impôt confiscatoire dans le cadre des bordereaux de rappel d'impôt 2010 des recourants.

Par ailleurs, c'est à juste titre que le TAPI a relevé que la fortune nette du recourant a augmenté entre 2010 et 2011 – et n'a d'ailleurs cessé d'augmenter depuis l'année 2007, tel que cela ressort des bordereaux de rappel d'impôt du 30 juin 2020. Même en tenant compte des modifications sur les reprises relatives à la fortune que l'AFC-GE s'est engagée faire par-devant le TAPI, il en résulte une augmentation de la fortune entre les années 2010 et 2011 de plusieurs millions. Le fait que cette augmentation soit due, comme soulevé par les recourants, par la prise en compte des titres de G_____ n'est pas critiquable, dès lors que la chambre de céans a confirmé qu'une telle prise en compte était justifiée.

Si les recourants devront certes s'acquitter de suppléments d'impôt très importants pour les années 2010 et 2011, ils n'ont toutefois pas démontré que ceux-ci atteignaient leur propriété dans sa substance.

Pour ces motifs, l'imposition ne peut être qualifiée de confiscatoire.

34) Les recourants considèrent que tant l'AFC-GE, que le TAPI par la suite, auraient violé le principe de la présomption d'innocence. Malgré leur collaboration, l'instruction avait été menée uniquement à charge, en se basant sur la non-production d'un document pourtant inexistant. L'augmentation de la quotité des amendes était également la preuve de la légèreté avec laquelle les aspects pénaux avaient été traités.

a. Le principe de présomption d'innocence, ancré aux art. 32 al. 1 Cst. et de l'art. 6 § 2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), s'applique en matière de procédure pénale. Il constitue un aspect particulier du droit à un procès équitable garanti à l'art. 6 § 1 CEDH (ACEDH Janosevic c. Suède du 23 juillet 2002, req. n° 34619/97 § 96 ; Phillips c. Royaume Uni du 5 juillet 2001, req. n° 41087/98 § 40). Il interdit aux autorités d'accomplir leurs devoirs en partant de l'idée que les personnes faisant l'objet d'une enquête sont coupables des faits qui leur sont reprochés. Il oblige aussi l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre la personne poursuivie (ACEDH Phillips précité § 40 ; Barbera, Messegué et Jabardo c. Espagne du 6 décembre 1988 § 77). Sur la base de ce principe, l'administration fiscale doit prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôts en application des lois pertinentes (arrêt Janosevic précité § 98 ; ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 8 ; ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 15a et les références citées).

Cependant, le droit de la personne poursuivie d'obliger l'accusation à prouver les allégations dirigées contre elle n'est pas absolu. En effet, tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit, auxquelles la CEDH ne met

pas obstacle en principe pour autant que les États contractants ne franchissent pas certaines limites prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense (ACEDH Phillips précité § 40). Les États contractants doivent ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi (ACEDH Janosevic précité § 101).

La présomption d'innocence sera enfreinte lorsque la charge de la preuve aura été renversée de l'accusation à la défense (ACEDH Telfner c. Autriche, 2001, § 15). Toutefois, la défense peut être tenue de fournir une explication une fois que l'accusation a présenté suffisamment d'éléments contre l'accusé (ibidem, § 18 ; Poletan et Azirovik c. ex-République yougoslave de Macédoine, 2016, §§ 62-67). Ainsi, tirer des conclusions négatives de propos que l'accusé a tenus et qui ne se révèlent pas véridiques ne pose pas problème sur le terrain de l'art. 6 § 2 (Kok c. Pays-Bas [déc.], 2000).

b. Il convient de rappeler que postérieurement à l'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt, les recourants ont reconnu ne pas avoir déclaré des éléments de fortune et de revenu. Contrairement à ce qu'ils relèvent, l'AFC-GE n'a pas instruit uniquement à charge, modifiant par exemple en partie la valorisation des titres de G_____ suite à l'argumentation qu'ils ont développée. L'autorité fiscale a également instruit de manière poussée et complète durant de nombreux mois, sollicitant la remise de différents documents et recevant les mandataires des recourants à plusieurs reprises également pour donner la possibilité aux recourants de développer leur argumentation. Les motifs pour lesquels les auditions requises n'ont pas été ordonnées ont pour le surplus déjà été explicités ci-avant.

Contrairement à ce que relèvent les recourants, l'AFC-GE n'a pas fondé le refus de tenir compte du dessaisissement envers K_____ exclusivement sur l'absence du « Beistatut », mais sur une multitude d'éléments permettant d'arriver à cette conclusion, à l'encontre desquels les recourants n'ont pas apporté d'explications crédibles.

Enfin, il s'avère que la quotité des amendes relatives aux années 2010 et 2011, soit 0,75 fois le montant des impôts soustraits, est loin d'être excessive au vu des montants soustraits, étant relevé que l'AFC-GE a également pris en compte les circonstances atténuantes telles que la collaboration des recourants. Les motifs pour lesquels cette quotité diffère de celle retenue pour l'année 2009 ont pour le surplus été explicités dans les considérants qui précèdent.

Ce grief sera dès lors également écarté.

35) Les recourants argumentent qu'en refusant de reconnaître le dessaisissement du groupe de la part du recourant ainsi que la transmission irrévocable à une entité

indépendante et non contrôlée, l'AFC-GE et le TAPI ont violé leur liberté économique.

a. Selon l'art. 27 Cst., la liberté économique est garantie (al. 1). Elle comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (al. 2).

b. Les impôts généraux, par opposition aux impôts spéciaux visant une activité économique, n'interfèrent pas avec la liberté économique et ne constituent donc pas une limitation à cette liberté (ATF 135 I 130 consid. 4.2 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_583/2013 précité consid. 4.3.4 ; Henri TORRIONE, Égalité de traitement, neutralité concurrentielle et liberté économique dans l'imposition des entreprises, in Archives 72, p. 629). En conséquence de cette jurisprudence, qu'il n'y a pas lieu de remettre en question nonobstant le point de vue de certains auteurs pour qui la portée de l'art. 27 Cst. en matière fiscale est trop restrictive (Xavier OBERSON, op. cit., p. 51 et les auteurs cités), l'on ne saurait déduire de l'art. 27 Cst. une exigence d'égalité entre concurrents face aux impôts directs, indépendamment des formes juridiques de l'entreprise (ATF 135 I 130 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_583/2013 précité consid. 4.3.4 ; Henri TORRIONE, op. cit., in Archives 72, p. 629).

En ce qui concerne les personnes physiques, l'art. 27 Cst. peut être invoqué par toutes les personnes qui exercent une activité lucrative tendant à la production d'un gain, soit en premier lieu les indépendants, mais également les salariés (Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, 3ème éd., 2013, p. 435), le but de l'art. 27 Cst. étant de protéger l'activité lucrative (Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/ Michel HOTTELIER, op. cit., p. 441).

c. En l'espèce, les recourants ne sauraient, eu égard à la jurisprudence susmentionnée, se plaindre d'une violation de la liberté économique dès lors que le présent litige concerne les impôts généraux. Cela étant, il sied également de relever que les recourants ne sont également pas fondés à se prévaloir d'une telle liberté, alors même que le recourant apparaît avoir en réalité mené une opération dans le but délibéré d'échapper à l'impôt.

Ce grief sera dès lors également écarté.

36) Les recourants se plaignent d'une violation du principe de l'égalité de traitement au motif que l'AFC-GE n'a pas retenu la même quotité s'agissant de l'amende pour l'année 2009 que pour les année 2008, 2010 et 2011.

a. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il

omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 138 V 176 consid. 8.2 et les références citées). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1).

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1).

Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/1312/2020 du 15 décembre 2020 consid. 3a ; ATA/1303/2019 du 27 août 2019 consid. 7a), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

b. À titre préalable, il convient de relever que la présente procédure ne concerne pas l’année 2008, laquelle a déjà fait l’objet d’un arrêt dans le cadre d’une autre procédure, de sorte que ne sera pas examinée la question de savoir pourquoi la quotité des amendes pour cette année diffère de celle retenue en 2009.

En l’occurrence, il est vrai qu’il existe une différence entre la quotité des amendes infligées pour l’année 2008 et les années litigieuses dans le cas d’espèce. Cela étant, comme déjà exposé au consid. 28, il apparaît que l’AFC-GE a voulu tenir compte de la posture du recourant pour l’exercice 2009, lequel lui semblait avoir fait preuve de repentir sincère en s’engageant à s’acquitter des impôts générés par les reprises, sans former de réclamation. C’est pour ce motif que la quotité des amendes pour l’année 2009 a été fixée bien en deçà de ce qu’elle aurait dû être compte tenu des circonstances du cas, et donc également en deçà de la quotité retenue pour les autres exercices. Il est en outre douteux que les recourants puissent se prévaloir d’une inégalité de traitement envers eux-mêmes,

dès lors qu'ils se plaignent en réalité que leur situation aurait été traitée différemment lors de différents exercices.

Pour le surplus, il sera rappelé qu'en vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants (ATA/441/2022 du 26 avril 2022 consid. 3c ; ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019 consid. 8a ; ATA/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5d).

Ce grief sera dès lors également écarté.

37) Les recourants considèrent que tant l'AFC-GE que le TAPI ont arbitrairement refusé de tenir compte du dessaisissement intervenu en 1992. Ils relèvent que le résultat de la valorisation des actions de G_____ est également arbitraire, tout comme la quotité des amendes laquelle diffère, sans motif valable, de celle retenue pour l'année 2009.

a. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable (ATF 142 V 512 consid. 4.2 ; 141 I 49 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_897/2017 du 31 janvier 2018 consid. 2.1). De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_759/2017 du 16 mai 2018 consid. 6.1).

b. En l'espèce, comme exposé dans les considérants qui précèdent, l'AFC-GE a, à juste titre, retenu que les éléments de fortune et de revenu du groupe F_____ devaient être imposés dans le chef du recourant, en application du principe de transparence, aucun dessaisissement ne pouvant être retenu. Les motifs ayant conduit à ce constat ont été détaillés tant par l'AFC-GE que par le TAPI et la chambre de céans ayant eu à connaître la présente contestation.

Comme déjà exposé, la différence de quotité entre les amendes fixées pour les différents exercices reposaient sur des motifs valables, et ne saurait dès lors être qualifiée d'arbitraire, étant à nouveau relevé que la quotité des amendes infligées pour l'année 2009 est particulièrement clémente au regard des circonstances, et notamment des montants soustraits.

Pour le reste, force est de constater que les recourants développent leur propre version des faits et des éléments de preuve qu'ils tiennent pour concluants,

en opposant leur appréciation à celle développée tant par l'AFC-GE que par le TAPI, ce qui ne saurait suffire à faire tenir ces dernières pour arbitraires.

Ce grief sera dès lors également écarté.

Au vu de ce qui précède, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté.

38) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 7'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent intégralement (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 7 janvier 2022 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 décembre 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ un émolument de CHF 7'500.- ;

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

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

communique le présent arrêt à Me Gregory Clerc, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Verniory et Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste : la présidente siégeant :

M. Mazza F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :