

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2516/2024-ICCIFD

ATA/1429/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 décembre 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représenté par Me Yacine REZKI, avocat

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimées

EN FAIT

A. a. Entre 2010 et 2013, A_____ exerçait la profession d'avocat sous la forme d'une activité lucrative indépendante.

b. A_____ et son ex-épouse, B_____, sont les parents de trois enfants, C_____, D_____ et E_____. Les époux A_____ et B_____ ont divorcé en 2020, sans avoir préalablement fait valoir auprès des autorités une séparation de fait.

c. A_____ est l'actionnaire unique de F_____ (Bahamas) (ci-après : F_____), laquelle détient à son tour l'intégralité de G_____ (Panama) (ci-après : G_____), dont il est l'ayant droit économique.

Il détient aussi la totalité du capital-actions de H_____, inscrite au Registre du commerce de I_____ le 23 novembre 2012. Il possède 10 % de la société J_____ (Guernesey), qui fait partie du groupe K_____.

Enfin, le 16 février 2004, A_____ a constitué la fondation panaméenne L_____ (ci-après : L_____ ou la fondation). Celle-ci détient M_____ (ci-après : M_____) et N_____ (O_____).

B. a. Par bordereaux datés respectivement des 11 mars, 10 juin et 23 novembre 2015, ainsi que 18 janvier 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les époux A_____ et B_____ pour les années fiscales 2010 à 2013.

b. Par plis datés respectivement des 27 mars, 8 juillet et 21 décembre 2015, ainsi que 10 février 2016, les époux ont élevé réclamation à l'encontre de ces taxations.

c. Le 8 juin 2017, le chef du département fédéral des finances a autorisé la division des affaires pénales et enquêtes de l'administration fédérale des contributions (ci-après : DAPE) à mener une enquête au sens des art. 190 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) à l'encontre des époux A_____ et B_____.

d. Dans le cadre de cette enquête, A_____ a été assisté par deux avocats.

e. Par lettre du 10 juillet 2017, l'AFC-GE a fait part aux époux A_____ et B_____ de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2007 à 2009, ainsi que d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt pour les années 2010 à 2015.

f. Le 5 octobre 2020, l'AFC-GE a fait part à A_____ du fait qu'en raison de son divorce, il serait taxé séparément à compter de l'année 2020.

g. Le 17 novembre 2023, la DAPE a rendu un rapport concernant A_____ et un autre concernant son ex-épouse. Chacun d'eux a reçu une copie du rapport le concernant. L'AFC-GE a également reçu un exemplaire de ces deux documents.

Le rapport concernant A_____, accompagné d'un journal d'enquête énumérant sur 22 pages des centaines d'actes d'instruction et de documents, s'étend sur 75 pages.

S'agissant des résultats de l'enquête il est structuré en neuf parties, à savoir : les constatations générales (3.1) ; les mandats exercés par A_____ en son Étude, soit l'administration de sociétés de type *offshore* (3.2) ; les revenus de participation concernant F_____, le groupe K_____ et G_____ (3.3) ; les résultats immobiliers (3.4) ; les revenus issus des distributions de bénéfice de N_____ (3.5) ; P_____ (3.6) ; les commissions Q_____ (3.7) ; les intérêts passifs non justifiés (3.8) ; les conclusions (3.9). Étaient retenus notamment les éléments suivants :

- Entre avril et mai 2016, par l'entremise du Consortium international des journalistes d'investigation, les rédactions de médias de plus de 80 pays ont publié des articles relevant des R_____, lesquels désignaient la fuite de plus de 11.5 millions de documents confidentiels issus du cabinet d'avocats panaméen S_____, détaillant des informations sur plus de 214'000 sociétés *offshores*, ainsi que les noms des actionnaires, partenaires et intermédiaires de ces entités. Parmi ceux-ci se trouvait A_____, qui apparaissait comme administrateur de 912 sociétés *offshores*.

- Les résultats ressortant des comptes d'exploitation de l'Étude d'avocat d'A_____ présentaient de faibles montants et ne coïncidaient pas avec l'activité d'un avocat aussi expérimenté et occupé par de si nombreux mandats. En effet, la rémunération pour un mandat dépendait non seulement du temps consacré à l'exercice de celui-ci, mais également de sa complexité et de l'importance des montants en jeu. Or, le contribuable ne s'occupait pas uniquement de mandats en lien avec la domiciliation et l'administration passive de sociétés *offshores* mais également de la mise en place de structures (notamment de leur constitution et de l'administration de constellations de sociétés de domicile) sur le plan international pour des clients importants. Il paraissait dès lors évident qu'une partie non négligeable de ses revenus n'avait pas été annoncée dans ses déclarations fiscales.

- Par ailleurs, les époux A_____ et B_____ étaient tous les deux propriétaires d'immeubles locatifs situés dans le canton de Genève, comprenant plus de 360 appartements. Il avait été constaté qu'ils avaient conclu entre eux-mêmes plus de 100 contrats de bail dont les loyers étaient très inférieurs à ceux pour des appartements similaires situés dans les mêmes immeubles. Dès lors, il avait été suspecté qu'un système de sous-location avait été mis en place afin de ne pas déclarer une partie de leurs revenus immobiliers. Certains immeubles présentaient des résultats négatifs, voire relativement faibles. Ces faits permettaient de suspecter que d'importants montants avaient ainsi échappé à l'imposition.

- Dans le cadre de l'examen du dossier, la DAPE avait découvert qu'A_____ avait accordé un prêt d'environ GBP 5'000'000.- à la société anglaise P_____. Selon les rapports annuels signés de la main d'A_____, ce prêt aurait été rémunéré par des intérêts de l'ordre de GBP 400'000.- par année. Ni le prêt ni les intérêts n'avaient été déclarés.

- Finalement, les époux A_____ et B_____ avaient porté dans leur déclaration d'impôt une dette, contractée auprès de la société T_____, de plus de

CHF 5'127'000.- pendant de très nombreuses années et auraient payé des intérêts au taux de 11%, ce qui ne correspondait pas au taux d'intérêt du marché. Selon les informations ressortant des R_____, A_____ était l'administrateur de cette société *offshore*. Dès lors, il était suspecté que ces éléments étaient factices et qu'ils avaient été portés à tort en déduction des revenus imposables.

- La DAPE a effectué des perquisitions domiciliaires et a séquestré des documents papier, ainsi que des données électroniques. Elle a auditionné A_____ en tant que prévenu à 16 reprises et B_____, en cette même qualité, 3 fois. Le rapport d'enquête mentionne que dans le cadre de ses auditions, A_____ avait notamment reconnu que « les comptes que j'avais transmis à l'administration fiscale genevoise sont effectivement difficilement compréhensibles et malheureusement inexacts (j'avais déduit des salaires et frais effectifs les participations aux frais reçues de plusieurs sociétés) » ou qu'il y avait eu des mélanges dans ses comptes (p. 21).

- La DAPE a également entendu des personnes à titre de renseignements, ainsi que des témoins, s'agissant en particulier de la gestion des immeubles dont les susnommés étaient propriétaires. Enfin, elle a adressé de nombreuses demandes de renseignements à des banques et autres personnes morales ou physiques.

Plusieurs consultations du dossier d'enquête avaient eu lieu en cours d'instruction de la part d'A_____ ou de ses représentants.

Résultats d'enquête – mandats exercés par A_____ en son Étude : administration de sociétés de type offshore.

Bien que le chiffre d'affaires déclaré et réalisé annuellement entre 2008 et 2013 se situât dans une fourchette de CHF 862'000.- à 1'147'000.-, aucun bilan ni compte de résultat établi conformément à l'art. 958 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) et afférent à l'Étude d'A_____ n'avait été déposé à l'appui des déclarations d'impôt de ce dernier. Elles étaient uniquement accompagnées d'un document intitulé « Comptes d'exploitation » résumant honoraires ; charges de personnel ; frais divers et amortissements, ainsi que d'une lettre-type stipulant notamment que les revenus de son activité d'avocat devaient encore être finalisés. A_____ avait indiqué qu'il ne voyait « pas en quoi ce qu'il avait fait n'était pas suffisant » et estimait que son « obligation vis-à-vis des autorités fiscales » se limitait à « remplir un décompte de tous [ses] revenus et de [ses] charges pour arriver à un revenu net de l'année ». Il avait ajouté que ses « comptes, tels qu'ils étaient préparés, n'avaient jamais porté atteinte à qui que ce soit, hormis au fisc ». Il s'agissait de se rapporter à la réalité économique, avant de pouvoir écarter en bloc les écritures passées avant le début de l'enquête.

La DAPE a retenu qu'en l'absence d'une comptabilité en bonne et due forme, respectant les normes de tenue et de présentation en vigueur, le revenu imposable de l'indépendant réalisant un chiffre d'affaires annuel de plus de CHF 500'000.- ne pouvait être déterminé de manière fiable et valide.

Bien que défendant la « réalité économique » de ses décomptes, les arguments d'A_____ n'étaient pas de nature à pallier l'incertitude engendrée par « une intégralité des opérations non démontrée », une absence totale de référence aux pièces comptables et à des descriptions sommaires des transactions. La DAPE concluait à l'absence d'une comptabilité tenue conformément aux normes légales et réglementaires en vigueur, bien que le chiffre d'affaires de l'intéressé fût bien supérieur à CHF 500'000.-, en violation des art. 957 ss CO.

A_____ a demandé à plusieurs reprises que ses revenus soient notamment déterminés au moyen de son fichier Excel « Transferts par A_____ » (ci-après : U_____). La DAPE n'avait notamment pas considéré comme un revenu une entrée de fonds de CHF 24'000.-, alors qu'il s'agissait d'un transfert pour le compte d'un client concernant une procédure devant le Tribunal administratif fédéral. En revanche, A_____ s'était référé à deux entrées de fonds, de EUR 20'000.- et EUR 60'000.-, qui constituaient des transferts pour le compte de clients et non pas des honoraires. Il avait critiqué l'approche de la DAPE fondée sur la prise en compte des opérations passées par les comptes bancaires relatifs à son Étude, arguant que cette approche ne prenait pas en considération le fait que des entrées pouvaient faire l'objet de sorties par le débit d'autres relations bancaires ou en espèces.

La DAPE a retenu qu'en l'absence de toute pièce référencée et sans aucune garantie d'intégralité des opérations, la réconciliation du fichier U_____ avec les relevés bancaires était impossible. Cette approche, prônée par l'intéressé pour déterminer la qualité des opérations considérées et, par-là même, mesurer l'intensité de son activité, n'était donc pas concluante. Le manque de fiabilité des décomptes U_____, associé au fait que les réponses du contribuable étaient parfois entachées d'approximations ou de contradictions, avait conduit la DAPE à ne consulter ledit fichier que pour compléter son approche, lorsqu'il y avait lieu. En fin de compte, les informations utiles n'avaient été que marginales.

Résultats d'enquête – revenus de participations

Parallèlement à la gestion de sociétés de domicile au sein de son étude, A_____ avait administré ces structures lui appartenant, au travers desquels il avait réalisé différents investissements (F_____ et G_____, avec en outre une prise de participation au sein du groupe K_____). En tant qu'ADE (administrateur délégué exécutif) de ces sociétés, il avait utilisé ces structures pour réaliser des opérations commerciales pour son propre compte et avec certains de ses clients. De nombreuses transactions en lien avec ces entités avaient ainsi été identifiées sur les comptes non déclarés de l'étude. Ces derniers avaient été neutralisés de la comptabilité reconstituée et décomptés séparément. Si A_____ reconnaissait avoir utilisé ces structures pour ces investissements personnels, aucune information n'avait en revanche été transmise concernant les résultats générés par ces sociétés. Aucun revenu en lien avec ses investissements n'avait en outre été déclaré, pas plus que les participations dans les sociétés en question.

Bien qu'appartenant à 100 % à A_____, F_____ n'avait jamais été déclarée comme participation dans ses déclarations d'impôt, pas plus que sa créance à l'égard de cette société. Présentée comme une société active dans l'extraction minière en Afrique, les entrées qui avaient été relevées consistaient essentiellement en des versements périodiques par le Groupe K_____ (qui n'avait d'ailleurs jamais été actif dans ce domaine) ; les sorties consistaient principalement en des transferts au profit de l'intéressé lui-même, sur des comptes non déclarés. Les versements exécutés par F_____ au profit des comptes bancaires non déclarés de l'Étude avaient été effectués sans qu'aucune sortie concomitante ou identifiable n'eût été relevée ensuite de ceux-ci. Ces fonds étaient donc demeurés à disposition du contribuable, entrant ainsi sans équivoque dans sa sphère d'influence.

La détermination de la réalité économique des opérations relations avec K_____ était ardue, étant donné qu'aucune comptabilité probante n'avait été tenue et que les preuves documentaires étaient quasi inexistantes. Lorsque l'on était en affaires avec un groupe de clients générant plus de CHF 1'000'000'000.- de chiffre d'affaires annuel et que les mandats exécutés pour celui-ci se chiffraient en dizaines de millions de CHF, il était pour le moins surprenant de ne pas encadrer ces opérations par la rédaction d'un contrat ou, au minimum, par des comptes tenus en bonne et due forme. Les éléments matériels qu'avait pu réunir la DAPE démontrait qu'A_____ se présentait à la fois comme actionnaire à hauteur de 10% de K_____, ou à tout le moins d'entités lui appartenant, et que ces sociétés le considéraient également comme tel. A_____ n'avait cependant jamais fait figurer sa participation de 10% au sein du groupe K_____ dans l'état des titres de ses déclarations fiscales. De nombreuses opérations relatives audit Groupe avaient été relevées sur les comptes non déclarés de son Étude. Les libellés de certains versements évoquaient l'attribution d'une distribution à hauteur de la participation des actionnaires (10% de USD 1'000'000.- et 10 % de de EUR 100'000.-). Il avait en outre accordé des prêts au Groupe K_____, notamment à la société V_____

Les comptes consolidés de V_____ au 31 décembre 2006, audités, révélaient les éléments suivants : W_____ était l'actionnaire ultime de J_____, laquelle détenait les bateaux exploités dans le cadre de son activité de transport fluvial et maritime. Cette société ne disposait pas d'employé : les services administratifs et l'équipage étaient fournis par X_____. Les dettes à long terme de J_____ totalisaient USD 11'906'208.-, dont USD 3033031.- au profit d'A_____.

Il découlait d'une convention passée entre les actionnaires du Groupe K_____ (ch. 6), que les fonds pouvaient être transférés à tout actionnaire sous forme de prêts, de compensations et de distribution de dividendes. Dès lors, les fonds perçus de la part du Groupe K_____ par A_____ pouvaient revêtir différentes formes et ne constituaient pas exclusivement du remboursement de capital investi, mais également des distributions, des paiements d'intérêts ou encore des honoraires. À défaut de pouvoir se baser sur une comptabilité probante ou des preuves formelles pour déterminer la nature exacte des mouvements, une approche globale et, le cas

échéant, par appréciation, s'avérait être la solution la plus adéquate. La DAPE avait qualifié les entrées de fonds soit de revenus de l'activité lucrative indépendante, soit de rendements de la fortune mobilière lorsqu'il ne s'agissait pas de remboursement de prêt.

Le contribuable avait reconnu que G_____ n'exerçait aucune activité commerciale particulière. Le but de son compte consistait à gérer ses actifs. Elle avait notamment investi dans des fonds de placement. Elle avait versé à A_____ des avantages appréciables en argent, alors que ceux-ci, selon la systématique, auraient dû être payés au détenteur de parts, à savoir F_____. À l'instar des paiements initiés par F_____ sur les comptes non déclarés de l'Étude, les versements ordonnés par G_____ au profit des comptes bancaires non déclarés de l'Étude avaient également été effectués de façon indéniable. Aucune sortie concomitante ou identifiable n'avait ainsi été relevée ensuite de ces versements. Ces fonds étaient donc demeurés à disposition d'A_____, entrant ainsi sans équivoque dans sa sphère d'influence. Au vu de sa qualité d'actionnaire ultime de G_____ durant la période des faits et en l'absence d'élément infirmant son approche, la DAPE avait conclu à la réalisation de rendements de la fortune mobilière, effectués par cette société, sans passage par le détenteur de part, au profit de l'actionnaire ultime, à savoir A_____.

Résultats d'enquête – résultats immobiliers

A_____ était propriétaire de plusieurs biens immobiliers en Suisse et à l'étranger faisant partie de sa fortune privée. Pour l'année 2013, A_____ (en tant que propriétaire) et son épouse (en tant que locataire) avaient conclu 108 contrats de bail pour des appartements dont les loyers convenus étaient très inférieurs à ceux payés par les locataires effectifs. La comptabilité principale comprenait cette partie des loyers de faveur pour les appartements loués au nom d'A_____ en lieu et place des loyers réellement payés par les locataires effectifs. C'étaient ces éléments sous-évalués de cette comptabilité qui avaient été reportés dans les déclarations fiscales. Une comptabilité secondaire enregistrait la différence entre les loyers convenus entre les ex-époux et les loyers effectifs, donc plus élevés, payés par les occupants des appartements. Les éléments de cette deuxième comptabilité n'avaient pas été reportés dans les déclarations fiscales d'A_____.

La DAPE avait également constaté que le précité avait effectué des rénovations pour des montants très importants. La justification qu'il essayait de fournir au sujet du système de sous-location mis en place permettant de payer des frais de rénovation des appartements ne pouvait être suivie. D'une part, les factures des fournisseurs de travaux auraient pu être remises aux régies immobilières, afin que celles-ci les portent en déduction des résultats, ce qui n'avait pas été fait. D'autre part, il n'était pas admissible de ne pas déclarer l'entier des revenus au motif qu'il y aurait d'autres frais à faire valoir. En procédant de la sorte, A_____ avait mis en place un système nébuleux, évitant que l'autorité fiscale puisse se prononcer sur la nature des frais de rénovation.

Résultats d'enquête – revenus issus des distributions de bénéfice de N_____

Hormis les procès-verbaux du conseil de fondation de L_____, la DAPE n'avait trouvé aucun autre document concernant celle-ci dans les documents séquestrés, pas plus que dans les pièces remises par A_____. Ce dernier avait demandé que la fondation ne soit pas traitée en transparence. Elle avait été créée pour trois raisons principales. La première – essentielle – consistait à permettre une juste répartition d'une partie de la fortune entre les membres de la famille selon les besoins. La deuxième raison était la flexibilité. Dans le cadre d'une fondation, il était extrêmement facile d'ajouter ou de retirer un bénéficiaire par une simple modification du règlement de la fondation, laquelle pouvait être décidée en tout temps par les membres du conseil de fondation. Troisièmement, la constitution d'une fondation ou d'un trust était indispensable afin que D_____, domicilié au Canada, puisse bénéficier de distributions franches d'impôts en toute légalité. Il avait contesté exercer des pouvoirs sur la fondation, les décisions étant prises en commun avec sa fille, C_____ et son fils, D_____.

La DAPE a retenu que la constitution de la fondation par une personne physique domiciliée en Suisse et dont le but était de répartir des éléments de fortune était plus qu'insolite à bien des égards. En effet, son acte constitutif précisait que son but consistait à prendre en charge les frais d'éducation, d'instruction, de formation et d'assistance, ainsi que les frais d'entretien général ou d'autres frais similaires. Or, la fondation ne remplissait nullement ce but. Par ailleurs, elle disposait d'un capital social de USD 10'000.-. L'enquête n'avait pas révélé qu'elle disposait d'une fortune, mis à part la détention des actions de N_____ et de M_____. Dès lors, elle n'avait pas de moyens financiers propres pour assumer ses buts statutaires, soit la prise en charge régulière de frais tels que décrits dans ses statuts. Elle agissait davantage comme une société holding.

Selon les propres déclarations d'A_____, la première raison d'avoir constitué cette fondation [ainsi que la fondation Y_____] était de répartir la fortune familiale entre les membres de la famille. Or, une fondation de famille n'avait pas pour vocation de répartir la fortune familiale. Les éléments de fortune alloués à une fondation devaient servir à générer des revenus permettant la prise en charge de frais conformément à ses statuts. Force était de constater que les buts de L_____ n'avaient pas été respectés. A_____ avait relevé en deuxième lieu que la constitution de L_____ avait été motivée par la flexibilité de nommer ou de révoquer les bénéficiaires sur simple décision du conseil de fondation. Le fait que sa fille, résidant en Israël, pût bénéficier d'une exonération fiscale sur les sommes qui pouvaient lui être attribuées au travers de L_____, aurait motivé la constitution de la fondation. Cette argumentation ne pouvait être suivie, déjà car cela contrevenait aux droits des personnes. En outre, le canton de Genève exonérait les donations faites entre parents en ligne directe. La troisième raison invoquée n'était pas crédible, car D_____ n'avait pas été institué bénéficiaire de L_____. La DAPE a conclu que L_____ devait être traitée en transparence, et ses

participations attribuées à son fondateur et réel animateur et bénéficiaire, à savoir A_____.

De nombreux appartements dont les époux A_____ et B_____ étaient propriétaires avaient été loués à N_____ à des loyers de faveur. Ces appartements étaient en fait loués à des tiers à un prix nettement supérieur, laissant ainsi une marge bénéficiaire importante à N_____.

La DAPE a retenu que N_____, qui détenait un établissement stable à Genève, avait été constituée à la demande de A_____, qui gérait les relations contractuelles et donnait toutes les instructions aux régies immobilières ; quant à l'établissement des contrats de bail entre N_____ et les locataires, c'était lui qui recevait et vérifiait les comptabilités des immeubles et prenait les décisions d'attribuer les appartements aux nouveaux locataires. C'était également A_____ qui établissait les déclarations fiscales de N_____. Bien que constituée à O_____, cette dernière n'exerçait pas d'activité propre au Canada. Ses revenus provenaient exclusivement de la sous-location d'appartements situés dans le canton de Genève, propriété de la famille _____ [de A_____ et B_____]. Les bilans étaient constitués de comptes courants auprès de régies immobilières sises à Genève. Une fois que ces fonds quittaient lesdits comptes courants, ils se retrouvaient sur des relations bancaires qui n'appartenaient pas à N_____, mais, durant quatre mois, sur un compte bancaire détenu par les époux A_____ et B_____, puis ils étaient transférés à la fondation Y_____. La DAPE a conclu que puisque N_____ était contrôlée et détenue par A_____, toute distribution de bénéfice effectuée par cette société devait être considérée comme un rendement de la fortune mobilière au profit de son bénéficiaire économique, à savoir A_____.

Ce dernier avait accordé un prêt à la société britannique P_____, dont le solde au 31 mars 2010 s'élevait à GBP 5'616'281.-, auxquels s'ajoutaient des intérêts de GBP 497'640.-. Ce prêt avait été partiellement remboursé en 2017. Le précité n'avait jamais déclaré la créance, ni les intérêts perçus de la société emprunteuse.

Il avait aussi reçu des commissions en lien avec la conclusion de contrats d'assurance pour des biens immobiliers situés en Angleterre. Ces biens immobiliers étaient la propriété de sociétés proches de P_____, dont il était le bailleur de fonds. Les rétro-commissions qu'il avait reçues de la part de Q_____ constituaient des rémunérations perçues en contrepartie de la conclusion de contrats d'assurance en lien avec ledit parc immobilier. Il affirmait n'être le bénéficiaire qu'à hauteur de 50% desdites commissions. Cependant, il n'avait pas été en mesure de démontrer qu'elles avaient été réparties avec des tiers. Les décomptes de commissions de Q_____ mentionnaient sans équivoque le nom de A_____.

Ce dernier avait enfin cherché à réduire son revenu imposable en déclarant des intérêts passifs à l'encontre de T_____, de Z_____, ainsi que de C_____, qui n'avaient pas de réalité économique.

Conclusions

En conclusion, entre 2008 et 2015, A_____ avait omis de déclarer des éléments de revenus pour un montant total de CHF 23'517'938.- (activité indépendante ; rendement de participation ; rendement immobilier ; rendement de la fortune mobilière ; intérêts passifs non justifiés ; commission).

S'agissant de la quotité de la peine, la DAPE a retenu l'existence d'un *modus operandi* mis en place de manière délibérée, ciblée et planifiée dans le but d'éviter l'imposition d'importants revenus. Ces infractions étaient en outre difficilement détectables et prouvables, sans la mise en œuvre de mesures spéciales d'enquête. A_____ était pleinement libre de décider et d'agir. Il avait, de lui-même, décidé d'interagir avec des structures de type *offshore* lui offrant toute la discrétion voulue. L'usage de double comptabilité et de dettes simulées exprimait de manière encore plus forte la volonté de contrevenir aux règles fiscales. Il n'existait dès lors pas le moindre indice permettant de constater qu'il avait été restreint dans sa liberté d'agir, au moment de la commission des infractions fiscales. Ainsi, il n'existait pas de circonstance atténuante.

Compte tenu d'une très lourde culpabilité, il convenait de fixer la quotité de l'amende à 2.25 fois les impôts soustraits ; montant réduit à 2/3, soit 1.5 fois le montant d'impôt soustrait, en présence de tentatives de soustraction.

- C.**
- a.** Le 18 décembre 2023, A_____ a présenté à l'AFC-CH des observations sur son rapport, que cette dernière a transmises à l'AFC-GE, le 22 janvier 2024.
 - b.** Le 8 février 2024, il a retiré ses réclamations élevées à l'encontre de ses bordereaux 2011 à 2013.
 - c.** Le 19 mars 2024, l'AFC-GE a fait part à A_____ qu'elle n'entendait donner aucune suite au retrait de ses réclamations. Par ailleurs, elle envisageait de rectifier ses taxations 2010 à 2013 en sa défaveur dans le sens des éléments retenus dans le rapport de la DAPE. Un délai a été accordé au précité pour faire valoir son droit d'être entendu.
 - d.** Le 9 avril 2024, l'AFC-GE a rejeté une demande de comparution personnelle du contribuable, formulée le 2 avril 2024 et a maintenu le délai au 22 avril 2024 pour se déterminer.
 - e.** Le 22 avril 2024, A_____ a présenté des observations au sujet du rapport de la DAPE et a sollicité divers actes d'instruction.
 - f.** Le même jour, il a écrit à la conseillère d'État chargée du département des finances, des ressources humaines et des affaires extérieures pour se plaindre de ce qu'aucune prolongation de délai ne lui avait été accordée, bien que tel fût la règle.
 - g.** Le 2 mai 2024, la Conseillère d'État lui a répondu qu'une prolongation de délai de quelques jours aurait pu lui être accordée, mais qu'il avait en l'espèce demandé un délai minimum de plusieurs mois, raison pour laquelle l'AFC-GE n'était pas entrée en matière. En outre, il existait un risque de prescription.

h. Le 17 mai 2024, le contribuable a accusé réception de plus de 40 cartons alors en mains de la DAPE, relevant que d'autres devaient encore lui parvenir. Il ne lui était humainement pas possible de les analyser dans le délai accordé, à savoir le 22 mai 2024.

Il a demandé la transmission de tous les documents tels que les messages, rapports, procès-verbaux approuvés, correspondances, directives, prises de position, préavis ou décisions faisant état de la pratique de l'AFC-GE justifiant l'intervention de la direction du contrôle dans un dossier traité initialement par des contrôleurs, demande fondée sur l'art. 28 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).

Indépendamment de cette requête, il a requis l'accès complet à son dossier sur la base des art. 114 LIFD et 17 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et en particulier, toutes notes internes et toutes communications avec la DAPE. Il y avait lieu d'indiquer tout acte de procédure ou d'enquête effectué dans le traitement de son dossier, ainsi que toutes les personnes ayant participé à l'administration des preuves ou au processus décisionnel, notamment à la *reformatio in pejus*. Enfin, il a réitéré sa demande de comparution personnelle.

i. Le 29 mai 2024, l'AFC-GE a accordé à A_____ une ultime prolongation de délai pour compléter ses observations, mais a derechef rejeté sa demande de comparution personnelle. L'intervention du service du contrôle dans un dossier découlait de la mise en œuvre du principe de la responsabilité hiérarchique.

Elle lui a communiqué une copie du rapport de la DAPE concernant son ex-épouse, limité aux reprises portant sur les années 2010 à 2013, ainsi que les tableaux récapitulatifs des redressements sur les rendements et la fortune mobilière et la valeur fiscale des immeubles.

j. Le 13 juin 2024, A_____ a persisté dans sa demande d'accès à toutes les pièces ayant contribué au processus décisionnel de la *reformatio in pejus*. Si l'AFC-GE persistait dans son refus de lui communiquer ces documents – tel le rapport d'enquête préliminaire du département fédéral des finances –, elle devait rendre une décision susceptible de recours conformément aux art. 114 al. 4 LIFD et 17 al. 5 LPFisc. Il a également demandé la production des pièces justifiant l'intervention de la direction du contrôle dans un dossier traité initialement par des contrôleurs.

k. Le 14 juin 2024, A_____ a complété ses observations. En annexe étaient notamment produits des relevés de comptes bancaires.

l. Par lettre du 11 juillet 2024, l'AFC-GE a fait part au précité qu'elle lui avait déjà transmis l'intégralité des pièces du dossier, étant rappelé qu'il ne disposait pas d'un droit à consulter les documents internes. Par ailleurs, elle n'était pas en possession d'un rapport d'enquête préliminaire du département fédéral des finances.

m. Le même jour, l'AFC-GE, dans le cadre de la demande déposée par le contribuable en matière d'accès aux documents, lui a transmis les pages 4 et 5 de la

directive n° 2 « mesures du contrôle interne » de la direction du contrôle, pour partie caviardée.

n. Par décision du 11 juillet 2024, communiquée aux époux A_____ et B_____ et rendue « en réponse à vos réclamations formulées » les 27 mars, 8 juillet et 21 décembre 2015, ainsi que le 10 février 2016 contre les bordereaux ICC et IFD relatif aux années 2010 à 2013, l'AFC-GE a modifié les taxations 2010 à 2013 du contribuable en sa défaveur.

La valeur du prêt octroyé à P_____ était ajoutée à sa fortune imposable. S'agissant des griefs invoqués dans ses réclamations, l'AFC-GE prenait en compte, dans les limites légales, les primes d'assurance-vie, les attestations de dons, les cotisations au troisième pilier lié, les primes d'assurance-maladie, ainsi que les frais médicaux. Selon la jurisprudence, l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) n'entraîne pas en considération pour le calcul du bouclier fiscal. S'agissant du caractère confiscatoire de l'imposition d'A_____, ses calculs ne tenaient pas compte des reprises découlant de la procédure initiée par la DAPE.

Se fondant sur les rapports de la DAPE, elle a notifié aux précités des bordereaux de rappel d'impôt accompagnés d'avis de taxation rectificatifs, faisant état des reprises suivantes :

	2010	2011	2012	2013
ICC	1'837'800	991'028	1'169'525	1'054'054
IFD	529'727	190'413	232'422	202'550

Pour les années 2011 à 2013, elle a fait bénéficier A_____ de la réduction liée au bouclier fiscal.

Pour ces mêmes années, par décision séparée du 11 juillet 2024, l'AFC-GE a notifié au contribuable seul des bordereaux d'amende pour tentative de soustraction dont la quotité s'élevait à 2.25 fois les droits soustraits, montant réduit aux 2/3 s'agissant d'une tentative, soit en définitive 1.5 fois les impôts éludés par lui.

o. Le 29 juillet 2024, A_____ a déposé une requête en médiation auprès du Préposé cantonal à la protection des données et à la transparence, tendant à ce que les points b et c de la susdite directive lui soient communiqués dans leur intégralité.

D. a. Par acte du 29 juillet 2024, A_____ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de la lettre du 11 juillet 2024 en sollicitant l'accès complet aux pièces du dossier, sous suite de frais et dépens.

Ce recours a été ouvert sous le numéro de procédure A/2516/2024.

Dans sa lettre du 11 juillet 2024, l'AFC-GE avait commis deux dénis de justice. Premièrement, elle avait omis de se prononcer sur la question des documents dont la consultation lui avait été demandée, se contentant de les qualifier de pièces internes. Deuxièmement, elle avait refusé de rendre une décision. Le fait que

l'AFC-GE avait répondu à cette requête par un courrier qu'elle ne qualifiait pas de décision constituait une violation des art. 114 al. 4 LIFD et 17 al. 5 LPFisc.

Or, il avait le droit de prendre connaissance de tout acte de procédure ou d'enquête effectué dans le cadre du traitement de son dossier, du nom des personnes ayant participé à l'administration des preuves, au processus relatif à la *reformatio in pejus* ou au refus de lui accorder un entretien ou une prolongation de délai. Le refus de lui accorder l'accès complet au dossier constituait une violation des art. 114 al. 2 LIFD et 17 al. 2 LPFisc.

La présente cause revêtait une composante pénale. L'AFC-GE avait refusé de lui accorder un simple entretien en ayant cessé d'invoquer le risque de prescription, alors même que plusieurs millions de francs d'impôts étaient en jeu. Son droit à un procès équitable, sous l'angle de l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101) n'avait pas été respecté.

Enfin, l'AFC-GE refusait de lui donner accès aux documents internes en se fondant sur une jurisprudence vieille de 25 ans, qui n'était pas pertinente.

b. Par acte du 12 août 2024, A_____ a recouru auprès du TAPI contre « la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale, datée du 11 juillet 2024 [...], relative aux bordereaux d'amende ICC et IFD pour les périodes fiscales 2010, 2011, 2012 et 2013 ».

c. Par deux autres actes non datés mais respectivement postés les 12 et 19 août 2024 (le second étant destiné à compléter le premier), A_____ a recouru auprès du TAPI contre « la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale, datée du 11 juillet 2024 [...], concernant les bordereaux pour l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) relatif aux périodes fiscales 2010, 2011, 2012 et 2013 ». D'un contenu qui diffère légèrement quant à la présentation des faits de la cause, ces deux actes sont identiques s'agissant de la discussion juridique et des conclusions. Préalablement, A_____ demandait la jonction de « la cause induite par le présent recours avec celle ayant pour objet le recours portant sur les bordereaux amendes », ainsi que l'accès complet aux pièces du dossier et à sa comparution personnelle, ainsi qu'à l'admission de ses offres de preuves (qui incluaient l'audition de ses enfants et celle de son associé AA_____, résident israélien, la production du rapport d'enquête préliminaire, celle des dossiers fiscaux de ses enfants et celle des pièces justificatives concernant l'amortissement de CHF 60'000.- produites par lui-même dans le cadre de ses déclarations). Toujours à titre préalable, il demandait que le TAPI enjoigne à l'AFC-GE d'identifier les éléments modifiant la taxation en sa défaveur. Principalement, il sollicitait la modification de « la décision sur réclamation de l'administration fiscale concernant les bordereaux pour l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) relatif aux périodes fiscales 2010, 2011, 2012 et 2013 dans le sens des considérants ». Subsidiairement, il concluait à la modification de la décision, en ce sens qu'elle ne tienne compte que de ses propres éléments imposables à l'exclusion de ceux de

son épouse, et que l'un ou l'autre ou tous les éléments suivants soient retranchés du calcul de son revenu et de sa fortune imposable, à savoir les participations AB_____, AC_____ et M_____, les intérêts payés par le groupe K_____, 60% ou à tout le moins 50% des commissions versées à lui-même par Q_____, les amortissements annuels consentis pour l'aménagement de ses bureaux, les deux tiers des actifs d'L_____, les versements opérés par G_____ en sa faveur, ce qui impliquait d'en soustraire les virements qu'il avait lui-même effectués en faveur de G_____, tout élément de fortune excédant le seuil de 60% de son revenu imposable, les intérêts moratoires et « tout autre élément de nature à diminuer la dette fiscale ». Plus subsidiairement, il prenait une série de conclusions reformulant sous une forme ou sous une autre les conclusions mentionnées ci-dessus, parfois en y intégrant des éléments relatifs à la manière d'instruire le dossier.

Ce recours a été ouvert sous le numéro de procédure A/2612/2024.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, les participations AB_____, AC_____ et M_____ ne faisaient pas partie de sa fortune, mais elles étaient détenues par H_____, dont lui-même était actionnaire unique.

Le groupe K_____ lui avait certes versé des intérêts en 2010, mais ils se rapportaient au dernier trimestre 2009.

L'AFC-GE considérait qu'il avait bénéficié de commissions en rapport avec l'assurance Q_____ pour des biens immobiliers sis au Royaume-Uni. Cependant, seules 50% des commissions perçues sur la conclusion des contrats d'assurance devaient lui revenir. Ces biens immobiliers étaient en lien direct avec l'acquisition et la vente d'immeubles par des sociétés à but caritatif financées à 50 % par lui-même. Par ailleurs, selon une attestation établie par AA_____, ainsi qu'à teneur de notes manuscrites antérieures à l'ouverture de l'enquête de la DAPE, 40% des commissions revenaient à F_____, société lui appartenant et 60% à une société détenue par son associé, à savoir AD_____.

L'AFC-GE avait à tort refusé des déductions annuelles de CHF 60'000.- à titre d'amortissement de l'aménagement de son Étude. Elle ne pouvait pas se fonder sur une absence de comptabilité, alors qu'elle disposait des documents permettant de démontrer que les investissements avaient été déclarés et justifiés.

L'AFC-GE soutenait qu'L_____ n'aurait pas les moyens d'assumer ses buts statutaires et qu'il serait seul en mesure de prendre les décisions pour le compte de la fondation. Cependant, celle-ci disposait d'actifs constitués par les participations qu'elle détenait dans N_____ et M_____, deux sociétés qui pouvaient lui verser des dividendes. La fondation était gérée par C_____. Les témoignages de ses du recourants permettraient d'expliquer de quelle manière était géré le patrimoine de la fondation. Les actifs de cette dernière devaient être répartis entre ses enfants et lui-même et il ne pouvait être taxé qu'à hauteur d'un tiers de leur valeur.

L'AFC-GE avait considéré que l'intégralité des virements provenant de G_____ devaient être considérés comme un revenu et lui être attribués, et avait retenu que

ses versements effectués en faveur de cette société ne seraient pas traçables. Toutefois, il avait apporté une multitude de pièces bancaires démontrant sans ambiguïté qu'il avait procédé auxdits versements.

L'AFC-GE avait commis un déni de justice en refusant de se déterminer sur les observations qu'il avait formulées au sujet du rapport de la DAPE ; elle s'était contentée de se référer à ce document. Le dossier devait lui être renvoyé pour qu'elle formule une argumentation propre aux actes d'enquêtes sollicités par le contribuable.

L'AFC-GE avait refusé de l'entendre verbalement. Ce faisant, elle avait enfreint les art. 6 CEDH et 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

La décision entreprise était adressée à chacun des deux ex-conjoints. Elle semblait plutôt le concerner, mais il était impossible d'en avoir la certitude. Les montants réclamés ne faisaient aucune distinction entre les ex-époux, de sorte que ceux-ci devraient le cas échéant les payer solidairement malgré leur divorce. Cette décision violait les prescriptions en matière d'imposition séparée et non solidaire en cas de divorce.

Sa fortune était imposée, en 2011, 2012 et 2013, à plus de 70% pendant trois périodes fiscales consécutives. Les considérations de l'AFC-GE en lien avec le cumul des impôts pour le calcul du bouclier fiscal ne valaient que pour le respect de la base légale cantonale, mais non pour la protection constitutionnelle prohibant l'imposition confiscatoire. Dès lors, son impôt sur la fortune devait être ramené à 60%, subsidiairement 70% de sa fortune totale.

C'était à tort que l'AFC-GE soutenait que les décomptes U_____ faisaient état d'un rapport de fiducie. Lui-même était lié par un rapport de mandat avec ses clients, de sorte que les créances qu'il avait acquises en son nom l'avaient été pour leur compte et étaient devenues leur propriété dès qu'il avait satisfait à ses obligations.

Il avait versé des fonds sur le compte de G_____. Cette société était transparente, car ses comptes étaient utilisés comme les siens propres. Son argent était utilisé afin qu'elle réalise des investissements pour son compte. Le retour des fonds devait être déduit des sommes reçues en retour. Si l'application du principe de transparence était refusée, il y avait lieu de retenir qu'il s'agissait du remboursement d'un prêt. Le calcul du revenu imposable relatif au versement de G_____ devait prendre en compte les virements opérés par le recourant en faveur de cette société.

L'AFC-GE avait rejeté sa demande d'accès complet à son dossier, sans toutefois rendre une décision susceptible de recours. Il avait dès lors saisi le TAPI et un recours avait été ouvert sous le numéro de procédure A/2516/2024.

Enfin, au cours de la période 2009 à 2015, les taux d'intérêts moratoires appliqués étaient supérieurs de près de 400 % aux taux de référence pour l'emprunt.

Ils revêtaient ainsi un caractère punitif contraire à l'art. 6 CEDH et 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0).

d. Par courrier du 21 août 2024 adressé au conseil du contribuable, le TAPI a accusé réception du recours interjeté par ce dernier contre les bordereaux d'amende, l'informant du fait que, renseignements pris auprès de l'autorité fiscale, celle-ci n'avait pas rendu de décision sur réclamation concernant ces bordereaux. Sa contestation ne valait donc pas recours à ce stade et devait être transmise à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle la traite comme une réclamation. L'acte de recours était donc envoyé à cette autorité, étant précisé qu'à l'occasion d'un téléphone la veille avec le TAPI, le conseil du contribuable ne s'y était pas opposé.

e. Par pli du 28 octobre 2024, A_____ s'est opposé à la jonction des causes A/2516/2024 et A/2612/2024, que l'AFC-GE avait sollicitée par lettre du 15 octobre précédent.

f. Dans sa réponse du 22 octobre 2024 concernant la procédure A/2516/2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

C'était à tort que le recourant soutenait qu'elle n'avait pas rendu une décision susceptible de recours. Il avait pu faire valoir son droit d'accès au dossier dans le cadre de son recours du 29 juillet 2024. Par économie de procédure, le dossier ne devait pas être renvoyé à l'AFC-GE.

Par ailleurs, il ressortait du rapport de la DAPE que l'intéressé avait pu consulter les pièces de la procédure, notamment celle ayant permis de justifier les reprises. Il ne disposait en revanche pas d'un droit à prendre connaissance des documents internes. Le nom des collaborateurs de l'AFC-GE ayant participé aux différents processus décisionnels était connu du contribuable, puisqu'il figurait dans les courriers qui lui avaient été remis. Enfin, l'AFC-GE n'était pas en possession du rapport d'enquête préliminaire du département fédéral des finances.

g. Dans sa réponse du 22 novembre 2024 se rapportant à la cause A/2612/2024, l'AFC-GE a également conclu au rejet du recours.

Elle s'opposait à la jonction de la cause A/2612/2024 avec celle portant sur la contestation des bordereaux d'amendes, dès lors que cette dernière procédure était pendante au stade de la réclamation.

S'agissant du grief lié à son accès aux pièces du dossier, A_____ avait pu faire valoir son droit d'accès au dossier dans le cadre de son recours du 29 juillet 2024, en réponse au courrier du 11 juillet 2024. Il avait par ailleurs respecté les délais légaux, même si cette lettre ne mentionnait pas les voies de droit applicables. Il avait été en mesure de faire valoir ses arguments tant devant l'AFC-GE que devant le TAPI, les lettres de l'AFC-GE des 29 mai 2024 et 11 juillet 2024, lui indiquant le refus de lui communiquer certaines informations. Il ressortait du rapport de la DAPE que sept consultations des pièces du dossier avaient eu lieu. A_____ n'avait toutefois pas un droit d'accès aux pièces internes de l'AFC-GE.

Il n'y avait pas lieu d'entendre à nouveau le contribuable, qui avait déjà été entendu à 16 reprises par la DAPE, et parce que la présente procédure ne portait pas sur les amendes. Il n'était pas non plus nécessaire de procéder à l'audition des trois enfants d'A_____, ni de son associé, étant donné que la solution du litige se fondait sur les pièces du dossier et au vu du risque de prescription.

Elle n'avait pas commis de déni de justice en reprenant l'argumentation figurant dans le rapport d'enquête spéciale de la DAPE et de faire sienne cette motivation, car la loi ne lui interdisait pas une telle manière de faire.

L'AFC-GE s'opposait à la production des dossiers fiscaux des enfants, déjà parce qu'ils étaient couverts par le secret fiscal. S'agissant des pièces justificatives relatives aux amortissements de son Étude, le fardeau de la preuve incombait à l'intéressé de produire ces pièces, non à l'autorité intimée.

A_____ avait déclaré ses participations dans AC_____ et dans M_____ en 2010 et 2011, mais non lors des périodes ultérieures. Les avis de taxations rectificatifs des années 2012 et 2013 ne faisaient pas état de ces participations. Dès lors, la conclusion du contribuable était sans objet.

A_____ ne précisait pas quels intérêts, se rapportant au dernier trimestre de l'année 2009, lui auraient été versés en 2010.

L'attestation produite par AA_____ se référait uniquement au pourcentage du prix d'acquisition des immeubles, mais elle n'indiquait pas que le précité et A_____ auraient joué un rôle de courtier. Par ailleurs, un courtier n'était pas nécessairement le ou les actionnaires de la société propriétaire de l'immeuble assuré. Quoiqu'il en fût, le contribuable avait perçu en 2013 une commission de courtage de GBP 261'200.89 de la part de Q_____ sur ses comptes personnels.

Le fardeau de la preuve la déduction du montant de CHF 60'000.- à titre d'investissement pour l'aménagement des bureaux incombait au contribuable. Or, la comptabilité tenue par l'intéressé était volontairement incomplète, trompeuse et donc non probante. Dès lors, il devait assumer les conséquences de ses omissions.

A_____ demandait que les actifs de la fondation L_____ soient imposés à hauteur d'un tiers auprès de lui-même. Il semblait ainsi considérer que seuls deux de ses trois enfants – sans préciser lesquels – seraient bénéficiaires de la fondation. Son argumentation ne reposait que sur ses allégations et contredisait les pièces du dossier. En particulier, la fondation n'avait pas les moyens d'assurer son but statutaire, qui était d'assurer l'entretien et l'éducation des enfants du précité et son seul bénéficiaire avait été le recourant, voire sa fille.

G_____ avait procédé à des versements d'avantages appréciables en argent en faveur d'A_____, alors que ces sommes auraient dû échoir à son actionnaire unique, à savoir F_____. En 2010, ces sommes s'élevaient à CHF 2'766'839.25.

Se fondant sur des justificatifs annexés à son courrier du 14 juin 2024, A_____ prétendait qu'il avait, de son côté, effectué des versements en faveur de G_____.

Il soutenait que le calcul du revenu imposable relatif aux versements provenant de G_____ devait tenir compte des sommes reversées à cette société. La DAPE avait examiné les pièces du dossier et il en avait résulté qu'aucune sortie concomitante ou identifiable n'avait été relevée ensuite des virements ordonnés par G_____. A_____ n'avait pas démontré l'existence d'un prêt octroyé à cette société. Il n'exposait pas non plus la raison pour laquelle un prêt accordé à G_____ lui aurait été remboursé par le biais d'une distribution de bénéfices réalisée par F_____, dont il était actionnaire unique. Il n'avait pas non plus prouvé l'existence de rapports fiduciaires, au surplus non déclarés.

Contrairement à ce que soutenait le contribuable, celui-ci entretenait un rapport de mandat avec certains de ses clients et un rapport de fiducie avec d'autres. Le fait d'acquiescer des créances en son nom, mais pour le compte des clients, comme il le soutenait, était typique d'un contrat de fiducie et non d'un rapport de mandat. A_____ était devenu le propriétaire des actifs détenu à titre fiduciaire pour le compte de tiers. Il n'avait jamais déclaré les rapports fiduciaires à l'AFC-GE, contrairement à ce qui était prescrit par la notice y relative établie par l'AFC-CH.

La procédure litigieuse concernait les années 2010 à 2013, périodes au cours desquelles les époux A_____ et B_____ étaient encore mariés et faisaient ménage commun. Il convenait de ne pas opérer de confusion avec le recouvrement des impôts relatifs à ces mêmes périodes fiscales, intervenant dans un second temps et que l'AFC-GE devrait introduire à l'encontre de chacun des ex-époux si ces derniers ne payaient pas les dettes résultant des bordereaux concernés. Ce n'était qu'à cette occasion que la question de la solidarité serait examinée.

A_____ soutenait que son imposition serait confiscatoire, sans apporter aucune démonstration de cette affirmation. Il avait bénéficié de la réduction d'impôt liée au bouclier fiscal. Enfin, l'ICC total (hors IIC), au cours des années 2010 à 2013, oscillait entre 45.04 % et 59.83 % de son revenu imposable. De la sorte, son imposition ne se révélait nullement confiscatoire.

Les taux d'intérêts moratoires cités par le contribuable n'étaient pas exacts. Lorsqu'il faisait état des taux de référence pour l'emprunt, il ne spécifiait pas quels étaient les taux pertinents. Au surplus, les intérêts compensatoires négatifs ne revêtaient aucunement le caractère d'une sanction selon la jurisprudence, mais la contrepartie financière de l'insuffisance du versement d'acomptes provisionnels au cours des périodes fiscales litigieuses.

h. Dans sa réplique du 25 février 2025 concernant la cause A/2516/2024, le contribuable a persisté dans les conclusions de son recours.

Il n'appartenait pas à l'autorité de décider quels étaient les éléments qui faisaient partie du dossier. Ainsi, le fait que lui-même ait pu consulter le dossier constitué par la DAPE était hors sujet. C'était à tort que l'AFC-GE soutenait que les pièces internes ne servaient pas de preuves, mais uniquement à la formation de son opinion. Elles devaient dès lors être portées à sa connaissance.

i. Dans sa réplique du 25 février 2025 se rapportant à la procédure A/2612/2024, le contribuable a maintenu son recours.

Il a réitéré son argumentation relative à la fin de la cessation de la responsabilité solidaire en cas de séparation et de la répartition entre ex-époux qui en découlait. Du fait de la cessation de la solidarité intervenant à compter de la séparation des époux dans le cadre d'une procédure de taxation commune, chacun d'eux n'était concerné que par ses propres éléments, qui comprenaient les montants taxés. Chacun d'eux devait pouvoir déterminer le montant à ses propres éléments de revenu et de fortune qui le concernait personnellement, ce qui n'était pas possible en l'espèce. L'AFC-GE devait donc impérativement émettre un nouveau bordereau à chacun des époux comprenant pour chacun la part respective des impôts dus.

Il persistait dans sa demande d'audition d'AA_____, qui permettrait de préciser le contenu de son attestation, que l'AFC-GE jugeait imprécise. Par ailleurs, le seul fait que les commissions Q_____ lui aient été versées ne signifiait pas qu'elles lui étaient intégralement dues. Le précité pourrait confirmer que avoir reçu une part desdites commissions. Le recourant produisait en annexe une attestation complémentaire établie par AA_____ et datée du 13 janvier 2025.

S'agissant de la déduction des frais d'aménagement du bureau, il les avait fait valoir en déduction dans sa déclaration fiscale 2004. La production de sa déclaration fiscale, ainsi que de son bordereau 2004, ainsi que des années suivantes permettraient d'établir que les amortissements avaient été admis par l'AFC-GE. Il avait établi un tableau des amortissements. L'autorité intimée pouvait aisément sortir de ses archives les taxations 2004 et suivantes du recourant, ce qui permettrait de clore le débat au sujet de l'admission des amortissements.

Il avait créé H_____ en 2013. Sa participation dans AB_____ lui avait été transférée, puisqu'elle figurait dans les comptes 2013 de H_____, annexés, lesquels incluaient la fin de l'année 2012.

Il reconnaissait des carences dans la gestion d'L_____, raison pour laquelle il convenait d'entendre des membres de sa famille, ce quand bien même la force probante des témoignages de proches pouvait être relativisée.

Il ne se plaignait pas d'une violation de l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), mais d'une imposition confiscatoire à l'aune de la garantie constitutionnelle de la protection de la propriété. Sous cet angle, l'IIC et l'IFD devaient être pris en considération pour déterminer s'il y avait, ou non, imposition confiscatoire. Même en reprenant les montants – contestés – établis par l'AFC-GE, la charge fiscale totale oscillait, pour les années 2010 à 2013, entre 58 % et 75 % de son revenu imposable ICC. Ces impositions se révélaient dès lors confiscatoires. Le total de l'ICC devait ainsi être ramené au maximum de 60 % de son revenu imposable.

Il était établi que le recourant entretenait un rapport de mandat avec ses clients, à moins que l'AFC-GE n'indique à quel point du rapport de la DAPE elle se référerait

lorsqu'elle soutenait que l'autorité fédérale avait opéré une distinction entre le mandat et la fiducie.

A_____ a enfin persisté dans sa demande de comparution personnelle.

j. Dans sa duplique du 22 avril 2025 se rapportant à la procédure A/2516/2024, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de sa réponse.

k. Par duplique du 22 avril 2025 concernant la cause A/2612/2024, l'AFC-GE a conclu à ce que tribunal lui donne acte de ce qu'elle s'engageait à fixer le revenu de l'activité indépendante du recourant pour les années 2010, 2011, 2012 et 2013 à, respectivement, CHF 762'873.-, CHF 1'091'603.-, CHF 848'363.- et CHF 499'905.-, et de ce qu'elle s'engageait à annuler les reprises concernant la participation du recourant dans la société AB_____ pour les années 2012 et 2013.

L'AFC-GE a par ailleurs conclu à la *reformatio in pejus* de la taxation cantonale 2013 d'A_____, en ce sens que sa créance actionnaire de CHF 469'267.- à l'encontre de H_____ devait être rajoutée à sa fortune imposable, et au rejet du recours pour le surplus.

L'attestation d'AA_____ du 13 janvier 2025 ne confirmait aucunement que la part des commissions Q_____ revenant à AA_____ et à son parent serait inclusive dans les versements de GBP 1'100'000.- et GBP 1'400'000.-. En outre, cela ne changeait rien au fait que le recourant avait perçu en 2013 GBP 261'200.- de cette société sur son compte personnel, sans qu'aucune sortie concomitante de fonds eût été constatée par la DAPE.

À titre exceptionnel, elle acceptait de prendre en considération les amortissements de son Étude d'avocat, ce qui avait pour conséquence de réduire le montant des reprises liées à son activité indépendante. Les redressements des périodes fiscales 2010, 2011, 2012 et 2013 se chiffraient désormais à, respectivement, CHF 762'873.-, CHF 1'091'603.-, CHF 848'363.- et CHF 499'905.-. Cela étant, le corollaire de l'acceptation d'un amortissement devait être l'ajout, dans la fortune commerciale du recourant, de la valeur résiduelle de celui-ci. Toutefois, au vu du faible montant d'impôt sur la fortune, l'AFC-GE renonçait à solliciter la *reformatio in pejus* de la taxation de l'intéressé sur ce point.

Le passif du bilan 2013 de H_____ produit le 25 février 2025 faisait apparaître une dette de CHF 469'267.- envers l'actionnaire. Or, A_____ n'avait pas déclaré cette créance en 2013. La taxation de ce dernier devait être réformée en sa défaveur, en ce sens que ladite créance devait être rajoutée à sa fortune.

l. Dans ses déterminations datées 30 mai 2025, A_____ a pris acte de l'engagement de l'autorité intimée de dégrever ses taxations en ce qui concernait les revenus de son activité indépendante et les rappels d'impôts, ainsi que s'agissant de sa participation dans la société AB_____. En revanche, la conclusion de l'AFC-GE tendant à la *reformatio in pejus* de sa taxation devait être déclarée irrecevable, pour le motif que la taxation de la créance actionnaire ne faisait pas partie de l'objet du litige.

m. Par jugement du 23 juin 2025, le TAPI a ordonné la jonction A/2516/2024 et A/2612/2024 sous le numéro de cause A/2516/2024, rejeté le recours interjeté le 29 juillet 2024, admis partiellement le recours du 12 août 2024 dans le sens des considérants, annulé la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 11 juillet 2024, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt du 11 juillet 2024 relatif à l'ICC et l'IFD pour les années 2010 à 2013, et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants.

La demande de comparution personnelle était rejetée. La cause ne portait que sur les taxations et non sur les amendes, si bien que le contribuable n'avait pas droit à une audition. Celle-ci n'était pas non plus utile, A_____ ayant eu tout loisir de s'exprimer par écrit et de simples déclarations du contribuable ne pouvant pallier les importantes carences dont son argumentation souffrait sur le plan documentaire.

L'audition de ses enfants et de son associée était également refusée. En raison des liens familiaux ou professionnels entre le contribuable et les personnes dont il sollicitait le témoignage, la valeur probante de leur déposition devrait être fortement relativisée. Deuxièmement et surtout, en droit fiscal, les documents se révélaient bien plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate que des témoignages.

Le grief lié à la reprise du rapport de la DAPE par l'AFC-GE était écarté. Si l'AFC-GE n'avait certes pas présenté d'observations au sujet du rapport de la DAPE, A_____ ne citait aucune base légale ou jurisprudentielle qui l'y contraindrait. En revanche, tant dans sa décision sur réclamation que dans sa réponse au recours A/2612/2024, l'AFC-GE avait explicité de manière détaillée les reprises auxquelles elle avait procédé. Le contribuable, avocat fiscaliste assisté d'un mandataire, ne prétendait pas avoir été dans l'incapacité de comprendre les redressements incriminés et en particulier de les contester en toute connaissance de cause.

Le grief lié à la perception des impôts du couple était écarté. Les époux A_____ et B_____ avaient divorcé en 2020. Depuis lors, ils avaient cessé de répondre solidairement du montant global pour les créances des années futures, mais aussi pour toutes celles déjà facturées et donc pour toutes les créances d'ICC et d'IFD 2010 à 2013 visées par les procédures en cours. Cela étant, la part respective d'impôt due par chacun des ex-conjoints devrait être déterminée uniquement au stade de la perception, en d'autres termes lorsque les taxations incriminées seraient entrées en force.

C'était à tort que c'est à tort qu'A_____ soutenait que la conclusion de l'AFC-GE portant sur la *reformatio in pejus* de sa taxation 2013 était exorbitante à l'objet du litige. C'était en effet lui-même qui avait fait valoir, dans son recours, qu'il était seul actionnaire de H_____, laquelle détenait à son tour les sociétés AB_____, AC_____ et M_____, si bien que ces participations ne devaient pas être taxées dans son chef. Par ailleurs, c'était également lui-même qui avait produit les comptes 2013 de H_____ en annexe à sa réplique du 25 février 2025, comptes qui avaient servi de base à la conclusion litigieuse formée par l'AFC-GE.

Le contribuable ne pouvait être suivi lorsqu'il soutenait que les titres des sociétés AB_____, AC_____ et M_____ ne devaient pas être intégrés dans sa fortune imposable, car ils étaient détenus par H_____. En effet, au passif du bilan 2013 de H_____ figurait un poste compte courant « actionnaire – dettes à long terme » pour un montant de CHF 469'267.-. Or, dans sa déclaration fiscale 2013, le contribuable, unique actionnaire de cette société, n'avait mentionné que sa participation dans cette dernière, mais non la créance qu'il détenait à son encontre. Par ailleurs, l'avis de taxation d'ICC 2013 annexé au bordereau de cette période fiscale ne faisait pas état d'une reprise relative à ladite créance. En conséquence, il convenait d'ajouter le montant de CHF 469'267.- à la fortune imposable d'A_____ pour l'année 2013. Cela étant, au vu de la teneur de la duplique de l'AFC-GE du 22 avril 2025 dans la cause A/2612/2024, il devait être donné acte à l'AFC-GE qu'elle annulait la reprise relative à la participation qu'A_____ détenait dans la société AB_____ pour les années 2012 et 2013, et le recours devait être admis sur ce point.

Le contribuable considérait que les intérêts que lui avait versé le Group K_____ en 2010 se rapportaient au dernier trimestre 2009. Il n'avait toutefois aucunement désigné, et encore moins démontré, quels intérêts se rapportant à 2009 ne lui auraient été payés par le Groupe K_____ qu'en 2010, de sorte qu'ils ne devraient pas être pris en compte dans ses revenus 2010. Or, s'agissant d'un élément venant réduire son imposition, le fardeau de la preuve incombait à l'intéressé. Le grief était ainsi écarté.

A_____ demandait que seuls 50 %, voire 40 % des commissions versées par Q_____ pour des biens immobiliers sis au Royaume-Uni lui soient attribuées. Il ne pouvait être suivi. L'AFC-GE fonde sa reprise sur plusieurs documents saisis, notamment sur un relevé de compte détenu par le recourant auprès de AE_____, faisant état d'un crédit de GBP 261'200.89 (soit CHF 392'474.-) au 22 janvier 2013. Le contribuable se fondait quant à lui sur deux attestations d'AA_____, dont la valeur probante ne pouvait être admise, car elles avaient été établies bien après l'ouverture de l'enquête de la DAPE, la seconde l'ayant même été après la réponse de l'AFC-GE, et qu'aucun contrat ni pièce bancaire ne venait confirmer la thèse du contribuable selon laquelle il aurait reversé la moitié ou une autre partie des commissions reçues à AA_____ ou à un tiers.

Il résultait du dossier qu'A_____ contrôlait totalement la fondation L_____ durant les années en cause. Il était ainsi libre d'amender les statuts, de révoquer le conseil de fondation, de modifier le but statutaire et de décider de s'octroyer souverainement des attributions de biens. C'était ainsi à juste titre que l'AFC-GE avait imposé en transparence dans le chef de l'intéressé les revenus et la fortune de la fondation, constitués par les participations qu'elle détenait dans M_____ et N_____.

C'était sans fondement que le contribuable contestait l'imposition de divers revenus liés à G_____. Il se contentait en effet d'alléguer de manière toute générale qu'il avait reversé des fonds à G_____, sans prouver l'existence d'un lien de causalité

entre les mouvements de fonds attestés par les relevés au dossier et les revenus provenant de cette société. Notamment, aucun motif de paiement ne figurait sur les relevés bancaires.

Le recourant critiquait le taux des intérêts moratoires. Or, non seulement il n'identifie pas clairement quels étaient les « taux de référence pour l'emprunt » auxquels il se référait, mais surtout il perdait de vue la jurisprudence selon laquelle les intérêts moratoires ne présentaient pas le caractère d'une sanction pénale, étant relevé qu'il ne contestait pas qu'ils ont en l'espèce des calculés conformément à la réglementation applicable.

Enfin, l'imposition du contribuable lors des années en cause n'était pas confiscatoire. En 2010, selon les calculs du contribuable lui-même, sa charge fiscale totale ne dépassait pas 70 % de son revenu imposable. Pour les années 2011 à 2013, A_____ s'était vu octroyer la réduction liée au bouclier fiscal. Le contribuable ne démontrait pas que l'ensemble des conditions d'application posées par la jurisprudence étaient remplies. Même si l'on admettait comme exacts les pourcentages retenus par lui, ils ne suffiraient pas encore à qualifier ses taxations de confiscatoires, d'autant qu'entre 2011 et 2013, sa fortune imposable avait constamment augmenté.

- E. a.** Par acte posté le 23 juillet 2025, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à son annulation, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle procède à la répartition des éléments imposables entre les ex-époux A_____ et B_____ et à l'octroi d'une indemnité de procédure. À titre préalable, il a sollicité son audition ainsi que celle d'AA_____ et de ses trois enfants, à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE et à l'AFC-CH de produire le dossier d'enquête préliminaire et à l'accès complet à son dossier (en ce sens que tous les moyens de preuve administrés lui soient rendus accessibles).

La procédure avait un caractère pénal car les reprises se fondaient sur le rapport d'enquête spéciale de la DAPE. On ne pouvait dès lors lui dénier le droit d'être entendu oralement. L'audience demandée permettrait de respecter le principe d'immédiateté, et pour lui de synthétiser oralement les explications quant à l'organisation de ses affaires, dont il admettait volontiers la singularité et la complexité. Les auditions de tiers demandées avaient pour but d'éclairer la chambre administrative sur des éléments qui ne pouvaient être démontrés par pièces ou pour compléter les pièces produites. L'audition d'AA_____ permettrait de s'assurer de la crédibilité des attestations qu'il avait établies et déterminer si A_____ avait, oui ou non, reçu l'intégralité des commissions litigieuses.

Le rapport d'enquête préliminaire était un élément clef de la procédure. Le TAPI et la chambre administrative auraient dû pouvoir en prendre connaissance pour se forger leur propre opinion et contrôler la licéité des preuves recueillies, dans la mesure notamment où le point de départ de la procédure était « enquête journalistique à scandale ».

Le jugement attaqué violait le principe de l'imposition séparée en cas de divorce. La position du TAPI et de l'AFC-GE allait à l'encontre du texte clair de la loi et consacraient une violation du droit au respect de la sphère privée et du droit à un recours effectif au niveau national. Il n'était pas contesté que les décisions de taxation fussent adressées aux deux époux et portent sur les éléments de revenu et de fortune de chacun d'eux puisqu'ils étaient mariés pendant les périodes litigieuses, mais pour que chaque époux sache ce qui lui était imputé, les décisions de taxation devaient être assorties d'une répartition des éléments imposables et de l'impôt lui-même. Dire que cette répartition ne devait avoir lieu qu'au stade de la perception, après l'entrée en force des taxations, paraissait absurde. Cette absence d'information relative à la part du total d'impôt dû par chacun empêchait le paiement de l'impôt par les ex-époux puisque, en l'absence de solidarité, chacun n'était tenu qu'au paiement de sa part. De plus, si les décisions de taxation venaient à entrer en force, l'autorité intimée disposerait de titres exécutoires portant sur la totalité des impôts, lui permettant de rechercher indifféremment l'un ou l'autre des ex-époux. Les dispositions légales concernées (art. 13 al. 2 LIFD et 12 LIPP) se trouvaient, d'un point de vue systématique, dans le chapitre concernant l'assujettissement et non dans celui relatif à la perception. L'imputation, au moyen d'une décision commune, de la charge fiscale de son ex-épouse, constituait une ingérence dans sa sphère privée au sens de l'art. 8 de la CEDH. Le jugement attaqué consacrait également une violation de l'art. 13 CEDH, en ce que si la cause n'était pas renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision, il serait privé de la possibilité de contester la répartition.

Dans son écriture du 22 avril 2022, l'AFC-GE avait conclu à la *reformatio in pejus* de sa taxation 2013, en ce sens que sa créance actionnaire de CHF 469'927.- à l'encontre de H_____ devait être ajoutée à sa fortune imposable. Il avait conclu devant le TAPI à l'irrecevabilité de cette conclusion, car elle excédait le cadre de la contestation, les décisions de rappel d'impôt ne portant pas sur cette créance. Le TAPI avait écarté cette conclusion de manière peu convaincante.

Sur plusieurs points, le jugement attaqué consacrait une constatation inexacte des faits. Il produisait en pièce jointe au recours un avis de crédit bancaire démontrant que les intérêts versés par J_____ portaient bien sur le quatrième trimestre de l'année 2009. Il avait donc dès 2009, année ne faisant pas l'objet de la procédure, un droit ferme sur ce montant de USD 30'000.-.

Le TAPI déniait à tort toute valeur probante aux deux attestations établies par AA_____ concernant le partage des commissions versées par Q_____. Lui-même, ses clients et ses associés travaillaient « en confiance », avec des accords verbaux. Ce mode de faire avait été pleinement reconnu par la DAPE dans son rapport.

Le TAPI avait confirmé la position du fisc, selon laquelle L_____ n'avait pas les moyens d'assumer ses buts statutaires et devait être imposée en transparence. Curieusement, le TAPI, alors même qu'il niait l'existence juridique de la fondation,

se référait aux actes constitutifs de celle-ci. Il n'entendait pas contester la transparence de la fondation, mais il convenait de se référer à la réalité économique de cette dernière. C'était en fait C_____ qui la contrôlait totalement, en étant devenue en 2014 la première bénéficiaire et en 2016 le seul membre du conseil. Elle avait du reste reçu les premiers rendements de la fondation, comme cela avait été admis par la DAPE. Il convenait dès lors de l'entendre.

Il avait déposé de nombreuses requêtes d'administration de preuves, ainsi que des observations à la suite du dépôt du rapport de la DAPE. Cette dernière les avait ignorées, se contentant d'indiquer qu'elles n'étaient pas de nature à modifier sa position, sans justification. Or l'art. 193 al. 4 LIFD prévoyait que ce type de grief devait être soumis aux autorités cantonales de recours. L'AFC-GE avait renvoyé à la prise de position de la DAPE, et le TAPI n'avait pas répondu au grief de déni de justice, en retenant qu'aucune base légale n'imposait à l'AFC-GE de formuler des observations et que l'autorité fiscale avait exposé de manière détaillée les éléments fondant les reprises.

Les limites posées par la jurisprudence en matière d'imposition confiscatoire étaient dépassées. Il entendait le démontrer et remettrait un tableau annuel à ces fins. En l'état, il y avait lieu de constater que son revenu était imposé à hauteur de 75% sur une période de trois ans. L'augmentation de sa fortune était en lien non avec une augmentation de revenus mais avec la baisse du taux de capitalisation des immeubles qu'il détenait. Il n'y avait aucune raison que l'IIC ne soit pas pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal.

Le jugement attaqué violait l'art. 401 CO relatif au transfert des droits acquis par le mandataire. La fiducie était un type particulier de mandat. Le raisonnement du TAPI, qui retenait une relation de fiducie entre lui-même et ses clients, était erroné, dès lors que les règles générales du mandat, et en particulier l'art. 401 CO, s'appliquaient pleinement au contrat de fiducie. La DAPE avait, dans son rapport (p. 14), tranché en faveur d'une qualification de mandat dans son rapport d'enquête. Il était regrettable que l'AFC-GE et le TAPI choisissent, par opportunisme, de s'écarter du rapport sur l'un des rares points favorables au contribuable.

Les intérêts moratoires revêtaient en l'espèce un caractère punitif, dès lors qu'ils oscillaient entre 3 et 4% pour les années 2009 à 2015, tandis que les taux de référence pour l'emprunt pour ces années allaient de -0.25% à 0.5%. Ces taux d'intérêt moratoire revêtaient naturellement une composante pénale au sens de l'art. 6 CEDH.

Cette dernière disposition exigeait également, vu le caractère pénal de la procédure, qu'il puisse avoir accès à toutes les pièces du dossier, qu'elles aient ou non été utilisées dans la décision litigieuse. Il était en droit de connaître l'identité et la fonction de l'ensemble des intervenants ayant participé au traitement de son affaire afin de pouvoir, le cas échéant, faire valoir d'éventuels motifs de récusation.

b. Le 5 septembre 2025, l'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle déduirait la contrevaletur en CHF de USD 30'000.- de la taxation 2010 du recourant, et au rejet du recours pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.

Selon la jurisprudence, les procédures en rappel d'impôt et celles relatives à la soustraction fiscale pouvaient être dissociées, seules les dernières revêtant un caractère pénal. Le recourant n'avait ainsi pas droit à la convocation d'une audience.

Le recourant méconnaissait les principes applicables à la perception et au recouvrement de l'impôt. C'était une fois la taxation commune entrée en force que la part de chacun serait fixée dans une décision particulière.

Les taux d'intérêt moratoire étaient prévus par règlement et il n'y avait pas lieu de s'en écarter. Le Tribunal fédéral avait déjà considéré qu'ils n'étaient pas punitifs.

Le grief de déni de justice fondé sur l'art. 193 al. 4 LIFD tombait à faux, dès lors que la procédure ne portait pas sur une soustraction d'impôt.

Il appartenait au contribuable d'apporter la preuve d'une imposition confiscatoire, ce qui n'était pas le cas vu la demande d'apporter de nouveaux chiffres.

La *reformatio in pejus* était possible en vertu des art. 142 al. 4 et 143 al. 1 LIFD et 50 al. 2 et 51 al. 1 LPFisc.

Les reprises opérées étaient toutes justifiées. Celles notamment concernant la fondation L_____ ainsi que les commissions de Q_____ se fondaient sur les pièces bancaires pertinentes. La DAPE avait établi que le recourant entretenait un rapport de mandat avec certains clients et un rapport de fiducie avec d'autres, et avait appliqué les règles appropriées en fonction du type de relation.

S'agissant de la nouvelle pièce produite, bien que l'AFC-GE ne soit pas convaincue par l'argumentation du recourant, elle acceptait, par gain de paix et de procédure, au vu du risque imminent de prescription, de déduire l'équivalent en CHF de USD 30'000.- de la taxation 2010 du recourant.

c. Le juge délégué a fixé aux parties un délai au 23 octobre 2025 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

d. Le 19 septembre 2025, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires à formuler.

e. Le 3 octobre 2025, le recourant a persisté dans les termes et conclusions de son recours.

Il y avait lieu de constater le caractère pénal de la cause ainsi que l'aspect punitif des intérêts moratoires. Il fallait ainsi l'entendre, de même que les témoins cités dans l'acte de recours, et lui permettre un accès complet au dossier, en lui donnant notamment le nom de tous les agents publics ayant participé à l'élaboration des décisions attaquées.

S'agissant de la question de la solidarité fiscale entre époux, le jugement attaqué violait la loi. Il joignait un avis de droit rédigé par un expert qu'il avait mandaté, AF_____, qui parvenait notamment à la conclusion que la distinction entre taxation et perception ne constituait pas un motif pour retenir vis-à-vis des contribuables l'information quant à la répartition de l'impôt et ne pas émettre d'avis de taxation individualisé ; la pratique de l'administration n'était fondée sur aucun texte et la jurisprudence reposait sur une base fragile.

Les conditions, certes strictes, d'une imposition confiscatoire étaient en l'espèce remplies. L'examen chiffré mettait en évidence que le rapport entre l'impôt exigé et le revenu du contribuable dépassait dans son cas le seuil fixé. En incluant l'IIC, la charge fiscale s'établissait entre 58 et 76% pour le couple et entre 58 et 79% pour lui-même., ceci pendant neuf années consécutives. Enfin, il persistait à affirmer ne pas être en mesure de comprendre les bordereaux de taxation qui lui avaient été notifiés.

f. Le 14 octobre 2025, A_____ a encore fourni des pièces supplémentaires, destinées à démontrer la nature contractuelle des rapports le liant à ses clients.

g. Le 5 novembre 2025, A_____ a indiqué avoir relayé son inquiétude quant à la pratique de l'AFC-GE liée à la solidarité fiscale entre époux au Grand Conseil. Une question écrite avait été posée par une députée au Conseil d'État (QUE 2270), qui répondrait en principe sous quinzaine. Il revenait en outre sur la question de l'imposition confiscatoire, cette dernière pouvant être réalisée malgré l'application correcte du bouclier fiscal.

h. Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1.** Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 LPFisc).
- 2.** La présente cause concerne la taxation IFD et ICC du recourant et de son ex-épouse pour les années fiscales 2010 à 2013. Elle est ainsi régie par les dispositions de la LIFD et, au niveau cantonal, par celles de la LIPP (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010) et de la LPFisc.

La question étant traitée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 142 II 293 consid. 1.2 ; 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_746/2023 du 10 mars 2025 consid. 1.2).

- 3.** Se pose en premier lieu la question de la prescription ou de la péremption.

3.1 La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le juge doit examiner d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_598/2023 du 22 novembre 2023 consid. 6.1).

3.2 Les art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 22 al. 1 LPFisc prévoient que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD). Selon les art. 120 al. 3 LIFD et 22 al. 3 LPFisc, un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (let. a), ainsi que lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD et 22 al. 4 LPFisc).

3.3 En l'espèce, le délai de cinq ans pour procéder à la taxation a été respecté, les époux A_____ et B_____ ayant été taxés par bordereaux émis respectivement le 11 mars 2015 (pour l'année 2010), le 10 juin 2015 (pour l'année 2011), le 23 novembre 2015 (pour l'année 2012) et le 18 janvier 2016 (pour l'année 2013). Le délai n'a pas couru pendant la procédure de réclamation (soit à partir du 27 mars 2015 pour l'année 2010, du 8 juillet 2015 pour l'année 2011, du 21 décembre 2015 pour l'année 2012 et du 10 février 2016 pour l'année 2013), qui s'est terminée formellement par l'émission des bordereaux sur réclamation le 11 juillet 2024, étant précisé que le délai de prescription aurait quoi qu'il en soit été prolongé à de multiples reprises à partir du 10 juillet 2017, date à laquelle l'AFC-GE a informé le recourant de l'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale pour les périodes 2010 à 2015. Le délai absolu de quinze ans n'est pas non plus atteint pour les années 2010 à 2013, si bien que le droit de procéder à la taxation de ces périodes fiscales n'est en l'état pas prescrit.

- 4.** Le recourant sollicite son audition ainsi que celle de ses trois enfants et d'AA_____. Il estime en outre que le TAPI a violé son droit d'être entendu pour n'avoir pas procédé à ces auditions, la cause ayant un caractère pénal.

4.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 148 II 73 consid. 7.3 ; 145 I 73 consid. 7.2.2.1). Il sert non seulement à établir correctement les faits, mais constitue également un droit

indissociable de la personnalité garantissant à un particulier de participer à la prise d'une décision qui touche sa position juridique (ATA/872/2023 du 22 août 2023 consid. 4.2).

Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier 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 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_576/2020 du 1^{er} avril 2021 consid. 3.1). En outre, le droit de faire administrer des preuves n'implique pas le droit à l'audition de témoins (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle tire des conclusions insoutenables (ATF 148 IV 39 consid. 2.3.5; 143 IV 500 consid. 1.1; 140 III 264 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.3.1).

4.2 L'art. 6 CEDH n'est pas applicable aux procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal, telles les procédures de taxation ou de rappel d'impôts, mais son volet pénal l'est à la procédure – pénale – en soustraction d'impôts (ATF 140 I 68 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_503/2022 du 22 mars 2023 consid. 2). Le fait que le contribuable ait pu s'expliquer oralement devant les autorités administratives n'est pas déterminant, car le droit à être entendu oralement et en personne découlant de l'art. 6 par. 1 CEDH ne se rapporte qu'à la procédure judiciaire (ATF 140 I 68 précité consid. 9.2). À cet égard, il suffit, selon la jurisprudence, que les parties aient eu la possibilité de s'exprimer devant un tribunal indépendant au moins une fois au cours de la procédure (ATF 124 I 322 consid. 4a ; 121 I 30 consid. 5d-f ; arrêt du Tribunal fédéral 8D_5/2022 du 22 février 2023 consid. 4.2.2). Dans le cadre d'une procédure fiscale à caractère pénal, le contribuable peut donc en principe se prévaloir d'un droit à être entendu oralement (arrêt du Tribunal fédéral 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.2.1 et 6.2.2). Cette position correspond du reste à la jurisprudence de la CourEDH, qui réserve toutefois des circonstances particulières (ACEDH Jussila c. Finlande du 23 novembre 2006, Rec. 2006-XIV, §§ 40 ss). Cette audition n'est cependant pas automatique ; il faut que le contribuable en fasse la demande (ATF 140 I 68 consid. 9.2).

4.3 Si la procédure de rappel d'impôts – ou, comme en l'espèce, de taxation – et celle de la soustraction d'impôt procèdent indéniablement d'un même complexe de faits et sont souvent menées en parallèle, elles donnent lieu à des décisions distinctes qui peuvent être dissociées sans difficulté quand bien même elles figurent dans un seul et même arrêt (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1). Les deux procédures en cause ne sont pas « complètement imbriquées » du seul fait que les bordereaux de

rappel d'impôt et d'amendes ont été émis le même jour. Il est en principe aisé de distinguer les phases de la procédure qui portent sur une accusation en matière pénale de celles ayant pour objet le rappel d'impôt, de sorte qu'il ne se justifie pas d'examiner l'ensemble de la problématique au regard de l'art. 6 CEDH (ATF 140 I 68 consid. 9.6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_39/2023 précité consid. 6.2.3).

4.4 En l'espèce, seules les décisions de taxation sont en cause dans la présente procédure, les bordereaux d'amende faisant l'objet d'une procédure séparée. Comme cela découle de la jurisprudence précitée, les deux aspects peuvent être dissociés et la présente cause ne présente pas un caractère pénal du seul fait qu'une procédure en soustraction soit menée en parallèle, et le seul fait que les bordereaux de taxation s'appuient sur une enquête menée conformément au DPA ne permet pas de remettre en cause ce constat. L'argument du recourant selon lequel le montant d'impôt déterminé dans la présente procédure servira de base au calcul de l'amende ne convainc pas, dès lors que ce taux peut varier entre un tiers du montant soustrait et trois fois celui-ci pour la soustraction consommée, une tentative de soustraction donnant lieu à une amende d'un tiers moins élevé (art. 175 al. 2 et 176 al. 2 LIFD ; 69 al. 2 et 70 al. 2 LPFisc), ce qui montre bien que le montant d'impôt ne détermine pas à lui seul la quotité des amendes fiscales.

Le recourant ne dispose dès lors pas d'un droit à une audition orale. On ne perçoit au surplus pas en quoi ses explications orales pourraient pallier l'absence de comptabilité et de documents écrits à même de documenter ses allégués.

Plusieurs des témoins dont l'audition est demandée habitent à l'étranger, si bien qu'obtenir leur comparution à tous risquerait de prendre des mois, voire davantage et que la célérité de la procédure en pâtirait, ce alors que la prescription du droit de taxer est imminente. Les trois enfants du recourant pourraient certes être entendus à titre de renseignement (art. 31 let. a LPA), mais, vu leur lien de filiation avec le précité, leurs déclarations devraient être appréciées avec la plus grande circonspection. Celle-ci serait aussi de mise pour les déclarations d'AA_____ au vu des liens économiques de ce dernier avec le recourant. L'audition de C_____ au sujet d'L_____ n'aurait pas d'utilité, celle-ci étant devenue la bénéficiaire de la fondation en 2014, soit après la fin de la période fiscale sous revue, et que les allégués du recourant à ce sujet ne seraient pas susceptibles de faire parvenir aux conclusions qu'il entend en tirer (voir *infra* consid. 9.7.4). Enfin et surtout, ni les déclarations des enfants du recourant, ni celle de son associé, dont on ne pourrait exclure qu'elles puissent être faites pour les besoins de la cause, ne sauraient remplacer l'absence de toute preuve écrite allant dans le sens des allégués considérés.

Les demandes d'audition seront dès lors rejetées, et le grief de violation du droit d'être entendu par le TAPI à ce sujet, écarté.

- 5.** Le recourant se plaint d'un accès incomplet au dossier. Il conclut à la production du « rapport d'enquête préliminaire », et demande un accès étendu à tous les actes

effectués par l'administration, y compris les actes internes, ainsi que la communication des noms de tous les collaborateurs du fisc étant intervenus dans son dossier.

5.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (art. 6 CEDH) comprend le droit pour l'intéressé d'avoir accès au dossier (cf. arrêt 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.3.1). Ce droit est concrétisé par les art. 114 et 115 LIFD, ainsi que par l'art. 41 LHID et, à Genève, par les art. 17 et 18 LPFisc. Ces dispositions sur les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie à la procédure pour soustraction d'impôt (cf. art. 182 al. 3 LIFD, 57bis al. 3 LHID et 60 al. 4 LPFisc/GE; ATF 144 IV 136 consid. 5.3; arrêt 2C_181/2019 du 11 mars 2019 consid. 2.2.2). Cependant, l'autorité peut refuser la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci, si, au terme d'une pesée des intérêts en présence, l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent (cf. art. 114 al. 2 LIFD ; art. 41 al. 1 LHID ; art. 17 al. 2 LPFisc/GE ; ATF 126 I 7 consid. 2b et les références ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_597/2020 du 14 juin 2021 consid. 5.3, non publié aux ATF 147 II 408). L'autorité peut utiliser en défaveur de l'administré une pièce confidentielle, mais à la condition seulement de lui en communiquer préalablement le contenu essentiel, pour que celui-ci puisse se déterminer (art. 114 al. 3 LIFD ; art. 17 al. 4 LPFisc ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 6.1 ; 2C_907/2022 du 16 décembre 2022 consid. 6.3 et les références).

5.2 Les documents internes de l'administration ne peuvent normalement pas être consultés (ATF 132 II 485 consid. 3.4). Sont considérés comme tels les documents qui n'ont pas valeur de preuve pour le traitement d'un cas, mais qui servent exclusivement à la formation de l'opinion au sein de l'administration et sont donc destinés à un usage interne, tels que les répertoires de dossiers, les projets, les demandes, les notes, les rapports, les pièces justificatives, etc. (ATF 132 II 485 consid. 3.4 ; 125 II 473 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2020 du 18 novembre 2020 consid. 2.2.3).

5.3 Dans sa décision BV.2023.27 du 9 octobre 2023, la Cour des plaintes a retenu que les dossiers constitués par l'administration avant l'ouverture d'une procédure pénale ne font pas partie du dossier de la procédure tant qu'ils n'ont pas été formellement joints (consid. 2.1.3). La consultation des actes requis ne pouvait avoir lieu sur la base du DPA, ceux-ci n'étant pas versés, en tant que tels, au dossier de la procédure pénale administrative ; quant à l'accès requis auxdits documents, il avait été refusé en raison de l'intérêt au maintien du secret sur ces pièces pour protéger les méthodes d'investigation et les sources de l'autorité, intérêt qui l'emportait sur celui du plaignant à accéder auxdits actes. C'était ainsi à bon droit que l'AFC-CH avait procédé à une telle pesée d'intérêts et accordé un poids moindre à ceux individuels du plaignant (consid. 2.4). S'agissant des soupçons eux-mêmes et de la documentation y relative issus de l'enquête préliminaire, ils figuraient au dossier de la procédure pénale administrative auquel le plaignant avait

accès, et le plaignant pouvait ainsi, en tout temps, contrôler la validité et de la fiabilité des moyens de preuves y relatifs (consid. 2.5). Pour le surplus, l'argument du plaignant relatif au contrôle de la licéité de la procédure préliminaire pour avoir accès à ces pièces tombait à faux, le principe même de l'ouverture de l'enquête ne pouvant être remis en cause (consid. 2.6, avec renvoi à l'arrêt du Tribunal fédéral 8G.116/2003 du 26 janvier 2004 consid. 6.1).

5.4 En l'espèce, quoi qu'en dise le recourant, le raisonnement qui précède ne peut qu'être suivi. Les soupçons de l'AFC-CH sont mentionnés dans la décision d'autorisation d'ouverture d'enquête ainsi que dans la décision de l'AFC-CH d'ouvrir une enquête spéciale, qui figurent au dossier (respectivement sous cotes 100.100.001 et 100.100.003). En procédure administrative genevoise pas plus qu'en procédure pénale administrative, l'administré n'a le droit d'accéder à d'éventuelles pièces qui étaient en mains de l'autorité avant l'ouverture de la procédure administrative et que ladite autorité n'a pas inclus dans son dossier : ainsi, selon la jurisprudence, les actes internes à l'administration, les recherches préliminaires et les rapports préparatoires ne font pas partie du dossier. Les constatations préliminaires de l'AFC-CH ont en l'occurrence uniquement servi à obtenir l'aval du chef du département, et donc exclusivement à la formation de l'opinion au sein de l'administration, sans être utilisées comme preuve dans la présente procédure, étant rappelé que les soupçons matériels communiqués au chef du département figurent au dossier.

S'agissant de l'identité des différents intervenants, le nom des principaux collaborateurs impliqués figure dans les différents rapports, procès-verbaux et courriers. Il est par ailleurs vain de déterminer – ce qui peut être en outre très difficile – les noms de toutes les personnes ayant traité à un titre ou un autre du dossier, dès lors que la contribution des personnes dont le nom n'apparaît pas dans le dossier est *a priori* mineure. La démarche du recourant s'apparente ainsi à une *fishing expedition* et ne mérite pas protection.

Enfin, il a été vu que l'art. 6 CEDH ne s'applique pas à la présente cause, si bien qu'il ne saurait conférer au recourant de droit allant au-delà des garanties conférées par l'art. 29 Cst.

Les griefs liés à la consultation du dossier seront dès lors écartés.

- 6.** Le recourant soutient que l'AFC-GE a commis un déni de justice en refusant de se déterminer sur les observations qu'il avait formulées au sujet du rapport de la DAPE et en se contentant de se référer à ce document ; le TAPI n'avait en outre pas examiné ce grief. Il estime en outre que les décisions de taxation ne seraient pas intelligibles.

6.1 Une autorité qui n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit, commet un déni de justice formel. Il en va de même pour l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation. Un tel déni

constitue une violation de l'art. 29 al. 1 Cst. (ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 I 6 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2D_59/2013 du 4 juillet 2014 consid. 2.1). Il en va de même de l'autorité qui ne traite pas en temps utile une requête relevant de sa compétence (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_192/2025 du 29 août 2025 consid. 2.1).

Ainsi, une autorité commet un déni de justice formel et viole l'art. 29 al. 1 Cst. lorsqu'elle n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'elle devrait s'en saisir (ATF 141 I 172 consid. 5.2) ; elle viole en revanche le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 142 II 154 consid. 4.2). Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (ATF 138 I 232 consid. 5.1). L'essentiel est que la décision indique clairement les faits qui sont établis et les déductions juridiques qui sont tirées de l'état de fait déterminant (ATF 142 II 154 consid. 4.2).

6.2 Selon l'art. 193 al. 4 LIFD, aucune voie de droit n'est ouverte contre la notification du rapport de la DAPE et de son contenu. Le rejet d'une requête en complément d'enquête peut être attaqué ultérieurement dans les procédures pour soustraction, usage de faux ou détournement de l'impôt à la source.

6.3 L'autorité qui a pris la décision attaquée et toutes les parties ayant participé à la procédure de première instance sont invitées à se prononcer sur le recours (art. 73 al. 1 LPA). Dans ce cas, la juridiction administrative fixe les délais dans lesquels les parties doivent produire leurs écritures (art. 75 LPA). L'art. 73 LPA n'impose pas d'exigences particulières auxquelles doit satisfaire la réponse au recours. Cette disposition se limite à offrir aux parties ayant participé à la procédure de première instance la possibilité de s'exprimer sur le recours et de faire valoir leurs points de vue (ATA/1026/2025 du 18 septembre 2025 consid. 4.1 ; ATA/1461/2024 du 12 décembre 2024 consid. 3.1).

Aucune disposition de la LPA ne prévoit d'obligation de l'autorité de se déterminer sur des prises de position de l'administré, sous réserve de celle de motiver sa décision de manière compatible avec l'art. 29 al. 2 Cst.

6.4 En l'espèce, le recourant a formulé des observations après avoir reçu le rapport de la DAPE. Il se méprend toutefois en pensant que l'AFC-GE aurait eu à ce moment une obligation de statuer, dès lors qu'à ce stade l'AFC-GE n'avait à prendre de décision que sur la taxation du recourant, ce qu'elle a fait. Aucune décision n'avait besoin d'être rendue en réponse aux observations du recourant. En aurait-il été autrement du reste que le renvoi au rapport de la DAPE eût été une prise de position suffisante.

En outre, contrairement à ce que prétend le recourant, le TAPI a examiné son grief sur ce point. Il a ainsi considéré que si l'AFC-GE n'avait certes pas présenté d'observations au sujet du rapport de la DAPE, A_____ ne citait aucune base légale ou jurisprudentielle qui l'y contraindrait, et que tant dans sa décision sur réclamation que dans sa réponse au recours A/2612/2024, l'AFC-GE avait explicité de manière détaillée les reprises auxquelles elle avait procédé (jugement attaqué, consid. 24).

C'est en outre à tort que le recourant tente de se prévaloir de l'art. 193 al. 4 LIFD. Il découle en effet très clairement du texte légal que la possibilité qui y est prévue ne concerne que les procédures pénales fiscales. Or, comme déjà exposé, la présente procédure ne porte que sur les taxations et n'a donc pas de composante pénale.

S'agissant enfin du caractère inintelligible des décisions de taxation et de réclamation, le recourant ne donne qu'un seul exemple (une « reprise » de CHF 40'000.- qu'il n'arriverait pas à comprendre), sans même indiquer à quel endroit elle serait visée. Serait-il fondé que ce seul exemple ne permettrait pas encore de retenir une violation de l'obligation de motiver, l'AFC-GE ayant donné de nombreuses explications sur les différentes taxations et s'étant au surplus référée au rapport de la DAPE.

Le grief sera écarté.

7. Le recourant invoque une violation des principes de l'imposition séparée en cas de divorce et de la fin de la responsabilité solidaire.

7.1 En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 42 al. 2 LIFD ; art. 66 al. 2 LIPP, dont la teneur est très similaire).

Lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants d'impôt encore dus (art. 13 al. 2 LIFD ; 12 al. 2 LIPP). Dans les cas d'absence de ménage commun, le moment de la séparation, ou le cas échéant du divorce, détermine celui de l'extinction de la solidarité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 5.2).

7.2 Selon le Tribunal fédéral, en matière d'impôt fédéral direct, en cas de séparation des époux ou d'insolvabilité de l'un d'eux, l'autorité fiscale détermine la part de l'impôt global afférente à chacun dans une décision particulière sujette à recours, étant précisé que la décision de taxation fixant le montant global dû par les conjoints ne peut plus être contestée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_592/2011 du 8 décembre 2011 consid. 2 et la référence doctrinale citée). Dans un second arrêt plus récent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_498/2016 du 3 juin 2016 consid. 6), le Tribunal fédéral a retenu que, comme le précisait à juste titre la circulaire n° 30 de l'Administration fédérale des contributions du 21 décembre 2010 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD (ch. 6.2.4, 2^e §), il faut alors rendre, le cas échéant, une décision distincte fixant la part des époux. La part d'un

époux à l'impôt dû correspond au rapport entre son propre revenu imposable et le revenu global imposable des époux. Enfin, s'agissant du moment du prononcé de la décision indépendante, en 2016 également, le Tribunal fédéral a indiqué que la part respective des époux devrait faire l'objet d'une décision sur la responsabilité une fois que la taxation serait entrée en force (arrêt du Tribunal fédéral 2C_770/2016 du 26 septembre 2016 consid. 1.2.2), jurisprudence reprise notamment par la Cour de droit administratif et public du canton de Vaud (arrêt FI.2017.0049 du 6 août 2018 consid. 4 a.bb, avec plusieurs références de doctrine).

7.3 La question écrite citée par le recourant dans ses dernières écritures (QUE 2270) a reçu le 19 novembre 2025 une réponse du Conseil d'État (QUE 2270-A, accessible sous <https://ge.ch/grandconseil/data/texte/QUE02270A.pdf>). Ce dernier a rappelé la pratique de l'AFC-GE – qu'il estimait conforme aux dispositions légales applicables – consistant à rendre une décision postérieure indépendante « de scission » au sujet de la répartition de la charge fiscale entre époux. Cette décision était notifiée séparément aux deux personnes, qui pouvaient faire usage des voies de droit usuelles. Pendant le délai de recours puis, le cas échéant, pendant la procédure judiciaire, l'exécution de la décision de taxation déterminant l'impôt global du couple était, de fait, suspendue dans l'attente de l'entrée en force de la décision de scission.

7.4 En l'espèce, la manière de procéder de l'AFC-GE, à savoir notifier des décisions de taxation commune aux deux ex-époux, en prévoyant de leur notifier une fois la taxation entrée en force une décision de répartition des impôts, correspond en tous points à la jurisprudence fiscale rendue par le Tribunal fédéral, dont on ne voit pas en quoi elle serait contraire au droit supérieur ou constitutive d'inégalité de traitement ou de discrimination – le seul fait que, statistiquement, la situation patrimoniale soit moins favorable que celle des hommes (avis de droit AF_____, p. 12) n'ayant pas d'effet direct dans le cas concret. En particulier, les craintes exprimées par le recourant quant à l'incertitude concernant la répartition des impôts entre ex-époux ou quant à la procédure d'exécution forcée apparaissent infondées, dès lors que la décision postérieure distincte fixant la part des époux pourra être contestée suivant les voies de droit ordinaires – ce qui exclut toute violation de l'art. 13 CEDH – et que l'exécution forcée sera suspendue pendant ce temps.

Le grief doit être écarté.

- 8.** Le recourant se plaint d'une violation des règles sur la *reformatio in pejus*, le TAPI ayant donné suite à la conclusion en ce sens présentée par l'AFC-GE au sujet de l'imposition de ses participations dans H_____.

8.1 À teneur des art. 135 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc, le TAPI prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. 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. Il convient que le contribuable la possibilité de s'exprimer sur l'éventualité d'un prononcé en sa défaveur (ATA/401/2024 du 19 mars 2024 consid. 7.4).

8.2 En outre, la *reformatio in pejus* doit respecter le cadre strict de l'objet du litige, tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/360/2021 du 23 mars 2021 consid. 2c et les références citées).

L'ATF 144 II 359 invoqué par le recourant (arrêt ayant confirmé l'ATA/56/2017 du 24 janvier 2017) concernait une procédure de rappel d'impôt. Dans sa réponse au recours déposé devant la chambre administrative, l'AFC-GE avait demandé la *reformatio in pejus* du bordereau de rappel et l'investigation de faits nouveaux récemment découverts. Le Tribunal fédéral a dans ce cadre constaté que ni la LIFD, ni la LHID, ni la LPFisc ne contenaient de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définissait le contenu de la procédure. En effet, tant les art. 140 ss LIFD, qui réglaient la procédure devant la première et – le cas échéant – la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traitait en général de la « procédure de recours », ne contenaient que les principes de la procédure en question. Quant à la LPFisc, il n'y avait dans cette loi, notamment aux art. 44 à 54 LPFisc consacrés à la procédure de recours en matière fiscale, aucune règle permettant une telle dérogation. La possibilité de procéder à une *reformatio in pejus*, prévue expressément par l'art. 54 LPFisc (devant la chambre administrative), permettait à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne pouvait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation (consid. 4.4). L'objet de la contestation portait en l'occurrence sur les motifs à l'origine du rappel, qui permettaient d'établir que les conditions justifiant ledit rappel étaient réunies. Dans ce cadre, la chambre administrative avait la compétence de déterminer à nouveau tous les éléments imposables et de procéder, le cas échéant, à une *reformatio in pejus*. Elle aurait ainsi pu effectuer un nouveau calcul des déductions requises par le contribuable et parvenir à un résultat moins favorable pour celui-ci. En revanche, elle ne pouvait donner suite à la demande de l'AFC-GE et se prononcer sur l'existence de nouveaux comptes en élargissant la procédure de rappel à ceux-ci, car cela aurait représenté une extension de l'objet de la contestation à des nouveaux éléments imposables, ce qui n'était autorisé par aucune des règles applicables. Une prise en compte, devant la chambre administrative, des éléments nouveaux communiqués par l'AFC-GE en cours de procédure, à savoir l'existence des huit autres comptes non déclarés par le contribuable, aurait empêché celui-ci de contester les rappels d'impôt y relatifs dans le cadre des voies de droit ordinaires (réclamation, recours) prévues à cette fin par les lois fiscales topiques. Si la chambre administrative avait élargi l'objet de la procédure de rappel aux comptes en question, comme requis par l'AFC-GE, le contribuable aurait été privé de la

possibilité de faire valoir sa position par rapport auxdits comptes devant les instances précédentes et aurait notamment dû contester un rappel d'impôt fondé sur ces nouveaux éléments directement devant la chambre administrative, ce qui n'était pas admissible. (consid. 4.5.2). L'AFC-GE aurait dû ouvrir une nouvelle procédure de rappel d'impôt, avec le risque que cette nouvelle procédure ne remplisse pas les conditions propres à l'ouverture d'un rappel d'impôt – risque qui ne pouvait être élué par l'autorité par une extension induite de la contestation relative à la première procédure de rappel (consid. 4.5.3).

Dans l'ATA/853/2022 du 23 août 2022, la chambre de céans a confirmé une *reformatio in pejus* opérée par le TAPI sur la base de nouveaux faits avancés par l'AFC-GE devant lui, ce dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt (consid. 7.4). Le Tribunal fédéral a confirmé cet arrêt en s'exprimant comme suit à propos de la *reformatio in pejus* : dans la mesure où les art. 50 al. 2 et 51 al. 1 LPFisc prévoient expressément que le TAPI dispose des mêmes compétences que l'Administration fiscale cantonale, qu'il peut, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier, il ne se justifie pas de s'écarter de l'arrêt entrepris. De plus, les recourants ne démontrent pas que les juges précédents seraient tombés dans l'arbitraire en appliquant la législation cantonale genevoise en matière de procédure administrative. En effet, dès lors que l'art. 50 al. 3 LHID laisse aux cantons la liberté d'instaurer une autorité de recours indépendante de l'administration fiscale, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité à l'arbitraire s'agissant des règles procédurales (cf. consid. 1.3 et 1.4 supra) et ce quand bien même la procédure concernant l'impôt fédéral est réglée de la même manière (arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 du 31 octobre 2023 consid. 6.2).

Plus récemment, dans l'ATA/401/2024 précité, la chambre de céans a avalisé la *reformatio in pejus* d'un bordereau de rappel d'impôt qui avait été demandée par le fisc dans sa réponse au TAPI, ce dernier ayant permis au contribuable de se déterminer et s'étant prononcé sur la question dans son jugement. Le Tribunal fédéral a confirmé cet arrêt, sans toutefois se pencher sur la question de la *reformatio in pejus* (arrêt du Tribunal fédéral 9C_251/2024 du 2 décembre 2024).

8.3 En l'espèce, la *reformatio in pejus* a, été demandée – sur la base de nouveaux faits – par le fisc dans sa réponse au TAPI, ce dernier ayant permis au contribuable de se déterminer et s'étant prononcé sur la question dans son jugement, respectant ainsi les conditions formelles de l'art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc. Force est de constater que la chambre de céans a à plusieurs reprises admis une *reformatio in pejus* dans des conditions semblables à celles du présent cas. La jurisprudence du Tribunal fédéral est nettement moins claire, puisqu'en 2018 (ATF 144 II 359) il a jugé que de nouveaux faits ne pouvaient pas être incorporés au litige en seconde instance judiciaire, mais qu'en 2023 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_655/2022 précité) il a confirmé une telle prise en compte dans le cadre de la première instance judiciaire. Il y a lieu en l'espèce de confirmer cette dernière approche *in casu*. La

présente procédure concerne en effet des bordereaux de taxation et non de rappel d'impôt, et au vu de l'enchaînement très particulier des événements (réclamation élevée par le contribuable, *reformatio in pejus* opérée par l'AFC-GE pendant la procédure de réclamation et retrait par le contribuable de ses réclamations), le recourant a perdu la possibilité de faire valoir ses arguments dans le cadre d'une réclamation. La *reformatio in pejus* litigieuse ayant eu lieu devant le TAPI, avec possibilité pour lui de se déterminer, le recourant n'a perdu aucune instance de recours, contrairement à ce qui pouvait advenir dans le cadre de l'état de fait jugé dans l'ATF 144 II 359. De plus, les faits nouveaux à l'origine de la *reformatio in pejus* litigieuse sont en lien étroit avec l'objet de la contestation, dès lors que c'est en cherchant à démontrer que ce n'était pas lui qui détenait le capital-actions des sociétés AB_____, AC_____, et M_____ que le recourant a transmis les comptes de la société H_____, qui ont amené l'AFC-GE à dénoncer l'absence de déclaration de fortune relativement à la créance actionnaire détenue par le contribuable. Le TAPI a du reste, dès lors qu'il avait admis la *reformatio in pejus*, annulé la reprise relative à la participation qu'A_____ détenait dans la société AB_____ pour les années 2012 et 2013.

Pour ces différentes raisons et au vu du caractère particulier des circonstances, la *reformatio in pejus* opérée par le TAPI sera confirmée.

9. Le recourant se plaint d'une constatation inexacte des faits sur trois points, à savoir le versement des intérêts payés par le groupe K_____, le partage des commissions Q_____ et le but et le fonctionnement d'L_____.

9.1 Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce.

9.2 En application de la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public (art. 19 et 20 LPA), l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 124 II 361 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_728/2020 du 25 février 2021 consid. 4.1) et il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

9.3 La constatation des faits est, en procédure administrative, gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 phr. 2 LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). 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/96/2024 du 30 janvier 2024 consid. 3.2 et les arrêts cités).

9.4 En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3).

9.5 Le recourant estime avoir démontré que les intérêts que lui a versés le groupe K_____ en 2010 concernait la période 2009, non concernée par la présente procédure.

9.5.1 Le TAPI a considéré sur ce point que le recourant n'avait aucunement désigné, ni démontré, quels intérêts se rapportant à 2009 ne lui auraient été payés par le Groupe K_____ qu'en 2010, de sorte qu'ils ne devraient pas être pris en compte dans ses revenus 2010 alors que, s'agissant d'un élément venant réduire son imposition, le fardeau de la preuve lui incombait.

9.5.2 Devant la chambre de céans, le recourant a joint à son acte de recours un avis de crédit de l'AG_____ du 15 janvier 2010, selon lequel les intérêts versés par J_____ le 14 janvier 2010 portaient sur le quatrième trimestre 2009 (il est indiqué sous « motif du paiement » : *Loan Interest for the 4Q 2009*). Dans sa réponse au recours, l'AFC-GE a indiqué que, bien qu'elle ne soit pas convaincue par l'argumentation du recourant, elle acceptait, par gain de paix et de procédure, au vu du risque imminent de prescription, de déduire l'équivalent en CHF de USD 30'000.- de la taxation 2010 du recourant.

Au vu de la pièce produite, il se justifie de donner acte à l'AFC-GE de ce qu'elle accepte de déduire la somme concernée de la taxation 2010. Le recours sera donc admis sur ce point.

9.6 Le recourant soutient qu'il a partagé les commissions reçues de Q_____ avec son associé AA_____.

9.6.1 Le TAPI a retenu sur ce point que l'AFC-GE fonde sa reprise sur plusieurs documents saisis, notamment sur un relevé de compte détenu par le recourant auprès de AE_____, faisant état d'un crédit de GBP 261'200.89 (soit CHF 392'474.-) au 22 janvier 2013. Le recourant se fondait quant à lui sur deux attestations d'AA_____, dont la valeur probante ne pouvait être admise, car elles avaient été établies bien après l'ouverture de l'enquête de la DAPE, la seconde l'ayant même été après la réponse de l'AFC-GE, et qu'aucun contrat ni pièce bancaire ne venait confirmer la thèse du contribuable selon laquelle il aurait reversé la moitié ou une autre partie des commissions reçues à AA_____ ou à un tiers.

9.6.2 Le recourant soutient que les attestations écrites d'AA_____, dont il demande l'audition en vue de confirmation, démontrent qu'il avait partagé à

hauteur de 50% les commissions qu'il avait reçues de Q_____. Avec ses associés, dont faisait partie le précité, il travaillait en confiance sur la base d'accords oraux. La validité de tels accords était reconnue en droit suisse, et l'autorité fédérale d'enquête avait admis ce *modus operandi*. Devant la DAPE (rapport DAPE § 3.7.2 p. 60 ; procès-verbal d'audition du 12 juin 2023 p. 4, 600.100.690), le recourant a également produit des décomptes manuscrits (600.100.700-702) et deux avis bancaires de mars et juillet 2016 (virement de, respectivement, GBP 1'100'000.- et GBP 1'400'000.- à AH_____ ; 600.100.703-704).

9.6.3 L'allégué du recourant sur la reconnaissance par la DAPE d'accords oraux peut se rapporter à une considération d'ordre général (rapport DAPE § 3.1, p. 14, 2^e par.), mais pas à celle émise dans le cas particulier. La DAPE a en effet retenu ce qui suit dans son rapport : « A_____ affirme n'être le bénéficiaire qu'à hauteur de 50% desdites commissions. Cependant, il n'a pas été en mesure de démontrer que les commissions reçues ont été réparties avec des tiers. Le fait qu'au cours de l'année 2016, il transfère par virement bancaire des fonds sans commune mesure avec le montant des commissions, ne démontre aucunement que celles-ci soient réparties à ce moment-là avec des associés. Rien ne démontre non plus une telle relation d'affaires. Aucun document ne permet d'établir qu'il a informé ses associés au sujet des montants de commissions qu'il a perçues entre 2013 et 2015 et qui leur revenaient » (rapport DAPE § 3.7.3 p. 60).

9.6.4 On ne peut que souscrire à ce raisonnement, tout comme à celui du TAPI. Dans la mesure où il était prouvé par pièces qu'il avait reçu à son nom lesdites commissions, et s'agissant de faits propres à diminuer la dette fiscale du recourant, il lui incombait de les prouver. Les notes manuscrites n'ont en l'occurrence aucune valeur probante, tant par leur nature que par leur contenu. Les virements à AH_____ – et non à AA_____ – sont postérieurs de trois ans à la réception de la commission de GBP 261'200.89 retenue par le fisc pour l'exercice 2013, et leur montant n'a aucun rapport avec celui précité. S'agissant des déclarations écrites d'AA_____, elles devraient au minimum, pour avoir une quelconque pertinence, être doublées d'un ou de plusieurs avis de virements bancaires pour des montants se rapprochant de ceux allégués (soit environ CHF 190'000.- au total pour la commission reçue en 2013), l'admission éventuelle de contrats oraux ne signifiant pas qu'une répartition de commissions entre associés soit dépourvu de toute trace documentaire, en particulier bancaire, surtout au vu des montants en jeu.

La somme de CHF 392'474.- imposée au chapitre du recourant doit en conséquence être maintenue.

9.7 Le recourant soutient que le TAPI a procédé à une constatation incomplète des faits s'agissant de L_____. Seul un tiers des actifs de la fondation pouvait lui être attribué, le reste devant l'être à ses enfants.

9.7.1 Dans son rapport, la DAPE a constaté que la fondation avait un but statutaire (prendre en charge les frais d'éducation, d'instruction, de formation et d'assistance, ainsi que les frais d'entretien général ou autres frais similaires) qu'elle ne

remplissait nullement et qu'elle n'avait pas les moyens d'assumer. Dès sa constitution et jusqu'en 2014, A_____ en était le seul bénéficiaire. L_____ devait être imposée en transparence et li y avait lieu d'attribuer ses participations

9.7.2 Le TAPI a retenu qu'A_____ contrôlait totalement la fondation L_____ durant les années en cause. Il était ainsi libre d'amender les statuts, de révoquer le conseil de fondation, de modifier le but statutaire et de décider de s'octroyer souverainement des attributions de biens. C'était ainsi à juste titre que l'AFC-GE avait imposé en transparence dans le chef de l'intéressé les revenus et la fortune de la fondation.

9.7.3 L'acte de recours indique que l'imposition en transparence n'était pas contestée, mais qu'il fallait tenir compte de la réalité économique. La fondation était gérée par plusieurs personnes proches du recourant et non uniquement par ce dernier. C_____ avait participé de manière active à la gestion des affaires de la fondation, au point d'en être devenue première bénéficiaire en 2014 et seul membre du Conseil en 2016. Il convenait de savoir comment la fondation était gérée la fondation pour savoir si l'intégralité des avoirs de la fondation et des rendements devait être, ou non, attribuée seulement à lui-même.

9.7.4 L'argumentation du recourant sur ce point est peu cohérente. Il n'est pas contesté que sa fille est devenue la bénéficiaire d'L_____ en 2014, puis le seul membre du Conseil de fondation en 2016. Les années concernées par la présente procédure se situent toutefois auparavant, la période concernée étant celle du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013. Or même à considérer que C_____ ait contribué à la gestion de la fondation durant cette période, les éléments essentiels ayant mené la DAPE et le TAPI à leur conclusion subsistent, à savoir que, pendant ces années, la fondation ne respectait pas son but et n'en avait pas les moyens, et qu'A_____ en était seul fondateur et bénéficiaire. Le fait pour le recourant de ne remettre en cause ni ce dernier élément, ni – sur le principe – l'imposition en transparence, conduit logiquement à écarter son grief de constatation incomplète des faits.

10. Le recourant invoque une violation de l'art. 401 CO relatif au transfert des droits acquis par le mandataire.

10.1 Selon l'art. 400 al. 1 CO, le mandataire est tenu, à la demande du mandant, de lui rendre en tout temps compte de sa gestion et de lui restituer tout ce qu'il a reçu de ce chef, à quelque titre que ce soit. L'obligation de restitution couvre les valeurs patrimoniales que le mandataire a reçues de tiers comme résultat direct de l'exécution du mandat (mandat d'encaissement ; ATF 137 III 393 consid. 2.1; arrêt du Tribunal fédéral 4A_355/2019 du 13 mai 2020 consid. 3.1).

À teneur de l'art. 401 al. 1 CO, lorsque le mandataire acquiert en son propre nom, pour le compte du mandant, des créances contre des tiers, ces créances deviennent la propriété du mandant dès que celui-ci a satisfait, de son côté, à ses diverses obligations envers le mandataire.

10.2 Un contrat de fiducie est un contrat par lequel le fiduciaire transfère un droit (soit la propriété d'un bien ou d'une créance) au fiduciaire, qui doit l'exercer dans l'intérêt du fiduciaire et le lui retransférer à sa demande. Le fiduciaire perd la titularité du droit, mais conserve contre le fiduciaire un droit personnel sur son utilisation et sa restitution. En droit privé, la fiducie est distinguée de la simulation, en ce sens que le transfert du droit au fiduciaire est réellement voulu dans le premier cas, contrairement au second (ATA/1139/2025 du 14 octobre 2025 consid. 5.1 et les références citées).

En droit fiscal, une transaction juridique conclue en son propre nom est, selon le cours ordinaire des choses, aussi réputée déployer des effets pour le compte de la personne qui agit (arrêts du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.3.2 non publié aux ATF 140 II 68). En principe, les autorités fiscales peuvent imputer les rapports de droit et leurs conséquences juridiques au contribuable dont le nom apparaît, sous réserve d'une contre-preuve. L'existence d'un rapport fiduciaire impose donc au contribuable qui entend s'en prévaloir, en tant que facteur diminuant son imposition, d'en apporter la preuve. L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire. Cette preuve vaut tant en matière d'IFD et d'ICC que d'impôt anticipé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1).

Ce n'est qu'en présence d'une convention de fiducie reconnue et à certaines conditions que les autorités fiscales admettent d'imposer les biens ou les droits détenus, ainsi que les rendements qui en découlent, auprès du fiduciaire en sa qualité de réel détenteur économique des biens ou droits faisant l'objet du contrat. Cette approche restrictive se justifie, car elle revient à permettre au fiduciaire de ne pas être imposé sur le revenu de titres bien que, sur le plan du droit civil suisse, il soit considéré comme propriétaire des biens ou des droits qui lui ont été transférés à titre fiduciaire. Pour sa part, le fiduciaire a une créance personnelle en restitution des biens propriété du fiduciaire. Le fait que le fiduciaire détient les actions pour le compte et aux risques du fiduciaire ne change donc rien à la qualité de propriétaire du fiduciaire au regard du droit civil. Cela ne signifie pas pour autant que les contribuables ne puissent être imposés en Suisse sur les titres (et les dividendes y afférents) détenus par le tiers à titre fiduciaire. En effet, en droit fiscal, en présence d'une convention de fiducie reconnue et à certaines conditions, les autorités fiscales admettent de n'imposer les biens ou les droits détenus, ainsi que les rendements qui en découlent, qu'auprès du fiduciaire en sa qualité de réel détenteur économique des biens ou droits faisant l'objet du contrat (arrêts du Tribunal fédéral 2C_785/2013 et 2C_786/2013 du 28 mai 2014 consid. 4.5).

Il découle de la notice sur les rapports fiduciaires de l'AFC-CH d'octobre 1967 (consultable à l'adresse www.estv.admin.ch, rubrique Impôt anticipé/Notices/S-02.107), à laquelle tant le Tribunal fédéral que la chambre de céans se réfèrent

pour établir si les conditions permettant de tenir compte d'un rapport fiduciaire sur le plan du droit fiscal sont réunies, qu'il faut que le contribuable produise le contrat écrit de fiducie, qui doit indiquer notamment l'identité et l'adresse du fiduciaire (ch. 1 de la notice). L'absence de contrat écrit n'est pas forcément pour elle-même déterminante, à condition toutefois que d'autres éléments prouvent de manière évidente que la personne a agi pour le compte d'un tiers. Lorsque des relations internationales sont en jeu, cette preuve doit reposer sur des exigences strictes, car ces relations sont largement soustraites au contrôle des autorités nationales. Il en découle en particulier que lorsqu'une société de domiciliation sise à l'étranger est utilisée, le fiduciaire qui entend échapper à l'imposition au regard du droit suisse et qui ne produit pas de contrat ne peut se dispenser d'indiquer qui en est le bénéficiaire économique, ce qui correspond à l'identité du fiduciaire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_148/2016 et 2C_149/2016 précité consid. 8.1 ; ATA/1143/2025 du 23 octobre 2025 consid. 3.6).

Tant que la preuve de l'existence du contrat fiduciaire n'est pas rapportée, les rapports de droit et les opérations juridiques sont attribués par l'autorité fiscale à celui au nom duquel ils sont conclus. La preuve de l'existence d'une convention de fiducie est soumise à des conditions strictes afin d'éviter des abus, y compris dans des relations entre parents. Il s'agit en particulier d'exclure que le contribuable, qui apparaît comme le détenteur direct d'un patrimoine ou le bénéficiaire d'un revenu et qui allègue d'un rapport de fiducie, puisse échapper à l'imposition personnelle de ces éléments, soit par de simples allégations, soit par le recours à des constructions juridiques lui permettant d'abriter son patrimoine ou ses revenus.

10.3 Lorsque les parties ont conclu un contrat et n'ont pas prévu de clause dérogeant aux règles ordinaires du contrat de fiducie, mais ont convenu un mode de rémunération particulier, il n'y a pas lieu de s'écarter des principes régissant la fiducie, selon lesquels le fiduciaire acquiert un droit de créance sur le montant des dividendes alloués, conformément à l'art. 401 al. 1 CO applicable au contrat de fiducie (ATF 117 II 429 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_785/2013 du 28 mai 2014 consid. 4.6).

10.4 Selon l'ancien droit comptable, applicable aux exercices 2010 à 2013, quiconque a l'obligation de faire inscrire sa raison de commerce au registre du commerce doit tenir et conserver, conformément au principe de régularité, les livres exigés par la nature et l'étendue de ses affaires, de manière à refléter à la fois la situation financière de l'entreprise, l'état des dettes et des créances se rattachant à l'exploitation, de même que le résultat des exercices annuels (art. 957 al. 1 aCO). Cela implique notamment de dresser, à la fin de chaque exercice annuel, un inventaire, un compte d'exploitation et un bilan qui soient conformes aux principes admis dans le commerce (art. 959 et 960 aCO), qui sont signés, dans le cas d'une entreprise individuelle, par le chef d'entreprise (art. 961 aCO). Est obligée de s'inscrire au registre du commerce, et donc de tenir une comptabilité commerciale, celui qui fait le commerce, exploite une fabrique ou exerce en la forme commerciale

quelque autre industrie (art. 934 al. 1 aCO), dont toute personne physique qui exploite une entreprise individuelle en la forme commerciale et qui obtient, sur une période d'une année, une recette brute de 100'000 francs au moins (chiffre d'affaires annuel), en vertu de l'art. 36 de l'ordonnance sur le registre du commerce (ORC - RS 221.411) dans son ancienne teneur. Ce n'est pas le cas de celui qui n'a pas l'obligation mais la simple faculté de s'inscrire au registre du commerce (ATF 79 I 57) ni de la société simple, qui ne peut s'y faire inscrire (ATF 125 IV 177, publié *in* JT 2002 IV 75 et SJ 1999 I 411).

L'art. 125 LIFD et, en droit cantonal, l'art. 29 al. 2 LPFisc qui a une teneur similaire, précisent quels sont les justificatifs à joindre à la déclaration fiscale, en se référant aux art. 957 ss CO. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale (art. 125 al. 2 let. a LIFD et 29 al. 2 let. a LPFisc) ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO, un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale (art. 125 al. 2 let. b LIFD et 29 al. 2 let. b LPFisc). Selon l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés.

10.5 Le TAPI a répondu au grief du recourant au sujet de l'application de l'art. 401 CO en considérant que le recourant reconnaissait n'avoir jamais tenu de comptabilité en bonne et due forme, même simplifiée, pour son activité d'avocat et n'avoir pas déclaré certains comptes sur lesquels avaient transité des fonds relatifs à son activité indépendante. En particulier, sa comptabilité ne respectait pas la règle selon laquelle chaque écriture devait être justifiée par une pièce comptable. En conséquence, il devait supporter les conséquences de ces lacunes. Faute de véritable comptabilité, il ne pouvait exiger que l'AFC-GE déterminât son revenu imposable sur la base de son fichier Excel U_____. Cela étant, la DAPE avait accepté de considérer que certains montants ne faisaient pas partie de son revenu imposable. Il en allait ainsi d'un crédit de CHF 24'000.-, constituant un transfert pour le compte d'un client concernant une procédure devant le Tribunal administratif fédéral. Pour le surplus, le recourant ne démontrait pas être lié à ses partenaires contractuels par des contrats de mandats, au besoin en produisant des documents sur lesquels le nom de ses clients serait caviardé (jugement attaqué, consid. 56).

10.6 Dans son rapport, la DAPE a retenu qu'en l'absence de comptabilité en bonne et due forme, le revenu imposable de l'indépendant réalisant un chiffre d'affaires annuel de plus de CHF 500'000.- ne pouvait être déterminé de manière fiable et valide. Le recourant défendait la réalité économique de ses décomptes, mais ses

arguments n'étaient pas de nature à pallier l'incertitude engendrée par une intégralité des opérations non démontrée, une absence totale de référence aux pièces comptables et à des descriptions sommaires des transactions. En effet, la réalité se manifestait par des éléments tangibles, traçables, intelligibles et complets établissant sans ambiguïté une vérité économique dont on ne pouvait faire l'économie (rapport DAPE, § 3.2.1.3 p. 14).

En l'absence de comptabilité probante, la DAPE avait dû reconstituer les revenus nets de l'Étude du recourant sur la seule base tangible disponible, à savoir les relations bancaires ayant servi à l'exploitation de celle-ci ; d'autres éléments avaient ponctuellement été pris en considération, telles les inscriptions manuscrites dans les dossiers. Les « comptes d'exploitation » remis par le recourant ne constituaient pas une base fiable pour déterminer le revenu net imposable et il était impossible de les réconcilier avec les comptes bancaires de l'Étude (rapport DAPE, § 3.2.2.2 et 3.2.2.4, pp. 14 s. et 22 s.).

10.7 En l'espèce, la question n'est pas tant de savoir si certaines entrées correspondent à un contrat de fiducie ou à un contrat de mandat, comme l'argumentation du recourant le laisse entendre, que de pouvoir déterminer la cause réelle de ces entrées sur les comptes de l'étude et de savoir si elles correspondent à des sommes reçues pour le compte de tiers. Dans ce dernier cas de figure, le fardeau de la preuve incombait au recourant. Or, celui-ci n'a – à dessein, ne pouvant en tant qu'avocat d'affaires ignorer les exigences du droit comptable – jamais tenu de comptabilité en bonne et due forme. L'affirmation du TAPI, selon laquelle il devait supporter les conséquences de ces lacunes et ne pouvait dans ces conditions exiger que l'AFC-GE déterminât son revenu imposable sur la base de son fichier Excel U_____ n'est pas critiquable, ce dernier ne permettant pas de pallier l'absence de comptabilité conforme aux exigences légales, ainsi que l'a justifié la DAPE dans les sections précitées de son rapport. Il doit donc se laisser opposer le principe général voulant qu'une transaction juridique conclue en son propre nom est, selon le cours ordinaire des choses, aussi réputée déployer des effets pour le compte de la personne qui agit. De plus, le recourant ne se réfère à aucun poste précis dans ses écritures déposées devant la chambre de céans.

Le grief sera ainsi écarté.

- 11.** Le recourant conteste les intérêts moratoires facturés par l'AFC-GE, qui auraient dans son cas un caractère punitif.

11.1 L'obligation de verser des intérêts moratoires sur des dettes d'argent est une institution générale du droit. Il est donc admis qu'une créance pécuniaire de droit public porte intérêt lorsque son débiteur se trouve en demeure, sous réserve de l'existence de dispositions légales qui prévoient le contraire (ATF 143 II 37 consid. 5.2.1 ; 101 Ib 252 consid. 4b ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_165/2025 du 6 août 2025 consid. 5.1 ; 2C_454/2020 du 5 août 2021 consid. 11.1). L'obligation de payer des intérêts moratoires est en tout cas reconnue lorsque la structure du rapport du droit est identique à celle que l'on pourrait rencontrer en droit privé. En

droit fiscal en revanche, le Tribunal fédéral a, dans un arrêt ancien, exigé la présence d'une base légale expresse (ATF 94 I 384 consid. 5). La doctrine est partagée sur cette question (arrêt 2C_454/2020 précité consid. 11.1).

Dans le cadre de l'application du principe général susmentionné, la chambre de ceans fixe généralement des intérêts moratoires au taux de 5% l'an (ATA/1359/2025 du 9 décembre 2025 consid. 6.3 ; ATA/979/2025 du 9 septembre 2025 consid. 3.5).

11.2 Selon l'art. 164 al. 1 LIFD, le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le département fédéral des finances (ci-après : DFF).

Il ressort de l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance du DFF du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct (OEI - RS 642.124) que le DFF fixe le taux d'intérêt moratoire pour chaque année civile et le publie dans un appendice à l'OEI (pour 2010 et 2011 : 3,5% [RO 2009 5397 et 2010 5189] et pour les années 2012 et 2013 : 3% [RO 2011 4545, RO 2012 5425]).

11.3 Pour l'ICC, la LHID, sous réserve de l'imposition à la source non déterminante *in casu*, ne prévoit d'harmonisation ni pour la perception ni pour le remboursement des impôts. Seul le droit cantonal trouve ainsi application (arrêt du Tribunal fédéral 2C_351/2019 du 26 septembre 2019 consid. 5.1 et les arrêts cités).

En droit cantonal genevois, la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18) distingue les intérêts moratoires sur acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 LPGIP), les intérêts moratoires sur le solde du décompte final (art. 20 LPGIP) et les intérêts compensatoires négatifs (art. 14 LPGIP).

Durant la période fiscale, les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LPGIP). Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 al. 1 LPGIP), lequel court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte concerné jusqu'au paiement respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP). Ils sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 12 al. 2 du règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales - RPGIP - D 3 18.01).

En outre, le solde du décompte final, en faveur de l'État, porte intérêt moratoire, s'il n'est pas payé à l'expiration du délai prévu à l'art. 18 al. 2 LPGIP jusqu'à la date du paiement (art. 20 LPGIP).

Le taux des intérêts moratoires est fixé, pour chaque année fiscale, par le Conseil d'État dans un règlement d'application répertorié sous le numéro D 3 18.04 du recueil systématique genevois. Pour les années 2010 à 2013, il existait un intérêt

unique pour tous les intérêts prévus dans la LPGIP (à savoir 1.5% pour 2010 et 2011, 2% pour 2012 et 3% pour 2013).

11.4 Le Tribunal fédéral a déjà jugé que l'intérêt moratoire en droit fiscal n'avait pas le caractère d'une sanction ou d'une pénalité, sa justification résidant, en droit public, dans la perte d'intérêts que subit le créancier et le gain que réalise le débiteur (arrêts du Tribunal fédéral 6B_1058/2015 du 12 avril 2016 consid. 4.2 ; 2C_546/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4.2).

11.5 Selon la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : CourEDH), les litiges fiscaux échappent généralement au champ d'application des « droits et obligations de caractère civil » au sens de l'article 6 § 1 CEDH, même s'ils produisent nécessairement des effets pécuniaires (ACEDH Latorre Atance c. Espagne du 18 décembre 2025, req. n° 33'818/22, § 35).

Dans l'ACEDH Bendenoun c. France du 24 février 1994 (série A n° 284, req. n° 12'547/86), la CourEDH a indiqué qu'un État contractant doit avoir la liberté de confier au fisc la tâche de poursuivre et de réprimer les infractions fiscales, même si la majoration encourue à titre de sanction peut être lourde. Pareil système ne se heurte pas à l'art. 6 CEDH pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte (§ 46). La CourEDH a retenu que les majorations d'impôt litigieuses concernaient une accusation en matière pénale en se fondant sur différents critères. En premier lieu, les faits incriminés tombaient sous le coup d'un article du code général des impôts consacré aux sanctions fiscales. Il concernait tous les citoyens en leur qualité de contribuables, et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier, leur prescrivait un certain comportement et assortissait cette exigence d'une sanction. Deuxièmement, les majorations d'impôt ne tendaient pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visaient pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables. Troisièmement, elles se fondaient sur une norme de caractère général dont le but était à la fois préventif et répressif. Enfin, elles revêtaient en l'occurrence une ampleur considérable puisqu'elles s'élevaient à FRF 422'534.- pour l'intéressé et FRF 570'398.- pour sa société (§ 47).

Dans sa jurisprudence subséquente, la CourEDH s'est fondée plus particulièrement sur l'un ou l'autre de ces critères pour pencher le cas échéant en faveur de l'existence d'une accusation en matière pénale, notamment le but dissuasif (*deterrent*) et répressif de la mesure (ACEDH Yaylali c. Serbie du 17 septembre 2024, req. n° 15'887/15, § 55) et le fait que l'auteur encoure une sanction rigoureuse telle que l'emprisonnement (ACEDH Benham c. Royaume-Uni du 10 juin 1996, req. n° 19'380/92, § 56). Dans l'ACEDH Jussila c. Finlande du 23 novembre 2006 (req. n° 73'053/01), la CourEDH a noté que les majorations d'impôt ne tendaient pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais visaient pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération des agissements incriminés (§ 38).

On notera que la CourEDH elle-même, lorsqu'elle alloue une indemnité équitable en application de l'art. 41 CEDH, fixe des intérêts moratoires (voir p. ex. ACEDH Semanya c. Suisse du 10 juillet 2025, req. n° 10'934/21, § 245).

11.6 En l'espèce, les intérêts moratoires en matière fiscale tels que retenus par l'AFC-GE sont conformes aux bases légales et réglementaires mentionnées ci-dessus, ce qui rend vaine la comparaison avec un quelconque taux d'intérêt applicable à l'emprunt ; ils sont du reste inférieurs au taux de 5% l'an généralement appliqué aux créances de droit public.

Comme exposé, le Tribunal fédéral considère que l'intérêt moratoire en droit fiscal n'a pas le caractère d'une sanction ou d'une pénalité, sa justification résidant dans la perte d'intérêts que subit le créancier et le gain que réalise le débiteur.

On ne peut pas davantage retenir qu'il s'agirait d'une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 § 1 CEDH. La matière est effet contenue dans des sections de la loi fiscale qui ne concernent pas les sanctions. Aussi et surtout, même si le montant de ces intérêts est en l'occurrence élevé et qu'il s'agit d'un dispositif qui concerne potentiellement tout administré et non une catégorie particulière de personnes, il ne s'agit pas de majorations d'impôt au sens strict, et le but en est compensatoire et non dissuasif ou répressif. Enfin, seule une procédure d'exécution forcée selon la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1) est prévue en cas de non-paiement (art. 165 LIFD et 36 LPGIP), et le recourant ne prétend pas qu'il risquerait une sanction sévère telle qu'une peine privative de liberté.

Le grief sera écarté.

- 12.** Le recourant se plaint enfin de ce que son imposition serait confiscatoire, spécialement en ce qui concerne les années 2011 à 2013.

12.1 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 pourcents 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 9C_368/2022 du 24 avril 2023 consid. 5.2.3 ; 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).

12.2 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, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., 2021, p. 48 n. 50).

Il avait notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffisait 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 situations exceptionnelles ou qui ne s'inscrivaient 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).

12.3 Au 1^{er} janvier 2011, le législateur genevois a décidé d'étendre la protection du patrimoine des contribuables 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 pourcents 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 la notion de bouclier fiscal a été introduite afin de concrétiser au niveau cantonal le principe de l'interdiction confiscatoire, offrant ainsi au contribuable genevois une protection complémentaire. Par conséquent, dans l'appréciation globale du caractère confiscatoire de l'impôt, l'autorité intimée pouvait s'y référer (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 4b ; ATA/459/2018 du 8 mai 2018 consid. 6).

12.4 Dans plusieurs arrêts dans laquelle la chambre administrative a eu à examiner, sous l'angle de l'art. 26 Cst., si une taxation présentait un caractère confiscatoire,

elle s'est inspirée, pour déterminer la charge fiscale admissible, de l'art. 60 LIPP, alors même que cette disposition n'était pas encore entrée en vigueur pour les exercices litigieux. Elle a ainsi retenu, s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, que l'imposition totale correspondant à l'ICC sur le revenu, l'imposition sur la fortune ainsi que l'IIC, ne devait pas excéder 70 % de leur revenu imposable, étant précisé que pour ce calcul, le rendement net de la fortune serait fixé au moins à 1 % de la fortune nette (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 6a et les références).

12.5 La chambre de céans a déjà eu l'occasion de dire qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte de l'IIC dans le calcul du bouclier fiscal (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 11).

12.6 Lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve (ATA/168/2018 précité consid. 6), 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/495/2024 du 16 avril 2024 consid. 5.3 et les arrêts cités).

12.7 Le TAPI a retenu que la taxation 2010 du recourant ne pouvait être qualifiée de confiscatoire, étant donné que selon les calculs du recourant lui-même, sa charge fiscale totale ne dépassait pas 70 % de son revenu imposable. S'agissant des années 2011 à 2013, l'art. 60 LIPP était en vigueur. Ainsi qu'il ressortait des bordereaux du 11 juillet 2024 l'AFC-GE avait octroyé au recourant la réduction liée au bouclier fiscal. Or, cette disposition légale mettait en œuvre l'art. 60 LIPP en droit genevois et le contribuable ne démontrait pas que l'ensemble des conditions d'application de l'art. 26 Cst. seraient remplies. Même si l'on admettait comme exacts les pourcentages retenus par lui, cela ne suffirait pas encore à qualifier ses taxations de confiscatoires. Enfin, de 2011 à 2013, la fortune imposable du recourant avait constamment augmenté. En effet, elle s'était élevée respectivement à CHF 63'542'357.-, CHF 67'493'955.- et CHF 74'179'135.-. La charge fiscale pesant sur le contribuable n'avait ainsi pas porté atteinte à la substance de sa fortune imposable. Elle ne pouvait dès lors être qualifiée de confiscatoire.

12.8 Le recourant a fourni une pièce complémentaire (n° 4) à son recours, dans laquelle il compile sous forme de tableau les pourcentages d'imposition de son foyer fiscal pour les années 2010 à 2019. Pour les années 2010 à 2013, la proportion de l'impôt sans l'IIC s'élèverait respectivement à 57%, 71%, 71% et 71% (avec l'IIC : 58%, 75%, 76% et 75%). Il ressort aussi de ce tableau qu'il a bénéficié du bouclier fiscal pour les années 2011 à 2013. Dans ses écritures, le recourant souligne également que l'augmentation de sa fortune imposable entre 2011 et 2013 résultait non d'un accroissement de celle-ci, mais de la baisse du taux de capitalisation appliqué aux immeubles de rendement dont il était propriétaire.

12.9 En l'espèce, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'IIC dans le calcul des pourcentages d'imposition, conformément à la jurisprudence de la chambre de céans. Pour l'année 2010, le taux total d'imposition du foyer fiscal du recourant

(ICC et IFD) est donc d'un peu moins de 59%, ce qui est au-dessous du seuil d'application du bouclier fiscal pour le seul ICC et n'apparaît pas excessif, d'autant que la part de revenu restante s'élève à CHF 2'014'497.-. Pour les années 2011 à 2013, le recourant a bénéficié du bouclier fiscal, ce qui exclut *a priori* une imposition confiscatoire. Si le recourant relève que sa fortune n'a augmenté ces années-là que d'un point de vue technique, soit en raison du changement de taux de capitalisation des immeubles, il ne prétend pas non plus que son importante fortune mobilière et immobilière aurait baissé durant cette période et qu'elle aurait dû être entamée pour payer les impôts considérés.

Le grief sera écarté.

Le recours sera admis sur le point examiné au consid. 9.5, et rejeté pour le surplus.

13. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe dans une très large mesure, sera condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 9'000.-, lequel tient compte en particulier de l'importance et de la complexité de la procédure et de l'ampleur particulière du présent jugement. Malgré l'admission partielle du recours, aucune indemnité de procédure ne sera allouée au recourant, dans la mesure d'une part où le grief admis ne porte que sur un montant minime au regard de la valeur litigieuse totale, et où la pièce qui a déterminé le changement de position de l'intimée aurait pu être produite plus tôt dans la procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 juillet 2025 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 juin 2025 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

donne acte à l'administration fiscale cantonale de ce qu'elle s'engage à déduire l'équivalent en CHF de USD 30'000.- de la taxation 2010 du recourant ;

confirme le jugement attaqué pour le surplus ;

met à la charge d'A_____ un émolument de CHF 9'000.- ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Yacine REZKI, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Eleanor McGREGOR, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :

le président siégeant :

S. CROCI TORTI

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :