

# **BGer 9C\_647/2025 vom 17. Februar 2026**

Bundesgericht, 2026-02-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_647\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_647_2025)

FR: TF 9C\_647/2025 du 17 février 2026

IT: TF 9C\_647/2025 del 17 febbraio 2026

## **Erwägungen**

### **E. 1**

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

### **E. 2.1**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73 ).

Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été exposé de manière claire et détaillée ( ATF 150 II 346 consid. 1.5.3; 149 III 81 consid. 1.3).

### **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( art. 9 Cst. ) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

### **E. 3**

Les recourants requièrent la jonction de la présente cause avec celles concernant F. \_\_\_\_\_ (cause 9C\_648/2025) et I. \_\_\_\_\_ (cause 9C\_649/2025). Bien que ces affaires soient liées et aient en commun certains faits, elles n'opposent pas les mêmes parties. Il ne se justifie donc pas de faire droit à leur requête ( art. 24 PCF a contrario, applicable par renvoi de l' art. 71 LTF ). Le Tribunal fédéral se prononcera toutefois par arrêt séparé du même jour dans les causes 9C\_648/2025 et 9C\_649/2025.

### **E. 4.1**

Le litige porte, pour l'IFD et l'ICC des années 2010 à 2015, sur la conformité au droit de la taxation des contribuables ainsi que sur les amendes pour tentative de soustraction fiscale telles qu'infligées au recourant et confirmées par la Cour de justice.

### **E. 4.2**

La juridiction cantonale a correctement exposé les dispositions légales concernant notamment l'imposition des revenus (cf. art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; rs/GE D 3 08], art. 7 al. 1 LHID ) et les distributions dissimulées de bénéfice (cf. art. 20 al. 1 let . c LIFD; art. 22 al. 1 let . c LIPP, art. 7 al. 1 LHID ; ATF 140 II 88 consid. 4.1). Il suffit d'y renvoyer.

### **E. 5.1**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2) tant pour l'IFD que pour l'ICC, lorsqu'elles se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 9C\_290/2025 du 16 septembre 2025 consid. 4.1).

### **E. 5.2**

Au jour où le présent arrêt est rendu, le droit de procéder à la taxation de l'IFD et de l'ICC de l'année 2010 est prescrit ( art. 120 al. 4 LIFD et art. 22 al. 4 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale [LPFisc/GE; rs/GE D 3 17] en relation avec l' art. 47 al. 1 LHID ; cf. arrêt 2C\_1025/2019 du 30 avril 2020 consid. 4.1). Le recours doit être admis dans cette mesure.

### **E. 5.3**

S'agissant de la poursuite pénale pour l'infraction de tentative de soustraction d'impôt pour les périodes fiscales litigieuses, le délai de prescription (huit ans selon l'ancien droit, six ans selon le nouveau droit; cf. art. 184 al. 1 let. a LIFD et 58 al. 1 LHID; arrêts 9C\_683/2023 du 18 décembre 2023 consid. 4.4; 2C\_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 6.3 et la référence) n'est pas encore atteint. En effet, il ne commence à courir qu'à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (cf. arrêt 9C\_683/2023 du 18 décembre 2023 consid. 4.4). Selon la jurisprudence, une tentative de soustraction ne peut en effet pas être établie et le montant de l'impôt soustrait ne peut pas être chiffré avant que la décision arrêtant définitivement la taxation n'entre en force (cf. arrêt 2A.719/2004 du 11 mai 2005 consid. 4). Ce moment correspond pour les années fiscales litigieuses à la date du présent arrêt.

Toute autre solution n'est pas compatible avec le texte univoque des art. 184 al. 1 let. a LIFD et 58 al. 1 LHID (cf. en ce sens SIEBER/MALLA, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4e éd. 2022, n° 17 ad art. 184 LIFD ; plus critique, ZWEIFEL/OESTERHELT/OPEL/SEILER, Schweizerisches Steuerstrafrecht, 2025, n° 16 ad § 19; BETSCHART, Im Gestrüpp der steuerstrafrechtlichen Strafverfolgungsverjährung, ASA 83, 2014/15, pp. 101 ss) et reviendrait à appliquer par analogie les art. 184 al. 1 let. b LIFD et 58 al. 2 let. a LHID, ce qui n'est pas admissible.

## **E. 6**

Les recourants reprochent tout d'abord à la cour cantonale d'avoir violé leur droit d'être entendus (cf. art. 29 al. 2 Cst. ) en ce qu'elle n'aurait à tort pas pris en compte un avis de droit qu'ils avaient produit et qu'elle aurait refusé de procéder à l'audition de certains témoins.

### **E. 6.1.1**

Au sujet de l'avis de droit invoqué, la Cour de justice a considéré que le droit d'être entendu ne comprenait pas le droit à ce que tous les moyens de preuve invoqués par les parties

soient discutés; c'était donc sans arbitraire que l'avis de droit produit par les recourants avait été écarté par le TAPI. Elle a également retenu qu'un tel document ne pouvait pas se voir reconnaître une force probante supérieure à celle d'un allégué de partie.

### **E. 6.1.2**

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , implique notamment pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision, afin que le destinataire puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Le juge doit ainsi mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause ( ATF 150 III 1 consid. 4.5; 143 III 65 consid. 5.2; 143 IV 40 consid. 3.4.3). Il ne doit toutefois pas se prononcer sur tous les moyens des parties; il peut se limiter aux questions décisives pour l'issue du litige ( ATF 150 V 474 consid. 4.1; 147 IV 249 consid. 2.4; 142 II 154 consid. 4.2).

Par ailleurs, selon la jurisprudence, un avis de droit ne constitue nullement un moyen de preuve, mais revêt la valeur d'une simple allégation de partie (arrêt 1C\_661/2022 du 6 janvier 2023 consid. 1.2 et la référence). De tels documents ne doivent pas être confondus avec des expertises privées, qui constituent un moyen de preuve, et qui sont destinées à prouver des faits pertinents, notamment en matière de procédure civile ( art. 177 CPC ; ATF 148 III 409 consid. 4.6; cf. aussi arrêt 9C\_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 4.3.3, non publié in ATF 151 II 289 ).

### **E. 6.1.3**

Les recourants soutiennent en substance que quand bien même l'avis de droit qu'ils avaient produit - qu'ils qualifient d'"expertise privée" -, ne serait qu'un allégué de partie, la Cour de justice aurait dû le prendre en considération et se prononcer sur celui-ci. Selon eux, il "renferm[ait] des éléments essentiels pour se déterminer sur l'objet du litige". Ils allèguent que le procédé de la juridiction cantonale serait choquant, car l'avis de droit serait parvenu à la conclusion qu'il existait bel et bien un compte courant entre le recourant et I.\_\_\_\_\_ (alors que l'instance précédente avait retenu le contraire) et que l'auteur de l'avis de droit aurait "pris soin d'exposer soigneusement l'ensemble des critères à prendre en compte".

En l'occurrence, le document produit par les recourants est bel et bien un avis de droit; il contient une analyse en droit qui se fonde sur l'état de fait et les documents transmis par l'un des conseils des recourants à l'auteur de l'avis juridique. Conformément à la jurisprudence (consid. 6.1.2 supra), un tel avis constitue donc un allégué de partie, de sorte que la Cour de justice n'était pas tenue de discuter en détail les conclusions de celui-ci et pouvait se limiter à l'examen des questions et des moyens déterminants pour l'issue du litige. On constate dans ce contexte que l'instance inférieure a procédé à des constatations circonstanciées relatives à la prétendue relation de compte courant et a expliqué les raisons pour lesquelles elle considérait qu'il n'existait pas un tel compte entre I.\_\_\_\_\_ et le recourant, en se fondant notamment sur le rapport de la DAPE ainsi que sur les déclarations de certains témoins. Elle a donc examiné les éléments qu'elle considérait comme pertinents s'agissant de cet aspect du litige, que les recourants ont du reste été en mesure d'attaquer en toute connaissance de cause. Par ailleurs, en se limitant à se référer à des "éléments essentiels" contenus dans l'avis de droit litigieux, sans les détailler concrètement, les recourants ne mettent pas en lumière quels seraient les moyens pertinents qui auraient été omis par la Cour de justice. Le grief tiré de la violation de l' art. 29 al. 2 Cst. est écarté.

Il en va de même de l'allégation, dans le même contexte, selon laquelle il existerait un déni de justice formel puisque les autorités impliquées auraient refusé de prendre en compte leur expertise privée. Une telle affirmation tirée d'une violation de l' art. 29 al. 1 Cst. ne correspond pas aux exigences de motivation accrues prévues à l' art. 106 al. 2 LTF (consid. 2.1 supra).

## **E. 6.2**

La juridiction cantonale a considéré, à la suite du TAPI, que les contribuables n'avaient pas démontré que l'audition requise par les recourants des témoins T.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_, U.\_\_\_\_\_ et H.\_\_\_\_\_ aurait eu une "valeur probante décisive pour la solution du litige" ou encore était susceptible d'apporter des éléments nouveaux qui ne ressortiraient pas déjà de l'ensemble du dossier et, en particulier, des propres déclarations écrites des prénommés au cours de la procédure. Procédant à une appréciation anticipée des preuves, la Cour de justice a renoncé à ordonner l'auditions des dénommés.

### **E. 6.2.1**

On rappellera que le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit 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. 7.3.1 et 145 I 167 consid. 4.1). De jurisprudence constante, l'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion ( ATF 145 I 167 consid. 4.1 et 144 II 427 consid. 3.1.3).

### **E. 6.2.2**

En ce qui concerne l'audition de T.\_\_\_\_\_, elle permettrait selon les recourants d'apporter des éclaircissements "extrêmement importants" susceptibles de confirmer les dires de A.A.\_\_\_\_\_. La témoin pourrait ainsi attester que le simple "transit" d'une partie du montant des prêts de I.\_\_\_\_\_ à une entité V.\_\_\_\_\_ par le truchement du compte personnel du recourant à V.\_\_\_\_\_ correspondait à la "volonté" de la mère du recourant, qu'elle était chargée de tâches de secrétariat, qu'elle connaîtrait parfaitement le fonctionnement de la Fondation L.\_\_\_\_\_, en particulier s'agissant du compte courant du recourant dans les comptes de la fondation ou encore que conformément à la volonté de la mère du recourant les "avances accordées au travers du compte courant de la Fondation ont été dûment remboursées au fur et à mesure des disponibilités" du recourant et qu'il ne s'agissait nullement de rémunérations en sa faveur. Selon les contribuables, l'audition de la dénommée serait d'autant plus importante que ses déclarations écrites auraient été totalement écartées et qu'elles n'auraient pas "été mentionnées à une seule reprise dans les développements en droit consacrés dans l'arrêt entrepris".

Par leur argumentation, les recourants ne s'en prennent en premier lieu pas aux considérations de la juridiction cantonale, selon lesquelles ils n'avaient pas concrètement exposé en quoi l'audition requise pouvait apporter des éléments nouveaux qui ne figureraient pas déjà dans le dossier et, en particulier, dans ses propres déclarations écrites. En tout état de cause, ils ne démontrent pas en quoi l'appréciation anticipée des preuves de la cour cantonale serait arbitraire. On constate en effet, en ce qui concerne la prétendue

utilisation du compte personnel du recourant ouvert auprès de la banque W. \_\_\_\_\_ dans le cadre de contrats de prêts entre I. \_\_\_\_\_, la fondation et une autre entité, que la cour cantonale a retenu que même à supposer que des fonds litigieux n'eussent fait que transiter par le compte personnel du recourant, il n'existait cependant pas de correspondance entre les débits et les crédits. Or les recourants ne prétendent pas, par exemple, que la témoin T. \_\_\_\_\_ aurait pu apporter des éléments factuels permettant d'expliquer ces différences entre les débits et les crédits du compte bancaire personnel du recourant, élément pourtant considéré comme décisif par les juges cantonaux pour confirmer l'imputation d'un revenu dans le chapitre fiscal des recourants. Dans cette mesure, la simple affirmation que T. \_\_\_\_\_ aurait des connaissances particulières s'agissant des comptes bancaires en cause ou qu'elle aurait fait certains travaux de secrétariat n'est manifestement pas pertinente. Le grief est mal fondé.

### **E. 6.2.3**

Les recourants soutiennent ensuite que l'audition de N. \_\_\_\_\_ permettrait avant tout de faire la lumière sur l'actionnariat de I. \_\_\_\_\_, car la Cour de justice aurait retenu à tort que le recourant était toujours propriétaire des actions de cette société et elle aurait ignoré à tort que N. \_\_\_\_\_ avait acquis le capital-actions de I. \_\_\_\_\_ de la part de M. \_\_\_\_\_ en avril 2012.

S'agissant de cet aspect du litige, la Cour de justice a considéré qu'il ressortait notamment de deux certificats d'actions, d'une lettre et de quatre attestations adressées à la banque X. \_\_\_\_\_, ainsi que du registre des actionnaires, que le recourant était bel et bien actionnaire de I. \_\_\_\_\_ entre 2007 et 2013. Par ailleurs, par contrat de fiducie du 23 avril 2012, le recourant avait mandaté N. \_\_\_\_\_ pour que ce dernier apparaisse comme seul ayant droit économique de I. \_\_\_\_\_ à titre fiduciaire. Le recourant avait en outre exprimé dans un projet de dispositions testamentaires du 10 octobre 2012 sa volonté sur le sort de ses biens, et notamment ses actions de la société, dont il avait disposé en faveur de son neveu. Selon les juges cantonaux, le recourant ne pouvait disposer de la sorte des actions litigieuses que parce qu'il en était le propriétaire et l'ayant droit économique. Dans la mesure où les constatations de la cour cantonale et son appréciation reposent sur plusieurs documents écrits concordants, les juges précédents pouvaient, sans arbitraire et quoi qu'en disent les recourants, renoncer à l'audition de N. \_\_\_\_\_ en tant qu'elle aurait dû porter sur la détention du capital-actions de I. \_\_\_\_\_.

S'agissant ensuite des revenus imputés au recourant dans le contexte des flux financiers entre lui et I. \_\_\_\_\_, c'est en vain que les recourants soutiennent que l'audition de N. \_\_\_\_\_ pourrait démontrer "l'absence de revenus versés par I. \_\_\_\_\_". On constate que les déclarations du dénommé ont été prises en considération par la juridiction cantonale en lien avec cet aspect du litige; il ressort en effet de l'arrêt entrepris que selon le dénommé, le recourant (qui avait lui-même admis que ses dépenses personnelles étaient prises en charge par I. \_\_\_\_\_) procédait à des remboursements "en fonction de ses disponibilités". Il n'apparaît dès lors pas arbitraire de considérer qu'une audition du témoin en question pour confirmer ses déclarations n'était pas nécessaire.

Enfin, on ne voit pas en quoi le fait que le témoin N. \_\_\_\_\_ aurait pu, ainsi que les recourants l'allèguent, apporter des informations sur le fait que I. \_\_\_\_\_ déploierait ses activités uniquement depuis l'étranger serait susceptible d'avoir une pertinence pour l'issue du présent litige. Ils ne l'expliquent d'ailleurs pas.

#### **E. 6.2.4**

Les recourants ne démontrent pas davantage que le refus d'auditionner U.\_\_\_\_\_, dont les déclarations écrites ont été prises en considération par la Cour de justice, serait arbitraire. Ils se limitent en effet à soutenir, sans plus amples développements, qu'il pourrait apporter des éléments au sujet de l'activité de I.\_\_\_\_\_, l'actionnariat de I.\_\_\_\_\_ et la nature des prestations que le recourant aurait perçues. À défaut de préciser en quoi l'appréciation anticipée des preuves de la juridiction cantonale serait arbitraire - le seul fait de l'affirmer étant insuffisant -, le grief est d'emblée mal fondé.

#### **E. 6.2.5**

Les recourants décrivent encore le rôle qu'aurait eu H.\_\_\_\_\_ lors de la signature d'une convention, qu'ils qualifient de viciée, avec F.\_\_\_\_\_ le 11 janvier 2011. Ils en déduisent qu'il pouvait apporter des précisions sur les actions "prétendument" acquises par F.\_\_\_\_\_ de la part de O.\_\_\_\_\_, de sorte que le refus de l'audition de H.\_\_\_\_\_ serait arbitraire. Or une telle affirmation est une fois de plus insuffisante pour établir que la juridiction cantonale aurait fait preuve d'arbitraire en considérant que les éléments dont elle - et les autorités qui s'étaient prononcées avant elles - disposait (notamment différents documents au dossier) étaient suffisants pour emporter sa conviction. Répondant à l'argument des recourants selon lequel il convenait selon eux d'annuler les reprises liées à F.\_\_\_\_\_, au motif qu'elle n'avait pas acquis la propriété des actions des sociétés détenues par O.\_\_\_\_\_ en 2011 en vertu d'une convention datée du 11 janvier 2011, la Cour de justice s'est attachée à examiner plusieurs documents et à en tirer des constatations, comme par exemple le formulaire A signé en novembre 2011 par le recourant selon lequel F.\_\_\_\_\_ était devenue l'ayant droit économique des sociétés en cause ou encore une attestation datée du 24 novembre 2011 et signée de la main de la fille de O.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_, aux termes de laquelle elle déclarait renoncer intégralement à tous ses droits relatifs aux sociétés en cause. Les recourants soutiennent en vain que l'audition de H.\_\_\_\_\_, qui aurait signé la "convention viciée" datée du 11 janvier 2011 permettrait d'apporter des précisions au sujet des actions prétendument acquises par F.\_\_\_\_\_ de la part de O.\_\_\_\_\_, et notamment sur l'absence de volonté de ce dernier, "alors mourant", d'exclure de sa succession ses sociétés offshore. En effet, vu les documents écrits concordants sur lesquels la cour cantonale s'est fondée pour conclure que F.\_\_\_\_\_ était devenue propriétaire des sociétés en question et les constatations qu'elle en a tiré, la Cour de justice pouvait, sans arbitraire, renoncer à l'audition du dénommé.

#### **E. 7**

Sur le fond, les recourants reprochent à la Cour de justice d'avoir violé l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, ainsi que d'avoir procédé à des constatations manifestement inexactes des faits, en ce qu'elle aurait admis à tort que le recourant - et non pas M.\_\_\_\_\_ - était l'actionnaire de I.\_\_\_\_\_ et que les reprises y relatives dans son chapitre fiscal étaient justifiées. Les contribuables soutiennent également que F.\_\_\_\_\_ n'aurait jamais été appauvrie et que le recourant n'aurait jamais perçu de prestations appréciables en argent de la part de cette société. Par ailleurs, les juges cantonaux auraient retenu à tort une activité indépendante de A.A.\_\_\_\_\_ en lien avec les "prêts octroyés" par la fondation.

#### **E. 7.1**

Au sujet de la détention par le recourant du capital-actions de I.\_\_\_\_\_, la Cour de justice a constaté que, dans son rapport, la DAPE n'avait pas "passé sous silence" certains

documents, dont des courriels et courriers de M. \_\_\_\_\_ ou de I. \_\_\_\_\_, qui indiquaient que le premier était l'ayant droit économique de la seconde. Malgré ces quelques documents, la DAPE avait néanmoins relevé la présence au dossier de nombreuses autres pièces qui démontraient que le recourant était bel et bien l'actionnaire de la société à raison de 100 % jusqu'en janvier 2007, puis à raison de 50 %. Quant à M. \_\_\_\_\_, il était actionnaire à hauteur de 10 %, ainsi que cela ressortait de la documentation relative à l'ouverture d'un compte bancaire. Contrairement à ce que prétendaient les recourants, les juges cantonaux ont considéré que l'intimée n'était pas tombée dans l'arbitraire en se fondant sur ces dernières pièces.

La Cour de justice a par ailleurs constaté que les pièces suivantes, qui figuraient au dossier, prouvaient la qualité d'actionnaire du recourant durant les périodes fiscales litigieuses: deux certificats d'actions du 22 janvier 2007, une lettre et quatre attestations du 28 janvier 2010 adressées à la banque X. \_\_\_\_\_, un formulaire A du 21 novembre 2011, une attestation du 28 novembre 2011 ainsi qu'un registre des actionnaires daté du 8 mars 2013. Un "nominee agreement" du 22 janvier 2007 avait également été signé par le recourant et U. \_\_\_\_\_, à la fois en qualité de "nominees" et en tant que "shareholders" (soit actionnaires). De plus, par contrat de fiducie du 23 avril 2012, le recourant avait mandaté N. \_\_\_\_\_ pour que celui-ci apparût comme seul ayant droit économique de I. \_\_\_\_\_ à titre fiduciaire. Par projet de dispositions testamentaires du 10 octobre 2012, le recourant avait en outre exprimé sa volonté sur le sort de ses biens, et notamment ses actions de la société, dont il avait partiellement disposé en faveur de son neveu. Or, pour la Cour de justice, le recourant ne pouvait avoir disposé de ces actions que parce qu'il en était le propriétaire et l'ayant droit économique, ce tant avant qu'après la supposée vente des actions litigieuses à M. \_\_\_\_\_ et à N. \_\_\_\_\_.

La Cour de justice a encore considéré que même si la relation bancaire de I. \_\_\_\_\_ avait servi à payer des factures de fournisseurs et à l'encaissement du produit de ventes liées à l'activité de M. \_\_\_\_\_ (commerce de bijoux), les résultats de cette activité avaient été redistribués au prénommé, ne faisant donc pas l'objet de reprises litigieuses et ne permettant pas de démontrer que le recourant n'était plus actionnaire effectif de I. \_\_\_\_\_.

## **E. 7.2**

Les recourants soutiennent que la Cour de justice a arbitrairement constaté que le recourant avait la qualité d'actionnaire de la société I. \_\_\_\_\_.

Les recourants allèguent en particulier que la DAPE, de même que l'intimée, avaient considéré que M. \_\_\_\_\_ n'était qu'un "client" de I. \_\_\_\_\_ et qu'on peinait à voir comment un tel "client" aurait pu prélever d'année en année plusieurs centaines de milliers de francs dans les comptes bancaires de la société ou signer des contrats. Selon eux, de tels éléments démontraient que I. \_\_\_\_\_ était en réalité la propriété de M. \_\_\_\_\_ et non du recourant.

On rappelle que la cour cantonale a retenu que s'il était exact que la relation bancaire de I. \_\_\_\_\_ avait servi au commerce de bijoux de M. \_\_\_\_\_, les résultats de cette activité, qui lui avaient été redistribués, ne concernaient toutefois pas la présente procédure et ne permettaient pas de remettre en cause la qualité d'actionnaire du recourant au vu des documents écrits versés à la procédure. Or les longs développements que consacrent les recourants aux transactions financières de M. \_\_\_\_\_ (notamment utilisation de la

trésorerie de I. \_\_\_\_\_ pour son négoce avec des exemples chiffrés, signature du dénommé pour paiement des factures, analyse des pièces bancaires selon lesquelles les achats ont porté sur des montants très supérieurs aux ventes, "appauvrissement" de la société à hauteur de USD 2'379'757 et de 800'000 fr.) et le raisonnement qu'ils en tirent, à savoir que M. \_\_\_\_\_, "s'est comporté en propriétaire [...] en disposant librement pour ses opérations des avoirs bancaires de la société [...]" et que de tels paiements ne pouvaient pas être consentis "à un tiers non-actionnaire", ne permettent pas de reléguer à l'arrière-plan les nombreuses pièces du dossier sur lesquelles la cour cantonale s'est fondée. En effet, les éléments invoqués par les recourants ne permettent pas de démontrer l'arbitraire dans les constatations cantonales, selon lesquelles des certificats d'actions, des attestations, des lettres, certains contrats et un projet de dispositions testamentaires du recourant démontraient que le recourant était bel et bien le détenteur des actions litigieuses. D'ailleurs, au sujet de ces documents, les recourants ne s'en prennent qu'au "nominee agreement", en soutenant que la Cour de justice aurait procédé à une "confusion" et que de tels accords avaient pour but de ne pas faire apparaître le nom de M. \_\_\_\_\_ dans les registres. Par cette argumentation, ils omettent toutefois que selon les constatations cantonales, le recourant avait signé ledit contrat notamment en qualité d'actionnaire ("shareholder"). Au demeurant, les considérations de la cour cantonale selon lesquelles le recourant disposait de la propriété des actions litigieuses, puisqu'une telle qualité était nécessaire pour établir un contrat de fiducie avec N. \_\_\_\_\_ ou pour intégrer les titres dans un projet de dispositions pour cause de mort échappent à toute critique. Le grief est écarté.

### **E. 7.3.1**

En instance cantonale, les recourants soutenaient qu'il existait une relation de compte courant entre I. \_\_\_\_\_ et le contribuable, ce que la Cour de justice a nié.

Sur cet aspect du litige, la Cour de justice a en particulier retenu que selon le rapport de la DAPE concernant I. \_\_\_\_\_, la balance des mouvements de fonds présentait toujours un solde en faveur du recourant; l'intimée avait par ailleurs pris en compte les remboursements (par le contribuable) sur le compte de I. \_\_\_\_\_ qui étaient justifiés par des pièces, lorsqu'elles permettaient de constater que les montants crédités avaient été débités du compte du contribuable. S'agissant des autres "supposés remboursements", ils n'avaient pas été tenus pour pertinents, faute de caractère probant, car leur libellé était par exemple peu précis. Selon la Cour de justice, les recourants avaient indiqué en outre que les dépenses personnelles du contribuable étaient prises en charge par le compte bancaire de I. \_\_\_\_\_ et qu'il procédait à des remboursements "en fonction de ses disponibilités", ce qui ressortait également de la déclaration de N. \_\_\_\_\_. U. \_\_\_\_\_ avait de plus expliqué que la "facilité de caisse" compensait le fait que le recourant n'était pas rémunéré pour sa fonction d'administrateur, hormis le remboursement de ses frais de voyage. Pour les juges cantonaux, il existait donc une rémunération correspondante en faveur du contribuable et un tel revenu aurait dû être soumis à l'impôt.

La cour cantonale a également retenu que même si l'existence d'une relation de compte courant devait être admise, le recourant n'aurait jamais pu obtenir un financement dans de telles conditions, à savoir sans accord écrit, en particulier sur les modalités de remboursement, et sans paiement d'intérêts, s'il n'avait pas été un proche de la société. En définitive, elle a retenu que les prêts litigieux constituaient une prestation appréciable en argent imposable dans le chapitre fiscal des contribuables.

### **E. 7.3.2**

Les recourants affirment que la cour cantonale serait tombée dans l'arbitraire en ayant écarté l'existence d'une relation de compte courant et qu'elle aurait été dans "l'incapacité de motiver sa décision en indiquant la cause juridique des remboursements du recourant". Ainsi, ils font référence à la circonstance selon laquelle le contribuable, après avoir reçu un montant de 1'005'188 fr. de la vente d'un bijou, aurait transféré le jour même 990'000 fr. à I. \_\_\_\_\_, pour démontrer l'existence d'une telle relation de compte courant. Ils soutiennent également que les "remboursements sont opérés sur les prêts octroyés".

Cette argumentation ne s'en prend cependant pas de manière convaincante aux constatations cantonales, selon lesquelles la balance des mouvements de fonds entre I. \_\_\_\_\_ et le recourant présentait systématiquement un solde positif en faveur de ce dernier. On ne saurait donc y voir, comme les recourants, une simple "dette" que le recourant aurait envers I. \_\_\_\_\_, ce d'autant plus qu'un témoin avait expliqué que la "facilité de caisse" en cause "compensait" le fait que le recourant n'était pas rémunéré pour sa fonction d'administrateur. Par ailleurs, il convient de mentionner à titre superfétatoire que la DAPE a considéré que le contribuable, dans ses déclarations fiscales, n'avait jamais fait état de telles dettes, ce qui rend les affirmations des recourants d'autant moins vraisemblables. Dans ces circonstances, la Cour de justice pouvait confirmer l'attribution d'un revenu au recourant. À cet égard, les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils soutiennent que la Cour de justice aurait violé le droit fédéral en se limitant à affirmer que "ce n'est pas parce qu'une facilité de caisse est octroyée en contrepartie d'une absence de rémunération, que tous les prêts octroyés doivent être qualifiés de revenus". Leurs affirmations n'expliquent pas le solde systématiquement positif en faveur du contribuable et l'absence de déclaration des prêts allégués en tant que dettes dans leurs déclarations d'impôt.

Les recourants affirment encore en vain que la motivation alternative de la Cour de justice sur l'absence de conditions identiques octroyées à un tiers pour la relation de compte courant serait "dénuée de pertinence" car il n'y aurait pas de "prêt simulé" et le contribuable aurait toujours eu l'intention de rembourser les montants litigieux. Les recourants méconnaissent qu'il peut exister une distribution dissimulée de bénéfice en lien avec un prêt (par exemple lorsque les conditions d'octroi n'auraient pas été les mêmes pour un tiers) sans que ce prêt ne doive être nécessairement qualifié de fictif; ces deux situations (prêt constituant une prestation appréciable en argent/prêt fictif) sont en effet soigneusement distinguées dans la jurisprudence ( ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1; arrêt 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.2 et 5.3). Or en l'occurrence, l'existence d'un prêt simulé n'est pas en cause, car seule est litigieuse l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice (singulièrement d'une prestation appréciable en argent) à la lumière des conditions des prêts (absence de modalités de remboursement et absence d'intérêts), qui n'auraient pas été accordées à des tiers. Il n'y a par ailleurs rien à ajouter au raisonnement des juges cantonaux sur ce point, que les recourants ne contestent d'ailleurs pas.

### **E. 7.4**

Les recourants soutiennent que la Cour de justice aurait nié à tort la relation de compte courant entre la fondation et le contribuable.

À cet égard, les juges cantonaux ont constaté que le recourant était le président du conseil de fondation et avait disposé de tout pouvoir pour gérer celle-ci durant les années fiscales en cause. Il bénéficiait de "facilités de caisse" obtenues à l'origine en faveur de sa mère, soit la

première bénéficiaire de la fondation. Selon la cour cantonale, le fonctionnement de ce "compte courant" était similaire à celui de I. \_\_\_\_\_ et l'intéressé avait reconnu en procédure cantonale que cette "facilité" lui avait été accordée en contrepartie du fait qu'il intervenait dans la gestion des avoirs de la fondation sans aucune rémunération. Cependant, les "avances de caisse" n'avaient jamais été formalisées par écrit et un tiers indépendant n'aurait jamais pu bénéficier d'un financement de la part de la fondation dans les mêmes circonstances, soit en l'absence de contrat écrit et d'intérêts prévus. En conséquence, il ne pouvait être reproché à l'intimée d'avoir assimilé ces "avances" à une rémunération perçue par le recourant et de les avoir imposées à titre de revenu.

Les recourants se limitent là aussi à invoquer l'arbitraire - car, à l'évidence, "les revenus ne se remboursent pas" - et à soutenir que la cour cantonale aurait ignoré les nombreux remboursements. Cela fait, ils ne démontrent pas que A.A. \_\_\_\_\_ aurait remboursé l'ensemble des sommes qu'il avait perçues et que les juges cantonaux auraient dès lors admis à tort (à tout le moins de manière implicite) l'existence de flux restés définitivement dans sa sphère d'influence. Dans ce contexte, le fait que l'avis de droit litigieux présenté en procédure cantonale (consid. 6 supra) est parvenu à la conclusion qu'il existait un compte courant n'apparaît pas déterminant, puisque ce document se concentre sur la nature simulée du prêt, qui n'a pas été retenue par la cour cantonale en l'occurrence. De surcroît, les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils soutiennent que l'absence de conditions écrites ou d'intérêts facturés n'était en somme pas pertinente, au motif que "vu la proximité familiale, il n'est pas inusuel que la relation juridique ne soit pas formalisée par un contrat écrit, de même qu'il n'y ait pas d'intérêts qui soient facturés". En effet, l'existence de lien familiaux n'empêche en rien la qualification de revenus, quoi qu'en disent les recourants.

### **E. 8.1**

En ce qui concerne la situation du recourant en lien avec F. \_\_\_\_\_ et, en particulier, l'acquisition par F. \_\_\_\_\_ des actions des sociétés détenues par O. \_\_\_\_\_ en 2011, la Cour de justice a écarté les allégations des recourants, selon lesquelles le prénommé, alors gravement malade, avait donné l'illusion qu'il cédait ses participations pour protéger son héritière Y. \_\_\_\_\_ (F. \_\_\_\_\_ n'ayant agi qu'à titre fiduciaire) dans le contexte d'un imbroglio juridique à Z. \_\_\_\_\_. Pour la cour cantonale, aucun document ne permettait de démontrer la volonté alléguée de O. \_\_\_\_\_ de protéger sa fille, ni la volonté de F. \_\_\_\_\_ de restituer les participations à celle-ci. Les recourants n'avaient produit aucun accord écrit ni contrat de fiducie permettant de démontrer que Y. \_\_\_\_\_ était la propriétaire légitime des sociétés; le contenu de la déclaration écrite de H. \_\_\_\_\_, proche de F. \_\_\_\_\_, ne suffisait pas à rendre vraisemblable cette version des faits. Au contraire, des documents contredisaient la thèse des recourants: Y. \_\_\_\_\_ avait elle-même confirmé la validité de la cession des sociétés et avait déclaré renoncer intégralement à tous les droits y relatifs (courrier du 24 novembre 2011). En outre, figurait au dossier le formulaire A signé en novembre 2011 par le recourant selon lequel F. \_\_\_\_\_ était devenue l'ayant droit économique des sociétés en cause, ainsi que la déclaration adressée à E. \_\_\_\_\_ du 28 novembre 2011 l'informant que F. \_\_\_\_\_ était devenue l'unique cessionnaire et actionnaire reconnue, en conformité avec les termes de la convention.

Selon la juridiction cantonale, les recourants ne pouvaient davantage être suivis lorsqu'ils affirmaient qu'il était difficilement défendable économiquement que O. \_\_\_\_\_ eût cédé gratuitement ses participations, sans contrepartie. En effet, la DAPE avait expliqué dans son rapport la raison pour laquelle le dénommé avait cédé à F. \_\_\_\_\_ ses droits sur les entités

offshore; c'était grâce au prêt de 9'000'000 fr. accordé en 2005 par F. \_\_\_\_\_ que P. \_\_\_\_\_, soit O. \_\_\_\_\_, avait réalisé en mai 2006 une plus-value importante de près de 100 % lors de la vente des titres de la banque D. \_\_\_\_\_ imposée par l'autorité de surveillance suisse des marchés financiers. Par la suite, F. \_\_\_\_\_ avait notamment subi des pertes causées par la dévalorisation de 97'600 actions de la banque D. \_\_\_\_\_ rachetées à P. \_\_\_\_\_ et la dette envers P. \_\_\_\_\_ avait par ailleurs augmenté de 1'237'000 fr. en raison des intérêts. Par la cession de ses droits sur les entités en question, O. \_\_\_\_\_ avait en réalité indemnisé F. \_\_\_\_\_ pour les pertes subies, cédant ainsi une part de la plus-value qu'il avait réalisée en 2006.

En définitive pour les juges cantonaux, il y avait lieu d'admettre qu'en 2011, F. \_\_\_\_\_ avait acquis des participations dans les sociétés précédemment détenues par O. \_\_\_\_\_.

### **E. 8.2**

Les recourants soutiennent que la cour cantonale a retenu de manière arbitraire que O. \_\_\_\_\_ avait cédé, par convention du 11 janvier 2011, ses droits sur les entités offshore pour indemniser F. \_\_\_\_\_ pour les pertes subies. Ils allèguent en particulier que "O. \_\_\_\_\_ n'avait pas reçu un seul franc concernant sa vente, via P. \_\_\_\_\_, des actions D. \_\_\_\_\_, sa créance restant complètement impayée", et que le dénommé n'avait donc réalisé aucun profit "sur les opérations conclues en 2005-2006"; il n'y avait donc pas eu de plus-value réalisée en 2006, qui aurait pu être rétrocédée, celle-ci étant "en réalité imaginaire"; les juges précédents avaient repris arbitrairement l'analyse de la DAPE sur ce point. Les recourants font également valoir que O. \_\_\_\_\_ faisait l'objet de menaces à Z. \_\_\_\_\_, qu'il "voulait mettre de l'ordre dans ses affaires entre personnes de confiance en leur cédant ses sociétés offshore [...] pour protéger sa fille" et que F. \_\_\_\_\_ avait considéré que la convention litigieuse de 2011 était viciée, de sorte que toutes ces sociétés offshore revenaient en réalité à la fille de O. \_\_\_\_\_, soit Y. \_\_\_\_\_. En conséquence, pour les recourants, il n'était "absolument pas défendable économiquement que [O. \_\_\_\_\_] ait pu céder gratuitement ses participations".

### **E. 8.3**

Les allégations des recourants et leur raisonnement doivent être écartés. En premier lieu, ils ne se réfèrent à aucune pièce du dossier cantonal qui viendrait corroborer leurs affirmations. Or il n'appartient pas au Tribunal fédéral de fouiller le dossier cantonal pour rechercher les éléments pertinents justifiant leurs propos ( art. 105 al. 1 LTF ; ATF 136 III 209 consid. 6.1 et les références; arrêt 9C\_630/2024 du 6 mai 2025 consid. 6.3), de sorte qu'ils ne peuvent être vérifiés. Cela étant, les recourants ne s'en prennent de toute façon pas aux constatations cantonales tirées d'une analyse de plusieurs documents écrits concordants (soit les déclarations de Y. \_\_\_\_\_ et des attestations écrites de F. \_\_\_\_\_ à E. \_\_\_\_\_) et se contentent de substituer leur propre version des faits au résultat auquel est parvenu la Cour de justice à l'issue de son administration des preuves. Ce faisant, ils ne parviennent aucunement à démontrer l'arbitraire dans les constatations cantonales. Le grief est écarté.

### **E. 8.4**

La Cour de justice a par ailleurs considéré que F. \_\_\_\_\_ avait accordé une prestation appréciable en argent au contribuable à hauteur de 2'325'000 fr. Ce montant correspondait à la valeur nominale des 2'325 actions F. \_\_\_\_\_ attribuées à la fondation en 2011 sans contre-prestation et sans qu'elle n'en payât le prix. Selon les juges cantonaux, le contribuable devait être considéré comme un proche de la fondation.

Les recourants contestent avoir bénéficié d'un "quelconque enrichissement", en se référant notamment à la circonstance que le contribuable ne serait plus bénéficiaire de la fondation L.\_\_\_\_\_ depuis plus de 20 ans et ne pourrait pas être considéré comme un proche: il avait renoncé à ses droits au profit de ses propres héritiers et la notion de proche devrait être interprétée de manière restrictive. Puisque les actions de F.\_\_\_\_\_ en question appartiendraient à la fondation, aucun élément ne permettrait de considérer qu'elles auraient été attribuées au contribuable.

Cette argumentation n'emporte pas la conviction. On rappellera en effet que selon les constatations cantonales, le contribuable était le président du conseil de fondation et disposait de tout pouvoir pour gérer celle-ci durant les années sous revue. Or malgré leurs dénégations, les recourants ne mettent pas en lumière, ni a fortiori ne démontrent que les distributions (soit l'attribution d'actions sans contre-prestation équivalente) en faveur de la fondation auraient eu un lien avec une tierce personne, également proche des deux entités en cause, soit la fondation et F.\_\_\_\_\_. En effet, puisque les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportaient suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartenait aux contribuables d'établir l'exactitude de leurs allégations contraires et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifiait leur exonération (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2). Dans cette mesure, la juridiction cantonale pouvait confirmer, sans violer le droit, une prestation appréciable en argent dans le chapitre fiscal du recourant.

### **E. 8.5**

Les juges cantonaux ont enfin confirmé une prestation appréciable en argent en faveur du contribuable consécutive aux réductions des dettes de F.\_\_\_\_\_ envers P.\_\_\_\_\_ et la société Q.\_\_\_\_\_ et du prélèvement des actifs de celle-ci.

Dans ce contexte, le rapport de la DAPE - auquel les recourants se réfèrent d'ailleurs - précisait qu'une dette envers la société Q.\_\_\_\_\_, pour un montant de 682'004 fr., figurait dans le bilan d'ouverture de F.\_\_\_\_\_ au 1er janvier 2011. L'extrait du grand livre faisait par ailleurs état d'un remboursement effectué le 3 novembre 2011 pour un montant de 500'000 euros (contre-valeur de 609'250 fr.); l'écriture portait le libellé suivant: "PMT A I.\_\_\_\_\_ REMB PRET Q.\_\_\_\_\_". Toujours selon le rapport, il ressortait d'un courrier établi à l'en-tête de la société Q.\_\_\_\_\_ que celle-ci avait demandé à F.\_\_\_\_\_ de payer un montant de 500'000 euros en faveur de I.\_\_\_\_\_. L'ordre avait été donné le 16 mars 2011 alors que l'extrait de compte faisait état d'un remboursement comptabilisé le 3 novembre 2011. Selon l'avis de crédit y relatif, le compte bancaire ouvert au nom de I.\_\_\_\_\_ auprès de E.\_\_\_\_\_ avait été crédité le 7 novembre 2011 d'un montant de 500'000 euros versé par F.\_\_\_\_\_. Le libellé figurant sur l'avis était le suivant: "REMB PRÊT Q.\_\_\_\_\_". Pour la DAPE, F.\_\_\_\_\_ avait donc payé à I.\_\_\_\_\_ le remboursement de la dette qu'elle avait envers la société Q.\_\_\_\_\_. Puisque le contribuable était l'un des actionnaires et l'un des administrateurs de I.\_\_\_\_\_ et qu'il disposait des pleins pouvoirs sur celle-ci, il convenait de lui attribuer une prestation appréciable en argent. Toujours selon la DAPE, aucun rapport ne liait Q.\_\_\_\_\_ à I.\_\_\_\_\_. La Cour de justice a confirmé les reprises correspondantes dans le chapitre fiscal des contribuables, au motif qu'elles correspondaient en substance à des versements effectués par F.\_\_\_\_\_ en faveur d'entités qui étaient proches du recourant.

Les recourants contestent le raisonnement de la DAPE respectivement de la juridiction cantonale en soutenant en substance qu'il existerait un lien entre Q.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_.

et que les flux financiers litigieux reposaient sur un fondement juridique réel. Ils allèguent en particulier que F.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, S.\_\_\_\_\_ et la fondation avaient participé à un projet d'investissement dans une banque A1.\_\_\_\_\_ et qu'un "arrangement interne" était intervenu; selon les recourants, I.\_\_\_\_\_ avait accepté dans ce contexte de financer partiellement l'opération "pour le compte des autres intervenants, y compris F.\_\_\_\_\_, en se faisant ensuite rembourser par ceux-ci" et c'était dans ce contexte que les remboursements en faveur de I.\_\_\_\_\_ étaient intervenus.

On constate cependant qu'à l'appui de leur argumentation, les recourants se réfèrent à un courrier adressé le 30 novembre 2018 à la DAPE "avec de nombreuses pièces justificatives" jointes pour expliquer les "opérations en cause", sans qu'ils ne donnent toutefois de référence précise aux pièces dont ils entendent se prévaloir. Comme il n'appartient pas au Tribunal fédéral de chercher lui-même ces documents (cf. consid. 8.1.3 supra), il convient d'emblée d'écarter les allégations y relatives des recourants. Il en va de même de la référence qu'ils font au rapport annuel de l'année 2011, qu'ils lient à la "pièce xxx du courrier, annexe p. 8"; or la pièce xxx qu'ils ont produite en instance cantonale a trait à un relevé de compte pour 740'725 fr. Leur grief doit donc être écarté.

## **E. 9**

Les recourants s'en prennent enfin aux amendes telles que confirmées par la Cour de justice pour le comportement de A.A.\_\_\_\_\_.

### **E. 9.1**

Selon l' art. 176 al. 1 LIFD , celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende. La tentative de soustraction ( art. 176 LIFD ) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée ( art. 175 LIFD ), qui l'est. Le comportement illicite réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de la soustraction fiscale au sens de l' art. 175 LIFD . Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l' art. 124 al. 2 LIFD . Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt 2C\_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.1 et les références).

Le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation et, par conséquent, n'annule une amende que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre prévu, qu'elle s'est écartée de considérations juridiques pertinentes ou qu'elle a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde ( ATF 144 IV 136 consid. 9.1; arrêt 9C\_122/2024 du 20 août 2024 consid. 13.1.3).

### **E. 9.2**

Déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève des constatations de faits, qui lient le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire (consid. 2.2 supra; ATF 150 IV 65 consid. 6.2; 149 II 177 consid. 11.3). En revanche, vérifier si l'autorité s'est fondée sur la notion exacte d'intention ou de négligence est une question de droit, que le Tribunal fédéral revoit librement ( ATF 150 IV 65 consid. 6.2; 137 IV 1 consid. 4.2.3; arrêt

9C\_511/2023 du 25 novembre 2024 consid. 4.6.1).

### **E. 9.3**

La Cour de justice a considéré que tant les éléments objectifs que subjectifs de la tentative de soustraction étaient réalisés. Elle a en particulier fait sienne l'analyse effectuée par le TAPI dans son jugement, à savoir que le recourant était organe de I. \_\_\_\_\_, de F. \_\_\_\_\_ et de la fondation, qu'il disposait d'une licence en sciences économiques ainsi que d'une solide expérience professionnelle dans le domaine économique et qu'il s'était octroyé lui-même les avantages qui ont fait l'objet des reprises. La cour cantonale en a inféré que le recourant avait eu conscience que les informations données à l'intimée étaient incomplètes. En omettant de déclarer des versements constitutifs d'un revenu ou d'un élément de fortune imposable, il avait agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire avec conscience et volonté.

La Cour de justice a rappelé que l'intimée avait fixé l'amende pour la tentative de soustraction fiscale à 1,5 fois les montants soustraits, ramenée à une fois pour tenir compte de la tentative de soustraction. Dans ce cadre, l'Administration fiscale avait pris en considération, à titre de circonstances aggravantes, le concours d'infractions, l'importance des montants soustraits, la formation professionnelle du recourant et l'existence d'une structure opaque, utilisée durant de très nombreuses années. Par ailleurs, le TAPI avait relevé que l'intérêt à punir avait diminué en raison de l'écoulement du temps, considérant que cette unique circonstance atténuante ne suffisait toutefois pas à contrebalancer l'ensemble des circonstances aggravantes. Pour les juges cantonaux, l'appréciation du TAPI ne prêtait pas le flanc à la critique. La tentative de soustraction d'impôt portait sur des montants importants et le recourant était un homme d'affaires expérimenté, qui bénéficiait d'une formation économique de niveau supérieur et d'une expérience de gérant de fortune; il avait déclaré avoir étudié à B1. \_\_\_\_\_ à U1. \_\_\_\_\_ et être très actif en droit des affaires. Le contribuable ne pouvait ainsi se prévaloir d'une faute légère. Les juges précédents ont également retenu que l'aspect international du dossier n'était pas un critère pertinent pour réduire le montant de l'amende et qu'on ne pouvait reprocher au TAPI d'avoir considéré que K. \_\_\_\_\_ étaient un territoire dont il était notoire que la fiscalité se révélait avantageuse, au même titre que R. \_\_\_\_\_. Vu ces circonstances aggravantes, le simple écoulement du temps et l'absence d'antécédents ne justifiaient pas d'atténuer la quotité de l'amende. L'examen global des circonstances pertinentes permettait ainsi de confirmer le résultat auquel avait abouti la juridiction administrative de première instance.

### **E. 9.4**

En premier lieu, puisque les reprises litigieuses doivent être confirmées vu les considérants qui précèdent (cf. consid. 7 et 8 supra), la Cour de justice a considéré à bon droit que les conditions objectives de l'infraction étaient réalisées, quoi qu'en disent les recourants.

S'agissant ensuite de son intention, le recourant ne démontre pas l'arbitraire dans les constatations cantonales y relatives, en se limitant à alléguer qu'il pouvait de bonne foi considérer l'absence de prestations ou encore qu'il y aurait "clairement un doute sur [son] intention" en raison du principe de la présomption d'innocence.

Le recourant soutient ensuite qu'en l'occurrence, il n'y avait pas de "structure opaque", car les sociétés impliquées déployaient une activité effective et commerciale, de sorte qu'il ne s'agissait pas de "boîte aux lettres" de sorte que les amendes devraient être réduites. Par cette argumentation, le recourant méconnaît toutefois que ce qui lui est reproché, ce n'est

pas tant d'avoir mis en place un système de sociétés "boîte aux lettres", mais bien d'avoir utilisé des procédés opaques pour effectuer les distributions dissimulées de bénéfice, de sorte que son grief doit être écarté. En alléguant qu'il ne disposait pas de connaissances comptables et fiscales spécifiques, le recourant ne s'en prend ensuite pas de manière convaincante aux constatations cantonales sur sa formation économique de niveau supérieur et son expérience de gérant de fortune, ni à l'appréciation quant à l'exclusion d'une faute légère. Dans ce contexte, on ne voit pas en quoi le "caractère particulier du dossier en lien avec les mécanismes des avances en compte courant", invoqué par le recourant, devrait être pris en considération en tant que tel dans le cadre de la fixation de la peine. Par ailleurs, au sujet de l'absence d'antécédents du recourant, la cour cantonale a considéré à bon droit que cet élément ne constituait pas une circonstance atténuante, mais avait uniquement un effet neutre sur la peine (cf. ATF 141 IV 61 consid. 6.3.2; arrêt 6B\_251/2025 du 6 août 2025 consid. 3.5.1). Enfin, il n'apparaît pas, au vu des circonstances aggravantes constatées par la cour cantonale et l'ensemble des éléments qu'elle a pris en considération que la "longue durée de la procédure" constituerait, comme le prétendent les recourants, une circonstance atténuante propre à faire apparaître arbitraire la quotité de la peine telle que déterminée par l'instance précédente.

#### **E. 9.5**

L'art. 70 LPfisc, qui est conforme à l' art. 56 al. 2 LHID , a une teneur similaire à l' art. 176 LIFD . Par conséquent, les considérations développées pour l'IFD trouvent à s'appliquer mutatis mutandis à l'ICC pour les périodes fiscales sous revue.

#### **E. 10**

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis dans la mesure où le droit de procéder à la taxation de l'IFD et de l'ICC pour la période fiscale 2010 est prescrit et que les impôts correspondants sont supprimés.

N'obtenant que très partiellement gain de cause, les recourants doivent supporter une partie des frais de la procédure fédérale ( art. 66 al. 1 LTF ). En fonction du montant des créances prescrites pour la période fiscale 2010 en relation avec celui des créances relatives aux périodes 2011 à 2015, ils supporteront des frais de la procédure réduits d'un dixième. En revanche, des frais judiciaires ne seront pas mis à la charge de l'autorité intimée puisque l'admission partielle du recours repose sur la survenance de la prescription durant la procédure devant le Tribunal fédéral. Pour la même raison, les dépens réduits à allouer aux recourants ( art. 68 al. 1 et 2 LTF ) seront pris en charge par la Caisse du Tribunal fédéral. Étant donné que la prescription du droit de taxer relative à la période fiscale 2010 n'était pas encore acquise au moment où l'arrêt attaqué a été rendu et que, sans la survenance de la prescription, le recours aurait également dû être rejeté pour cette période, il convient de renoncer à une nouvelle répartition des frais et indemnités pour la procédure cantonale (arrêts 9C\_775/2023 du 24 juin 2024 consid. 10.2; 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 10; 2C\_137/2011 du 30 avril 2012 consid. 5.2, non publié in ATF 138 II 169 ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.