



9C_715/2022

Arrêt du 19 juillet 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,
Moser-Szeless et Beusch.
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

1. A. _____,
2. B. _____,
tous les deux représentés par M e Gregory Clerc, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
rue du Stand 26, 1204 Genève.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2010 et 2011,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 13 septembre 2022 (ATA/919/2022).

Faits :

A.

A.a. A. _____ (ci-après: le contribuable) et B. _____ (ci-après: la contribuable) ont été domiciliés dans le canton de Genève jusqu'au 31 décembre 2011.

Un premier litige a opposé A. _____ à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) concernant une procédure de rappel d'impôt portant sur les années 2007 et 2008 et de soustraction fiscale pour la période fiscale 2008. Il a été porté jusque devant le Tribunal fédéral qui s'est prononcé par un arrêt du 25 novembre 2022 (cause 2C_700/2022).

A.b. Par bordereaux de taxation du 14 mai 2013 relatifs aux impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) de l'année 2010, l'Administration fiscale cantonale (ci-après: l'Administration fiscale) a fixé les ICC à 270'442 fr. 65 et l'IFD à 72'769 fr. Pour l'année 2011, l'Administration fiscale a, par bordereaux de taxation du 24 mars 2014, fixé les ICC dûs par

A. _____ et B. _____ (ci-après: les contribuables) à hauteur de 547'525 fr. 70 et l'IFD à 181'389 fr. 50. Ces décisions de taxation sont entrées en force.

Le 5 décembre 2017, l'Administration fiscale a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et de soustraction à leur encontre pour les périodes fiscales 2010 et 2011. Il semblait, d'après différents articles parus dans les médias, que le contribuable était le principal détenteur du groupe industriel C. _____ et président de D. _____, qui comportait plus de uuu sociétés à travers vvv pays. Or l'état de fortune déclaré ne mentionnait pas ces éléments. Par courriers des 29 mars et 31 mai 2018 adressés à l'Administration fiscale, les contribuables ont expliqué qu'au cours des années, A. _____ avait créé le groupe C. _____, spécialisé dans le domaine www (...), mais aussi actif dans le domaine xxx, avec ses frères et soeurs. Au fil des années, le groupe C. _____ était devenu le premier producteur de (...) en U. _____ et le numéro deux de (...) en V. _____.

Ils ont également indiqué qu'en yyy, A. _____ avait quitté W. _____ pour s'établir en Suisse et avait créé la société E. _____ SA. En 2015, la société F. _____ SA avait en outre été implantée à Genève. Une autre société, G. _____ SA, avait été créée plus récemment, spécialisée dans la vente de (...). Les sociétés faisant partie du groupe C. _____ avaient été centralisées au sein de la société holding de tête H. _____ (ci-après: H. _____), dont le siège se trouvait à X. _____. A. _____ en détenait l'entier du capital.

En 1992, il avait transféré de manière irrévocable sa participation dans H. _____ et tous les droits attachés au groupe à la fondation I. _____ dont le siège se trouvait au Liechtenstein (ci-après: la fondation ou I. _____). En 1998, H. _____ avait incorporé la filiale D. _____ (ci-après: D. _____), une sous-holding du groupe. En décembre 2001, D. _____ avait remplacé et repris le rôle de H. _____ en qualité de société holding faitière du groupe. H. _____ avait alors transféré sa participation dans D. _____ à I. _____, pour une valeur de zzz fr.

Le 26 janvier 2009, I. _____ s'était à son tour dessaisie de sa participation dans D. _____ en faveur du fonds singapourien J. _____ (ci-après: J. _____), dont les parts appartenaient à des structures étrangères irrévocables et discrétionnaires.

Pour les périodes fiscales concernées, A. _____ et B. _____ ont admis avoir omis de déclarer certains éléments de revenu et de fortune. Par la voix de leurs conseils, lors d'entretiens dans les locaux de l'Administration fiscale les 13 juin 2018, 30 octobre 2018 et 12 avril 2019, ainsi que par courriers des 19 juillet 2018 et 19 octobre 2018 les contribuables ont fourni des explications complémentaires. Ils ont en particulier indiqué que les "parts/unités du fonds J. _____" étaient intégralement détenues par K. _____ (ci-après: K. _____).

A.c. Par bordereaux de rappel d'impôt de l'année 2010, datés du 30 juin 2020, les suppléments d'impôt ont été arrêtés par l'autorité fiscale à 25'511'847 fr. 25 pour les ICC et à 4'176'837 fr. 50 pour l'IFD. Pour la période fiscale 2011, par bordereaux datés du même jour, elle a fixé les suppléments d'impôt à 23'758'474 fr. 70 pour les ICC et à 4'476'375 fr. pour l'IFD. En bref et pour ces deux années, les reprises ont principalement porté sur la participation dans D. _____ et des distributions y relatives, ainsi que sur les avoirs bancaires et les revenus y relatifs.

Par décisions du 30 juin 2020, l'Administration fiscale a, pour les années 2010 et 2011, prononcé des amendes à l'encontre du contribuable tant en matière d'ICC que d'IFD et dont la quotité a été fixée aux trois quarts du montant respectif des suppléments d'impôt.

A.d. Les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux de rappel d'impôt et d'amende, en faisant notamment valoir que A. _____ ne détenait pas les actifs que l'Administration fiscale entendait lui attribuer et que les conditions de l'évasion fiscale n'étaient pas remplies. Par décision sur réclamation du 15 décembre 2020, l'Administration fiscale a maintenu, pour les ICC et l'IFD des périodes fiscales 2010 et 2011, les reprises effectuées, ainsi que les amendes prononcées. Cette décision sur réclamation a été déférée au Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI).

B.

B.a. Statuant par jugement du 6 décembre 2021, le TAPI a partiellement admis le recours. En substance, il a admis la conclusion de l'intimée relative à une reformatio in pejus concernant des revenus mobiliers de l'année 2011 à hauteur de 3'357'463 fr. Il a également confirmé les reprises litigieuses et fixé une nouvelle valorisation des titres de D. _____, la cause étant renvoyée à l'Administration fiscale pour qu'elle rende de nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants.

B.b. Statuant par arrêt du 13 septembre 2022, la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative (ci-après: la Cour de justice), a rejeté le recours des contribuables.

C.

A. _____ et B. _____ forment un recours en matière de droit public contre l'arrêt cantonal, dont ils demandent l'annulation. Préalablement, ils concluent à ce qu'il soit ordonné à la Cour de justice de produire l'entier du dossier de la procédure. A titre principal, ils demandent au Tribunal fédéral de dire et constater que leur droit d'être entendu, ainsi que leurs "droits fondamentaux et procéduraux" ont été violés, qu'il n'y a pas de motif de rappel d'impôt et que la constitution de la fondation I. _____, puis le transfert de ses actifs à J. _____ ne sont pas constitutifs d'évasion fiscale. Ils concluent également au renvoi de la cause à l'Administration fiscale pour nouvelle instruction et nouvelles décisions de taxation "dans le sens des constatations qui précèdent". Subsidiairement, ils concluent au renvoi de la cause à la Cour de justice pour nouvelle décision dans le sens des considérants. L'Administration fiscale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et pouvoir d'examen

1.

1.1. 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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'arrêt entrepris confirme le jugement du TAPI du 6 décembre 2021, qui a renvoyé la cause à l'Administration fiscale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi, qui constitue en principe une décision incidente, contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final (art. 90 LTF) lorsqu'il ne reste à l'autorité fiscale plus qu'à calculer le montant de l'impôt ou l'amende dûs, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi et qu'elle ne dispose ainsi d'aucune marge de manoeuvre (cf. arrêt 2C_151/2017 du 16 décembre 2019 consid. 1.3, non publié in ATF 146 II 111).

En l'occurrence, le renvoi opéré par le TAPI et confirmé par la Cour de justice ne laisse aucune latitude de jugement à l'intimée, qui doit seulement recalculer l'impôt conformément aux instructions judiciaires. L'arrêt attaqué constitue dans cette mesure une décision finale au sens de l'art. 90 LTF, qui peut faire directement l'objet d'un recours en matière de droit public (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 1.2).

1.3. Selon un principe général de procédure, les conclusions en constatation de droit ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues. Sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7; 135 I 119 consid. 4).

En l'espèce, les conclusions en constatation formées par les recourants relèvent de la motivation juridique pouvant conduire à l'annulation, respectivement la réforme de l'arrêt entrepris et n'ont dès lors pas de portée propre, de sorte qu'elles sont toutes irrecevables.

1.4. L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

1.5. Les contribuables requièrent encore la production du dossier cantonal. Cette demande est sans objet, puisque la Cour de justice l'a transmis au Tribunal fédéral en application de l'art. 102 al. 2 LTF.

2.

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 144 II 313](#) consid. 5.3; cf. aussi [ATF 134 II 207](#) consid. 2). Sauf exception, la violation du droit cantonal ou communal ne peut en revanche pas être invoquée en tant que telle devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF). Il est cependant possible de faire valoir que son application consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels ([ATF 145 I 108](#) consid. 4.4.1; [142 III 153](#) consid. 2.5). En vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît de la violation des droits fondamentaux que si ce moyen est invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée ([ATF 147 IV 453](#) consid. 1; [143 IV 500](#) consid. 1.1).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. [ATF 147 IV 73](#) consid. 4.1.2; [140 III 264](#) consid. 2.3; [137 II 353](#) consid. 5.1).

II. Objet du litige et arrêt cantonal

3.

Le litige concerne les rappels d'impôt IFD et ICC, ainsi que les amendes prononcées pour l'IFD et les ICC pour soustraction fiscale des périodes fiscales 2010 et 2011. Il porte en particulier sur le point de savoir si un rappel d'impôt est justifié dans son principe et, dans l'affirmative, si c'est à bon droit que la Cour de justice a notamment confirmé que les avoirs détenus par I. _____ puis la structure singapourienne lui ayant succédé, ainsi que leurs rendements devaient être imposés dans le chapitre fiscal des contribuables.

4.

Après avoir rappelé qu'il n'était pas contesté par les parties qu'en 1990, le contribuable avait centralisé les différentes sociétés du groupe C. _____ au sein de la société H. _____ (dont il détenait 100 % du capital-actions) et que jusqu'au 10 juin 1992 (soit la date de la constitution de I. _____), il avait été le seul propriétaire de ce groupe, la Cour de justice a considéré que la mise en place de la fondation I. _____ était constitutive d'une évasion fiscale et que le recourant n'avait pas procédé à un véritable dessaisissement lors de la création de celle-ci. Elle a ensuite retenu que le 26 janvier 2009, la fondation I. _____ avait transféré les actions de D. _____ au fonds J. _____, lequel était entièrement détenu par K. _____ et dont la gestion était assurée par une société de gestion singapourienne dénommée "L. _____" (ci-après: L. _____). A cet égard, la juridiction cantonale a retenu que J. _____, qui détenait donc D. _____, ne pouvait pas être considéré, lors des années fiscales en cause, comme un trust irrévocable fixe puisque le "deed of trust" stipulait que les distributions étaient effectuées au bon vouloir de l'"investment manager", soit en l'occurrence L. _____, dont le recourant était précisément un directeur.

Pour le surplus, même à considérer que l'on dût admettre l'existence d'un trust irrévocable fixe, il ressortait du dossier que les contribuables étaient restés les bénéficiaires de la "structure trustale" durant les années litigieuses, la recourante au travers de M. _____ (soit un trust bénéficiaire de K. _____ et le recourant au travers de N. _____ SA (ci-après: N. _____, soit également une société bénéficiaire de K. _____, dès 2011. Celui-ci avait d'ailleurs reconnu avoir bénéficié d'importantes distributions en 2011 par le biais de N. _____, lesquelles représentaient près de 60 % des distributions effectuées par K. _____ en 2011. En définitive, puisque le recourant avait continué de bénéficier du contrôle économique des diverses structures off-shore mises en place pour la détention des actifs du Groupe C. _____, il ne pouvait être reproché à l'Administration fiscale d'avoir attribué directement aux contribuables le patrimoine et les revenus de ces "sociétés" off-shore, en application de la théorie de la transparence (ou "Durchgriff"). En conséquence, l'imposition dans le

chef des recourants des revenus découlant des participations dans D. _____, ainsi que de 99 % des actions de celle-ci, était conforme au droit.

La Cour de justice a également confirmé que c'était à bon droit que le TAPI avait admis la conclusion présentée par l'intimée et qui portait sur une reformatio in pejus de 3'357'463 fr., relative à des rendements de revenus mobiliers non déclarés pour l'année 2011. En outre, l'imposition des contribuables (comprenant le rappel d'impôt) respectait les principes constitutionnels relatifs à la garantie de la propriété (art. 26 Cst.), celui de la liberté économique (art. 27 Cst.) et celui de la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.). Elle a également confirmé le principe et la quotité des amendes prononcées par l'autorité fiscale.

III. Droit applicable et prescription

5.

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 4.1 et la référence). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RO 2015 779; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*; cf. art. 205f LIFD et 78f LHID).

En matière d'IFD, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et dans sa teneur en 2010 et 2011, est ainsi applicable aux périodes fiscales litigieuses. Quant aux ICC, ceux-ci sont régis par la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques, qui s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 [LIPP; rs/GE D 3 08; cf. art. 71 LIPP], par la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17) et par la LHID, entrée en vigueur le 1er janvier 1993, dans sa teneur en vigueur pendant les périodes litigieuses.

6.

Le Tribunal fédéral examine d'office les questions de la prescription ou de la péremption lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable, tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.4; arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 4).

6.1. L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD; cf. ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC. En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié aux recourants le 5 décembre 2017 pour l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2010 et 2011. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc a ainsi été respecté. De même, le délai de quinze ans n'étant pas écoulé au jour où le présent arrêt est rendu, le droit de procéder aux rappels d'impôt n'est pas périmé.

6.2. En ce qui concerne la soustraction d'impôt, l'autorité fiscale a rendu, le 30 juin 2020, deux décisions séparées pour les années 2010 et 2011, soit moins de dix ans après la fin de ces périodes fiscales.

En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite (cf. art. 184 al. 1 let. b ch. 1 et al. 2 LIFD; art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID, directement applicable à Genève dès lors que la LPFisc n'est pas conforme [cf. art. 72 LHID; cf. arrêt 2C_872/2021 du 2 août 2022 consid. 4.1, destiné à la publication]). Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée (ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD [RO 1991 1184] en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b CP et l'ATF 134 IV 328; ancien art. 58 al. 2 et 3 LHID [RO 1991 1256]).

IV. Griefs formels

7.

7.1. Dénonçant une violation de leur droit d'être entendus, une violation de leur droit à l'administration des preuves, ainsi qu'une violation du droit à un procès équitable par la cour cantonale, les recourants se réfèrent aux art. 29 al. 2 Cst., 6 CEDH, 112 LTF, 114 et 115 LIFD, 41 LHID, ainsi qu'à l'art. 40 al. 2 de la Constitution genevoise du 14 octobre 2012 (Cst./GE; RS 131.234). Ils reprochent en outre à la Cour de justice d'avoir méconnu le principe de l'interdiction du formalisme excessif (art. 29 al. 1 Cst.) et d'avoir violé les art. 19, 20 et 45 de la loi genevoise du 12 septembre 1985 sur la procédure administrative (LPA/GE; rs/GE E 5 10).

7.2.

7.2.1. On rappellera que le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend, notamment, le droit pour l'intéressé d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes et 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. En matière d'imposition directe, ces principes sont concrétisés par les art. 114 et 115 LIFD, ainsi que par l'art. 41 LHID et, dans le canton de Genève, par les art. 17 et 18 LPFisc. Le droit de consulter le dossier inscrit aux art. 114 LIFD et 41 al. 1 LHID ne va pas plus loin que celui découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. Les art. 115 LIFD et 41 al. 2 LHID, qui prévoient que les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation, ne font que reprendre la garantie constitutionnelle de l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 144 II 427 consid. 3.1.1; arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.3 et les références).

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. 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 145 I 167 consid. 4.1; arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.3 et les nombreuses références).

7.2.2. Le droit d'être entendu tel que garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Cette exigence est également exprimée à l'art. 112 al. 1 let. b LTF. Pour y répondre, le juge doit 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 148 III 30 consid. 3.1 et les références; arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.5).

Les recourants n'expliquent pas que les dispositions de droit cantonal auxquelles ils se réfèrent auraient une portée plus étendue que l'art. 29 al. 2 Cst. C'est donc à la lumière de cette disposition de droit fédéral qu'il convient d'examiner leurs critiques (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.2).

7.3.

7.3.1. En ce qui concerne tout d'abord le refus de la Cour de justice d'avoir ordonné à l'intimée de verser le dossier de E. _____ SA dans la procédure cantonale, le grief y relatif doit être écarté. En effet, le Tribunal fédéral constate à nouveau qu'il n'existe, de manière générale, aucun lien dans l'arrêt entrepris entre le dossier fiscal de la société précitée et la présente procédure - et les recourants n'en montrent aucun - de sorte que l'apport de ce dossier est sans influence sur le sort de la présente cause (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.7.1). En particulier, l'argumentation des recourants, selon laquelle la production du dossier fiscal de la société E. _____ SA serait nécessaire pour démontrer que les soupçons de l'administration auraient pu déjà être éveillés à l'occasion du contrôle fiscal de cette société, ne saurait davantage être suivie. Dans son arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022, le Tribunal fédéral a en effet considéré que, s'agissant des périodes fiscales 2007 à 2009, l'ouverture le 5 décembre 2017 de la procédure en rappel d'impôt était justifiée car il semblait, d'après différents articles de presse, que le contribuable était le détenteur du

groupe industriel C. _____ et président de D. _____, alors même que les déclarations fiscales de l'intéressé ne mentionnaient ni fortune ni rendements en lien avec la détention du groupe C. _____. Partant, ces faits justifiaient l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 8.3). Puisque l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt portant sur les années sous examen se fondent sur les mêmes motifs que ceux relatifs aux années 2007 à 2009, le raisonnement développé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 s'applique, s'agissant de cet aspect, *mutatis mutandis* à la présente cause. Le grief des recourants doit donc être écarté.

7.3.2. Les recourants reprochent également en vain à la Cour de justice d'avoir refusé la production de l'entier du dossier fiscal de A. _____, constitué dès 1984 par l'autorité fiscale. En effet, il n'est pas pertinent de connaître tout le dossier du contribuable pour déterminer si les conditions d'un rappel d'impôt pour les années 2010 et 2011 sont réunies, de même que pour déterminer si son étendue est conforme au droit; ce dossier n'est pas davantage pertinent pour se prononcer sur l'infraction de soustraction fiscale des périodes sous examen (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.6).

7.4.

7.4.1. Ensuite, les recourants, en se référant spécifiquement à l'art. 6 par. 3 CEDH, reprochent aux juges cantonaux d'avoir écarté leur offre de preuve en lien avec l'audition de quatre témoins (O. _____, P. _____, Q. _____ et R. _____). Ils font valoir que ce refus aurait notamment conduit l'autorité fiscale à procéder indûment à un rappel d'impôt et à infliger des amendes injustifiées et sans mesure avec la culpabilité du recourant, puisqu'elles seraient basées sur des faits que celui-ci n'aurait pas commis. Or l'audition des personnes précitées aurait précisément permis d'infirmer les faits tels que retenus par la Cour de justice.

7.4.2. C'est en vain que les recourants invoquent une violation de l'art. 6 par. 3 let. d CEDH en relation avec la procédure en rappel d'impôt, qui n'a pas de caractère pénal (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.2), puisque cette disposition n'est pas applicable dans une telle procédure. En ce qui concerne la procédure de soustraction d'impôt, l'art. 6 par. 3 let. d CEDH s'applique. Selon cette disposition, tout accusé a le droit d'interroger ou de faire interroger les témoins à charge et d'obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge. Le droit d'obtenir l'audition de témoins à décharge est relatif. L'autorité peut y renoncer si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ce témoignage une valeur probante décisive pour le jugement. L'art. 6 par. 3 let. d CEDH ne va à cet égard pas plus loin que l'art. 29 al. 2 Cst. (arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.4 et les références).

7.4.3. S'agissant de l'audition des témoins O. _____ et P. _____, qui étaient des membres de la fondation I. _____, le Tribunal fédéral a jugé, dans la procédure concernant les années 2007 et 2008, que la Cour de justice n'avait pas fait preuve d'arbitraire en renonçant à cette mesure d'instruction. En effet, l'audition de P. _____ visait en particulier à répéter le contenu d'attestations déjà produites dans la procédure. De plus, son audition, ainsi que celle de O. _____, étaient dénuées de valeur probante puisque ces personnes se trouvaient dans un rapport professionnel de quasi-subordination à l'égard du contribuable (arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 6.8.1 et 6.8.2). Ces considérations valent également dans la présente cause pour les périodes fiscales sous examen, dès lors que les griefs soulevés en l'occurrence sont identiques à ceux déjà examinés précédemment par le Tribunal fédéral dans son arrêt précité.

7.4.4. Quant à l'audition de Q. _____ et R. _____, respectivement Directeurs de S. _____ et L. _____, la Cour de justice a considéré que leur audition n'était pas nécessaire puisque les éléments figurant au dossier étaient suffisants pour résoudre le litige (soit en l'occurrence la question du traitement en transparence des diverses structures off-shore), et que la mesure d'instruction sollicitée ne l'amènerait pas à modifier son opinion. A l'encontre de cette appréciation, les recourants font valoir que les auditions de Q. _____ et R. _____ auraient permis d'établir que A. _____ n'était pas "directeur" mais "l'un des nombreux administrateurs" de L. _____ et qu'il ne pouvait pas disposer selon son bon vouloir des actifs des structures mises en place à Singapour. Par cette argumentation, les recourants ne font qu'alléguer ce que la Cour de justice aurait dû comprendre, voire constater après l'audition des témoins, sans exposer en quoi l'appréciation anticipée des preuves telle qu'effectuée par celle-ci serait entachée d'arbitraire. Or les juges cantonaux se sont

fondés sur des éléments précis du dossier pour étayer leur appréciation, qui échappe à toute critique, comme il ressort de ce qui suit (infra consid. 10.2). Pour le surplus, les recourants ne sauraient se plaindre de ce que la cour cantonale n'aurait pas suffisamment motivé son refus au sujet de l'audition des témoins précités, puisqu'ils ont parfaitement été en mesure de critiquer le raisonnement de celle-ci.

V. Arbitraire dans l'établissement des faits

8.

Invoquant les art. 97 LTF et 9 Cst., les recourants reprochent à la cour cantonale un établissement arbitraire des faits.

Ils se plaignent en particulier de ce que la Cour de justice aurait mal retranscrit leur détermination du 29 mars 2018, considéré à tort que pour l'année 2009, le recourant avait notamment payé les montants d'impôts fixés par l'autorité fiscale et n'avait pas contesté les décisions de taxation y relatives et qu'elle aurait omis de transmettre à l'intimée son écriture du 29 avril 2022. Ils lui reprochent également d'avoir établi à tort qu'ils n'auraient pas contesté pour l'essentiel le contenu des rapports établis par l'Administration fiscale à l'issue des entretiens qui ont eu lieu dans ses locaux, ainsi que de ne pas avoir, en lien avec les conditions d'ouverture du rappel d'impôt, retenu en tant que faits notoires que le contribuable figurait depuis plusieurs années dans le classement annuel publié en ligne par le magazine T._____. Au sujet de l'évasion fiscale, les recourants reprochent enfin aux juges cantonaux d'avoir omis de constater que le groupe C._____ appartenait économiquement à plusieurs branches de la famille et de ne pas avoir retenu que le contribuable avait procédé, en 1992, à un dessaisissement en faveur de la fondation I._____.

Ces griefs sont pour l'essentiel similaires à ceux que A._____ a invoqué à l'occasion de son recours contre l'arrêt de la Cour de justice du 5 juillet 2022, et qui avait trait aux périodes fiscales 2007 et 2008 dans une constellation de fait quasi identique. Hormis le "transfert des actifs à la structure singapourienne qui a succédé à la Fondation I._____", les recourants ne soulèvent aucun élément de faits nouveaux par rapport à ceux qui ont été examinés par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_700/2022 cité. Partant, il y a lieu de renvoyer intégralement au considérant 7 de cet arrêt, qui répond point par point à l'argumentation des recourants - soulevée à nouveau dans la présente cause -, en la rejetant. Le grief lié à la création d'un trust sera examiné ci-après (infra consid. 10.2). Partant, la Cour de céans se fondera exclusivement sur les faits ressortant de l'arrêt déféré.

VI. Impôt fédéral direct - rappel d'impôt

9.

Invoquant une violation des art. 151 et 153 LIFD, les recourants prétendent que les conditions pour l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt n'étaient pas réunies, et que l'intimée aurait donné, pour justifier l'ouverture de cette procédure, diverses explications qui auraient "varié" au fil du temps, de sorte que l'on pourrait "s'interroger sur la réalité" des soupçons sur lesquels elle se serait fondée. Ils font en outre valoir que le lien de causalité entre les déclarations fiscales lacunaires et les taxations insuffisantes serait rompu, du fait du comportement de l'Administration fiscale.

Au considérant 8 de son arrêt 2C_700/2022 le Tribunal fédéral a exposé, pour les années fiscales 2007 et 2008, les raisons pour lesquelles la Cour de justice n'avait pas méconnu le droit en confirmant que les conditions d'un rappel d'impôt étaient réunies et pourquoi le rapport de causalité entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante n'avait pas été rompu. En raison du fait que les motifs ayant conduit l'intimée à ouvrir, le 5 décembre 2017, une procédure en rappel d'impôt à l'encontre du contribuable pour les périodes 2007 à 2009 sont identiques à ceux ayant présidé à l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt concernant les recourants pour les années 2010 et 2011 (supra consid. 8), il suffit de renvoyer sur ce point aux considérations du Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022. Le grief doit être dès lors être écarté.

10.

Il convient ensuite de déterminer l'étendue du rappel d'impôt. A cet égard, les recourants reprochent à la juridiction cantonale d'avoir admis à tort que la constitution de la fondation I._____ en 1992, puis le transfert ultérieur des actifs à la "structure singapourienne" qui lui a succédé, étaient constitutifs d'évasion fiscale.

10.1. Dans son arrêt du 25 novembre 2022, le Tribunal fédéral a jugé que la Cour de justice n'avait pas méconnu le droit en traitant la fondation I._____ en transparence et en attribuant tous les

avoirs de celle-ci et les revenus y relatifs au recourant (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 9). Partant, dans le cadre de la présente cause, les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils considèrent que la mise en place de la fondation I._____ et le dessaisissement des titres du recourant en sa faveur devraient être reconnus sur le plan fiscal. En effet, le raisonnement conduit par le Tribunal fédéral en ce qui concerne le traitement en transparence de la fondation I._____ pour les années 2007 et 2008 s'applique *mutatis mutandis* pour les périodes fiscales sous examen, puisque la constellation de fait est identique sur ce point.

10.2. Il reste à examiner si la "structure trustale" mise en place à Singapour (J._____), qui a succédé à la fondation I._____, est constitutive d'une évasion fiscale, ce qui aurait pour conséquence que les actifs et les revenus litigieux doivent être imposés dans le chapitre fiscal des contribuables.

10.2.1. Il y a, selon la jurisprudence, évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale. Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés. L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en oeuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui - abstraction faite des aspects fiscaux - va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (arrêt 2C_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 7.3 et les références).

10.2.2. Selon les constatations cantonales, J._____, qui détenait les titres de D._____, ne pouvait pas être considéré comme un trust fixe dès lors que le *deed of trust* (acte constitutif) stipulait que les distributions étaient effectuées au bon vouloir de l' *investment manager* (soit l'organe effectuant la gestion à l'aide de S._____), soit en l'occurrence L._____, dont le recourant était un directeur. Pour le surplus, même à considérer l'existence d'un trust irrévocable fixe, il ressortait du dossier que les recourants étaient restés les bénéficiaires de la "structure trustale" durant les années litigieuses, la recourante au travers de distributions provenant de M._____ et le recourant au travers de distributions effectuées par N._____ dès 2011. Ce dernier avait en effet reconnu avoir bénéficié d'importantes distributions de N._____, lesquelles représentaient près de 60 % des distributions effectuées par K._____ en 2011. Il en découlait, pour les juges cantonaux, que le recourant avait continué à bénéficier du contrôle économique dans les structures "off-shore" mises en place. La juridiction cantonale a en outre constaté que la complexité des structures mises en place, couplée à la présence marquée du recourant en qualité de bénéficiaire mais également comme directeur de L._____, démontrait une volonté motivée pour des raisons fiscales de confondre la réelle identité du propriétaire des avoirs du groupe sans qu'il ne soit démontré que lesdites structures avaient été créées dans un but de planification successorale et de lutte contre les concurrents.

10.2.3. Dans la mesure où les recourants soutiennent tout d'abord que la "structure trustale" doit être reconnue fiscalement, de sorte qu'ils ne doivent pas être imposés dans ce cadre, ils ne sauraient être suivis. En faisant valoir que la constitution d'un trust ne peut pas être considérée comme insolite du fait qu'une telle structure soit mise en place par un résident suisse, les recourants perdent de vue que le Tribunal fédéral a déjà admis que la création d'un trust étranger pouvait selon les circonstances bel et bien constituer une évasion fiscale (cf. arrêt 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 7). A cet égard, en se limitant à évoquer que la structure mise en place ne constituait pas un "sham trust" (soit un trust simulé), que A._____ n'était pas directeur de L._____ mais en était uniquement "l'un des nombreux administrateurs" et que l'arrêt attaqué n'établirait pas en quoi cette structure serait constitutive d'un abus de droit, les recourants ne s'en prennent pas de manière suffisante aux constatations de la Cour de justice. Au contraire, ils se contentent d'affirmations qui reviennent à

opposer leur propre appréciation à celle des juges cantonaux, perdant de vue que le Tribunal fédéral n'est pas une instance d'appel. Ils ne s'en prennent en outre pas à la motivation alternative de la Cour de justice, selon laquelle J. _____ n'était pas un trust irrévocable fixe et que même à considérer l'existence d'un tel trust, les recourants demeuraient bénéficiaires de la "structure trustale".

10.2.4. On doit ensuite admettre à la suite de la cour cantonale que le recourant a continué de bénéficier du contrôle économique de la structure mise en place à Singapour et qu'il avait conservé une maîtrise sur celle-ci. En effet, ainsi que l'ont retenu à bon droit les juges cantonaux, la présence marquée du recourant en qualité de bénéficiaire mais également de membre du conseil d'administration de L. _____ démontrait une volonté de confondre la réelle identité du propriétaire des avoirs du groupe, plutôt qu'une motivation relevant d'une planification successorale et de lutte contre les concurrents, éléments qui n'avaient du reste pas été démontrés.

Dans ce contexte, on constatera (art. 105 al. 2 LTF) que les contribuables n'ont pas été constants dans leurs déclarations concernant le rôle de A. _____ dans la structure mise en place. Ils ont en effet tantôt affirmé que celui-ci, "au vu de son rôle fondateur et de son expérience", demeurait actif dans la gestion opérationnelle du groupe (courrier du 29 mars 2018 adressé à l'intimée), tantôt indiqué qu'il s'était désengagé de la gestion opérationnelle et n'avait en réalité plus qu'une "voix consultative liée à son statut de père fondateur du groupe" (compte rendu d'entretien du 13 juin 2018 entre l'intimée et les représentants des recourants) et que son activité se "limitait [...] à un simple rôle consultatif sans véritable pouvoir décisionnel" (courrier du 19 juillet 2018 adressé à l'intimée). On doit en outre constater que les contribuables n'ont pas été constants sur la question de savoir qui de J. _____ ou de S. _____ s'occupait de désigner les bénéficiaires. Alors que, dans une analyse détaillée, les contribuables mentionnaient "que les distributions ordinaires de J. _____ financées par les revenus provenant des actifs déposés au sein du fonds sont en principe décidées par L. _____" (courrier à l'intimée du 19 juillet 2018 p. 8), les recourants argumentent, en instance fédérale, que le fait que le recourant a été l'un des administrateurs de L. _____ ne signifiait pas qu'il ait pu disposer des actifs, puisque "seul le trustee [soit S. _____] pouvait décider du sort desdits actifs et de leurs rendements" (mémoire de recours, p. 67). Ces déclarations successives contribuent à une forme d'opacité sur le rôle joué par le recourant dans la structure et sur la question de savoir précisément quel organe décidait des destinataires et selon quels critères.

Il apparaît en outre que, pour l'année fiscale 2011, le recourant a été le bénéficiaire des distributions effectuées par le trust K. _____. On doit en effet constater (art. 105 al. 2 LTF) que les états financiers de ce trust, produits par les recourants lors de la procédure administrative, font état de revenus correspondant à des dividendes reçus à hauteur de 49'999'995 euros et des distributions à destination du "bénéficiaire" (en anglais, au singulier "beneficiary") pour 55'800'000 euros. En parallèle, selon les indications fournies par les contribuables (courrier à l'intimée du 19 juillet 2018, p. 7), les bénéficiaires de K. _____ étaient M. _____, Y. _____, Z. _____, A1. _____, B1. _____, ainsi que N. _____ (soit une société "sans substance et sans réalité économique", dont le recourant est l'unique ayant-droit économique [cf. courrier à l'intimé du 19 juillet 2018, p. 10]). Or les états financiers de M. _____, Y. _____, de Z. _____, A1. _____ et de B1. _____ ne font apparaître, pour l'année 2011, aucun revenu provenant de distribution et ne font état, pour certains d'entre eux, que de produits en lien avec des intérêts bancaires ("Interests on Deposit"). Certes, le contribuable a admis avoir reçu à travers N. _____, en 2011, la somme de 35'600'000 euros provenant de K. _____ (soit, comme la Cour de justice l'a retenu, environ 60 % des distributions de K. _____ [35'600'000 euros / 55'800'000 euros]). Cependant, et dans la mesure où aucun des trusts bénéficiaires de K. _____ n'a, états financiers à l'appui, bénéficié de distributions de cette structure en 2011, on doit en déduire que l'entier des distributions a nécessairement été effectué en faveur de N. _____, et donc du recourant. Le même raisonnement s'applique à la distribution effectuée par K. _____ en 2010, puisqu'aucun des états financiers de M. _____, Y. _____, de Z. _____, A1. _____ et de B1. _____ ne fait apparaître, pour cette année, de revenu provenant d'une quelconque distribution.

10.2.5. Sur le vu de ce qui précède, c'est donc à bon droit que la Cour de justice a retenu que le recourant continuait de bénéficier du contrôle économique de la structure mise en place à Singapour et c'est sans violer le droit qu'elle est parvenue à la conclusion que la création de la "structure trustale" constituait une évasion fiscale.

10.2.6. Compte tenu de ce résultat, les autres arguments relatifs au traitement fiscal du trust en lien avec les considérations de la juridiction cantonale sur la circulaire n° 20 de l'Administration fédérale

des contributions du 27 mars 2008 sur l'imposition des trusts - que les recourants contestent - n'ont pas à être examinés.

En ce qui concerne le grief des recourants tiré de la violation de l'art. 127 al. 2 Cst., il repose sur la prémisse erronée que la "structure trustale" ne constitue pas une évasion fiscale, de sorte qu'il doit être écarté.

10.3.

10.3.1. S'agissant du montant des reprises, les recourants font valoir que la reformatio in pejus requise par l'autorité fiscale devant le TAPI serait contraire au droit. L'Administration fiscale avait en effet formulé une telle demande liée à des avoirs provenant d'un compte bancaire, alors qu'elle avait reçu près de trois ans auparavant l'ensemble des documents pertinents y relatifs, de sorte que son comportement heurtait le principe de la bonne foi.

Cette argumentation n'emporte pas la conviction. On doit en effet considérer que l'objet de la contestation devant le TAPI portait notamment sur les conséquences fiscales de la découverte du compte bancaire en question au cours de la procédure devant l'Administration fiscale. Partant et ainsi que l'a retenu à bon droit la Cour de justice, la juridiction administrative de première instance avait la compétence de déterminer à nouveau, dans ce cadre, tous les éléments imposables et de procéder, le cas échéant, à une reformatio in pejus, conformément aux art. 143 LIFD et 51 al. 1 LPFisc (cf. [ATF 144 II 359](#) consid. 4.5.2). En outre, le droit d'être entendu des recourants a été respecté à cette occasion, selon les exigences prévues par la jurisprudence (cf. 2C_925/2017 du 11 juin 2019 consid. 2.2.1 et les références). Une telle possibilité de corriger les éléments imposables en défaveur du contribuable, expressément prévue par le droit de l'impôt fédéral direct et le droit cantonal ne saurait contrevenir au principe de la bonne foi.

10.3.2. Pour le surplus, le montant des autres reprises opérées par l'Administration fiscale et confirmées par le TAPI, puis la Cour de justice, n'est pas remis en cause par les recourants en instance fédérale. Il n'y a dès lors pas lieu de revenir sur ce point.

VII. Impôt fédéral direct - soustraction

11.

Les recourants invoquent le principe de la présomption d'innocence (sur ce principe découlant des art. 6 par. 2 CEDH et 32 al. 1 Cst., cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 11.1 et les références), en faisant notamment valoir que "les instances n'ont instruit qu'à charge [...] sur la base de sentiments de doute [en ayant] refusé de considérer les pièces écrites [qu'ils] ont apportées à la procédure".

La Cour de justice a considéré que l'Administration fiscale avait instruit la procédure de manière détaillée et complète durant de nombreux mois, en sollicitant notamment l'apport de nombreux documents et en ayant reçu à plusieurs reprises les mandataires des contribuables, garantissant ainsi la possibilité pour ceux-ci de faire valoir leurs arguments. A cet égard, les juges cantonaux ont constaté que l'autorité fiscale avait modifié en partie la valorisation des titres de D. _____, à la suite de la motivation présentée à ce sujet par les contribuables, de sorte que l'on ne saurait considérer que l'instruction de la procédure de soustraction n'aurait été qu'"à charge". En outre et s'agissant des éléments retenus par la juridiction cantonale pour confirmer la violation des obligations légales par le recourant (soit l'une des conditions présidant à l'existence d'une soustraction fiscale au sens de l'art. 175 al. 1 LIFD; cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 12.1), ils ne constituent pas de simples "présomptions erronées", mais reposent au contraire sur une série d'indices concrets (supra consid. 10.2). Dès lors et compte tenu de ce qui précède (et en particulier de l'application du principe de transparence aux structures mises en place), la juridiction cantonale n'a pas méconnu le droit en ayant retenu que les recourants avaient soumis des déclarations fiscales incomplètes, contrevenant ainsi à leur obligation de déclarer l'ensemble des revenus et de la fortune (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Le grief doit donc être écarté.

12.

Les recourants se plaignent également de ce que les amendes prononcées étaient injustifiées et qu'elles seraient dès lors sans mesure avec la culpabilité.

Ces critiques sont injustifiées. La juridiction cantonale a en effet explicité de manière circonstanciée les raisons pour lesquelles la quotité des amendes pour soustraction fiscale (fixée aux trois quarts des impôts soustraits) devait être confirmée (art. 175 LIFD; sur les critères de fixation de l'amende, cf. [ATF](#)

144 IV 136 consid. 7.2). Elle a notamment relevé, au sujet de la faute commise par le contribuable, qu'au vu des opérations effectuées (soit le dessaisissement de l'ensemble des actifs du groupe C. _____ au profit de I. _____, puis leur transfert dans une "structure trustale" et les conséquences fiscales considérables de ces opérations), l'activité délictueuse avait été d'une certaine intensité. Elle a également tenu compte, à décharge, de la relative bonne collaboration du contribuable, ainsi que de l'ancienneté de l'infraction. Partant, la Cour de justice n'a ni excédé, ni abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. **ATF 144 IV 136** consid. 9.1). Le grief doit être écarté.

VIII. Autres griefs constitutionnels

13.

Les recourants dénoncent la violation par la juridiction cantonale du principe de la garantie de la propriété (art. 26 Cst.), puisque l'imposition qui résulterait de la procédure de rappel d'impôt serait confiscatoire.

13.1. Ce grief manque sa cible. Sur le plan du droit fédéral, on rappellera qu'en vertu de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. De jurisprudence constante, en matière fiscale, ce droit fondamental ne va toutefois pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Ainsi, une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée (cf. art. 36 al. 4 Cst.). Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau. Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires; à cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes. Le Tribunal fédéral a notamment jugé que l'essence de la propriété privée n'est pas touchée si, pendant une courte période, le revenu à disposition du contribuable ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 15.1).

Les recourants ne démontrent pas de violation de l'art. 26 Cst. par la cour cantonale. Ils n'expliquent en effet pas de manière circonstanciée en quoi leur situation serait assimilable à celle dans laquelle le Tribunal fédéral avait admis une imposition confiscatoire. Il s'agissait d'une contribuable qui se trouvait assujettie à la fois à un impôt sur les successions appliqué au montant du capital correspondant à une rente viagère capitalisée - montant dont elle ne disposait pas - et à un impôt sur le revenu, appliqué à la rente viagère elle-même (cf. arrêts P.1704/1984 du 10 mai 1985 in Archives 56 439; **9C_638/2022** du 24 avril 2023 consid. 5.2.2). Les recourants ne peuvent en outre rien déduire du fait que l'augmentation de leur fortune serait due à l'augmentation de la valeur de leurs titres ("plus-values non réalisées") et non à des "entrées d'argent effectives" (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 15.3). Ils font également valoir en vain que l'imposition aurait été vraisemblablement confiscatoire sur une longue période si l'Administration fiscale avait également effectué des reprises pour les années antérieures à 2007. Cet argument ne peut être en effet qu'écarté, la Cour de céans n'ayant pas à se prononcer sur de pures conjectures (cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 15.3).

13.2. Sur le plan du droit cantonal, la Cour de justice a constaté en ce qui concerne les bordereaux de rappel d'impôt de l'année 2010, l'Administration fiscale a appliqué une déduction pour éviter une imposition confiscatoire, ce que les recourants ne remettent pas, à raison, en cause. De plus, et s'agissant de l'année 2011, les contribuables ne démontrent pas de violation arbitraire par la cour cantonale de l'art. 60 LIPP (qui a introduit, depuis le 1er janvier 2011 un "bouclier fiscal" et qui met en oeuvre en droit fiscal cantonal genevois l'art. 26 Cst. [cf. arrêt **9C_638/2022** du 24 avril 2023 consid. 3]), en se limitant à invoquer qu'il existerait une "charge fiscale excédant leurs réels revenus, entamant alors sans justification leur fortune en contradiction claire avec le principe de la garantie de la propriété". Le grief est mal fondé.

14.

Les recourants invoquent encore leur liberté économique (art. 27 Cst.). A l'appui de leur grief, ils font valoir qu'en ne reconnaissant pas le dessaisissement en faveur d'une entité indépendante et non contrôlée, pour des raisons commerciales, économiques et familiales, la cour cantonale aurait violé ce principe constitutionnel.

Ce grief repose derechef sur des prémisses erronées et se révèle privé de fondement, puisque la fortune et les revenus de la structure mise en place sont imputables aux recourants par transparence, ainsi que l'a retenu à bon droit la Cour de justice (supra consid. 10.2; cf. arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 14).

IX. Impôts cantonaux et communaux

15.

Concernant les conditions du rappel d'impôt, conformément à l'art. 53 LHID, les art. 59ss LPFisc correspondent aux art. 151ss LIFD (arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 13.1 et la référence). Partant, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux ICC pour les périodes fiscales sous examen.

En ce qui concerne l'étendue des reprises concernant les revenus et la fortune, les recourants, hormis le correctif requis par l'intimée à l'occasion de sa demande de reformatio in pejus devant le TAPI et sur laquelle il n'y a pas lieu de revenir (supra consid. 10.3.1), ne les remettent pas en cause. Dès lors, l'arrêt déferé doit être confirmé sur ce point en ce qui concerne les ICC, compte tenu notamment du principe de transparence appliqué à la "structure trustale" (supra consid. 10.2).

S'agissant de la soustraction d'impôt, l'art. 69 LPFisc a la même teneur que l'art. 56 al. 1 LHID, qui correspond à l'art. 175 LIFD (arrêt 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 13.2 et la référence). Partant, les considérations développées pour l'IFD s'appliquent également aux ICC sur ce point, étant précisé que les amendes prononcées tiennent également compte du montant d'impôt soustrait au titre de la fortune imposable.

X. Conclusions, frais et dépens

16.

Le recours est rejeté tant pour l'IFD que pour les ICC, dans la mesure de sa recevabilité.

Eu égard à l'ampleur des écritures des recourants et à la valeur litigieuse, les frais seront arrêtés à 200'000 fr. (art. 65 al. 1 et 5 LTF; tarif des émoluments judiciaires du Tribunal fédéral du 31 mars 2006 [RS 173.110.210.1]). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne le rappel d'impôt pour l'IFD 2010 et 2011 et les amendes prononcées en lien avec l'IFD 2010 et 2011.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne le rappel d'impôt pour les ICC 2010 et 2011 et les amendes prononcées en lien avec les ICC 2010 et 2011.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 200'000 fr., sont mis à la charge des recourants.

4.

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

Lucerne, le 19 juillet 2023

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

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser