

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4116/2022 ICCIFD

JTAPI/161/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 26 février 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Adrien BOREL, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige porte sur les rappels et les soustractions des impôts cantonal, communal (ICC) et fédéral direct (IFD) des années 2011 à 2015.
2. Depuis 2006, Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a exercé une activité indépendante d'électricien, sous la raison B_____, ses clients étant principalement des régies immobilières.
3. Dès 2010, grâce à ses contacts avec ces dernières, il a commencé sa deuxième activité indépendante, sous la raison C_____, consistant en la location ou sous-location de chambres et de studios meublés, d'arcades et de vitrines à des prostituées exerçant dans le quartier D_____ (Genève). Il mettait également à leur disposition des terminaux de paiements par cartes, sur lesquels il prélevait une commission de 11 % ou de 15 %.
4. Dans ses déclarations d'impôt 2011, 2012, 2013 et 2015, le contribuable a indiqué des bénéfices nets de respectivement CHF 55'947.-, CHF 48'739.-, CHF 134'044.- et CHF 33'523.-. Pour l'année 2014, il a été taxé d'office, à défaut d'avoir déposé la déclaration fiscale y relative. Les taxations que l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) lui a notifiées pour ces années sont entrées en force.
5. Les 14 février, 4 et 5 mars 2019, le contribuable a été entendu par la police judiciaire genevoise (brigade financière), dans le cadre d'une procédure pénale menée à son encontre par le Ministère public genevois (pour fraude fiscale aggravée, blanchiment et faux dans les titres). A teneur des procès-verbaux y relatif :
 - il s'était laissé taxer d'office pour l'année 2014 parce qu'il avait « payé beaucoup [d'impôt] en 2013 » ;
 - entre 2014 et 2018, il avait versé à des tiers, en cash, des sommes totalisant CHF 874'880.- provenant notamment des comptes de ses entreprises ;
 - il estimait que son chiffre d'affaires annuel provenant des travailleuses du sexe s'élevait à CHF 220'000.- ;
 - il avait encaissé des loyers de CHF 226'600.- en 2013 et de CHF 419'300.- en 2015 ;
 - pour son activité de sous-location des années 2014 et 2015, il avait fait établir une double comptabilité, présentant l'une à l'AFC-GE et l'autre à des établissements financiers ;
 - le chiffre d'affaires qu'il avait déclaré pour les années 2015, 2016 et 2017 se montait à respectivement CHF 419'300.-, CHF 232'200.- et CHF 236'556.-, alors que selon le compte bancaire de C_____, ce chiffre s'élevait à respectivement CHF 722'695.-, CHF 1'337'463.- et CHF 1'264'820.- ;
 - entre 2016 et 2017, sa fortune était passée de CHF 173'720.- à CHF 1'099'614.- ;

- il n'avait jamais payé la TVA pour son activité C _____ ;
 - il payait l'une de ses employées en espèce (CHF 6'000.- par mois) ;
 - il n'avait pas établi de comptes pour l'exercice 2014 ;
 - il avait conscience que les chiffres portés aux comptes 2015 étaient faux.
6. Le 2 juillet 2019, entendu également par ladite police, le mandataire du contribuable a notamment déclaré que ce dernier lui avait dicté certains chiffres notés dans la seconde version des comptes (qui avaient été présentés à des établissements financiers) et qu'il avait cherché à payer moins d'impôt.
7. Le 12 novembre 2020, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture à son encontre de procédures en rappel et en soustraction des ICC et IFD 2011 à 2016, au motif qu'il n'avait pas déclaré les commissions perçues pour la mise à disposition de terminaux de paiements, ni l'intégralité des produits de sous-location. Elle lui a par ailleurs demandé de lui remettre une comptabilité complète de son activité de sous-location et d'indiquer le chiffre d'affaires brut y relatif et les montants bruts des commissions encaissées.
8. Suite à l'entretien des parties du 2 décembre 2020, l'AFC-GE a à nouveau demandé au contribuable, par courrier du 15 février 2021, puis par rappel recommandé du 29 novembre suivant, de lui fournir les comptabilités complètes de son activité de sous-location, le chiffre d'affaires brut en découlant, le montant brut des commissions encaissées, ainsi que les montants des loyers qu'il avait renoncé à encaisser. Elle lui a indiqué les montants des reprises envisagées (en revenus), soit CHF 50'155.- en 2011, CHF 33'461.- en 2012, CHF 5'574.- en 2013, CHF 151'835.- en 2014, CHF 201'280.- en 2015 et CHF 335'774.- en 2016.
9. Aucune suite n'a été donnée à ces requêtes.
10. Le 17 décembre 2021, l'AFC-GE a notifié au contribuable les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour les ICC et IFD 2011 à 2015.
- Les reprises concernaient les chiffres d'affaires non déclarés. Les rappels des ICC et IFD y relatifs totalisaient CHF 168'723,65. La quotité des amendes était fixée à 0,75 fois les impôts soustraits, compte tenu de la faute intentionnelle.
11. Par réclamation du 6 janvier 2022 et son complément du 30 septembre 2022, le contribuable a contesté ces bordereaux.
- Pour fixer les reprises sur le chiffre d'affaires des années 2011 et 2012, l'AFC-GE s'était fondée à tort sur un « ratio produits loyers/charges loyers de 2,5694 » déterminé sur la base du chiffre d'affaires de 2013. L'accroissement des loyers encaissés en 2013 s'expliquait par l'augmentation du nombre de chambres et de studios qu'il avait loués cette année, soit 17 de plus que les années précédentes. Ainsi, en 2011, il disposait « d'environ » 6 chambre à louer et en 2012, il en sous-louait 3 supplémentaires. Il sous-louait l'ensemble de ces chambres « au tarif de CHF 75.- à CHF 100.- » par jour, montants qu'il percevait soit en espèces, « dans

la majorité des cas », soit « par compensation sur les paiements encaissés par cartes ».

Les reprises effectuées pour les années 2014 et 2015 ne reflétaient pas non plus la réalité des recettes réalisées durant ces exercices. Comme il l'avait expliqué lors de ses auditions par la police, les comptes y relatif avaient été établis par son mandataire, en qui il avait une confiance totale. En 2017, ce dernier lui avait demandé de signer les comptes qu'il avait « remaniés à la hausse en gonflant sensiblement » les montants des loyers encaissés, dans le but d'obtenir un crédit auprès d'une banque. Il les avait signés en sachant pertinemment que les chiffres y figurant étaient faux, puisqu'ils ne correspondaient pas à ceux qu'il lui avait transmis, en précisant que ses recettes annuelles ne dépassaient que « très rarement » CHF 220'000.-. Pour ces raisons, les bénéfices retenus par l'AFC-GE pour ces deux années (CHF 241'308.- et CHF 247'923.-), sur la base des comptes « déguisés » et des « chiffres façonnés de toutes pièces » par son mandataire, ne reflétaient pas la réalité, étant précisé que des « vrais comptes » n'avaient jamais été établis pour l'exercice 2014.

Enfin, les reprises sur les commissions (liées à des terminaux de paiements par cartes) avaient également été mal calculées pour l'année 2015, dans la mesure où il les avait prélevées selon un taux de 13,04 %, et non de 15 %. Ainsi, pour cet exercice, ces commissions s'élevaient à CHF 43'688.- et non à CHF 57'832.-.

12. Par décision sur réclamation du 26 octobre 2022, l'AFC-GE a confirmé les reprises et les amendes relatives aux années 2011 à 2014 et rectifié celles concernant l'année 2015 en faveur du contribuable.

Pour les exercices 2014 et 2015 de son activité de sous-location, le contribuable avait tenu une double comptabilité. Il en découlait que pour cette première période, sa taxation (d'office) avait été insuffisante et que, pour la seconde, il avait déclaré un bénéfice inférieur (CHF 33'523.-) à celui qu'il avait annoncé à des établissements financiers (CHF 247'923.-). De plus, les états financiers qu'il avait déposés initialement pour les exercices 2011, 2012, 2013 et 2015 ne comprenaient pas les commissions réalisées sur les terminaux de paiements.

Le contribuable ne lui ayant remis aucun document justifiant les états financiers déposés, ni aucun justificatif pour les produits de sous-locations et les commissions, elle avait calculé les reprises y relatives par estimation. Ainsi, pour les périodes 2011 et 2012, elle avait déterminé les produits en fonction des loyers comptabilisés comme charges des années 2011 à 2013. Les produits correspondaient ainsi à 2,56 fois ces charges pour 2011 et 2012. Pour 2013, ce ratio était de 3,9. Pour les années 2014 et 2015, elle avait ajusté le bénéfice résultant des sous-locations selon les comptes remis aux établissements financiers, comptes que le contribuable avait signés et qui avaient été découverts suite à une perquisition effectuée par le Ministère Public auprès de sa fiduciaire. Cela étant, suite à la réclamation, elle avait procédé à de nouveaux calculs, sur la base des informations fournies par le contribuable. Toutefois, il s'était avéré que les reprises contestées étaient

inférieures à celles qui auraient dû être effectuées sur la base de ces nouveaux éléments, à savoir le prix de location par jour (CHF 75.- ou CHF 100.-) et le taux d'occupation des chambres.

Les commissions avaient quant à elles été estimées en fonction des transactions ressortant des documents du Ministère public et selon un ratio fondé sur des charges de loyers, étant rappelé que le contribuable ne les avait pas comptabilisées. Dans ces conditions, elle maintenait les reprises pour les années 2011 à 2014. Pour la période 2015 en revanche, elle admettait que ces commissions s'élevaient à CHF 43'688.-, comme soutenu par le contribuable dans sa réclamation.

Pour le surplus, elle avait constaté qu'en 2013 et 2015, le contribuable avait acquis un véhicule valant CHF 358'000.- (de marque Lamborghini), ainsi qu'un immeuble pour le prix de CHF 2'500'000.-, alors qu'en 2011 et 2012, il avait déclaré des revenus de respectivement CHF 37'000.- et CHF 32'000.-.

Enfin, s'agissant des amendes, le contribuable et son comptable n'avaient pas mis en place « une organisation » permettant de vérifier sa comptabilité. Cela démontrait qu'ils avaient été d'accord sur leurs malversations, tant qu'aucune autorité judiciaire ou fiscale n'en avait eu connaissance. Dans la mesure où il encaissait en espèces les produits des sous-locations, il aurait dû mettre en place des registres et les conserver, afin de justifier ces revenus. Or, il n'avait tenu aucune comptabilité pour l'année 2014, ce qui avait entraîné une taxation d'office insuffisante. Il n'avait pas comptabilisé les commissions et avait manipulé ses comptes 2015. Il avait obtenu des prêts afin de financer un bien immobilier et un véhicule de luxe qui ne correspondaient pas au train de vie concordant à ses revenus et fortune déclarés. Son chiffre d'affaires était incomplet. Il avait ainsi réduit artificiellement ses impôts et commis une soustraction intentionnelle. En conséquence, elle avait fixé la quotité des amendes à 0,75 fois le montant des impôts soustraits.

13. Par acte du 1^{er} décembre 2022, sous la plume de son conseil, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant, en substance, à son annulation et à celles des bordereaux y relatifs, le tout avec suite des frais et dépens.

Electricien de formation, il ne maîtrisait pas les affaires fiscales, ni la comptabilité. Il avait choisi de se faire assister par une fiduciaire, lui confiant notamment l'établissement de ses comptes pour les années 2009 à 2013, soit ceux joints à ses déclarations et qui reflétaient fidèlement l'évolution de son activité de sous-location. Ce n'était que dès 2013 que cette activité avait commencé à porter des fruits, quatre fois supérieurs à ceux qu'il avait enregistrés en 2012. C'était également à partir de cette année-là qu'il avait mis à disposition les terminaux de paiements et encaissé des commissions en découlant. Il ne les avait pas déclarées par méconnaissance de la « pratique fiscale » et sans aucune volonté de les dissimuler. De la même manière, il avait omis de comptabiliser certaines charges, telles que les loyers afférents aux nouveaux locaux qu'il louait, mais qu'il n'avait pas exploité immédiatement en raison

des travaux qu'il y faisait. Cela démontrait que ses omissions ne relevaient pas de l'intention, mais de la « pure ignorance ». Dans ces conditions, c'était à tort que l'AFC-GE avait repris CHF 45'998.- pour l'année 2011 et CHF 29'267.- pour 2012, à titre de produits de sous-location, ainsi que les commissions de CHF 4'157.- (2011) et CHF 4'194.- (2012).

De 2013 à 2015, après divers frais, il avait encaissé des commissions « avoisinant » 8 % sur des paiements par cartes de crédits.

En 2013, il avait financé l'achat de son véhicule « en très large partie » par ses propres économies, qui s'élevaient déjà à plus de CHF 280'000.- en 2010. Quant à l'acquisition de l'immeuble, il ne l'avait financée par ses propres fonds qu'à concurrence d'environ 5 %, le solde l'ayant été par des emprunts.

En 2014, souffrant d'une dépression sévère, il n'était pas en mesure de gérer ses affaires administratives et activités professionnelles, raison pour laquelle « la plupart » des chambres étaient restées inoccupées pendant « plusieurs semaines ». De plus, contrairement aux années précédentes, il n'avait ni établi ni conservé les pièces lui permettant d'établir une comptabilité. Cette période « stérile » avait par ailleurs eu des impacts négatifs sur l'exercice 2015, puisque de nombreuses prostituées s'étaient tournées vers d'autres lieux, en constatant sa fragilité et son instabilité dont il souffrait à cette époque.

Il n'avait jamais « validé » ses comptes 2015, établis par sa fiduciaire, qui faisaient état de produits de sous-location de CHF 419'300.- et de charges de CHF 385'776,85, pour un bénéfice net de CHF 33'523,15. L'AFC-GE avait réduit ces charges, à défaut pour lui de les avoir documentées, alors qu'elles étaient effectives.

Sur la base des comptes 2014 et 2015 issus des perquisitions faites dans le cadre de l'enquête pénale, l'AFC-GE avait opéré des reprises de respectivement CHF 136'382.- et CHF 143'448.-, en partant du postulat qu'ils reflétaient fidèlement la réalité des recettes réalisées ces années. Or, ces comptes avaient été élaborés de toutes pièces par son mandataire - dont il avait fait connaissance en 2014 et qui était également prévenu dans le cadre de cette procédure pénale, notamment pour faux dans les titres - afin de lui permettre d'obtenir un prêt hypothécaire dans le cadre d'une affaire immobilière en Valais. De plus, ces comptes avaient été établis et signés le 29 mai 2017, soit bien après la fin des exercices 2014 et 2015.

S'agissant enfin de la soustraction d'impôt, il n'avait pas cherché à induire les autorités fiscales en erreur afin d'obtenir une taxation moins élevée. Il avait remis à son comptable l'ensemble des documents nécessaires pour l'établissement de ses comptes et déclarations fiscales 2009 à 2013, excepté ceux concernant les commissions encaissées en 2013 (CHF 5'574.-). L'établissement des faux comptes pour les périodes 2014 et 2015 ne pouvaient pas non plus lui être reproché, puisque leur finalité était l'obtention d'un prêt hypothécaire. Ainsi, les conditions de la soustraction fiscale n'étaient pas données.

Subsidiairement, la quotité des amendes devait être ramenée au minimum légal, compte tenu des circonstances atténuantes, à savoir notamment sa méconnaissance de la comptabilité et de la fiscalité, la régularité de ses comptes 2011 à 2013, le fait d'avoir déclaré l'intégralité de ses revenus pour ces années (excepté les commissions en 2013), sa dépression en 2014, l'absence d'antécédents, les mauvais conseils de son comptable et le fait qu'il devrait verser à l'AFC-GE un montant de CHF 311'134,55 si les rappels d'impôt et amendes étaient confirmés. Enfin, si le tribunal devait considérer qu'il avait commis une soustraction, il devrait alors retenir la négligence, de sorte que la quotité des amendes devrait correspondre au minimum légal.

14. Dans sa réponse du 6 mars 2023, l'AFC-GE a accepté d'annuler les reprises sur les commissions 2011 et 2012, concluant au rejet du recours pour le surplus.

Afin d'expliquer l'origine des fonds (CHF 348'600.-) ayant servi à l'acquisition de son véhicule en 2013, le recourant prétendait que ces économies s'élevaient à CHF 280'000.- en 2010, en s'appuyant notamment sur les extraits de ses deux comptes bancaires (état au 31 mars 2010) joints à son recours. Or, les extraits de ces mêmes comptes qu'il avait joints à ses déclarations 2010 à 2013 attestaient des avoirs de respectivement CHF 156'988,50, CHF 10'738,13, CHF 6'833,04 et CHF 32'136,12, ce qui démontrait qu'il ne pouvait acquérir ce véhicule avec ses économies.

Pour les années 2011 à 2013, elle avait estimé les produits de sous-locations non déclarées selon un ratio de 2,56 entre les produits et les charges. Au lieu de traiter séparément chaque année, ce qui aurait donné un ratio plus élevé, elle avait calculé celui-ci sur la base d'une moyenne des trois années. Selon les calculs qu'elle avait effectués au stade de la réclamation, sur la base du prix de location le plus bas indiqué par le recourant (CHF 75.- par jour), le loyer annuel potentiel de six chambres s'élevait à CHF 162'000.- pour l'année 2011. Or, pour cette période, elle avait retenu un loyer de CHF 108'398.- correspondant à un taux d'occupation de 67 %. Dès lors, elle avait effectué une reprise raisonnable, ne considérant pas que l'ensemble des locaux était systématiquement occupé. Elle avait fait de même pour les années 2012 et 2013.

Les comptabilités 2014, 2015 et 2016 découvertes lors d'une perquisition chez le comptable du recourant indiquaient un bénéfice supérieur aux comptes déposés avec les déclarations fiscales. Le Ministère public avait constaté l'existence des comptes d'exploitation identiques pour les périodes 2014 et 2015. L'un de ces comptes était signé par le recourant avec la mention « j'atteste et certifie, Genève le 29 mai 2017 ». Ces comptes comportaient le tampon humide de E_____. Ils ne correspondaient pas à ceux remis avec les déclarations fiscales. Les reprises relatives à ces deux années correspondaient à la différence entre le bénéfice ressortant des comptes joints aux déclarations fiscales et celui comptabilisé dans les comptes découverts postérieurement.

Le recourant n'avait pas comptabilisé les commissions liées aux terminaux de paiements, mais uniquement les charges y relatives. Pour les années 2011 à 2014,

le total des encaissements par carte de crédit n'avait pas pu être déterminé. Les commissions avaient donc été estimées sur la base des années 2014 et 2016 en fonction des loyers comptabilisés en charges, étant donné qu'il y avait un lien entre ces derniers et le chiffre d'affaires des prostituées. Elle avait estimé que le recourant encaissait des commissions nettes correspondant à 8 % des paiements concernés. Cela étant, elle admettait qu'il n'avait mis en place ce mode de paiement qu'à partir de 2013, raison pour laquelle elle annulait les reprises sur les commissions 2011 et 2012.

Enfin, toutes les conditions d'une soustraction fiscale étaient réunies.

15. Par réplique du 12 mai 2023, sous la plume de son conseil, le recourant a maintenu ses conclusions.

L'AFC-GE n'indiquait pas les raisons qui l'avait poussée à « réajuster artificiellement » le bénéfice résultant de l'activité de sous-location. Dans la mesure où elle n'avait découvert une double comptabilité que pour les années 2014 à 2016, elle ne pouvait pas légitimement avoir des soupçons sur les produits de sous-location qu'il avait déclarés pour les années 2011 et 2012. En effet, si dite comptabilité justifiait certainement l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt pour les années 2014 à 2016, elle n'autorisait en revanche pas l'AFC-GE à procéder arbitrairement à un réexamen des périodes 2011 à 2012. Ainsi, les conditions de l'ouverture de ces procédures pour ces deux années n'étaient manifestement pas réunies.

L'AFC-GE n'avait pas démontré en quoi les comptes issus de la perquisition reflèteraient la réalité des produits de sous-location qu'il avait encaissés en 2014 et 2015. En tout état, le tribunal devait retenir qu'il subsistait de sérieux doutes quant à « la réalité » de ces comptes.

Les conditions objectives et subjective de la soustraction n'étaient pas réalisées dès lors qu'il ne pouvait être établi de manière suffisamment convaincante qu'il avait violé un quelconque devoir vis-à-vis des autorités fiscales, en ne déclarant pas de manière fautive certains produits de ses activités de sous-locations, et que, de ce fait, l'AFC-GE avait subi une perte fiscale. Les bénéfices figurant dans les comptes joints à sa déclaration fiscale 2015 étaient corrects, à l'inverse de ceux figurant dans les comptes établis par son comptable.

Il avait financé l'acquisition de son véhicule par ses économies. Il avait en effet retiré « progressivement » les avoirs qu'il détenait sur son compte d'épargne auprès de F_____ SA pour les entreposer dans un coffre-fort qu'il louait auprès de cette banque. C'était « en grande partie » au moyen de ce même pécule que, une année plus tard, il avait financé l'acquisition de sa Lamborghini.

On ne pouvait lui imputer un comportement fautif, étant donné que les comptabilités litigieuses avaient été établies par son comptable en 2017. Sa seule faute était d'avoir omis d'intégrer dans son chiffre d'affaires les commissions

perçues entre 2013 et 2015, comportement qui relevait de la négligence inconsciente.

Subsidiairement, la quotité des amendes devait être réduite au minimum légal.

16. Dans sa duplique du 6 juillet 2023, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Elle avait ouvert la procédure en rappel d'impôt sur la base d'informations communiquées par le Ministère public, lesquelles étaient de nature à constituer des soupçons justifiant son ouverture. Les déclarations fiscales du recourant ne contenant en soi aucune inexactitude flagrante, elle pouvait, au moment des taxations initiales, partir du principe qu'elles étaient conformes à la vérité et taxer le recourant sur la base des éléments y figurant, sans rechercher des informations complémentaires. En conséquence, elle avait été légitimée à ouvrir la procédure en rappel d'impôt dès la découverte du caractère incomplet et inexact desdites déclarations. En effet, il apparaissait que le recourant avait largement sous-évalué le potentiel de location des chambres. Par ailleurs, il avait un train de vie élevé. Il n'avait pas démontré avoir payée avec ses économies l'achat de la Lamborghini. Ainsi, les revenus qu'il avait déclarés n'étant pas cohérents, les éléments en sa possession étaient suffisants pour soulever d'autres soupçons en ce qui concernait les années 2011 à 2013. Elle était restée objective et avait fondé son argumentation sur les éléments factuels du dossier. L'ensemble des reprises liées aux sous-locations et aux commissions étaient basées sur l'absence de justifications probantes.

Elle avait correctement appliqué les règles relatives au fardeau de la preuve dans la mesure où elle avait procédé à la recherche d'informations moyennant de nombreuses demandes de renseignements visant à établir les faits pertinents pour la taxation, et non à prouver la culpabilité du recourant. De plus, aucun élément du dossier ne démontrait que l'application de ces règles avait violé le droit à un procès équitable, notamment le droit de se défendre. En se fondant sur ces éléments et en sollicitant la collaboration du recourant pour les établir, elle n'avait pas violé le principe de la présomption d'innocence.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Dans sa réponse, l'AFC-GE a indiqué accepter d'annuler les reprises sur les commissions 2011 et 2012 de respectivement CHF 4'157.- et CHF 4'194.-, ce qui

impliquerait nécessairement une réduction du montant des amendes ICC et IFD 2011 et 2012. Il lui en sera donné acte. Ces reprises ne sont ainsi plus litigieuses.

4. Le recourant soutient que les conditions d'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt ne sont pas données pour les années 2011 et 2012, dans la mesure où les comptes découverts par le Ministère public concernent les exercices 2014 et 2015.
5. Aux termes des art. 59 al. 1 LPFisc et 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.
6. Selon les art. 60 al. 1 LPFisc et 153 al. 1 LIFD, le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Cette communication écrite est de nature déclaratoire et doit permettre à contribuable de faire valoir ses droits, dont le droit d'être entendu, et de présenter ses arguments et ses moyens de preuve (cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_688/2023 du 4 décembre 2023 consid. 5.1.2.1.)
7. Selon la jurisprudence, de simples soupçons quant à l'exactitude de la déclaration fiscale sont suffisants pour justifier l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4 ; ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 6). Par ailleurs, il est toujours possible pour l'administration fiscale d'étendre la procédure de rappel d'impôt à d'autres éléments imposables qu'elle serait amenée à détecter au cours de ses investigations (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et 4.5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_688/2023 du 4 décembre 2023 consid. 5.1.2.2.).
8. En l'espèce, suite à la découverte, par le Ministère public, des éléments laissant supposer que les déclarations fiscales 2014 et 2015 du recourant n'étaient pas complètes, l'AFC-GE était parfaitement légitimée à nourrir des soupçons quant à l'exactitude de celles des années 2011, 2012 et 2013. Ces soupçons étaient en soi tout à fait suffisants pour étendre l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt à ces trois années. Pour le surplus, il n'est pas contesté que l'AFC-GE a procédé à l'ouverture de ces procédures par un courrier recommandé adressé au recourant en date du 12 novembre 2020, en y précisant qu'elles concernaient des produits de sous-location et des commissions pour les périodes fiscales 2011 à 2015, ce qui a permis à ce dernier de pouvoir exercer pleinement son droit d'être entendu.

Ce grief est ainsi écarté.

9. Le recourant ne conteste pas clairement les reprises opérées sur les commissions qu'il a prélevées sur des paiements par cartes de crédits (années 2013 à 2015), admettant expressément qu'il ne les avait pas déclarées. Il conteste en revanche celles effectuées sur son chiffre d'affaires de sous-location des années 2011, 2012,

2014 et 2015, soutenant que ses comptes initiaux joints à ses déclarations seraient exacts et que ceux découverts par le Ministère public ne refléteraient pas la réalité de ses recettes. Il indique par ailleurs n'avoir tenu aucune comptabilité pour l'exercice 2014, pour lequel il a été taxé d'office.

10. Selon les art. 16 al. 1 LIFD et 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions. Ces dispositions expriment la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1).

Sont en particulier imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPP).

11. La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales (art. 19 al. 4 LIPP et 18 al. 3 LIFD).
12. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période concernée ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al 2 LIFD et 29 al. 2 LPFisc). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires. Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité (art. 126 LIFD et 31 LPFisc).

Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par les dispositions précitées dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêts 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4; 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature

à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266), ce qu'il lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3).

La fonction première de la comptabilité commerciale est de fournir un système d'information fiable. Cette fiabilité intéresse en particulier les créanciers et les actionnaires de l'entreprise ou encore l'administration fiscale (déclaration d'impôt). Le principe d'intégralité (art. 957a al.2 ch.1 et 958c al.1 ch.1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse - CO - RS 220) exige que toutes les informations qui sont nécessaires à l'évaluation de la situation économique de l'entreprise (art. 957a al.1 CO) soient communiquées. Le principe de fiabilité, quant à lui, englobe les principes de l'exactitude des comptes, de la sincérité (fidélité) du bilan et de l'absence d'arbitraire. Selon ce principe, les informations fournies dans les comptes doivent être exemptes d'erreurs importantes et de distorsions. En particulier, les écritures ne doivent pas être falsifiées ou déformées. De plus, les transactions doivent être enregistrées chronologiquement et intégralement dans un journal, la comptabilité doit être tenue en partie double et les comptes doivent s'aligner sur une structure logique qui soit conforme à un plan comptable reconnu. Le principe de justification de chaque enregistrement par une pièce comptable, qui concerne l'établissement de la comptabilité (art.957a al.2 ch. 2 CO), commande de documenter chaque opération significative par une pièce comptable reflétant l'élément de fait concerné (MSA 2014, 33). La pièce justificative doit porter le libellé de l'écriture, son montant, les références de l'émetteur et la date de son établissement (Robert DANON in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 58 § 21 - 24, p. 1059-1060).

13. Les autorités de taxation quant à elles établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Elles peuvent en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives (art. 123 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Enfin, elles contrôlent la déclaration d'impôt et procèdent aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). Elles établissent la taxation sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc).

Dans la procédure de rappel d'impôt, le contribuable doit - à la différence de la procédure de soustraction d'impôt - collaborer régulièrement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_223/2008 du 9 février 2009 consid. 2.2 ; 2C_514/2007 du 2 octobre 2007 consid. 3).

14. Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient d'une comptabilité, l'administration fiscale peut procéder à une taxation par estimation. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). La procédure

par estimation vise à éviter que, les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistant, ne se soldent par une perte d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités).

La taxation par estimation intervient également lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants. Dans la mesure où le contribuable admet la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais conteste les montants retenus par l'AFC-GE, il lui appartient de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites (cf. ATA/218/2016 du 8 mars 2016).

Doctrine et jurisprudence identifient deux principaux groupes de méthodes de taxation par estimation, auxquelles l'AFC-CH a recours : d'une part, les méthodes reconstructives, qui visent à compléter ou reconstituer une comptabilité déficiente ; l'administration peut notamment, dans ce but, opérer une reprise d'impôt, présumer de l'exactitude d'une pièce justificative (par exemple, d'une liste d'offres de ventes ou de factures des achats de marchandises de revente de l'assujetti) ou encore établir le chiffre d'affaires pour une brève période, puis appliquer le résultat ainsi obtenu à une période plus longue (extrapolation). D'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux, qui consiste à partir de résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité du contribuable, auxquels on ajoute des suppléments en pour cent, dictés par les chiffres d'expérience ; l'AFC-CH obtient ces derniers, et peut ainsi définir la marge de bénéfice brut moyenne, en analysant les autres entreprises de la même branche, par le biais d'enquêtes statistiques menées lors de contrôles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1).

Lorsqu'elle procède à une estimation du chiffre d'affaires, l'autorité de taxation doit tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause ; elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité. Le contribuable qui a présenté une comptabilité non conforme aux exigences légales et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspondrait manifestement pas à la réalité doit supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités ; 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2 et 3.4).

15. En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; 144 II 427

consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2).

16. En l'espèce, les comptes que le recourant a joints initialement à ses déclarations fiscales n'étaient accompagnés d'aucune pièce justificative y relative. Lorsque l'AFC-GE lui a demandé - à trois reprises dans le cadre de la présente procédure - de lui remettre les comptabilités complètes de son activité de sous-location ainsi que les montants des commissions encaissées, il n'y a donné aucune suite. Dans ces conditions, elle était parfaitement légitimée à procéder à une estimation de son chiffre d'affaires, en se fondant sur les documents et informations communiqués par le Ministère public. Dans son recours, le recourant se limite à soutenir que les comptes produits en annexe à ses déclarations fiscales seraient exacts, sans toutefois produire des justificatifs attestant des écritures y fuguant, de sorte que le principe de justification de chaque enregistrement par une pièce comptable n'est pas respecté.

Pour le surplus, l'estimation opérée par l'AFC-GE ne prête pas le flanc à la critique. En effet, les loyers redressés pour les années 2011 à 2013 correspondent à un taux d'occupation des chambres de 67 %, ce qui ne paraît manifestement pas excessif, dans la mesure où le recourant indique lui-même les avoir louées « au tarif de CHF 75.- à CHF 100.- » par jour. En effet, comme l'a relevé l'AFC-GE dans sa réponse, pour l'année 2011 par exemple, si l'on se fondait sur ces prix de location, on obtiendrait un loyer annuel de CHF 164'250.-, respectivement CHF 219'000.-, pour les 6 chambres que le recourant a louées cette année. Or, l'AFC-GE n'a retenu qu'un loyer annuel de CHF 108'398.-, correspondant à un taux d'occupation de 67 % (si l'on prend en compte le prix de location de CHF 75.- par jour). En tout état, le recourant n'a apporté aucun élément permettant de retenir un taux d'occupation moins élevé. De même, pour les exercices 2014 et 2015, l'AFC-GE pouvait, sans tomber dans l'arbitraire, déterminer les loyers à reprendre par la différence entre ceux retenus dans les taxations initiales et ceux ressortant des comptes découverts par le Ministère public. En effet, d'une part, le recourant a signé ces comptes et, d'autre part, son comptable a déclaré à la police judiciaire que c'était lui-même qui lui avait « dicté » les montants du chiffre d'affaires figurant dans sa double comptabilité établie en 2017. Ainsi, dans la mesure où il n'a pas produit de justificatifs démontrant le caractère exact de sa comptabilité initiale, c'est à bon droit que l'AFC-GE a pris en compte celle de 2017.

Enfin, le recourant n'a fourni aucun élément concret probant permettant de remettre en cause le montant des reprises sur les commissions 2013 à 2015, étant relevé que l'AFC-GE les a fixées selon le pourcentage qu'il fait valoir dans son recours (8 %).

Au vu de ce qui précède, les reprises litigieuses et les rappels d'impôt y relatifs seront confirmés.

17. Le recourant s'oppose également au principe des amendes, soutenant en particulier n'avoir commis aucune faute, sa comptabilité ayant été établie par son mandataire de l'époque. Subsidiairement, leur quotité devait être réduite au minimum légal (un tiers des impôts soustraits), compte tenu des circonstances atténuantes et de sa négligence. Il ajoute que sa seule faute est d'avoir omis d'intégrer dans son chiffre d'affaires les commissions perçues entre 2013 et 2015, mais que ce comportement relèverait de la négligence inconsciente.
18. Est notamment puni d'une amende le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée, alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (art. 69 al. 1 LPFisc et 175 al. 1 LIFD).

Pour que cette infraction soit retenue, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt, en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, une faute de ce dernier, ainsi qu'un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte fiscale subie par la collectivité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2.1 ; 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 7 ; 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2 et les arrêts cités).

19. Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales commises si une faute lui est imputable ; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Il ne faut en effet pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités).

Ainsi, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale par avance, laissant à la fiduciaire la charge de l'envoyer sans effectuer aucun contrôle, il s'accommode de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale si la déclaration fournie est inexacte. Pour retenir l'intention par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître

le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger. S'agissant de savoir si une soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (ATA/1282/2018 du 27 novembre 2018 consid. 4a et la jurisprudence citée).

La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. En revanche, le contribuable agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; ATA/222/2019 du 5 mars 2019 consid. 9a). Il n'est toutefois pas aisé de distinguer le dol éventuel de la négligence consciente. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait. La négligence consciente se distingue du dol éventuel par l'élément volitif. Alors que celui qui agit par dol éventuel s'accommode du résultat dommageable pour le cas où il se produirait, celui qui agit par négligence consciente escompte - ensuite d'une imprévoyance coupable - que ce résultat, qu'il envisage aussi comme possible, ne se produira pas (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.2).

En règle générale et pour autant que toutes les autres conditions soient remplies, une soustraction est commise dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité (ATF 135 II 86 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014, 2C_509/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; 2C_907/2012, 2C_908/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.1).

20. En l'espèce, il a été établi que les déclarations 2011, 2012, 2013 et 2015 du recourant étaient irrégulières et incomplètes, ne mentionnant pas la totalité de son chiffre d'affaires, et que sa taxation d'office 2014 était insuffisante. Le dommage subi par la collectivité est équivalent au montant du rappel d'impôt dont le bien-fondé doit, comme vu ci-dessus, être confirmé. Il est par ailleurs établi qu'en ne déclarant pas

ces éléments, le recourant a violé son obligation de remplir la déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité (cf. art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Les éléments objectifs d'une soustraction fiscale sont ainsi donnés.

L'élément subjectif, soit la faute, apparaît également réalisé, à tout le moins sous forme de dol éventuel. Que sa comptabilité et ses déclarations fiscales aient été établies par une fiduciaire n'est pas suffisant pour admettre qu'il aurait pris toutes les précautions nécessaires. Ce fait ne l'a en effet pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales. Il ne peut au demeurant prétendre qu'il n'aurait pas pu déceler les prétendues erreurs de son mandataire, ne démontrant ni d'ailleurs n'alléguant, avoir effectivement contrôlé les déclarations établies par sa fiduciaire. Il ne démontre pas non plus l'avoir effectivement informée des éléments de revenu en cause, étant rappelé qu'il admet ne pas l'avoir fait en ce qui concerne les commissions litigieuses. Il faut relever aussi qu'il a déclaré à la police judiciaire s'être laissé taxer d'office pour l'année 2014 parce qu'il aurait payé « beaucoup » d'impôt pour la période 2013. Entendu également par cette autorité, son comptable a indiqué qu'il avait « cherché à payer moins d'impôt ». Dans ces conditions, il faut admettre qu'il a agi fautivement, à tout le moins par dol éventuel.

Toutes les conditions de la soustraction fiscale étant ainsi remplies, les amendes ICC et IFD 2011 à 2015 infligées sont justifiées dans leur principe.

21. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 4a). Le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 10).
22. En cas de faute grave, l'amende doit en principe être supérieure à une fois l'impôt soustrait et peut être au plus triplée (cf. art. 175 al. 2 in fine LIFD et 69 al. 2 in fine LPFisc ; ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 8.1). Par faute grave, il faut comprendre, entre autres, la récidive, de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a en particulier circonstance aggravante, lorsque la soustraction d'impôt s'étend sur plusieurs années et s'effectue selon différents procédés, en cas d'existence d'un compte bancaire non déclaré ou, par exemple, en cas de présentation planifiée et erronée de bilans sur plusieurs exercices (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 54 ad art. 175).

En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées).

La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en considération le repentir actif (régulé par l'art. 175 al. 3 LIFD) ou encore l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées).

Lorsque le contribuable cache un élément de sa fortune et omet de signaler les revenus qui en découlent dans plusieurs déclarations, on est en présence d'un concours réel : le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale à chaque déclaration (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 46 s., 54 et 56 s. ad art. 175).

23. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

Par ailleurs, selon la jurisprudence, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts ne constitue pas une sorte de double sanction et n'est donc pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2).

24. En l'espèce, le recourant a commis intentionnellement une soustraction fiscale s'étant déroulée consécutivement sur cinq années et portant sur des montants de revenu non négligeables. Dans ces conditions, il faut admettre que cette soustraction procède d'une faute grave, qui doit être sanctionnée, conformément à ce que prévoient les art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc, par une amende supérieure à une fois le montant de l'impôt soustrait.

Or, quand bien même elle n'a retenu explicitement aucune circonstance atténuante, l'AFC-GE a fixé la quotité des amendes aux 3/4 des impôts soustraits. Au vu des circonstances aggravantes (soustraction commise consécutivement sur cinq années, par faute grave, et portant sur des montants d'impôt importants) et de l'absence des circonstances atténuantes (en particulier celle de la bonne collaboration, puisqu'il n'a donné aucune suite aux demandes de renseignements de l'AFC-GE), cette quotité apparaît plutôt clémente. Pour le surplus, le recourant ne saurait se prévaloir de sa prétendue méconnaissance du droit fiscal et comptable (cf. not. ATF 126 V

308 consid. 2b) à titre de circonstance atténuante, puisqu'il est manifeste que tout contribuable sait - ou doit savoir - devoir déclarer l'entier de ses avoirs et des revenus découlant d'une activité lucrative. Quant à la dépression dont il aurait souffert en 2014, il n'a étayé son existence par aucun certificat médical, ni n'a démontré qu'elle l'aurait empêché de mandater un tiers afin de remplir correctement ses obligations fiscales. L'on rappellera qu'il était assisté d'une fiduciaire durant l'année en question. Enfin, le fait qu'il doive verser à l'AFC-GE un montant de CHF 311'134,55 pour les rappels d'impôt et amendes, ne peut en aucune mesure être retenu comme une circonstance atténuante. En effet, selon la jurisprudence précitée, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts n'est pas un critère pouvant jouer en sa faveur.

Dans ces conditions la quotité retenue par l'AFC-GE ne peut qu'être confirmée. Il lui appartiendra toutefois de recalculer le montant des amendes pour l'ICC et l'IFD 2011 et 2012 en fonction des nouveaux bordereaux de rappel d'impôts qu'elle établira pour ces deux périodes.

25. Au vu de ce qui précède, le recours est admis très partiellement, dans la mesure reconnue par l'AFC-GE. Il est rejeté pour le surplus, les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende 2013 à 2015 étant confirmés.

En conséquence, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD 2011 et 2012 tenant compte des rectifications qu'elle a admises dans le cadre de la présente procédure.

26. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe dans une très large mesure, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'500.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 1'000.- versée à la suite du dépôt du recours.
27. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 250.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} décembre 2022 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 26 octobre 2022 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour l'établissement des nouvelles décisions de rappel d'impôt et d'amende ICC et IFD 2011 et 2012, dans le sens des considérants ;
4. rejette le recours pour le surplus ;
5. met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 1'000.- ;
6. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser au recourant une indemnité de procédure de CHF 250.- ;
7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Marielle TONOSI, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Marielle TONOSI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier