

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2074/2016-ICCIFD

ATA/1280/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 novembre 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Guggenheim & Associés, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 janvier 2018 (JTAPI/74/2018)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____) sont mariés et domiciliés à Genève, canton où ils sont contribuables.
- 2) M. A_____ exerce la profession d'architecte et exploite l'entreprise individuelle B_____ (ci-après : l'entreprise individuelle), inscrite au registre du commerce de Genève (ci-après : RC) depuis 1989.
- 3) En 1998, M. A_____ a créé la société anonyme C_____ SA (ci-après : la société), inscrite au RC, dont il est l'unique administrateur et actionnaire, qui a pour but statutaire l'exploitation de mandats d'architecture et de contrats d'entreprise ainsi que le courtage immobilier.
- 4) Les époux A_____ ont régulièrement transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leurs déclarations fiscales pour les années 2001 à 2007, M. A_____ ayant déclaré, dès 2004, un salaire annuel brut de CHF 60'000.- versé par la société. Les taxations relatives à ces années sont entrées en force.
- 5) Les époux A_____ ont également transmis à l'AFC-GE leur déclaration fiscale pour l'année 2008.
- 6)
 - a. Par courrier du 17 septembre 2010, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de l'ouverture, à leur rencontre, d'une procédure pour tentative de soustraction fiscale pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2008, des éléments de revenu et de fortune semblant ne pas avoir été déclarés.
 - b. À la suite de plusieurs demandes de renseignements, les époux A_____ ont notamment transmis à l'AFC-GE le relevé détaillé du compte de D_____ (ci-après : D_____) n° 1_____ pour 2008.
- 7) Le 14 octobre 2011, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2001 à 2007 en raison d'éléments portés à sa connaissance permettant d'envisager des déclarations inexactes ou incomplètes. Elle les invitait à faire remplir par leur banque l'attestation d'intégralité qu'elle annexait à son courrier.
- 8) Le 24 novembre 2011, les époux A_____ ont remis à l'AFC-GE l'attestation d'intégralité complétée, qui indiquait les comptes n^{os} 2_____/3_____/4_____ ouverts auprès de E_____ (ci-après : E_____) par les intéressés.

- 9) a. Le 18 juillet 2012, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ leurs bordereaux de taxation ICC et IFD 2008 et à M. A_____ des bordereaux d'amende ICC et IFD 2008 pour tentative de soustraction d'impôt, dont la quotité était fixée à un tiers des impôts qu'il avait tenté de soustraire.

L'AFC-GE a ajouté au bénéfice de l'activité indépendante de M. A_____ la somme de CHF 161'792.- au titre de chiffre d'affaires non déclaré en lien avec la promotion F_____ (ci-après : la promotion) et un montant de CHF 537'741.- à son revenu, représentant une prestation appréciable en argent accordée par la société.

Cette taxation et ces amendes sont entrées en force.

- b. L'AFC-GE a également procédé à des reprises du bénéfice 2008 de la société, au motif qu'elle n'avait pas déclaré des honoraires, sous déduction de la promotion, de CHF 245'713.69, arrondi à CHF 245'000.-.

- 10) Le 19 octobre 2012, dans le cadre de la procédure en rappel et soustraction d'impôt 2001 à 2007, l'AFC-GE a requis des époux A_____ la production de plusieurs documents, dont les relevés détaillés des comptes D_____ n^{os} 5_____ et 1_____ entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2007.

- 11) Le 22 avril 2013, les époux A_____ ont notamment transmis à l'AFC-GE les états des comptes D_____ n^{os} 5_____ et 1_____ au 31 décembre des années 2001 à 2007, ainsi que les relevés du dernier trimestre des années 2004 et 2005 d'un compte auprès de G_____, dont M. A_____ était titulaire, sans pour autant produire de pièce mentionnant les débits et crédits de ces comptes, sauf pour la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2002 s'agissant du compte D_____ n^o 1_____, dont les crédits totalisaient CHF 95'130.-.

Les soldes des comptes en CHF étaient les suivants :

	D_____ n ^o 1_____	D_____ n ^o 5_____
2001	1'601.94	-60.40
2002	---	1'048.85
2003	1'319.64	-1'486.85
2004	2'258.89	3'799.00
2005	44.94	2'499.45
2006	4'509.89	1'210.80
2007	556.74	5'456.10

- 12) Le 5 juin 2013, l'AFC-GE a réitéré, auprès des époux A_____, sa demande de production des relevés détaillés des comptes D_____ n^{os} 1_____ du 1^{er} janvier au 30 septembre 2001 et du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2007 et 5_____ du 1^{er} janvier au 31 décembre 2007, sous peine de taxation d'office.

13) Le 28 juin 2013, les époux A_____ lui ont répondu qu'ils avaient déjà produit les attestations bancaires portant sur les comptes qu'ils détenaient.

14) Le 16 juin 2014, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de la clôture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2001 à 2007, leur notifiant les bordereaux correspondants.

Des reprises étaient effectuées dans leur revenu, au titre du chiffre d'affaires non comptabilisé pour les années 2001 à 2003 et de prestation appréciable en argent pour les années 2004 à 2007, au moyen de taxations d'office partielles, d'un montant de CHF 245'000.- par période fiscale.

En omettant de déclarer certains éléments de revenus et de fortune, M. A_____ n'avait pas été imposé selon sa réelle capacité contributive et avait commis une soustraction d'impôt. La quotité de l'amende était fixée à une fois l'impôt soustrait.

15) Par courrier du 16 juillet 2014, complété le 31 mars 2015, les époux A_____ ont élevé réclamation contre ces décisions et les bordereaux y relatifs, concluant à leur annulation.

Ils ont produit les relevés de deux comptes bancaires détenus par M. A_____ auprès de H_____ (ci-après : H_____).

16) Par courriel du 4 janvier 2016, l'AFC-GE a réitéré, auprès des époux A_____, sa demande de production des relevés détaillés des comptes D_____ n^{os} 1_____ du 1^{er} janvier au 30 septembre 2001 et du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2007 et 5_____ du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2007.

17) Le même jour, les époux A_____ lui ont répondu que ces deux comptes étaient « strictement d'ordre privé », ne souhaitant pas les lui communiquer.

18) Par courrier du 18 janvier 2016, l'AFC-GE a attiré l'attention des époux A_____ sur le fait que, dans la mesure où les relevés détaillés des comptes D_____ n^{os} 5_____ et 1_____ ne lui avaient pas été transmis, leurs taxations seraient rectifiées en leur défaveur, en ce sens que des revenus imposables supplémentaires de CHF 100'000.- par an seraient ajoutés à leurs taxations 2001 à 2007.

19) a. Par courriel du 7 mars 2016, les époux A_____ ont expliqué à l'AFC-GE que le mouvement total de chacun des deux comptes D_____ n^{os} 1_____ et 5_____ était d'environ CHF 50'000.-, montant provenant, d'une part, en grande partie de l'encaissement de loyers de studios à la rue I_____ totalisant CHF 21'000.- par an, et, d'autre part, de transferts du compte E_____ n^o 6_____ détenu par M. A_____, dont les avoirs avaient été « dûment fiscalisés ». La protection de leur sphère privée ne les obligeait du reste pas à lui

communiquer d'autres documents que ceux produits, étant précisé qu'ils ne disposaient pas de l'exercice 2002 du compte D_____ n° 1_____ et que le compte D_____ n° 5_____ non remis pour 2008 n'avait « pas fait l'objet de majoration à ce titre ».

b. Ils ont produit les détails du compte D_____ n° 1_____ pour les années 2003, 2006 et 2007, sur lesquels ils ont fait plusieurs annotations manuscrites comportant le motif des crédits enregistrés, dont les indications « loyer rue I_____ » pour des montants de plus de CHF 800.- plusieurs fois par mois et « compte E_____ de J_____ » pour des transferts en provenance du compte E_____ n° 6_____ pour des montants variant entre CHF 1'000.- et CHF 7'000.- plusieurs fois par année, dont un montant de CHF 45'000.- le 27 octobre 2003.

20) Par décisions du 23 mai 2016, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation des époux A_____ concernant des points non litigieux à ce stade, la rejetant pour le surplus.

L'activité de M. A_____ après 2003 ne pouvait être fiscalement considérée comme indépendante puisque dès 2004, salarié à plein temps de la société, dont il était le directeur, il avait travaillé exclusivement dans les locaux de celle-ci, n'avait émis aucune facture à son nom, ne disposait plus de sa propre clientèle et n'était plus présent sur le marché en tant qu'indépendant. Les sommes qui lui avaient été versées à titre d'honoraires, en plus de son salaire, n'étaient pas justifiées par l'usage commercial et avaient été versées sans contreparties correspondantes, constituant ainsi des distributions dissimulées de bénéfices.

Malgré sommation, les époux A_____ n'avaient pas produit le détail des mouvements des comptes bancaires sollicités, de sorte qu'elle avait procédé à sa taxation d'office partielle, en ajoutant un revenu de CHF 245'000.- pour les années 2001 à 2007 correspondant aux revenus non déclarés en 2008. Au stade de la réclamation, ils avaient remis les relevés des comptes H_____ n° 7_____ et 8_____, dont il découlait qu'ils avaient perçu des revenus non déclarés. En revanche, ils n'avaient pas transmis les relevés de comptes D_____ n° 5_____ et 1_____. Une incertitude demeurait, si bien que les taxations d'office partielles étaient maintenues.

Les reprises étaient les suivantes :

CHF	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Reprises	245'000	155'384*	245'000	245'000	245'000	245'000	245'000
				59'529	31'184	63'810	
						4'900	
Total	245'000	155'384	245'000	304'529	276'184	313'710	245'000

*Déduction d'une perte de CHF 89'616.- sur la reprise initiale de CHF 245'000.-

Au vu des arguments invoqués par les intéressés et des informations communiquées dans le cadre de leur réclamation, la quotité de l'amende était réduite à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, qui tenait compte du caractère intentionnel et répétitif de la soustraction d'impôt ainsi que de leur capacité financière, de l'incidence des reprises et de leurs efforts de collaboration.

- 21) Le même jour, l'AFC-GE a établi les bordereaux de rappel et soustraction d'impôt correspondants.
- 22) Le 20 juin 2016, les époux A_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à l'annulation des reprises de CHF 245'000.-, subsidiairement à ce qu'ils soient imposés comme la société, à savoir un dégrèvement de leurs taxations 2004 et 2006 et une réduction des reprises des années 2005 et 2007, ainsi qu'à la réduction de l'amende à 0,3 fois les droits soustraits.

M. A_____ avait créé la société dans le but de préserver ses intérêts économiques et la coexistence de celle-ci avec l'entreprise individuelle ne présentait aucun caractère abusif ou insolite. La reprise de CHF 245'000.-, systématiquement ajoutée par l'AFC-GE, ne reposait sur aucun fondement tangible, puisqu'elle s'était, pour les années 2001 à 2007, limitée à appliquer la même reprise qu'en 2008 relative à des honoraires non récurrents, perçus sur la base d'une association d'architectes nouvellement créée, et à la promotion. Ces honoraires avaient été versés en 2008 sur un compte privé de M. A_____, dont l'intégralité des relevés avait été fournie à l'AFC-GE, sans que celle-ci n'ait décelé des revenus non comptabilisés.

Dans le cadre de la taxation de la société, l'AFC-GE avait admis un dégrèvement total du montant de CHF 245'000.- en 2004 et 2006 et une réduction concernant 2005 et 2007, ce qui devait être répercuté sur leur taxation 2004 à 2007.

La quotité des amendes devait également être réduite à 0,3 fois l'impôt soustrait, à l'instar de la période fiscale 2008.

- 23) Le 24 octobre 2016, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Malgré ses nombreuses demandes, les époux A_____ ne lui avaient pas remis du tout les relevés détaillés du compte D_____ n° 9_____ et seulement des relevés partiels du compte D_____ n° 1_____. Ayant constaté l'existence de crédits inexpliqués, elle avait procédé à leur taxation d'office sur la base d'un chiffre d'affaires de CHF 245'000.- par an, qui correspondait aux reprises effectuées sur les honoraires non déclarés en 2008, exception faite de la promotion. Elle n'avait ainsi pas retenu ce montant de manière aléatoire, mais s'était livrée à une appréciation consciencieuse de la situation, les époux A_____

n'ayant pas démontré en quoi les taxations d'office étaient manifestement inexactes.

- 24) Le 17 novembre 2016, les époux A_____ ont répliqué, indiquant avoir expliqué l'origine des crédits sur leur compte D_____ n° 1_____ pour 2002 et 2003 dans leur courrier du 7 mars 2016, qui correspondaient soit à l'encaissement de loyers dûment fiscalisés, soit à de simples transferts entre leurs propres comptes bancaires, l'AFC-GE n'ayant jamais posé de questions à ce sujet. Pour l'année 2008, seuls les comptes dont les extraits avaient été remis à l'autorité fiscale avaient été crédités d'honoraires non déclarés, qui ne présentaient aucun caractère récurrent et étaient principalement le fruit d'une nouvelle association d'architectes, pour un montant total de CHF 245'000.- par l'AFC-GE. Celle-ci n'avait du reste constaté aucun autre élément non déclaré pour les années 2001 à 2007 et avait requis, de leur part, une attestation d'intégralité de leur banque. Rien ne justifiait ainsi de leur imputer un revenu supplémentaire de CHF 245'000.- par année.
- 25) Le 28 novembre 2017, le TAPI a procédé à l'audition des parties.
- a. M. A_____ a expliqué que la société avait commencé son activité en 2003 dans le cadre d'associations avec des promoteurs, activité menée en parallèle avec celle de l'entreprise individuelle, laquelle avait toutefois cessé en 2012. L'année 2008 avait été particulière, dans la mesure où il s'était associé à un autre architecte et que les honoraires avaient été versés sur un compte au nom de l'association, raison pour laquelle ils n'apparaissaient pas dans la comptabilité de la société. Compte tenu de cette particularité, des honoraires d'un même montant ne pouvaient être systématiquement repris pour les années fiscales antérieures. Il avait fourni à l'AFC-GE l'essentiel des informations requises, sous réserve de ses deux comptes privés auprès de D_____, qui relevaient de sa sphère privée et sur lesquels des montants lui avaient été transférés de la société, afin qu'il procède à des paiements privés.
- b. Les représentants de l'AFC-GE ont indiqué que, d'un point de vue fiscal, la coexistence de l'activité de la société et celle de l'entreprise individuelle, dans les mêmes locaux et sans collaborateurs propres, n'était pas possible, raison pour laquelle les bénéficiaires de la deuxième avaient été réintégrés dans ceux de la première dès 2004. Dans un premier temps, le même montant de CHF 245'000.- avait été repris chez les époux A_____ et la société. À la suite de la réclamation élevée par cette dernière, les reprises avaient toutefois été réduites la concernant, sur la base de l'intégralité des comptes bancaires produits, de sorte qu'il était apparu que la taxation d'office était manifestement inexacte. Tel ne pouvait être le cas s'agissant des époux A_____, qui s'étaient refusés à produire les documents requis. Elle avait néanmoins renoncé à ajouter CHF 100'000.- supplémentaires aux taxations 2001 à 2007 des intéressés, car cela ne se justifiait pas.

c. À l'issue de l'audience, le TAPI a imparté aux époux A_____ un délai de dix jours pour produire l'intégralité de leurs comptes 2001 à 2007.

26) Le 8 décembre 2017, les époux A_____ ont expliqué qu'ils n'étaient pas en mesure de fournir les relevés bancaires requis, les banques ne les conservant que durant dix ans.

27) Par jugement du 24 janvier 2018, le TAPI a partiellement admis le recours.

L'année 2001 était prescrite. N'ayant pas donné suite à la sommation de l'AFC-GE du 5 juin 2013 de produire les relevés détaillés de leurs comptes bancaires auprès de D_____, les époux A_____ avaient violé leur obligation de faire le nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, si bien qu'il subsistait une incertitude sur les revenus perçus durant les années en cause, ce qui justifiait le prononcé d'une taxation d'office. Même si les soldes du compte D_____ n° 1_____ n'avaient que peu varié durant les années en cause, il n'en demeurait pas moins que, faute de disposer de relevés de compte détaillés, l'AFC-GE n'était pas en mesure de déterminer si des sommes non déclarées y avaient transité, étant précisé que, durant le dernier trimestre 2002, le total des crédits enregistrés s'était élevé à CHF 95'130.-, dont l'origine demeurait inconnue. Dès lors que les époux A_____ n'avaient pas déclaré les honoraires perçus, l'AFC-GE pouvait procéder par estimation en se fondant sur la reprise d'honoraires de la société en 2008, les intéressés, au moyen de simples allégations, n'ayant pas démontré en quoi les taxations d'office étaient manifestement inexactes. Il y avait également lieu de maintenir les redressements supplémentaires opérés, étant donné que M. A_____ avait continué, après le démarrage de la société, une activité dans le cadre de son entreprise individuelle, percevant des honoraires qui devaient être réintégrés dans le bénéfice de la société.

L'action pénale était prescrite pour les années 2001 à 2003 en application du nouveau droit, si bien que les bordereaux d'amende concernant l'année 2001 (sic) devaient être annulés. Sur le fond, les époux A_____ n'avaient, intentionnellement, pas déclaré l'intégralité de leurs revenus, alors qu'ils en avaient l'obligation, ce qui avait engendré une perte fiscale pour la collectivité correspondant aux suppléments d'impôts fixés d'office. La quotité de l'amende, arrêtée à 0,75 fois l'impôt élué, était justifiée. Elle prenait en compte le caractère intentionnel et répétitif des soustractions, la capacité financière des intéressés, l'incidence des reprises, leur collaboration, ainsi que la faute commise, qui n'était pas légère, étant précisé qu'en 2008, l'infraction retenue était une tentative de soustraction d'impôt.

28) Par acte du 28 février 2018, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à ce que la reprise de

CHF 245'000.- par an de 2001 à 2007 soit déclarée non fondée et à l'annulation des bordereaux y relatifs, subsidiairement à ce qu'ils soient imposés comme la société, à savoir un dégrèvement de leurs taxations 2004 et 2006 et une réduction des reprises des années 2005 et 2007. Ils concluaient également à l'annulation des bordereaux d'amende 2001 à 2003 et d'impôt 2001 et 2002 en raison de la prescription, à la réduction de la quotité de l'amende à un tiers des rappels éventuellement maintenus et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Le redressement de CHF 245'000.- ne reposait sur aucun fondement tangible, puisqu'aucun des documents bancaires remis ne mentionnait d'honoraires non comptabilisés pour les années 2001 à 2007 et que les honoraires perçus en 2008 ne présentaient pas de caractère récurrent. Aucun crédit sur le compte D_____ n° 1_____ ne pouvait du reste être considéré comme non expliqué. Quant au délai de dix jours leur ayant été imparti par le TAPI pour transmettre les documents bancaires requis, il était insuffisant. Étant donné qu'ils avaient collaboré et remis de nombreux documents, la quotité de l'amende aurait dû être réduite à un tiers des impôts soustraits, comme en 2008.

29) Le 2 mars 2018, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

30) Le 29 mars 2018, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Suite à l'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt, elle avait procédé à une recherche d'informations visant à établir les faits pertinents susceptibles de taxation et avait requis de la part des époux A_____ la remise de plusieurs documents, les intéressés ayant en partie seulement fait droit à ses requêtes. Les époux A_____ avaient eu tout le loisir de s'exprimer, étant précisé qu'elle avait pris en compte les explications fournies en admettant partiellement leur réclamation. Ils ne démontraient ainsi pas en quoi les taxations d'office se révélaient manifestement inexactes.

31) Le 27 avril 2018, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 25 mai 2018 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger en l'état du dossier.

32) Le 24 mai 2018, l'AFC-GE a fait savoir au juge délégué qu'elle n'avait pas de requête complémentaire à formuler.

33) Le 24 mai 2018 également, les époux A_____ ont persisté dans les conclusions et termes de leur recours. À aucun moment, l'AFC-GE ne s'était référée à leur train de vie ou à l'évolution de leur fortune pour estimer leurs revenus, se basant uniquement sur des honoraires non récurrents perçus en 2008.

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

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce.
- 3)
 - a. Le litige concerne les périodes fiscales 2001 à 2007, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.
 - b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/858/2018 du 21 août 2018 et les références citées).

Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.
 - c. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2001 à 2007. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les années 2001 à 2007, ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique.
 - d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/858/2018 précité et les références citées).
- 4)
 - a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/858/2018 précité).

b. 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), ce délai étant un délai de péremption, étant précisé que le fait que l'autorité de taxation ait pu procéder par taxation d'office au cours de la procédure en rappel d'impôt est sans incidence sur le calcul de la prescription (arrêt du Tribunal fédéral 2C_813/2017 du 17 septembre 2018 consid. 5.4.2 et les références citées). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) posent les mêmes principes.

c. En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC-GE a ouvert la procédure en rappel d'impôt le 14 octobre 2011 pour les années 2001 à 2007, de sorte que le délai de dix ans prévu aux art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a été respecté. Il en va de même pour le délai concernant le droit de procéder au rappel d'impôt, sauf s'agissant des périodes fiscales 2001 et 2002, pour laquelle la péremption est survenue le 1^{er} janvier 2017 pour la première, comme l'a constaté le TAPI, et le 1^{er} janvier 2018 pour la deuxième, ce que la chambre de céans constatera dans le présent arrêt.

5) a. Sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV). Est imposable au titre de rendement de la fortune mobilière les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 6 let. c aLIPP-IV).

b. Il y a avantage appréciable en argent lorsqu'une société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers et que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage accordé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1009/2017 du 28 septembre 2018 consid. 5.1 et les références citées).

c. Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 140 II 248 consid. 3.5). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, l'autorité fiscale doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêt du Tribunal fédéral 2C_342/2017 du 12 avril 2018 consid. 4.1).

Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante ; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1009/2017 précité consid. 5.5).

- 6) a. Le contribuable doit faire ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc) et fournir, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD ; art. 31 al. 1 et 2 LPFisc).
- b. L'autorité de taxation procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc).
- c. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte, sa réclamation devant être motivée et indiquer les éventuels moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 48 al. 2 LHID ; art. 39 al. 2 LPFisc).
- 7) Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).
- 8) a. En l'espèce, l'AFC-GE a ouvert une procédure en rappel et soustraction d'impôt s'agissant des taxations des recourants pour l'ICC et l'IFD 2001 à 2007 entrées en force, effectuant des reprises de CHF 245'000.- pour chacune de ces périodes fiscales en se basant, moyennant une taxation d'office partielle, sur les redressements opérés en 2008 chez la société par CHF 245'713.69, arrondi à CHF 245'000.-.

b. Les recourants, qui ne remettent pas en cause les conditions d'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, contestent le procédé suivi par l'AFC-GE ayant conduit à leur taxation d'office partielle.

Ils oublient toutefois que, malgré les demandes et la sommation de la part de l'AFC-GE, ils ont refusé, durant la procédure en rappel d'impôt, de produire les relevés détaillés des comptes D_____ n^{os} 9_____ et 1_____, s'étant limités à lui transmettre, le 22 avril 2013, les états de ces comptes au 31 décembre des années 2001 à 2007 ainsi que le relevé du compte D_____ n^o 1_____ pour la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2002, qui laissait apparaître des crédits de l'ordre de CHF 95'130.- demeurant inexpliqués.

Bien que les relevés annuels de ces comptes n'indiquent pas une forte variation durant les périodes considérées, il n'en demeure pas moins que, faute de disposer d'une vue des différents mouvements sur ceux-ci, l'AFC-GE ne pouvait exclure, lors de la procédure en rappel d'impôt, que des sommes éventuellement non déclarées y avaient transité, comme d'ailleurs en 2002, ce d'autant au regard des autres comptes non déclarés des recourants, à l'instar de celui ouvert dans les livres de G_____ dont les intéressés lui ont révélé l'existence le 22 avril 2013.

Se retranchant derrière la protection de leur sphère privée, les recourants ont ainsi violé leur obligation de faire tout ce qui était nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. En présence d'une incertitude quant au montant de leurs revenus entre 2001 et 2007, l'AFC-GE était fondée à procéder à la taxation d'office partielle des recourants, en ajoutant à leur revenu pour chaque année en cause un montant de CHF 245'000.-.

c. Selon les recourants, les honoraires perçus en 2008 avaient un caractère exceptionnel en raison d'une association d'architecte nouvellement créée et ne pouvaient leur être imputés pour les années précédentes, dès lors qu'ils ne correspondaient pas à la réalité.

Ils n'ont toutefois apporté aucune preuve de leurs allégués ni du fait que la taxation d'office partielle était manifestement inexacte. En particulier, les extraits du compte D_____ n^o 1_____ remis à l'AFC-GE dans le cadre de leur réclamation pour les années laissent apparaître des montants inexpliqués et non étayés. Il en va ainsi des transferts du compte E_____ n^o 6_____, non mentionné dans l'attestation d'intégralité communiquée à l'AFC-GE le 24 novembre 2011, ou de crédits régulièrement versés, qu'ils ont indiqué être loyers de studios loués à la rue I_____, sans pour autant le démontrer. À cela s'ajoute que, dans le cadre de la réclamation, ils ont remis à l'AFC-GE des relevés de comptes bancaires ouverts auprès de H_____, dont découlait la perception de revenus non précédemment déclarés.

Ils n'ont au demeurant jamais produit les extraits du compte D_____ n° 5_____, pourtant demandés à de nombreuses reprises par l'AFC-GE, se prévalant de la protection de leur sphère privée. Dans ce cadre, ils ne sauraient arguer de l'absence de conservation des documents bancaires y relatifs par leur banque, comme ils l'ont fait par-devant le TAPI. Outre le fait qu'ils ont soulevé cet élément la première fois devant l'autorité de jugement et qu'ils n'ont produit aucun refus de D_____ pour ce motif, ils leur était loisible d'entreprendre les démarches nécessaires dès la première demande de l'AFC-GE, le 19 octobre 2012.

L'AFC-GE était ainsi fondée à procéder par estimation en se basant sur les reprises d'honoraires chez la société en 2008, à défaut de disposer d'autres informations au sujet des revenus des recourants perçus entre 2001 et 2007 et à effectuer des reprises de CHF 245'000.- par année au titre de chiffre d'affaires non comptabilisé entre 2001 et 2003 et de prestation appréciable en argent entre 2004 et 2007, sans devoir tenir compte de leur train de vie, comme ils l'allèguent.

Par ailleurs, en l'absence d'éléments permettant d'admettre l'existence d'une taxation manifestement inexacte, l'AFC-GE n'avait pas non plus à procéder à un « dégrèvement », comme l'indiquent les recourants, en ajustant les rappels d'impôt à ceux effectués chez la société.

- 9) a. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Celle-ci est en règle générale équivalente au montant soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 et les références citées).

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, il 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 (art. 18 al. 3 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017 et les références citées).

b. En règle générale, la quotité de 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 ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 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. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1487/2017 précité et les références citées).

c. En l'espèce, le TAPI a, à juste titre, constaté la prescription de l'infraction de soustraction d'impôt consommée pour les années 2001 à 2003 en application du nouveau droit, en vigueur dès le 1^{er} janvier 2017. Il aurait toutefois dû en tirer les conséquences, en annulant les amendes des années correspondantes, à savoir non seulement 2001, mais également 2002 et 2003. Le jugement entrepris sera dès lors modifié dans ce sens.

Par ailleurs, il ressort du dossier qu'en ne déclarant pas les revenus de son activité d'architecte, alors qu'il avait l'obligation de le faire, le recourant a occasionné une perte fiscale à la collectivité, correspondant aux suppléments d'impôts fixés d'office. Il a agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, n'ignorant pas qu'en ne déclarant pas les revenus perçus durant les années en cause, ses taxations pouvaient se révéler incomplètes, ce que lui a rappelé à plusieurs reprises l'autorité fiscale.

En fixant le montant de l'amende à 0,75 fois le montant des impôts soustraits, l'AFC-GE n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, le recourant n'ayant pas déclaré des revenus importants, sur une longue période. L'AFC-GE a toutefois également tenu compte de la collaboration de l'intéressé,

élément ne justifiant à lui seul pas une diminution de l'amende à un tiers des impôts soustraits, comme il le requiert, étant précisé qu'une telle quotité a été fixée pour l'infraction de tentative de soustraction fiscale pour l'année 2008, alors que la présente cause a trait à l'infraction consommée de soustraction d'impôt.

- 10) Il résulte de ce qui précède que le recours sera partiellement admis, en ce sens que la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 et de l'infraction de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 et 2003 sera constatée, le jugement entrepris, de même que les décisions et bordereaux y relatifs, étant annulés sur ces points. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD 2004 à 2007.
- 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent en grande partie (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 500.- leur sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 février 2018 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 janvier 2018 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

constate la prescription du droit de procéder au rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 ;

constate la prescription de l'infraction de soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 et 2003 ;

annule le jugement entrepris au sens des considérants ;

annule les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 mai 2016 ainsi que celles du 16 juin 2014 en rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 et en soustraction d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2002 et 2003 au sens des considérants, de même que les bordereaux y relatifs ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour l'établissement de nouveaux bordereaux d'amende pour l'ICC et l'IFD 2004 à 2007 ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris solidairement ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- conjointement à Madame et Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

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

communique le présent arrêt à Guggenheim & Associés, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :