RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2351/2019-ICCIFD **ATA/685/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 juin 2021

4ème section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Pietro Sansonetti, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 (JTAPI/868/2020)

EN FAIT

1) Le présent litige a pour objet les rappels d'impôts et amendes pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les années 2007 à 2013 ainsi que les bordereaux d'impôts et amendes pour tentative de soustraction de l'ICC et l'IFD 2014 de Madame et Monsieur A_____, mariés et contribuables dans le canton de Genève.

Durant les exercices litigieux, M. A_____ était salarié et travaillait au sein du service comptable de B_____ (ci-après : B_____), tandis que son épouse exerçait à titre d'indépendante la profession d'avocate inscrite au barreau de Genève.

2) Les époux A_____ ont été taxés pour les années fiscales 2007 à 2013 par bordereaux ICC et IFD respectifs des 11 mars 2009, 27 avril 2010, 4 avril 2011, 25 juin 2012, 3 avril 2013, 5 août 2014 et 31 août 2015.

3) Faisant suite à une enquête de la Cour des comptes constatant un risque de fraude lié aux activités de recouvrement des factures de B_____, le Ministère public du canton de Genève a ouvert une procédure pénale notamment à l'encontre de M. A_____, dans le cadre de laquelle il a, par courrier du 29 juillet 2015, demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) de lui communiquer la copie des dix dernières taxations fiscales du précité.

4) Le 18 novembre 2015, l'AFC-GE a demandé au Ministère public d'autoriser deux de ses contrôleurs fiscaux à prendre connaissance de la procédure pénale et à en lever une copie.

Ladite demande a été admise le 23 novembre 2015 pour une consultation du dossier le 10 décembre 2015.

5) Le 18 mai 2016, l'AFC-GE a émis les bordereaux ICC et IFD 2014 des époux A_____.

6) Le 16 juin 2016, les précités ont formé une réclamation contre lesdits bordereaux au motif qu'ils avaient omis de déclarer des revenus de l'activité indépendante, et ils ont joint une nouvelle déclaration fiscale.

7) a. Le 10 novembre 2016, le Ministère public a communiqué à l'AFC-GE le procès-verbal de l'audience qui s'était tenue le même jour en lien avec la procédure ouverte à l'encontre de M. A_____, lui précisant que les époux A_____ pouvaient avoir soustrait des montants substantiels à l'autorité fiscale.

b. Il ressort dudit procès-verbal que M. A_____ a notamment indiqué que son épouse et lui n'avaient pas déclaré tous leurs comptes bancaires à l'AFC-GE. Il

estimait qu'il s'agissait de placements dont la valeur de rendement et la valeur fiscale étaient nulles. Invité à s'expliquer sur l'origine de nombreux versements en espèces sur ses comptes, totalisant entre 2009 et 2014 un montant net évalué par le Ministère public à CHF XXX , M. A_____ a indiqué qu'il disposait en 1998 d'une fortune évaluée entre CHF XXX et CHF XXX en banque, à laquelle s'ajoutait le même montant en espèces en coffre. Il avait commencé à placer ces espèces à partir de 2000, essentiellement sous forme de fonds immobiliers, dont la valeur fiscale était nulle. Ces espèces provenaient de ses économies. Il n'avait jamais indiqué les espèces qu'il avait à la banque dans ses déclarations fiscales. Son idée était d'effectuer des placements dans des avoirs défiscalisés. Il ne disposait d'aucun document justifiant les montants déposés en espèces dans son coffre. Son épouse avait reçu un héritage en Valais de plusieurs centaines de milliers de francs entre 2007 et 2015, consécutivement à la vente de biens immobiliers. Aucun des montants en espèces n'avait pour origine les mandats de recouvrement pour B_____, qui faisaient l'objet de l'enquête pénale. Il avait commencé à mettre de l'argent en coffre dès ses vingt ans, soit dès ses premiers salaires.

Il admettait que les mouvements en espèces servaient à brouiller les pistes et qu'il voulait éviter que l'AFC-GE remonte aux comptes non déclarés, soulignant qu'il s'agissait avant tout de l'impôt sur la fortune. Il avait pris contact avec un fiscaliste pour étudier sa situation et le conseiller.

Appelé à expliquer l'origine des fonds ayant servi à l'acquisition d'un bien immobilier en France pour un total de EUR XXX, il avait indiqué qu'il s'agissait de retraits sur ses différents comptes bancaires. Il ne disposait plus d'avoirs en espèces en coffre depuis 2015. Depuis cette date, il disposait de moins de dix-mille francsen numéraire.

Il disposait effectivement d'un montant de CHF XXX en espèces dans ses coffres en 1998, alors qu'il était âgé de 42 ans. Il avait pu économiser avec son épouse cette somme grâce à ses revenus et aux héritages. Il avait commencé à travailler à l'âge de 20 ans. Il avait été assistant à l'Université, puis avait travaillé pour une fiduciaire internationale à Lausanne, dans laquelle ses revenus s'élevaient jusqu'à CHF XXX/ XXX par année. Les héritages s'élevaient, quant à eux, à quelques centaines de milliers de francs pour lui-même et CHF XXX environ pour son épouse. Il avait effectué régulièrement des retraits sur les comptes bancaires pour déposer les espèces ainsi prélevés dans ses coffres, ne laissant sur les comptes que le montant exonéré de l'impôt sur la fortune. Il avait reçu, outre son salaire, des frais de représentation et primes en espèces et reçu également un dédommagement pour la perte de son deuxième pilier.

c. Entendue le même jour en qualité de personne appelée à donner des renseignements, Mme A_____ a notamment indiqué que les espèces déposées dans le coffre à la banque étaient des économies provenant, d'une part, de son

activité d'avocate, et, d'autre part, d'héritages, qui étaient mélangés aux avoirs de son mari. Elle disposait d'une importante somme en espèces parce qu'elle était contre l'obligation de s'affilier à une caisse de deuxième pilier et qu'il n'était pas inhabituel qu'un avocat encaisse des montants en cash. Elle contestait que les montants versés en espèces sur les comptes du couple provenaient du mandataire de B_____, confirmant qu'ils étaient issus des économies déposées dans le coffre de son étude et de la banque, elle-même et son mari ayant décidé de les faire revenir petit à petit sur les comptes bancaires. Interrogée sur les raisons pour lesquelles les avoirs en espèce n'apparaissaient pas sur les déclarations fiscales, elle a indiqué ne pas y connaître grand-chose en la matière. Le fait qu'une partie importante des comptes bancaires n'ait pas été mentionnée dans les déclarations fiscales relevait d'« un choix ».

8) Par courrier recommandé du 10 novembre 2016, les époux A_____ ont indiqué à l'AFC-GE qu'ils portaient à sa connaissance l'existence d'avoirs bancaires auprès de nombreux établissements ainsi que de liquidités déposées dans un coffre et une résidence secondaire acquise en France, relevant que les comptes avaient été alimentés notamment par ces liquidités. Tous les comptes étaient bloqués par le Ministère public depuis plus d'une année, mais ils souhaitaient d'ores et déjà en communiquer l'existence, souhaitant régulariser depuis quelque temps leur situation. Dès qu'ils auraient pu obtenir les relevés manquants, ils les communiqueraient à l'AFC-GE.

9) Par un courrier recommandé du 8 mai 2017, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et soustraction pour les années 2007 à 2013 ainsi qu'une procédure en tentative de soustraction pour les années 2014 et 2015. Le Ministère public lui avait fait part d'éléments de fortune permettant d'envisager que leurs déclarations fiscales étaient inexactes ou incomplètes. Elle accusait également réception de leur courrier du 10 novembre 2016. Ils étaient invités à lui communiquer de nombreux documents, notamment les relevés de tous leurs comptes bancaires, le détail des espèces déposées en coffre et les documents relatifs à l'acquisition du bien immobilier en France.

10) Le 30 octobre 2017, les époux A_____ ont remis à l'AFC-GE, lors d'un rendez-vous dans les locaux de cette dernière, des tableaux récapitulatifs des rendements de la fortune, biens mobiliers et immobiliers non déclarés, indiquant, s'agissant des espèces, que leur montant avait été reconstitué pour les périodes fiscales en cause.

11) Par un courrier du 10 janvier 2018, les précités ont également communiqué à l'AFC-GE des tableaux récapitulatifs détaillés des avoirs non déclarés sur plus de trente comptes bancaires différents. Ils disposaient d'un coffre depuis plusieurs années, lequel avait servi à alimenter leurs comptes bancaires. Ils avaient dans un premier temps reconstitué tous les apports en espèce sur la durée, qu'ils estimaient

à environ CHF XXX. Sur ce montant, ils avaient pu identifier les montants correspondants à des apports provenant de « prélèvements en capital », à hauteur de CHF XXX, effectués sur les comptes de l'étude de Mme A_____, lesquels avaient notamment servi à recevoir certains héritages. Cette méthode permettait d'estimer, de manière relativement cohérente, le point de départ du solde du coffre à environ CHF XXX au 31 décembre 2007. Une estimation avait été faite du contenu du coffre au début de chaque période par déduction, à défaut d'inventaire au 31 décembre de chaque année, étant précisé qu'il était vide à la fin de l'année 2014.

Une réduction linéaire des avoirs en espèces dans le coffre avait été évaluée, selon le tableau remis, de la manière suivante :

31.12.2007	XXX
31.12.2008	XXX
31.12.2009	XXX
31.12.2010	XXX
31.12.2011	XXX
31.12.2012	XXX
31.12.2013	XXX
31.12.2014	0.-
31.12.2015	0.-

12) Le 16 mars 2018, l'AFC-GE a sollicité la remise des relevés des comptes non déclarés des intéressés pour les années 2007 à 2015, lesquels ont été transmis le 28 mars 2018.

13) Par courrier du 30 avril 2018, l'AFC-GE a sollicité des explications sur la provenance des fonds totalisant environ CHF XXX versés en liquide sur les comptes bancaires non déclarés. Sans preuve probante de la provenance des fonds, la totalité des apports en liquide serait imposée en tant que revenus sur les périodes 2007 à 2015. Elle indiquait par ailleurs que les relevés d'un compte bancaire n'avaient pas été produits.

14) Le 16 mai 2018, les époux ont communiqué les relevés sollicités et ont contesté avoir bénéficié de revenus non déclarés à hauteur de CHF XXX pendant les périodes fiscales considérées.

Ils n'avaient pas exercé d'autre activité parallèle ou accessoire que celles respectivement d'avocate indépendante et de salarié de B_____. Ils avaient constitué durant leur vie d'importantes économies sur leurs revenus du travail et des héritages reçus. Le contribuable avait exercé une activité très rémunératrice avant de rejoindre B_____ et avait pu ainsi épargner une partie importante de ses revenus. Ils chiffraient les héritages reçus et avances d'hoirie au cours des vingt dernières années à environ CHF XXX, les documents relatifs n'étant toutefois plus disponibles en raison de leur ancienneté.

Sur les CHF XXX d'apports en espèces durant les périodes sous revu sur leurs comptes bancaires non déclarés, un montant d'environ CHF XXX avait pu être identifié comme provenant de « prélèvements en capital » effectués sur les comptes de l'étude exploitée par Mme A_____. Compte tenu des montants régulièrement prélevés sur les avoirs en coffre, la méthode utilisée permettait, par différence, d'évaluer de manière cohérente le point de départ du solde en espèces à environ CHF XXX au 31 décembre 2007, précisant qu'il s'agissait, en plus du numéraire, de papiers-valeurs (obligations non dématérialisées).

Les prélèvements effectués sur les comptes de l'étude étaient constitués de revenus déjà imposés, du bénéfice net ainsi que de diverses charges qui n'avaient pas d'impact sur le flux de trésorerie de son activité indépendante, auxquels s'ajoutait certains héritages reçus sur ces comptes.

La procédure pénale n'avait pas permis de démontrer un quelconque enrichissement de M. A_____ au détriment de B_____. L'autorité fiscale pouvait ainsi difficilement soutenir que les apports effectués sur les comptes provenaient de revenus, et cela confirmait alors l'existence d'une épargne préexistante, bien que non déclarée. Le seul accroissement de fortune constaté sur les comptes bancaires non déclarés ne pouvait justifier l'existence d'un revenu. La preuve d'un fait négatif ne pouvait pas être exigée de leur part, de sorte qu'il appartenait à l'AFC-GE de prouver l'existence d'éléments imposables non annoncés.

15) Le 2 août 2018, les époux A_____ ont indiqué qu'ils contestaient avoir réalisé des revenus non déclarés à hauteur de CHF XXX.

Ils produisaient en annexe un courrier du 18 juin 2018 mentionnant que les deux compartiments du coffre avaient été ouverts respectivement les 1er mars 1995 et 18 novembre 2008, et clôturés le 11 août 2015, mais que les informations sur les dates de visites n'étaient pas conservées.

16) Le 13 décembre 2018, l'AFC-GE a notifié les bordereaux de rappels d'impôts ICC et IFD 2007 à 2013 ainsi que des bordereaux d'amendes pour l'ICC et l'IFD 2008 à 2013 pour soustraction intentionnelle s'élevant à une fois le

montant de l'impôt soustrait, chacun des époux étant sanctionné pour la moitié de la soustraction commise.

En sus de reprises au titre de « fortune mobilière », l'AFC-GE a procédé à des reprises dans le revenu imposable, sous « autres revenus », pour les liquidités versées sur les différents comptes bancaires non déclarés. Les montants repris à ce dernier titre s'élevaient à : CHF XXX pour 2007, CHF XXX pour 2008, CHF XXX pour 2009, CHF XXX pour 2010, CHF XXX pour 2011, CHF XXX pour 2012 et CHF XXX pour 2013.

17) Le 11 janvier 2019, les époux A_____ ont formé une réclamation contre « l'assiette fiscale sur le revenu » faisant l'objet des bordereaux précités, ainsi que contre les amendes, concluant à leur annulation, subsidiairement à la réduction de leur quotité à la moitié de l'impôt éludé.

Les avances d'hoirie et héritages reçus par la contribuable avaient permis l'encaissement par celle-ci d'un montant de plus de CHF XXX entre 1993 et 2013. L'AFC-GE n'avait jamais contesté qu'ils détenaient de l'épargne dans un coffre-fort. Ils avaient pris la décision, dès 2007, de transférer ces avoirs sur leurs comptes bancaires en raison des prémices de la fin du secret bancaire, pour des raisons de sécurité et dans une perspective d'optimisation de leurs placements. Une partie importante des montants avait été investie dans des fonds de placements immobiliers, ce qui permettait d'éviter une exposition fiscale personnelle. Cette stratégie d'investissement avait pour but de permettre de passer d'une situation d'avoirs non déclarés à une situation d'avoirs déclarés, tout en évitant un risque trop important.

Dans le cadre de la procédure pénale liée aux B_____, le contribuable avait été condamné mais avait fait appel. Aucun enrichissement personnel de sa part n'avait toutefois été retenu dans cette affaire.

L'AFC-GE n'avait produit aucun document démontrant avoir reçu des informations du Ministère public avant leur dénonciation spontanée. Ils soulignaient par ailleurs avoir largement démontré qu'aucun élément de revenu non déclaré ne pouvait être identifié et qu'il ne saurait y avoir de taxation à ce titre, sauf à violer les règles sur le fardeau de la preuve.

18) Par décision du 21 mai 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu ses bordereaux de rappels d'impôts et d'amendes.

Les intéressés n'avaient pas démontré disposer d'économies importantes en espèces dans leur coffre. Les montants issus des ventes de biens immobiliers dépendant de successions au bénéfice de la contribuable avaient fait l'objet de virements bancaires plusieurs années auparavant. Ces derniers ne permettaient dès lors pas de justifier l'existence d'espèces. Il en allait de même de l'héritage

intervenu en 2005, qui concernait des avoirs bancaires et des titres et ne pouvait dès lors pas avoir été reçu en liquide.

Elle avait déjà connaissance des avoirs bancaires non déclarés avant de recevoir le courrier des contribuables du 10 novembre 2016, lequel ne pouvait dès lors être traité comme une dénonciation spontanée non punissable. Les montants non déclarés avaient été versés à raison de 16,27 % sur les comptes appartenant au contribuable, à 16,40 % sur les comptes de son épouse et 67,33 % sur les comptes joints. La proportion était ainsi de 49,93 % pour le mari et 50,07 % pour l'épouse, raison pour laquelle les amendes avaient été infligées par moitié à chacun d'eux. Leur quotité devait être confirmée s'agissant d'une soustraction intentionnelle portant sur des montants importants et au vu des qualifications professionnelles des intéressés. Seule leur bonne collaboration avait été retenue comme circonstance atténuante.

19) Le 23 mai 2019, l'AFC-GE a émis des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2014 incluant notamment au titre « d'autres revenus » un montant de CHF XXX correspondant à des versements de liquidités sur les comptes bancaires des époux A_____.

Étaient annexés des bordereaux d'amendes pour tentative de soustraction d'une quotité des deux tiers des impôts soustraits, réparties par moitié entre les deux contribuables.

20) Par deux actes datés du 20 juin 2019, les époux A_____ ont interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions et bordereaux des 21 et 23 mai 2019, en concluant, préalablement, à la jonction des causes, principalement à l'annulation desdites décisions, et à ce qu'il soit dit que l'ouverture d'une procédure en soustraction n'était pas justifiée et que leur dénonciation spontanée était valable, à ce qu'il soit dit que l'existence « d'autres revenus non déclarés » n'avait pas été démontrée ou rendue vraisemblable, de sorte qu'aucun rappel d'impôt à ce titre ne pouvait être notifié, à la correction de l'assiette de l'impôt sur la fortune dans la mesure où elle comprenait des éléments non imposables et à l'annulation des amendes infligées, subsidiairement au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle instruction portant sur l'identification de la faute effectivement commise par chacun des intéressés.

La procédure pénale n'avait permis de révéler aucun revenu non déclaré. Ils avaient simultanément informé le Ministère public et l'AFC-GE de leur intention de régulariser leurs avoirs non déclarés. Les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable étaient réunies, de sorte qu'ils devaient être exemptés de toute peine.

Ils ont repris l'argumentation déjà développée au sujet des reprises contestées en revenu.

En ce qui concernait la fortune imposable, un placement à terme de EUR XXX auprès de C_____ avait débuté le 23 janvier 2008 pour se terminer le 23 mars 2009. À compter de cette date, le solde de ce compte était nul, ce qui devait impliquer une correction des montants repris.

21) L'AFC-GE a conclu à la jonction des causes et au rejet des recours.

Elle enquêtait déjà sur le dossier des contribuables plusieurs mois avant leur envoi du 10 novembre 2016. Les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable n'étaient dès lors pas réunies, ce qui justifiait le prononcé de pénalités, qui devaient être confirmées dans leur principe et leur quotité.

Le contribuable n'avait jamais prouvé avoir réalisé un revenu de CHF XXX à XXX lorsqu'il travaillait à Lausanne. Elle évaluait, sur la base des revenus déclarés, que les dépenses de consommation mensuelles d'un ménage hors impôts se situaient entre CHF XXX en 2006 et XXX en 2014, et que leur capacité d'économie maximale s'élevait de 2001 à 2014 à CHF XXX. De 1976 à 2000, cette même capacité d'économie maximale était évaluée à CHF XXX. Compte tenu de l'importance des versements en espèces sur les comptes bancaires et de l'acquisition d'un bien immobilier en France en 2014 pour le montant de EUR XXX auquel s'ajoutaient les frais d'acquisition, elle considérait que les intéressés n'avaient pas démontré avoir disposé d'espèces correspondant à ce qu'ils alléguaient.

Le comportement insolite qui aurait consisté à placer CHF XXX en liquide dans un coffre-fort non déclaré, puis à vider ce dernier en plaçant cet argent sur trente-et-un comptes bancaires non déclarés auprès de huit établissements différents, permettait d'éviter les clarifications en matière de blanchiment d'argent et avait manifestement pour but de ne pas avoir à justifier la provenance des fonds. Ce comportement constituait un indice de soustraction fiscale portant sur des revenus, planifiée de manière à masquer l'origine des fonds et à laisser le moins de traces possibles.

Au vu de l'importance des retraits effectués pour l'acquisition d'un bien immobilier en France au regard de la capacité maximale d'épargne qu'elle avait évaluée, les époux A_____ n'avaient pas démontré avoir disposé des montants en espèces qu'ils prétendaient dans leur coffre, de sorte qu'il devait être présumé que l'argent versé sur leurs comptes provenaient de revenus non déclarés.

22) Dans leurs répliques, les époux A_____ ont persisté dans leurs conclusions, concluant en sus à la comparution personnelle des parties.

S'il leur manquait certains justificatifs s'agissant des héritages reçus, les montants issus des ventes avaient dans tous les cas été reçus sur le compte bancaire du notaire et étaient venus ensuite augmenter leur fortune disponible. Il

s'agissait de périodes prescrites, de sorte qu'aucune conséquence en leur défaveur ne pourrait être retenue.

Pour la même raison, ils estimaient que les déclarations et taxations des périodes 2001 et 2006 produites par l'AFC-GE devaient être écartées de la procédure, puisque ces périodes étaient prescrites. L'argumentation développée sur leur capacité d'épargne au cours des périodes 2001 et 2006, lesquelles étaient prescrites, était matériellement irrecevable.

Contestant les calculs et les statistiques de l'AFC-GE, les intéressés ont relevé qu'ils n'avaient jamais allégué détenir des espèces s'élevant à CHF XXX, ni en 2007, ni en 2015, mais un montant d'environ CHF XXX, lequel avait été transféré au fil des années sur les comptes bancaires jusqu'à l'année 2015. Le solde de CHF XXX provenait de prélèvements en capital de la contribuable sur le compte de son étude. En ce qui concernait le salaire qui avait été réalisé par le contribuable lors de son précédent emploi à Lausanne, ils produisaient le procès-verbal d'audition par le Tribunal correctionnel du directeur administratif et financier de cette société ainsi que le certificat de salaire émis pour le période du 1er janvier au 31 mars 1999, qui faisait état d'un salaire brut de CHF XXX, comprenant une indemnité de licenciement de CHF XXX. Le salaire annualisé s'élevait dès lors à CHF XXX, hors bonus. L'AFC-GE n'avait pas démontré qu'ils n'étaient pas en mesure d'avoir accumulé l'épargne dont ils se prévalaient, de sorte que les reprises au titre de revenus non déclarés devaient être annulés.

Ils admettaient avoir commis une soustraction d'impôts, ce qui avait motivé leur dénonciation spontanée. Ils contestaient en revanche avoir commis une quelconque infraction à la loi sur le blanchiment d'argent et relevaient qu'aucune plainte, ni instruction pénale à ce titre, n'avait été dirigée contre eux.

Aucune source extérieure de revenu autre que l'activité indépendante et salariée déclarée n'avait été identifiée, de sorte que l'augmentation de leur fortune ne pouvait résulter que d'une permutation d'actifs entre les montants non déclarés et ceux déclarés, ce qu'ils avaient démontré depuis le début de la procédure. C'était de manière erronée que l'AFC-GE faisait l'amalgame entre fortune mobilière et immobilière.

Était notamment joint un extrait de l'arrêt du Tribunal correctionnel du 21 décembre 2018 confirmant que M. A_____ n'avait tiré aucun enrichissement dans le cadre des infractions pénales pour lesquelles il avait été condamné.

23) Dans sa duplique, l'AFC-GE a contesté l'utilité d'une comparution personnelle des parties.

Les contribuables avaient affirmé dans leur écriture du 20 juin 2019 avoir détenu CHF XXX dans leur coffre.

24) Faisant suite à une demande du TAPI, les époux A_____ ont produit, le 14 mai 2020, les extraits de leur comptes individuels auprès de l'AVS, relevant que les revenus annoncés à la caisse de compensation concernant l'emploi du contribuable à Lausanne au cours des années 1993 à 1998 n'incluaient manifestement pas diverses primes, indemnités et frais de représentation.

À teneur desdits certificats, les revenus annuels bruts annoncés pour le contribuable s'élevaient à CHF XXX en 1994, CHF XXX en 1995, CHF XXX en 1996, CHF XXX en 1997, CHF XXX en 1998, et CHF XXX en 1999. Le total des revenus bruts sur lesquels il avait cotisé entre 1974 et 2015 s'élevait à CHF XXX. Quant à la contribuable, les revenus annoncés de 1975 à 2017 totalisaient CHF XXX .

25) Par arrêt du 26 mai 2020, la chambre pénale d'appel et de révision de la Cour de justice (ci-après : CPAR) a acquitté M. A_____ du chef d'accusation de faux dans les titres commis dans l'exercice de fonctions publiques, mais l'a déclaré coupable de gestion déloyale. Elle l'a condamné à une peine privative de liberté de deux ans, sous déduction de deux jours de détention avant jugement, avec sursis, ainsi qu'au paiement solidaire avec son co-prévenu, aux B_____, de la somme de CHF XXX, avec intérêts à 5 % l'an dès le 1er novembre 2012, à titre de réparation du dommage matériel.

26) Par jugement du 12 octobre 2020, le TAPI a partiellement admis le recours.

Les contribuables contestaient principalement les reprises effectuées par l'AFC-GE au titre « d'autres revenus » sous l'angle de la provenance et de la qualification des dépôts en espèces, mais pas le calcul des montants repris, admettant qu'il s'agissait du solde net des dépôts en espèces sur leurs différents comptes bancaires année après année. Or, ils avaient échoué à démontrer que les espèces versées sur leurs comptes pendant les périodes fiscales litigieuses provenaient de leurs économies antérieures, ce qui signifiait que les rappels d'impôts devaient être confirmés dans leur principe et leur quotité.

S'agissant du placement à terme de EUR XXX effectué auprès de C_____, il ressortait des relevés de comptes qu'il était échu depuis le 23 mars 2009. Ce placement n'apparaissait d'ailleurs plus dans les relevés de portefeuille au 31 décembre des années 2009 à 2013. Il devait ainsi être ordonné la réduction de la fortune imposable des contribuables de la contrevaleur taxée de ce placement de CHF XXX en 2009, CHF XXX en 2010, CHF XXX en 2011, CHF XXX en 2012, CHF XXX en 2013 et CHF XXX en 2014.

Les conditions d'une dénonciation spontanée n'étaient pas réunies. Le caractère intentionnel des soustractions commises devait être retenu. La quotité de l'amende fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait devait être confirmée. Le montant des pénalités devait en revanche être recalculé pour tenir compte des

nouveaux montants des rappels d'impôts découlant des bordereaux rectificatifs que l'AFC-GE devait émettre. La répartition par moitié des rappels d'impôts entre les deux époux pour le calcul des pénalités était fondée et devait être confirmée.

27) Par acte du 12 novembre 2020, les époux A_____ ont interjeté recours contre ce jugement par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation en ce qu'il confirmait l'existence d'autres revenus imposables pour les périodes fiscales 2007 à 2014 et la quotité de l'amende fixée à une fois l'impôt soustrait, à ce qu'il soit dit et constaté qu'ils n'avaient pas réalisé d'autres revenus imposables pour les périodes fiscales 2007 à 2014, à ce que la quotité de l'amende soit fixée à la moitié de l'impôt soustrait, à ce que les frais de procédure soient mis à la charge de l'État et à ce qu'ils leur soient accordée une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours.

Contrairement à ce que relevait le TAPI, leur recours portait tant sur l'assiette de l'impôt que sur la qualification du solde des apports nets comme « autres revenus ». Ils avaient transféré de 2007 à 2014 environ CHF XXX de leur patrimoine non déclaré à leur patrimoine déclaré. Il incombait à l'autorité fiscale de démonter l'existence de revenus imposables, ce qu'elle n'avait pas fait, se limitant à constater l'accroissement de leur patrimoine, sans définir la nature du revenu et son caractère imposable ou non, étant précisé que l'estimation du revenu selon le train de vie et l'évaluation de la fortune ne donnait aucune réponse à ces questions. S'ils ne pouvaient pour leur part pas matériellement apporter la preuve négative que ces apports n'étaient pas des revenus, ils avaient apporté des preuves par faisceau d'indices concordants. Ils avaient justifié le fait que la recourante ait prélevé CHF XXX de ses comptes liés à son activité indépendante. L'écart de CHF XXX entre le solde de la fortune de CHF XXX et les apports de CHF XXX environ pouvait s'expliquer de deux manières : soit ils disposaient d'une fortune de CHF XXX avant 2007, soit ils avaient généré des revenus à hauteur de ce montant entre 2007 et 2014. Ils avaient en l'occurrence apporté suffisamment d'indices allant dans le sens de la première hypothèse.

Si le caractère spontané de leur dénonciation ne devait pas être retenu, il convenait de rappeler que la quotité de l'amende avait été fixée en tant compte du fait que des revenus à hauteur de CHF XXX n'avaient pas été déclarés. Compte tenu des éléments présentés dans leur recours, la quotité devait être revue, dès lors que l'importance des montants soustraits devenait minime sous l'angle de l'impôt sur le revenu. Il fallait tenir compte de leur très bonne collaboration.

28) Le 22 décembre 2020, le Tribunal fédéral a rejeté le recours formé par le recourant contre l'arrêt de la CPAR du 26 mai 2020.

29) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

30) Le 11 février 2021, les recourants ont sollicité auprès de l'AFC-GE la reconsidération/révision de leurs taxations pour plusieurs périodes fiscales, notamment celles de 2012 à 2014. La somme de CHF XXX, avec intérêts à 5 % l'an dès le 1er novembre 2012, que le recourant avait été condamné à payer aux B_____ par l'arrêt pénal était un fait nouveau. Cette dette et les intérêts y relatifs, qui n'avaient jamais été déclarés auparavant, devaient être pris en compte dès l'exercice fiscal 2012.

Ils sollicitaient l'accord de l'autorité fiscale à la suspension de la présente procédure concernant les exercices 2007 à 2014.

31) Le 22 février 2021, l'AFC-GE a répondu aux recourants qu'elle n'entendait pas répondre favorablement à leur proposition de suspension, compte tenu du risque de prescription, et les a invités à faire valoir leurs prétentions directement devant la chambre administrative dans le cadre de leur réplique.

32) Dans leur réplique du 31 mars 2021, les recourants ont relevé qu'il devait être tenu compte du fait nouveau conduisant à la déduction de la dette de CHF XXX, avec intérêts à 5 % l'an dès le 1er novembre 2012, et des intérêts passifs impayés entre le 1er novembre 2012 et le 31 décembre 2014.

33) Le 6 avril 2021, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

34) Le 12 avril 2021, l'AFC-GE a exposé que les nouveaux griefs et les pièces nouvelles produites par les recourants ne devaient pas être pris en considération.

35) Par courrier du 23 avril 2021, les recourants ont conclu à la suspension de l'instruction du recours pour les périodes fiscales 2012 à 2014, afin que l'autorité intimée traite leur demande de reconsidération, ou à ce que la chambre administrative considère que l'AFC-GE s'était abstenue de prendre position sur leur « demande de réclamation », permettant alors l'instruction de faits nouveaux dans le cadre du recours.

36) L'argumentation des parties et le contenu des pièces produites seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

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) Les recourants sollicitent la suspension de l'instruction du recours pour les périodes fiscales 2012 à 2014 jusqu'à droit connu sur la demande de reconsidération qu'ils ont formée auprès de l'autorité intimée pour lesdits exercices fiscaux.

a. Lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions (art. 14 al. 1 LPA).

L'art. 14 LPA est une norme potestative et son texte clair ne prévoit pas la suspension systématique de la procédure chaque fois qu'une autorité civile, pénale ou administrative est parallèlement saisie (ATA/1493/2019 du 8 octobre 2019 consid. 3b et l'arrêt cité). La suspension de la procédure ne peut pas être ordonnée chaque fois que la connaissance du jugement ou de la décision d'une autre autorité serait utile à l'autorité saisie, mais seulement lorsque cette connaissance est nécessaire parce que le sort de la procédure en dépend (ATA/630/2008 du 16 décembre 2008 consid. 5). Une procédure ne saurait dès lors être suspendue sans que l'autorité saisie n'ait examiné les moyens de droit qui justifieraient une solution du litige sans attendre la fin d'une autre procédure. Il serait en effet contraire à la plus élémentaire économie de procédure et à l'interdiction du déni de justice formel fondée sur l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) d'attendre la décision d'une autre autorité, même si celle-ci est susceptible de fournir une solution au litige, si ledit litige peut être tranché sans délai sur la base d'autres motifs (ATA/1493/2019 précité consid. 3b).

b. En l'espèce, les éléments dont les recourants ont fait état dans leur demande de reconsidération n'ont pas de lien direct avec la procédure de rappel et de soustraction d'impôt présentement litigieuse notamment pour les années 2012 et 2013, comme il le sera exposé ci-après.

En outre, le risque de prescription que présente ce dossier conduit également à considérer que la suspension n'apparaît pas indiquée.

Les recourants bénéficient enfin de la possibilité de demander à l'autorité intimée de suspendre l'instruction de leur demande de reconsidération, jusqu'au terme définitif de la présente procédure.

Dès lors, la demande de suspension de la procédure sera rejetée.

3) a. Le litige concerne les périodes fiscales 2007 à 2014, 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/1727/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 3).

En matière d'ICC, le 1er 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.

Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) pour les périodes fiscales antérieure à 2010 et par le nouveau droit pour celle de 2010, ainsi que par 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.

c. 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/463/2020 du 7 mai 2020 consid. 6b).

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/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 4b).

b. 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 (art. 152 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 2 LHID ; art. 61 al. 1 LPFisc). 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 ; art. 53 al. 3 LHID ; art. 61 al. 3 LPFisc), ce délai étant un délai de péremption.

c. En matière de rappel d'impôts, les réglementations genevoise et fédérale relatives à la péremption sont similaires.

Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète, ce délai ne pouvant être prolongé (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD et art. 58 al. 2 LHID, dans leur teneur en vigueur avant le 1er janvier 2017, cum art. 333 al. 6 let. b du code pénal suisse du 21 décembre 1937 CP - RS 311.0, en relation avec l'ATF 134 IV 328 ; art. 77 al. 1 let. b et al. 2 LPFisc). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 LIFD et 58 al. 3 LHID, dans leur teneur avant le 1er janvier 2017 ; art. 77 al. 2 LPFisc). Pour sa part, la poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD et art. 58 al. 1 et 2 LHID, dans leur teneur en vigueur avant le 1er janvier 2017 ; art. 77 al. 1 let. a et al. 3 LPFisc).

Depuis le 1er janvier 2017, en matière d'IFD, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, au plus tôt, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). S'agissant de la tentative de soustraction, la poursuite pénale se prescrit toujours par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD). L'art. 58 al. 1, 2 let. a et al. 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD. Il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017 (art. 72s LHID), ce qui est le cas du canton de Genève (l'art. 77 al. 2 LPFisc diffère de l'art. 58 al. 3 LHID). Selon les art. 184 al. 2 LIFD et 58 al. 3 LHID actuellement en vigueur, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription.

En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours des périodes fiscales précédant le 1er janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4.3 ; 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8.2). Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit. Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale

(arrêt du Tribunal fédéral 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 4.3.3 et les références citées).

d. En l'espèce, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié aux recourants le 8 mai 2017 pour les périodes fiscales 2007 à 2013. Le délai de péremption de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID pour introduire une procédure de rappel d'impôt a ainsi été respecté. De même, le délai de quinze ans n'étant pas écoulé, le droit de procéder aux rappels d'impôt n'est pas éteint.

En application de l'ancien droit, la poursuite pénale pour la soustraction d'impôt consommée des périodes fiscales 2008 à 2013 n'est pas prescrite, dès lors que le 8 mai 2017, l'AFC-GE a informé les recourants de l'ouverture de la procédure et qu'il ne s'est pas encore écoulé quinze ans depuis la fin de ces périodes. En application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée ne s'est pas non plus prescrite pour les années 2008 à 2013, dès lors que l'AFC-GE a notifié aux recourants les bordereaux d'amende le 13 décembre 2018 pour ces années, soit avant le délai de dix ans après la fin des périodes fiscales en cause.

S'agissant de la poursuite pénale pour l'infraction de tentative de soustraction d'impôt reprochée aux recourants pour la période fiscale 2014, le délai de prescription n'a pas encore commencé à courir dès lors que les bordereaux relatifs à cette année ne sont pas encore entrés en force, ceux-ci faisant entre autre l'objet du présent litige.

5) Les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir considéré que les versements effectués sur leurs comptes bancaires non déclarés au cours des périodes fiscales 2007 à 2015, pour un montant total de CHF XXX, sont des revenus imposables et de les avoir taxés sous le titre « d'autres revenus » dans les bordereaux litigieux. Ils relèvent dans ce cadre que le TAPI aurait commis plusieurs constatations inexactes et/ou incomplètes des faits.

6) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages de la personne contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 17 LIPP ; art. 1 aLIPP-IV). Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (« Reinvermögenszugangstheorie » ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.1).

En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 6 let. c aLIPP-IV, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre.

Selon les art. 24 let. a LIFD et 10 let. c aLIPP-IV, sont exonérés de l'impôt les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial.

b. Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de la LIFD et de l'aLIPP-IV est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme. L'impôt frappe le revenu global (ATA/1727/2019 du 26.11.2019 consid. 6b et les arrêts cités).

Le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/1727/2019 précité consid. 6b).

7) Selon les art. 1 aLIPP-III et 46 LIPP, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales. Sont notamment soumises à l'impôt sur la fortune les créances hypothécaires et chirographaires (art. 2 let. e aLIPP-III et 47 let. e LIPP).

8) a. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

b. Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que la personne contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/886/2018 du 4 septembre 2018 consid. 3j ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 518). S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours

(ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7). Par ailleurs, quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 précité consid. 4). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; ATA/1191/2015 du 3 novembre 2011 consid. 3a).

c. Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b et les références citées).

9) Le revenu provenant d'une activité dépendante, appelé salaire déterminant, comprend toute rétribution pour un travail dépendant effectué dans un temps déterminé ou indéterminé ; il englobe les allocations de renchérissement et autres suppléments de salaire, les commissions, les gratifications, les prestations en nature, les indemnités de vacances ou pour jours fériés et autres prestations analogues, ainsi que les pourboires, s'ils représentent un élément important de la rémunération du travail (art. 5 al. 2 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 - LAVS - RS 831.10).

L'art. 7 du règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants du 31 octobre 1947 (RAVS - RS 831.101) détaille les éléments constitutifs du salaire déterminant, et l'art. 8 RAVS énonce des exceptions. Ne sont pas compris dans le salaire déterminant notamment les cotisations de l'employeur aux assureurs maladie et accidents de leurs salariés et aux caisses de compensation pour allocations familiales, si tous les salariés sont traités de la même manière (art. 8 let. b RAVS). Encore faut-il, pour qu'elles ne fassent pas partie du salaire déterminant, que l'employeur les verse directement auxdits assureurs pour ses salariés (ch. 2161 des Directives sur le salaire déterminant dans l'AVS, AI et APG [DSD]).

10) En l'espèce, il convient de rappeler que les recourants ne contestent pas le bien-fondé de la procédure de rappel d'impôts, admettant eux-mêmes avoir commis une soustraction fiscale.

Les parties s'accordent, dans les grandes lignes, sur les montants n'ayant pas été déclarés au fisc entre les années 2007 et 2014, estimés à environ CHF XXX par les recourants et à CHF XXX par l'autorité fiscale. Les recourants reprochent au TAPI de ne pas avoir contrôlé les relevés bancaires produits et d'avoir tenu pour établi le montant des apports nets sur les comptes. Toutefois, les recourants ne remettent pas en cause les montants reconstitués par l'AFC-GE dans son tableau des reprises, lesquels ressortent des relevés bancaires produits par les intéressés, de sorte que ceux-ci seront considérés comme étant établis. Les parties divergent en revanche sur la question de savoir comment ces montants doivent être pris en compte (non imposables, impôt sur la fortune, respectivement impôt sur le revenu).

Les recourants reconnaissent avoir transféré entre 2007 et 2014 un montant total d'environ CHF XXX de leur patrimoine non déclaré sur leurs comptes bancaires déclarés. Ils exposent que cette somme provient, à raison de CHF XXX, de prélèvements sur les comptes liés à l'activité indépendante de la recourante, de sorte qu'il s'agirait d'une permutation d'actifs non imposable. La somme de CHF XXX, transférée entre 2008 et 2011, devait également être qualifiée de permutation d'actifs non imposable. Le solde de CHF XXX environ provient selon les recourants de la fortune qu'ils avaient accumulée avant 2007, grâce notamment aux revenus élevés du recourant durant de nombreuses années et aux héritages reçus par le recourante, et ne pouvait dès lors être taxé à titre de revenu. L'autorité fiscale considère quant à elle que la somme de CHF XXX, soit le total des liquidités déposées entre 2007 et 2014 sur les comptes bancaires non déclarés doit être qualifiée de revenu et imposée à ce titre.

L'autorité fiscale est parvenue à démontrer l'existence d'importantes sommes d'argent qui n'ont pas été déclarées – ce qui n'est en tant que tel pas contesté par les recourants –, et a rendu vraisemblable au moyen de plusieurs indices que ces montants doivent pour la plupart être qualifiés de revenus. En effet, après avoir évalué la situation financière globale des recourants – à savoir les revenus qu'ils ont déclaré avoir réalisés durant leur vie professionnelle, les dépenses de consommation mensuelle hors impôt d'un couple (se situant entre CHF XXX en 2006 et XXX en 2014), leur capacité d'épargne maximale entre 1976 et 2014 (laquelle se montait selon l'AFC-GE à environ CHF XXX) et l'achat de leur bien immobilier sans emprunt bancaire en 2014 pour un montant de EUR XXX, l'autorité intimée est arrivée à la conclusion que les intéressés ne pouvaient avoir épargné la somme de CHF XXX, raison pour laquelle elle a taxé ces montants au titre de revenu. Compte tenu de ce constat et des règles sur le fardeau de la preuve, il appartient aux recourants de réfuter, preuves à l'appui, la

qualification retenue par l'autorité intimée et de démontrer que les montants litigieux ne sont pas imposables ou le sont sous l'angle de l'impôt sur la fortune uniquement.

En premier lieu, aucune pièce au dossier ne vient étayer la thèse des recourants selon laquelle ils disposaient de CHF XXX environ en espèces en coffre à la banque au début des années 2000, respectivement de CHF XXX en 2007, montant qui aurait régulièrement baissé pour atteindre CHF 0.- à fin 2015. Les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils allèguent qu'il n'existe aucun motif objectif permettant de remettre en cause leurs déclarations et qu'il ne saurait être exigé de leur part qu'ils prouvent l'existence d'une fortune en coffre datant de plus de vingt ans. À cet égard, il sera relevé que la présente procédure découle précisément de l'absence de déclarations exhaustivement conformes à la réalité des recourants quant à leur situation financière. Par ailleurs, l'impossibilité pour les parties, et plus particulièrement pour les recourants, d'apporter certains éléments de preuve relatifs à la provenance des montants litigieux résulte principalement du comportement de ces derniers, lesquels ont sciemment laissé s'écouler de nombreuses années avant d'apporter des explications sur l'origine des fonds litigieux. Ils ne sauraient dès lors se prévaloir de bonne foi du fait qu'ils ne peuvent apporter certaines pièces probantes compte tenu de leur ancienneté. Le fait que les recourants aient effectivement prouvé avoir détenu deux coffres en banque, ouverts entre 1995 et 2015, respectivement entre 2008 et 2015, et qu'ils aient également indiqué dans le cadre de la procédure pénale qu'ils disposaient d'environ CHF XXX en coffre au début des années 2000, ne saurait constituer des éléments probants permettant d'établir avec précision le montant en coffre au début des périodes fiscales litigieuses. L'impossibilité d'établir avec un minimum de précision et de certitude le montant en espèces qui était en coffre ressort par ailleurs des déclarations des recourants qui ont d'abord indiqué, dans leur courrier du 16 mai 2018, que cette somme s'élevait à CHF XXX à la fin de l'année 2007, avant d'indiquer en cours de procédure que ce montant s'élevait à CHF XXX. Ainsi, l'impossibilité d'établir le montant des avoirs en espèces placés dans le coffre des recourants ne permet pas de retenir, comme ils le soutiennent, qu'ils disposaient d'une fortune en coffre d'environ CHF XXX avant 2007, laquelle devait être considérée comme une permutation d'actifs et ne pouvait dès lors être imposée à titre de revenu. Même à admettre l'existence en coffre de la somme de CHF XXX environ en 2007, il ne pourrait pas être retenu que ce montant proviendrait d'une permutation d'actifs ne pouvant faire l'objet d'une imposition à titre de revenu, dès lors qu'aucune pièce au dossier ne permet de retracer précisément le parcours de ces fonds et leur origine.

Les recourants exposent que leur capacité d'épargne était bien plus importante que celle estimée par l'autorité fiscale, dès lors que le recourant avait perçu des revenus annuels oscillant entre CHF XXX et XXX lorsqu'il travaillait à Lausanne, comme l'attestait son certificat de salaire de 1999. Il est vrai que le

TAPI a, à tort, retenu qu'à teneur dudit certificat, le salaire annualisé du recourant pouvait être estimé à CHF XXX hors bonus, dès lors qu'il s'agit en réalité du salaire versé durant les mois de janvier à mars 1999. S'il est également exact qu'en annualisant les montants versés durant ces trois mois, on aboutirait à un salaire annuel de CHF XXX, rien ne permet de conclure que le recourant a effectivement perçu de tels revenus durant l'année 1999 ou durant les années précédentes. Il ressort au contraire de son extrait de compte individuel AVS que son salaire annuel le plus élevé pendant qu'il travaillait à Lausanne s'est monté à CHF XXX (en 1996), excepté durant l'année 1999 au cours de laquelle il a perçu, en sus de son salaire, une indemnité de départ de CHF XXX. De même, lorsqu'il a exercé son activité professionnelle auprès de B_____ (entre 2001 et 2015), ses revenus annuels n'ont jamais dépassé CHF XXX (en 2013). L'examen des taxations des recourants pour les années 2001 à 2014 (rendues avant la procédure de rappel d'impôt) permet d'ailleurs de constater que les montants annoncés dans leurs déclarations fiscales sont les mêmes que ceux ressortant de l'extrait de compte individuel AVS du recourant. Enfin, les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils allèguent que le salaire AVS ne correspondrait pas au salaire fiscalement déterminant sous l'angle de l'impôt sur le revenu. En effet, il ressort des dispositions de la LAVS et du RAVS précitées que la quasi-totalité des revenus perçus par un salarié font partie du salaire déterminant, soit les revenus soumis à cotisations tels qu'ils ressortent précisément de l'extrait de compte individuel et en particulier les primes, les indemnités ou les frais de représentation auxquels se réfère le recourant (art. 7 RAVS), à l'exception de ceux mentionnés aux art. 6 al. 2 et 8 RAVS. Or, le recourant n'allègue ni ne prouve que des éléments de salaire non soumis à cotisation au sens des dispositions précitées lui auraient été versés, à l'exception des indemnités journalières pour un montant de CHF 23'732.10 mentionnées dans le certificat de salaire 2014 qu'il a produit. En effet, aucune cotisation à l'AVS n'est perçue sur des indemnités journalières en cas de maladie ou d'accident (art. 6 al. 2 let. b RAVS).

Les recourants considèrent que le montant de CHF 1'016'083.15 devrait être porté en déduction des reprises opérées à titre d'« autres revenus » par l'autorité intimée dès lors qu'ils soutiennent avoir prouvé que ce montant provient des comptes étude de la recourante, lesquels avaient déjà été fiscalisés. Or, si la preuve des retraits en espèces sur trois comptes bancaires professionnels de la recourante pour ce montant total a effectivement été apportée, il n'est pas possible de déterminer l'origine de ces fonds. Les recourants exposent que ces comptes étaient constitués du bénéfice de l'activité lucrative indépendante de la recourante, de sa rente AI, de diverses charges n'ayant pas d'impact sur le flux de sa trésorerie mais qu'ils avaient également servi à recevoir des héritages. Il apparaît que ces comptes mêlaient ainsi indifféremment plusieurs sources de revenus et fortune, tant privée que professionnelle. Les pièces bancaires produites (essentiellement des quittances de retrait ou de versement) ne permettent pas de retenir, comme l'allèguent les recourants, que les fonds issus desdits comptes

avaient déjà été fiscalisés. Dans un raisonnement en partie similaire, dès lors que certains montants se recoupent, les recourants relèvent également que les pièces bancaires produites permettent d'établir que la somme totale de CHF XXX avait été permutée de la fortune déclarée vers la fortune non déclarée, soit sur le compte « D_____ ». Ils précisent que CHF XXX avaient été transférés du compte « E_____» déclaré vers le compte « D_____ » non déclaré, et que le solde de CHF XXX avait été transféré des comptes déclarés « F_____ », « G_____ » et « I_____ » vers le compte « D_____ » non déclaré. Il ressort des pièces bancaires relatives au compte « E_____» – dont le solde s'élevait à XXX au début du mois d'octobre 2008 – qu'entre octobre 2008 et décembre 2011, il a exclusivement été alimenté par les versements de B_____ pour le salaire du recourant. Ainsi, comme l'exposent à juste titre les recourants, il est vrai que les sommes prélevées en espèces sur ce compte durant cette même période, pour un total de CHF XXX (CHF XXX en 2008, CHF XXX en 2009, CHF XXX en 2010 et CHF XXX en 2011), ont nécessairement fait l'objet d'une imposition sur le revenu, dès lors que le recourant a effectivement déclaré son salaire dans ses déclarations fiscales. Ces montants ne sauraient dès lors à nouveau être taxés à titre de revenu imposable. En revanche, s'agissant des comptes « F_____ », « G_____ » et « I_____ », les pièces remises, soit majoritairement des quittances de prélèvements et non des relevés de compte complets, ne permettent pas d'établir avec certitude l'origine des fonds qui s'y trouvaient – comme exposé ci-avant –, de sorte qu'il ne peut être retenu, comme le prétendent les recourants, que les sommes retirées ont déjà été taxées à titre de revenu.

Les recourants considèrent avoir apporté la preuve qu'ils détenaient une fortune d'environ CHF XXX constituée par les héritages reçus et qu'ils avaient prélevé ce montant pour le déposer au coffre. L'AFC-GE relève que les recourants ont prouvé avoir reçu à ce titre, par virements bancaires, les sommes de CHF XXX en 1993, CHF XXX en 2004, CHF XXX en 2005 et CHF XXX en 2009, soit un total de CHF XXX, mais rien ne prouve que ces sommes aient été déposées en liquide au coffre. Il est ainsi exact que les recourants ont établi que l'épouse a reçu plusieurs héritages ou avances d'hoirie entre 1993 et 2009. Toutefois, comme le relève à juste titre le TAPI, les pièces remises ne permettent pas d'établir que les montants perçus à ce titre aient été par la suite prélevés en espèces pour être déposés au coffre comme les recourants l'allèguent. Par ailleurs, les montants reçus à titre d'héritage sont compatibles avec les montants annoncés à titre de fortune par les recourants dans leurs taxations initiales pour les années litigieuses – s'élevant à plusieurs centaines de milliers de francs chaque année – et ne permettent pas d'expliquer en tant que tels les importants transferts d'argent ayant eu lieu entre 2007 et 2014. En outre, les recourants exposent que les apports en espèces pour un total d'environ CHF XXX effectués entre 2007 et 2014 proviennent pour CHF XXX environ de prélèvement sur le compte étude de la recourante – alimenté par son activité lucrative indépendante et par des héritages –

et pour CHF XXX d'économies déposées au coffre avant 2007. Or, pour justifier ces deux sources de fonds, les recourants prennent pour argument l'existence d'héritages. À nouveau, les montants reçus à ce titre n'expliquent pas l'ampleur des montants ayant fait l'objet de reprises.

Les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir estimé que leur capacité d'épargne entre 2001 et 2014 était d'environ CHF XXX mais de n'avoir pas tenu compte de ce montant dans le cadre des reprises effectuées. À cet égard, les recourants semblent perdre de vue que l'AFC-GE a précisément tenu compte de l'existence d'une fortune à la suite des reprises opérées. Ainsi, à titre d'exemple, si la fortune mobilière des recourants retenue dans le cadre de leur taxation initiale 2013 s'élevait à CHF XXX, elle a été portée à CHF XXX dans leur avis de taxation rectificatif 2013 faisant suite à la procédure de rappel d'impôt.

Enfin, les recourants reprochent au TAPI de ne pas avoir tenu compte, pour apprécier leur capacité d'épargne, des revenus de leur fortune mobilière non déclarée initialement, lesquels s'élèveraient au total à CHF entre 2008 et 2014. En l'occurrence, l'autorité intimée n'a pas retenu l'existence de rendements de la fortune mobilière à hauteur des montants allégués par les recourants, dès lors qu'elle considère qu'une grande partie des montants non déclarés constituent des revenus et non de la fortune. Cela étant, même à admettre des rendements de la fortune mobilière à hauteur de CHF XXX par an comme l'allèguent les recourants, cela ne remettrait pas en cause la qualification de revenus soumis à l'impôt s'agissant des reprises pour plus de CHF XXX opérées par l'autorité intimée.

Pour le surplus, il sera relevé qu'il est pour le moins insolite que les recourants aient mis en place l'opération consistant à placer plus de CHF XXX en liquide dans un coffre non déclaré, puis à vider ce dernier petit à petit à compter de 2007 en plaçant ce montant sur trente-et-un comptes non déclarés auprès de huit établissements bancaires différents si les fonds provenaient à l'origine de revenus déclarés. Même à suivre leur raisonnement selon lequel leur « stratégie » était d'annoncer une fortune équivalente à la déduction sociale sur la fortune afin d'éliminer l'impôt y relatif – ceux-ci précisant encore qu'il leur était tout à fait possible pour ce faire de recevoir de l'argent sur un compte bancaire déclaré puis de transférer le montant en liquide au coffre – rien n'explique pour quelle raison, si les fonds à l'origine avaient effectivement déjà fait l'objet d'une fiscalisation, les recourants n'ont pas – dans leur logique visant à échapper à l'impôt sur la fortune – placé lesdits montants sur quelques comptes bancaires non déclarés seulement. Comme le relève à juste titre l'AFC-GE, cela leur aurait alors permis d'obtenir des intérêts importants durant plusieurs années. Cet élément tend également à confirmer que les recourants ne souhaitaient pas qu'il soit possible de

remonter à l'origine des fonds, rendant plus que vraisemblable la thèse selon laquelle il s'agit de revenus qui n'ont pas été déclarés lors de leur acquisition.

Compte tenu ce qui précède, les reprises devront être confirmées à l'exception de celles relatives à la somme de CHF XXX ayant été transférée du compte « E_____» déclaré vers le compte « D_____ » non déclaré, dès lors qu'il ne doit pas être taxé à titre de revenu, mais de fortune.

11) À ce stade de la procédure les recourants ne contestent plus le principe des amendes ni la répartition entre eux de celles-ci, mais critiquent en revanche leur quotité qui devrait, selon eux, être ramenée à la moitié de l'impôt soustrait.

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). Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 1 et 2 LPFisc).

En cas de tentative, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 70 al. 2 LPFisc). La quotité de l'amende est, en général, 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 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 (ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 9a).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal, à moins que la législation applicable ne contienne des dispositions sur la matière (art. 333 al. 1 CP). Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. 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. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie en droit pénal fiscal (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 et les références citées).

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de

l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/1249/2020 précité consid. 9b et les références citée).

b. En l'espèce, il convient de relever que la soustraction (ou tentative de soustraction) a perduré durant plusieurs années, à savoir sept ans, et a porté sur des montants très importants, à savoir plus de CHF XXX. Ces éléments pèsent en défaveur des recourants. Il y a en particulier lieu de relever que le fait que les montants soustraits relèvent de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune est sans incidence ; seule est déterminante l'existence d'une soustraction. Il y a cependant lieu de tenir compte, à leur décharge, de leur bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt et de l'ancienneté des infractions (art. 48 let. e CP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 précité consid. 9.4).

Au regard de l'ensemble de ces circonstances, la quotité des amendes, fixée à une fois l'impôt soustrait – respectivement à deux tiers des impôts soustraits pour la tentative de soustraction –, ne saurait être qualifiée de disproportionnée et ne relève pas d'une violation du droit ou d'un excès du pouvoir d'appréciation. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC-GE seront, sur ce point également, confirmés.

12) Les recourants sollicitent par ailleurs dans le cadre de leur réplique, et pour la première fois au cours de cette procédure, la déduction, pour les exercices 2012 à 2014, de la dette de CHF XXX, des intérêts passifs à 5% l'an dès le 1er novembre 2012 ainsi que des intérêts passifs impayés accumulés du 1er novembre 2012 au 31 décembre 2014 découlant de la procédure pénale à l'issue de laquelle le recourant a été définitivement condamné.

13) Le Tribunal fédéral a rappelé qu'en procédure juridictionnelle administrative ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours. Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation. L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où − d'après les conclusions du recours − il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (Anfechtungsgegenstand) et l'objet du litige (Streitgegenstand) sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf

exceptions non pertinentes en l'espèce, s'étendre au-delà de celui-ci (ATF 144 II 359 consid. 4.3).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs relevé que ni la LIFD, ni la LHID, ni la LPFisc ne contiennent de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définit le contenu de la procédure. En effet, tant les art. 140 ss LIFD, qui règlent la procédure devant la première et, le cas échéant, la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traite en général de la « procédure de recours », ne contiennent que les principes de la procédure en question. Quant à la LPFisc, il n'y a dans cette loi, notamment aux art. 44 à 54 LPFisc consacrés à la procédure de recours en matière fiscale, aucune règle permettant une telle dérogation. La possibilité de procéder à une *reformatio in pejus*, prévue expressément par l'art. 54 LPFisc, permet à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne saurait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation. Il en va de même de la libre appréciation des faits, voire de la possibilité de tenir compte de nova (ATF 144 II 359 consid. 4.4 et les nombreuses références citées).

14) Selon la jurisprudence, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un examen complet de la taxation ordinaire et doit au contraire être restreint aux points pour lesquels les conditions légales sont cumulativement remplies, c'est-à-dire, pour l'essentiel, l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités : le contribuable ne doit pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation ; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt. Le Tribunal fédéral a alors relevé que cela signifiait, dans l'affaire qui lui était soumise, que la déduction des frais et des charges liés aux revenus imposables du recourant, qui n'avait pas été demandée durant la procédure de taxation initiale, ne pouvait plus être exigée en procédure de rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1069/2019 du 14 avril 2020 consid. 6.2).

15) En l'espèce, la procédure en rappel d'impôt a été ouverte en lien avec la découverte de comptes bancaires non déclarés, de versements en liquide ayant eu lieu sur ces comptes et de l'existence d'un bien immobilier non déclaré. Dès lors, la dette et les intérêts y relatifs dont les recourants sollicitent la déduction pour les années 2012 à 2013 en lien avec la condamnation pénale du recourant n'ont aucun lien avec la procédure en rappel d'impôts ouverte à leur encontre. Admettre la prise en compte de ces éléments dans la présente procédure reviendrait à autoriser une extension de l'objet de la contestation à de nouvelles déductions, ce qui n'est autorisé par aucune des règles applicables en l'espèce.

Par ailleurs, ces mêmes déductions, dans le cadre de la taxation ordinaire pour l'année 2014, ont été sollicitées pour la première fois devant la chambre de céans. Ainsi, ces éléments n'ont pas été examinés par le TAPI et ne font donc pas partie du contenu matériel du jugement de ce dernier. Ils sont dès lors exorbitants au litige. Leur examen à ce stade de la procédure priverait au demeurant les parties de deux degrés de juridiction et ne permettrait pas à la chambre administrative d'exercer sa fonction de contrôle.

Par conséquent, les nouvelles conclusions des recourants prises dans le cadre de leur réplique doivent être déclarées irrecevables.

16) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, dans la mesure où il est recevable. Le jugement du TAPI sera modifié en ce sens que le montant de CHF XXX (CHF XXX en 2008, CHF XXX en 2009, CHF XXX en 2010 et CHF XXX en 2011) ne doit pas être taxé à titre de revenu mais de fortune pour les exercices concernés, et confirmé pour le surplus.

17) Vu l'issue du litige, un émolument légèrement réduit de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent en large partie (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée aux recourants, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale ; art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

admet partiellement, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 12 novembre 2020 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 ;

annule le jugement précité en tant que le montant de CHF XXX doit être taxé au titre de fortune pour les exercices concernés au sens des considérants ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 octobre 2020 pour le surplus ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

met à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ un émolument de CHF 2'000.- ;

alloue à Madame et Monsieur A_____ une indemnité de procédure de CHF 500.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) :

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 Me Pietro Sansonetti, avocat 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, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :