



**2C\_674/2021**

**Arrêt du 27 avril 2022**

**Ile Cour de droit public**

Composition

Mmes et M. les Juges fédéraux

Aubry Girardin, Présidente, Beusch et Ryter.

Greffier : M. Rastorfer.

Participants à la procédure

1. A.A. \_\_\_\_\_,

2. B.A. \_\_\_\_\_,

tous les deux représentés par Maîtres Pietro Sansonetti et Arthur Magnin, Avocats,  
recourants,

*contre*

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

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct pour les années 2007 à 2014,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre  
administrative, 4ème section, du 29 juin 2021  
(ATA/685/2021).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ sont mariés et domiciliés dans le canton de Genève. Durant les années fiscales 2007 à 2014, A.A. \_\_\_\_\_ était employé au sein du service comptable des Hôpitaux Universitaires de Genève, tandis que son épouse exerçait à titre d'indépendante la profession d'avocate inscrite au barreau de Genève.

**A.b.** Faisant suite à une enquête de la Cour des comptes du canton de Genève sur un risque de fraude lié aux activités de recouvrement des factures des Hôpitaux Universitaires précités, une procédure pénale a été ouverte en 2015 à l'encontre de A.A. \_\_\_\_\_ notamment. Dans le cadre de cette procédure, A.A. \_\_\_\_\_ a indiqué que lui-même et son épouse n'avaient pas déclaré à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) l'existence de plusieurs comptes bancaires, ainsi que de liquidités pour 1'500'000 fr. déposées dans

un coffre bancaire. Celles-ci provenaient, selon lui, de ses propres économies, ainsi que d'héritages du couple. Il ne disposait toutefois plus d'aucun document qui justifiait les montants déposés dans ce coffre. Il a par ailleurs expliqué que, si le couple avait effectué pendant de nombreuses années de multiples retraits en espèces dudit coffre, avant de transférer progressivement les liquidités sur ses comptes non déclarés, c'était dans le but de "brouiller les pistes" auprès de l'Administration fiscale. Le couple avait enfin acquis un bien immobilier en France, non déclaré, financé à hauteur de 900'000 euros par des retraits sur ses différents comptes bancaires.

Entendue à son tour, B.A. \_\_\_\_\_ a indiqué que l'importante somme en espèces placée dans le coffre provenait notamment de son activité d'avocate. Elle était en effet opposée à l'obligation de s'affilier à une caisse de deuxième pilier. Il n'était de plus, selon elle, pas inhabituel qu'un avocat encaisse des montants en cash. Pour le reste, à la question de savoir pourquoi de tels avoirs en espèces n'avaient pas été déclarés, elle a indiqué ne "pas y connaître grand-chose" en matière fiscale. Le fait qu'une partie importante des comptes bancaires du couple n'avait également pas été déclarée relevait d'"un choix".

## **B.**

**B.a.** Le 8 mai 2017, l'Administration fiscale a informé les époux A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) des années fiscales 2007 à 2013, ainsi que d'une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt pour l'IFD et les ICC des années 2014 et 2015.

S'en sont suivis plusieurs courriers des contribuables, dans lesquels ceux-ci ont notamment évalué les liquidités qu'ils avaient placées dans leur coffre bancaire à un montant total de 2'700'000 fr. Sur ce montant, 1'100'000 fr. provenaient selon eux de "prélèvements en capital" effectués sur les comptes de l'étude d'avocat exploitée par B.A. \_\_\_\_\_, comptes qui avaient aussi servi à recevoir certains héritages. Ils estimaient ainsi, par déduction, que le solde du contenu du coffre à la fin de l'année fiscale 2007 était de 1'600'000 fr. Ledit coffre avait ensuite été vidé progressivement, chaque année jusqu'en 2014, par des versements sur plus de trente comptes bancaires non déclarés.

**B.b.** Le 13 décembre 2018, l'Administration fiscale a notifié aux époux A. \_\_\_\_\_ des bordereaux de rappel d'impôt pour l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2007 à 2013, ainsi que des bordereaux d'amende pour soustraction fiscale pour l'IFD et les ICC 2008 à 2013, dont la quotité était fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait, chacun des époux étant sanctionné pour la moitié de la soustraction commise. Les reprises effectuées dans le revenu imposable des intéressés, correspondant aux liquidités versées sur leurs différents comptes bancaires non déclarés durant la période litigieuse, s'élevaient à 361'421 fr. pour 2007, 289'391 fr. pour 2008, 259'117 fr. pour 2009, 386'082 fr. pour 2010, 364'705 fr. pour 2011, 438'805 fr. pour 2012 et 277'558 fr. pour 2013.

L'Administration fiscale a également procédé à des reprises dans la fortune imposable des époux. Par décision sur réclamation du 21 mai 2019, l'Administration précitée a maintenu inchangés ses bordereaux d'impôts et d'amendes.

Par décision du 23 mai 2019, elle a émis des bordereaux rectificatifs pour l'IFD et les ICC 2014, procédant à une reprise de 156'215 fr. dans le revenu imposable des époux A. \_\_\_\_\_, correspondant aux liquidités versées sur leurs comptes bancaires non déclarés. Elle leur a également fait parvenir des bordereaux d'amendes pour tentative de soustraction pour l'IFD et les ICC 2014 d'une quotité des deux tiers des impôts soustraits, réparties par moitié entre les époux.

**B.c.** Par actes du 20 juin 2019, les contribuables ont recouru contre les décisions précitées devant le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif). Par jugement du 12 octobre 2020, après avoir joint les causes, ledit Tribunal a partiellement admis le recours. Les rappels d'impôts étaient confirmés dans leur principe et leur quotité, mais les reprises effectuées dans la fortune imposable des contribuables entre 2009 et 2014 devaient être modifiées pour tenir compte de l'échéance, au 23 mars 2009, d'un placement à terme de 50'000 euros. Les amendes, de même que la quotité et la répartition de celles-ci, étaient également confirmées, mais le montant des pénalités devait être recalculé pour tenir compte des nouveaux montants des rappels d'impôt à émettre.

**B.d.** Par arrêt 6B\_815/2000 du 22 décembre 2020, le Tribunal fédéral a définitivement confirmé la condamnation de A.A. \_\_\_\_\_ à une peine privative de liberté de deux ans pour gestion déloyale. Il

a été constaté que l'intéressé n'avait tiré aucun enrichissement des actes pour lesquels il avait été condamné.

**B.e.** Par arrêt du 29 juin 2021, la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a partiellement admis, dans la mesure de sa recevabilité, le recours que les époux A. \_\_\_\_\_ avaient interjeté à l'encontre du jugement du Tribunal administratif du 12 octobre 2020. Elle a en substance retenu que l'un des comptes bancaires déclarés par le couple avait été exclusivement alimenté, entre octobre 2008 et décembre 2010, par les versements de salaire de l'employeur de A.A. \_\_\_\_\_, si bien que la somme de 164'000 fr. qui avait été transférée de ce compte vers un autre compte non déclaré avait déjà fait l'objet d'une imposition sur le revenu, et ne pouvait donc pas être taxée une seconde fois au titre de revenu imposable. La Cour de justice a ainsi annulé le jugement attaqué en tant que la somme précitée devait être taxée au titre de la fortune imposable pour les années fiscales 2008 à 2011. Elle a confirmé ledit jugement pour le surplus et a renvoyé la cause à l'Administration fiscale pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

### **C.**

A l'encontre de l'arrêt du 29 juin 2021 de la Cour de justice, A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ déposent un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Ils concluent, sous suite de frais et de dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué en ce qu'il confirme le jugement du Tribunal administratif du 12 octobre 2020, au dégrèvement des reprises effectuées par l'Administration fiscale sous l'angle de l'IFD et des ICC pour les périodes fiscales 2007 à 2014 et à l'annulation des amendes infligées pour les années 2007 [recte: 2008] à 2014; subsidiairement, à l'annulation de l'arrêt attaqué en ce qu'il confirme le jugement précité et au renvoi de la cause à l'Administration fiscale pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

La Cour de justice n'a pas formulé d'observations et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale s'est déterminée et conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut également au rejet du recours. Les recourants ont répliqué.

## **Considérant en droit :**

### *I. Recevabilité et pouvoir d'examen*

#### **1.**

La Cour de justice a rendu un seul arrêt valant tant pour l'IFD que les ICC des recourants, ce qui est en principe admissible, dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt 2C\_576/2016 du 6 mars 2017 consid. 1.1, non publié in ATF 143 IV 130), si bien que l'on ne peut reprocher aux recourants d'avoir formé des griefs identiques et pris les mêmes conclusions pour les deux catégories d'impôts dans leur recours devant le Tribunal fédéral (ATF 135 II 260 consid. 1.3.3).

#### **2.**

Bien que son dispositif renvoie la cause à l'autorité intimée, l'arrêt attaqué constitue une décision finale au sens de l'art. 90 LTF, dans la mesure où il ne laisse à celle-ci aucune latitude de jugement (cf. ATF 145 III 42 consid. 2.1 et les arrêts cités; ATF 144 V 280 consid. 1.2). L'arrêt attaqué a au surplus été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par les contribuables destinataires de l'acte attaqué qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut leur reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable.

#### **3.**

**3.1.** D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa

mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. [ATF 144 II 313](#) consid. 5.4; [134 II 207](#) consid. 2).

**3.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF ([ATF 142 I 155](#) consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ([ATF 145 V 188](#) consid. 2).

## *II. Objet du litige*

### **4.**

L'objet du litige porte uniquement sur les bordereaux de rappel d'impôt IFD et ICC pour les périodes fiscales 2007 à 2013 et ceux d'amende pour soustraction fiscale IFD et ICC pour les périodes fiscales 2008 à 2013, ainsi que les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour tentative de soustraction fiscale IFD et ICC pour l'année fiscale 2014.

## *III. Droit applicable et prescription*

### **5.**

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêt [2C\\_416/2013](#) du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in [ATF 140 I 68](#)). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RO 2015 779; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior*; cf. art. 205f LIFD et 78f LHID).

En matière d'IFD, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est ainsi applicable aux périodes fiscales litigieuses. Quant aux ICC, ceux-ci sont régis par les anciennes lois genevoises des 31 août et 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V/GE; abrogées au 31 décembre 2009 par la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP/GE; RS/GE D 3 08; cf. art. 69 LIPP]), par la LIPP/GE (entrée en vigueur le 1er janvier 2010; art. 71 LIPP/GE), par la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc/GE; RS/GE D 3 17) et par la LHID, entrée en vigueur le 1er janvier 1993, avec un délai pour les cantons au 31 décembre 2000 pour adapter leur législation (art. 72 al. 1 LHID).

### **6.**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. [ATF 138 II 169](#) consid. 3.2) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (cf. [ATF 138 II 169](#) consid. 3.4; arrêt [2C\\_116/2021](#) du 8 juillet 2021 consid. 4).

**6.1.** L'art. 152 al. 1 LIFD prévoit que le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD; cf. [ATF 140 I 68](#) consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc/GE et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC. En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué qu'un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié aux recourants le 8 mai 2017 pour l'IFD et les ICC 2007 à 2013. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 53 al. 2 LHID et 61 al. 1 LPFisc/GE a ainsi été respecté. De même, le délai de quinze ans n'étant pas écoulé, le droit de procéder aux rappels d'impôts n'est pas périmé.

**6.2.** Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt 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 (ancien art. 184 al. 1 let. b LIFD [RO 1991 1184] cum art. 333 al. 6 let. b CP, en relation avec l'[ATF 134 IV 328](#)). La prescription était en outre interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (ancien art. 184 al. 2 LIFD). Depuis le 1er janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, 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). Selon l'art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 58 al. 1, al. 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 (ancien art. 72s LHID [RO 2015 779]; abrogé au 31 décembre 2021 par le ch. I 4 de la loi fédérale du 18 juin 2021 sur les procédures électroniques en matière d'impôts [RO 2021 673; FF 2020 4579]; l'actuel art. 72 LHID, entré en vigueur le 1er janvier 2022 [RO 2021 673; FF 2020 4579] prévoit l'obligation générale des cantons d'adapter leur législation aux dispositions de la LHID pour la date de leur entrée en vigueur [al. 1]; après cette date, ces dispositions sont d'application directe si le droit fiscal cantonal s'en écarte [al. 2]). Tel est le cas du canton de Genève (cf. art. 77 LPFisc/GE) dont l'al. 2 diffère de l'art. 58 al. 3 LHID.

En l'occurrence, en application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée reprochée aux recourants au cours des périodes fiscales 2008 à 2013 ne s'est pas prescrite, dès lors que l'Administration fiscale a notifié les bordereaux d'amende le 13 décembre 2018, soit avant le délai de dix ans après la fin des périodes fiscales en cause. Il en va de même en application de l'ancien droit, le délai de quinze ans ne s'étant pas écoulé depuis la fin des périodes litigieuses.

**6.3.** S'agissant enfin de la tentative de soustraction d'impôt reprochée aux recourants pour l'année fiscale 2014, le délai de prescription (huit ans selon l'ancien droit, six ans selon le nouveau droit; cf. art. 184 al. 1 let. a LIFD et 58 al. 1 LHID; arrêt [2C\\_444/2018](#) du 31 mai 2019 consid. 4.2) n'a pas encore commencé à courir, puisqu'en cas de litige, cela ne sera le cas qu'à partir du moment où le Tribunal fédéral aura statué sur ladite procédure (arrêt [2C\\_116/2021](#) du 8 juillet 2021 consid. 4.3 et l'arrêt cité).

#### *IV. Grieffs formels et arbitraire dans l'établissement des faits*

##### **7.**

Dans un grief d'ordre formel qu'il y a lieu d'examiner en premier lieu ([ATF 141 V 557](#) consid. 3), les recourants invoquent une violation de leur droit à la preuve découlant du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Ils font en substance grief à la Cour de justice d'avoir statué sur la base d'une instruction incomplète du dossier, et lui reprochent en particulier de n'avoir jamais formulé de "demande claire" quant aux pièces qu'ils auraient dû fournir pour démontrer l'origine du montant de 1'016'083 fr. qu'ils avaient retiré en espèces des comptes de l'étude de la recourante et qui, selon eux, avait déjà été taxé au titre du revenu.

**7.1.** Le droit d'être entendu consacré à l'art. 29 al. 2 Cst. garantit notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre ([ATF 142 II 218](#) consid. 2.3 et les arrêts cités).

En vertu de la maxime inquisitoire, les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents (arrêt [2C\\_1087/2018](#) du 29 juillet 2019 consid. 4.1; [2C\\_416/2013](#) du 5 novembre 2013 consid. 10.2.2, non publié in [ATF 140 I 68](#)). Cette maxime ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ([ATF 140 I 285](#) consid. 6.3.1). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales sur le 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 charge fiscale, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale ([ATF 146 II 6](#) consid. 4.2; [144 II 427](#) consid. 8.3.1).

**7.2.** En l'occurrence, on ne voit pas en quoi le droit à la preuve des recourants aurait été violé. Ceux-ci ne contestent que l'Administration fiscale avait démontré l'existence de très importantes sommes d'argent qu'ils n'avaient pas déclarées et que, compte tenu des règles sur le fardeau de la preuve, il leur appartenait dès lors de démontrer que ces sommes n'étaient pas imposables ou l'étaient au titre de la fortune seulement. Il ressort par ailleurs de l'arrêt attaqué que, dès le 30 avril 2018 déjà, l'autorité intimée avait requis de leur part qu'ils démontrent par pièce la provenance des fonds, évaluée à l'époque à 2'700'000 fr. environ, qu'ils avaient versés en liquide sur leurs comptes bancaires non déclarés et qui incluaient les apports prélevés en espèces sur les comptes de l'étude d'avocat de la recourante. Devant cette autorité, puis le Tribunal administratif et enfin la Cour de justice, les recourants ont exposé que ces apports étaient constitués du bénéfice de l'activité indépendante de la recourante, de sa rente d'assurance-invalidité, de charges n'ayant pas d'impact sur le flux de sa trésorerie et de divers héritages. Les documents y relatifs n'étaient toutefois plus disponibles au vu de leur ancienneté.

Il ressort de ce qui précède que les intéressés avaient parfaitement compris qu'il leur incombait de démontrer l'origine des apports litigieux. Ils sont ainsi malvenus de se prévaloir, au demeurant pour la première fois devant le Tribunal fédéral, d'un prétendu manque de clarté des demandes des autorités précédentes sur ce point. On relèvera au demeurant que l'on ne se trouve pas dans un cas qui soulèverait des questions juridiques en lien avec des faits de nature à réduire la charge fiscale, qui seraient d'une complexité telle qu'elles imposeraient aux autorités fiscales d'indiquer au contribuable, lorsque celui-ci est dénué de connaissances juridiques particulières, les documents à produire (cf. arrêts [2C\\_1087/2018](#) précité consid. 4.1; [2C\\_416/2013](#) précité du 5 novembre 2013 consid. 10.2.2, non publié in [ATF 140 I 68](#); [2C\\_819/2009](#) du 28 septembre 2010 consid. 2.2, in RDAF 2010 II 605; [2C\\_566/2008](#) du 16 décembre 2008 consid. 3.2), ne serait-ce que parce que la recourante est avocate et que le recourant a une formation d'expert-comptable, de sorte que l'on ne saurait retenir qu'ils sont sans connaissances juridiques ou fiscales particulières.

**7.3.** Pour le reste, les recourants ne soutiennent pas avoir été empêchés de présenter une preuve, pas plus que l'autorité cantonale leur aurait refusé l'administration d'une preuve offerte. Reprocher sous cet angle, comme ils le font, aux juges précédents de ne pas leur avoir donné l'occasion de se déterminer "de manière circonstanciée" sur la comptabilité de la recourante frise la témérité. Il en va de même lorsqu'ils soutiennent que la Cour de justice aurait dû ordonner une expertise pour établir que la totalité des apports en espèces sur leurs comptes bancaires n'était pas imposable au titre du revenu, alors qu'ils n'ont jamais sollicité, devant ladite Cour, une telle mesure d'instruction. Enfin, c'est en vain qu'ils reprochent à l'autorité précédente de ne pas s'être prononcée sur la prise en compte du rendement de leur fortune mobilière non déclarée, pour un total de 340'000 fr. entre 2008 et 2014, dès lors que la Cour de justice s'est prononcée sur ce point dans l'arrêt attaqué. Elle a en effet retenu qu'admettre l'existence d'un rendement de 48'000 fr. par an, comme allégué par les intéressés, ne remettait pas en cause la qualification en tant que revenus des apports non déclarés pour plus de 2'500'000 fr. durant les années litigieuses.

**7.4.** Le grief de violation du droit d'être entendu est partant rejeté.

## **8.**

Les recourants font grief à la Cour de justice d'avoir apprécié les preuves et établi les faits de manière arbitraire, sous divers aspects.

**8.1.** Selon la jurisprudence, il y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables ([ATF 146 IV 88](#) consid. 1.3.1; [144 II 281](#) consid. 3.6.2). Le recourant ne peut pas se borner à contredire les constatations litigieuses par ses propres allégations ou par l'exposé de sa propre appréciation des preuves; il doit indiquer de façon précise en quoi ces constatations sont arbitraires ([ATF 133 II 249](#) consid. 1.4.3).

**8.2.** Les recourants reprochent tout d'abord à l'autorité précédente d'avoir considéré que les pièces bancaires qu'ils avaient produites (à savoir essentiellement des quittances de retrait ou de versement) ne permettaient pas de démontrer que les fonds qu'ils avaient retirés en espèces des comptes de l'étude de la recourante, pour un montant de 1'016'983 fr., avaient été imposés par le passé.

Les recourants se limitent toutefois à reprendre leurs arguments, qu'ils qualifient au demeurant eux-mêmes d'"affirmations", déjà tenus devant les instances précédentes, sans pour autant remettre en cause le constat de la Cour de justice selon lequel lesdits comptes mêlaient indifféremment plusieurs sources de revenus et de fortune, tant privée que professionnelle, et surtout, sans démontrer en quoi l'appréciation cantonale - qui considérait que, dans ce contexte, des quittances de retrait ou de versement ne permettaient pas d'établir avec certitude que les liquidités retirées des comptes en question avaient déjà été taxées au titre du revenu - ne pouvait pas être suivie. Une telle appréciation apparaît au demeurant d'autant plus justifiée que, selon la jurisprudence, le fait que des contribuables ne déclarent pas, comme en l'espèce, leurs liquidités détenues dans un coffre comme éléments de leur fortune constitue en principe, selon l'expérience générale de la vie, une base appropriée pour considérer que lesdites liquidités proviennent entièrement de revenus non imposés (cf. arrêt [2C\\_759/2020](#) du 21 septembre 2021 consid. 3.7.1). Au surplus, on ne peut que rejoindre la cour cantonale lorsqu'elle relève qu'il apparaît pour le moins insolite que les intéressés aient mis en place une opération visant à placer plus de 2'500'000 fr. en liquide dans un coffre non déclaré, puis à vider ce dernier petit à petit à compter de 2007 en plaçant ce montant sur plus de trente comptes non déclarés auprès de huit établissements bancaires différents, si les fonds provenaient à l'origine de revenus déclarés. La déclaration du recourant lors de la procédure pénale le concernant, selon laquelle ces transferts avaient pour but de "brouiller les pistes", tend également à confirmer que les intéressés ne souhaitaient pas qu'il soit possible de remonter à l'origine des fonds, rendant de ce fait très vraisemblable la thèse selon laquelle il s'agissait de revenus n'ayant pas été déclarés lors de leur acquisition.

**8.3.** Les recourants affirment ensuite que le fait de qualifier de revenus les apports non déclarés de 2'500'000 fr. serait en totale contradiction avec le résultat de la procédure pénale dirigée à leur encontre, qui avait constaté que le recourant n'avait tiré aucun enrichissement des actes de gestion déloyale pour lesquels il avait été condamné. Une telle critique est vaine, dès lors que, si elle permet d'exclure que les apports en cause ne sont pas d'origine délictuelle, elle ne suffit pas à démontrer en quoi il serait insoutenable de considérer qu'il s'agirait de revenus n'ayant pas été déclarés lors de leur acquisition.

**8.4.** Les recourants font encore grief à la Cour de justice d'avoir sous-évalué leur capacité d'épargne sous plusieurs aspects. Selon l'arrêt attaqué, la capacité d'épargne maximale des recourants entre 1976 et 2014 était de 1'410'000 fr. Ceux-ci affirment que la recourante avait une capacité d'épargne additionnelle de 750'000 fr. entre 1976 et 2000 respectivement de 210'000 fr. entre 2001 à 2006 et en 2014, ce que l'autorité précédente n'aurait arbitrairement pas retenu. Pour arriver à un tel résultat, les intéressés ont transposé aux années en cause le montant annuel moyen des amortissements, des frais de véhicule et de frais de représentation de la recourante durant les années 2007 à 2013. Une telle méthode de calcul ne saurait suffire à faire tenir le constat de l'autorité précédente pour arbitraire, en tant qu'elle revient à extrapoler de manière générale et, au demeurant, purement appellatoire, les charges commerciales moyennes alléguées de la recourante durant une période donnée (2007 à 2013) à d'autres périodes, dont certaines antérieures de plus de trente ans, pendant lesquelles ces charges ont pu être substantiellement différentes.

La seconde critique des recourants, en ce qu'elle reproche à l'autorité précédente d'avoir écarté du calcul de la capacité d'épargne du couple le montant total des héritages perçus, peut aussi être rejetée. Il suffit à cet égard de relever que les juges cantonaux ont notamment retenu que les pièces au dossier ne permettaient pas d'établir que les montants perçus à titre d'héritage auraient par la suite été prélevés en espèces des comptes de l'étude de la recourante pour être déposés dans le coffre du couple, de sorte qu'il n'était pas démontré que ceux-ci faisaient partie des apports non déclarés faisant l'objet du litige. Les recourants ne remettent pas en cause l'argumentation qui précède sous l'angle de l'arbitraire. Le fait que les sommes indiquées par les intéressés dans leurs déclarations d'impôt de 2005 et de 2009 ne correspondent pas aux montants d'héritage versés sur les comptes bancaires de l'étude de la recourante lors de ces années ne permet pas, quoi qu'ils en pensent, de tenir l'appréciation des juges cantonaux pour insoutenable.

Dans une troisième critique, les recourants font grief à la Cour de justice d'avoir considéré que leur capacité d'épargne devait porter non seulement sur la somme de 2'500'000 fr. présente sur leur coffre, mais également sur celle de 850'000 euros, correspondant au prix d'acquisition de leur propriété en France. Or, selon eux, la somme précitée était déjà comprise dans la première, puisque l'achat dudit bien immobilier avait été financé par des retraits effectués sur leurs comptes non déclarés, eux-mêmes alimentés par les fonds litigieux déposés sur leur coffre. On comprend toutefois mal la critique,

dans la mesure où il ressort expressément de l'arrêt attaqué que, pour évaluer la capacité des recourants à épargner une fortune de 2'500'000 fr. (et non pas de 2'500'000 fr. auxquels se seraient ajoutés 850'000 euros), la Cour de justice a comparé ladite fortune à la situation financière globale des intéressés; or, c'est dans cette dernière que le montant de 850'000 euros a été pris en compte. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où les recourants ne démontrent pas que ce montant trouverait son origine dans des avoirs déjà taxés, on ne voit pas en quoi la critique aurait une quelconque influence sur le sort de la cause.

**8.5.** Les recourants font enfin grief à la Cour de justice d'être tombée dans l'arbitraire en niant l'existence d'éléments au dossier permettant d'établir l'existence d'une fortune en coffre d'environ 1'400'000 fr. avant 2007. La critique est sans portée, puisque l'arrêt attaqué retient expressément que, même à admettre l'existence d'une telle somme, il ne pouvait de toute façon pas être retenu que ce montant proviendrait d'une permutation d'actifs ne pouvant faire l'objet d'une imposition au titre du revenu, dès lors qu'aucune pièce au dossier ne permettait de retracer précisément le parcours de ces fonds et leur origine. Les recourants ne démontrent pas en quoi cette appréciation serait arbitraire, ce qui clôt la discussion à ce sujet.

**8.6.** Il découle de ce qui précède que le grief tiré de l'établissement inexact des faits et de l'appréciation arbitraire des preuves doit partant être écarté. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits retenus par la Cour de justice.

#### *V. Impôt fédéral direct*

##### a) Rappel d'impôt

#### **9.**

**9.1.** Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité fiscale découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont elle disposait au moment de la taxation (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les arrêts cités; arrêt 2C\_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 6.1).

**9.2.** Dans la mesure où il ressort des faits retenus sans arbitraire par l'autorité précédente que les recourants ont transféré entre 2007 et 2014 des revenus pour un montant total d'environ 2'500'000 fr. sans déclarer ceux-ci à l'Administration fiscale, qui les a donc taxés sur une base incomplète, le rappel d'impôt pour les années fiscales en cause doit être confirmé. Les recourants ne contestent au demeurant pas l'application du droit faite par l'autorité précédente à ce propos.

##### b) Soustraction d'impôt

#### **10.**

**10.1.** Selon l'art. 175 LIFD, est notamment puni d'une amende le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (al. 1); en règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Pour qu'il y ait soustraction au sens de cette disposition, il faut donc qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier (cf. arrêts 2C\_133/2020 du 15 juillet 2020 consid. 5.1; 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.2, in RDAF 2017 II 630; 2C\_664/2008 du 4 février 2009 consid. 2, non publié in ATF 135 II 86).

**10.2.** En l'occurrence, les recourants ne contestent pas que, sur le vu des éléments de fait qui leur sont reprochés, les conditions objectives et subjectives de la soustraction fiscale sont en l'espèce réunies. Ils ne contestent pas plus le principe des amendes pour les années fiscales 2008 à 2014 ni la répartition entre eux de celles-ci. On ne voit du reste pas, en particulier au vu des montants importants non déclarés et de la longue durée de la soustraction, que la quotité des amendes infligées, à une fois l'impôt soustrait respectivement à deux tiers des impôts s'agissant de la tentative de soustraction,

procède d'un excès ou d'un abus du pouvoir d'appréciation de l'autorité fiscale (sur les principes régissant la fixation de l'amende pour soustraction d'impôt, cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 et les arrêts cités). Les recourants n'invoquent du reste aucune violation de l'art. 175 LIFD. Les amendes prononcées doivent par conséquent également être confirmées.

Au surplus, en tant que les recourants se prévalent, presque à titre préjudiciel, d'une violation des règles propres à la fixation de la peine en soutenant que, pour le cas où leur recours serait admis, les amendes qui leur ont été infligées devraient être revues à la baisse, sauf à violer l'art. 47 CP, il suffit de constater, compte tenu de l'issue du litige, que leur grief est devenu sans objet.

**11.**

Il découle des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

*VI. Impôts cantonal et communal*

**12.**

Concernant les conditions du rappel d'impôt, conformément à l'art. 53 LHID, les art. 59 ss LPFisc/GE correspondent aux art. 151 ss LIFD. Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent aussi à l'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales sous examen.

Il en va de même en ce qui concerne la soustraction d'impôt consommée (cf. art. 56 al. 1 LHID et 69 LPFisc/GE) et la tentative de soustraction d'impôt (cf. art. 56 al. 2 LHID et 70 LPFisc/GE), qui correspondent aux art. 175 respectivement 176 LIFD.

Partant, le recours devra également être rejeté en tant qu'il a trait aux impôts cantonal et communal des périodes fiscales concernées.

*VII. Conclusion, frais et dépens*

**13.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en ce qui concerne l'IFD que les ICC. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne le rappel d'impôt pour l'IFD 2007 à 2013 et les amendes prononcées en lien avec l'IFD 2008 à 2014.

**2.**

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne le rappel d'impôt pour les ICC 2007 à 2013 et les amendes prononcées en lien avec les ICC 2008 à 2014.

**3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 14'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

**4.**

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

Lausanne, le 27 avril 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : H. Rastorfer