

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2933/2019-ICCIFD

ATA/1169/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 novembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Robert Zoells, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 mai 2020 (JTAPI/340/2020)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ exploite, avec son frère Monsieur B_____, la société en nom collectif C_____ (ci-après : la SNC) depuis le 1^{er} avril 1987.

Selon le registre du commerce (ci-après : RC) du canton de Genève, les deux frères sont associés avec signature individuelle de la SNC, dont le but social est : « entreprise de gypserie-peinture ; isolations extérieures ».

- 2) Le 28 octobre 2014, sous la plume de son conseil, M. A_____ a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) de son souhait de déclarer spontanément « des éléments de revenus et de fortune » afin de bénéficier de l'amnistie fiscale « partielle », se limitant à indiquer à cet égard que « certains chiffres d'affaires » de la SNC n'avaient pas été déclarés et sollicitant un délai au 30 novembre 2014 pour fournir les documents y relatifs.

- 3) Par courriel du 10 décembre 2014, le contribuable a informé l'AFC-GE qu'il n'était pas encore en possession desdits documents et qu'il ne pourrait les fournir « qu'au courant de l'exercice 2015 ».

- 4) Le 11 décembre 2014, l'AFC-GE a répondu qu'elle allait procéder prochainement à « une ouverture de procédure » à son encontre. Un délai au 30 janvier 2015 lui a été fixé pour produire les documents.

- 5) Le 17 décembre 2014, l'AFC-GE a informé le contribuable et son épouse, Madame A_____ (ci-après : les époux A_____ ou les contribuables) de l'ouverture d'une procédure en rappel et soustraction de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour les années 2004 à 2012 et d'une procédure en tentative de soustraction pour l'année 2013.

Après avoir rappelé les règles applicables en matière de dénonciation spontanée, l'AFC-GE a précisé qu'elle procéderait en tout état à l'émission des bordereaux « rappel d'impôt » comprenant les intérêts de retard sur la base de leurs indications. Un délai au 30 janvier 2015 pour formuler leurs observations et produire leurs documents leur a été imparti.

- 6) Le 26 février 2015, les contribuables ont notamment indiqué que, pour les exercices 2004 et 2005, la SNC ne disposait plus de justificatifs pour ses charges et que celles-ci correspondaient en moyenne, « comme pour toutes les années », à 50 % de ses produits, de sorte qu'ils les avaient « établies de manière forfaitaire sur cette base ». Quant à l'année fiscale 2013, dans la déclaration fiscale y relative, qu'ils avaient déposée le 9 décembre 2014, ils y avaient indiqué la totalité du

chiffre d'affaires de la SNC, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'y apporter des modifications.

S'agissant des bénéfices déclarés, ils devaient être répartis à raison de 1/3 pour le contribuable et 2/3 pour son frère.

En annexe à ce courrier, ils ont joint les comptes de résultat de la SNC pour les exercices 2004 à 2012.

- 7) Le 17 mars 2015, l'AFC-GE a demandé aux contribuables, pour chacune des années 2004 à 2012, de lui faire parvenir les relevés et les mouvements du compte bancaire sur lequel le chiffre d'affaires de la SNC avait été encaissé, les justificatifs des charges liées au « chiffre d'affaires en supplément » et le grand livre des postes comptables « achat de marchandises et sous-traitants » et « chiffre d'affaires en supplément ».
- 8) Le 12 mai 2015, les contribuables ont remis à l'AFC-GE un grand nombre de pièces, dont notamment une facture de CHF 1'150.- de 2005 et cinq factures de 2007 totalisant CHF 12'388.50.
- 9) Le 20 août 2015, l'AFC-GE a notamment demandé aux contribuables de lui faire savoir s'ils avaient entrepris des démarches auprès de la division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH-TVA) et, le cas échéant, d'indiquer les montants de cette taxe.
- 10) Le 1^{er} octobre 2015, les contribuables ont indiqué qu'un contrôle de la division TVA avait eu lieu et ont remis à l'AFC-GE les « résultats » de celui-ci, du 15 septembre 2015, qui faisaient état d'un supplément d'impôt de CHF 194'625.- pour les années 2009 à 2013.
- 11) Les 15 et 16 février 2016, l'AFC-CH-TVA, à la suite d'une demande de l'AFC-GE a précisé que le contrôle, qui « a[vait] été effectué » le 21 juillet 2014 auprès de la SNC, avait porté sur les périodes 2009 à 2013.

Des rectifications avaient été opérées et des revenus non comptabilisés avaient été découverts.

- 12) Le 22 février 2016, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de nouvelles pièces comptables de la SNC et les a informés du fait que les conditions de la dénonciation spontanée non punissable n'étaient pas remplies dans leur cas, car « une autorité fiscale » avait déjà connaissance de la soustraction d'impôt, de sorte qu'elle leur notifierait également des bordereaux d'amende IFD et ICC.
- 13) Le 7 avril 2016, les contribuables ont notamment indiqué que dans la mesure où ils avaient pleinement coopéré depuis leur dénonciation et informé

l'AFC-GE de l'entier de leur situation, en lui transmettant de leur plein gré tous les renseignements utiles, les éventuelles amendes devaient être réduites « au minimum ».

- 14) Le 3 octobre 2016, l'AFC-CH-TVA a communiqué à l'AFC-GE une liste des comptes bancaires non déclarés par les contribuables.
- 15) Le 10 octobre 2016, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de fournir des renseignements et des documents relatifs à ces comptes, ce que ces derniers ont fait le 27 mars 2017.
- 16) Par jugement du 2 mars 2017 (JTPI/1_____), le Tribunal de première instance a dissous par le divorce le mariage des époux A_____ et a notamment attribué à Mme A_____ la jouissance exclusive du domicile conjugal, avec les droits et les obligations résultant du contrat de bail y relatif.
- 17) Le 21 décembre 2017, l'AFC-GE a notifié aux contribuables huit bordereaux de rappel d'impôt, pour les impôts IFD et ICC 2004 à 2007, et, à M. A_____, deux bordereaux d'amende pour la soustraction des impôts IFD et ICC 2007.

Les reprises effectuées correspondaient aux chiffres d'affaires non déclarés et aux entrées de fonds inexpliquées sur les comptes bancaires qui n'avaient pas non plus été déclarés. La déduction forfaitaire de 50 % pour les charges liées au poste « achat de marchandise et sous-traitant » était refusée, à défaut de pièces justificatives.

La soustraction fiscale avait été commise intentionnellement. Compte tenu de l'absence de connaissance en fiscalité et de la bonne collaboration de M. A_____, la quotité des amendes était fixée aux trois quarts des impôts soustraits.

Les procédures s'étaient terminées sans amende pour les années 2004 à 2006.

La notification des années 2009 à 2012 leur parviendrait ultérieurement.

- 18) Le 19 janvier 2018, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux.

Les conditions d'une dénonciation spontanée non punissable étaient remplies.

L'AFC-GE avait repris les chiffres d'affaires qu'ils avaient eux-mêmes indiqués, sans tenir compte d'une déduction pour les charges y relatives, dont le montant correspondait à 50 % de ces derniers. Ne disposant pas de justificatifs pour ces charges, en raison de « l'ancienneté des transactions » et du fait que quasi tous les sous-traitants avaient fait faillite, le contribuable avait « appliqué » une déduction forfaitaire de 50 % pour ces charges. De plus, des documents datant de

plus de dix ans, soit ceux concernant les années litigieuses, n'avaient pas été conservés. Il était évident qu'à eux seuls, le contribuable et son frère ne pouvaient pas réaliser un chiffre d'affaires aussi important sans faire appel à des sous-traitants ou des collaborateurs. Ils contestaient donc formellement le montant des reprises et demandaient qu'il soit tenu compte d'une « part proportionnelle de charges constituées des montants versés aux sous-traitants ».

Ils contestaient également les reprises effectuées sur leurs comptes bancaires non déclarés, l'AFC-GE ne leur ayant fourni aucun détail permettant de vérifier le montant de ces dernières. Ils demandaient à l'AFC-GE de leur fournir le détail de ces reprises, afin qu'ils puissent se déterminer sur ce point.

Concernant les montants repris au titre de la fortune, ils contestaient le montant retenu en 2004 et 2005 pour un compte bancaire 2_____. Dans la mesure où aucun relevé n'était disponible, le compte devait être considéré à zéro pour les années 2004 et 2005. Le solde indiqué ne devait être comptabilisé qu'à partir de l'année 2006.

Enfin, le contribuable s'en remettait au pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE quant à la quotité des amendes, relevant néanmoins que celles-ci ne devraient pas être infligées, compte tenu du caractère spontané de sa déclaration et du fait qu'il avait participé activement à toute la procédure, en fournissant tous les éléments requis.

- 19) Par courriel du 3 mai 2018, l'AFC-GE a communiqué aux contribuables le détail des reprises effectuées pour les « encaissements des comptes bancaires non déclarés » et leur a demandé de lui fournir des explications et justificatifs pour chacun de ceux-ci.
- 20) Dans deux courriers du 11 février 2019, les contribuables ont expliqué que les montants sur les comptes bancaires en question avaient été versés en espèces, qu'il ne s'agissait pas du chiffre d'affaires de la SNC, mais « des mouvements de fonds », et que les montants prélevés avaient servi au paiement des sous-traitants et à la constitution d'une garantie de loyer. Si toutes les entrées de fonds sur ces comptes devaient être considérées comme du chiffre d'affaires, il faudrait alors considérer toutes les sorties comme des charges de la SNC.
- 21) Par décision du 12 juillet 2019, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation, en ce sens que les rappels d'impôt dus et les intérêts y relatifs étaient déduits, respectivement, de leur fortune imposable et de leurs revenus, et que les charges liées au chiffre d'affaires non déclaré étaient admises à concurrence des montants justifiés par les factures fournies le 12 mai 2015 (CHF 1'150.- pour l'année 2005 et CHF 12'388.50 pour l'année 2007) –, la rejetant pour le surplus.

Les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende étaient par conséquent rectifiés dans cette mesure.

Dans leur demande d'amnistie fiscale du 28 octobre 2014, les contribuables n'avaient précisé ni les années fiscales concernées, ni les montants non déclarés. En outre, cette dénonciation était postérieure au contrôle que l'AFC-CH-TVA avait effectué le 21 juillet 2014. Cette dernière lui avait communiqué, le 3 octobre 2016, une liste des comptes que les contribuables n'avaient pas déclarés.

Les charges alléguées pour les années 2004 et 2006, dont les justificatifs n'avaient pas été conservés, ne pouvaient pas être admises sur la base d'une simple estimation. Rien n'indiquait par ailleurs qu'elles n'avaient pas été déjà enregistrées dans les comptes déclarés.

Les contribuables n'avaient pas déclaré sept comptes bancaires. Pour les reprises concernant le compte bancaire 2_____ contestées pour les années 2004 et 2005, il n'était pas prouvé que ce compte n'existait pas ces années-là. Les reprises étaient dès lors maintenues. Pour les six autres, ils avaient également été réintégrés à leurs assiettes fiscales pour l'ICC sur la fortune 2004 à 2007. En outre, les encaissements effectués à travers cinq de ces comptes devaient être considérés comme des revenus, les contribuables n'ayant pas apporté la preuve du contraire.

L'AFC-GE avait tenu compte des intérêts et de la dette fiscale liés au rappel d'impôt dans les nouveaux bordereaux remis. Toutefois, les modifications n'engendreraient aucun supplément pour l'IFD 2004.

Les conditions objectives de la soustraction fiscale étaient réalisées. La condition subjective, soit la faute que le contribuable avait commise intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, était également donnée. La quotité des amendes, fixée aux trois quarts des impôts soustraits, était justifiée, dès lors que le contribuable avait agi de manière intentionnelle au cours de nombreuses années, que l'infraction portait sur des montants importants et que ce dernier avait fait preuve d'une bonne collaboration durant la procédure.

Enfin, les conditions légales d'une dénonciation spontanée n'étaient pas remplies, dès lors que l'AFC-CH-TVA, qui était une autorité fiscale au sens de la loi, avait déjà fait un contrôle et avait découvert les chiffres d'affaires non déclarés avant l'annonce des contribuables du 28 octobre 2014. La quotité des amendes avait été fixée aux trois quarts des impôts soustraits compte tenu du caractère intentionnel de l'infraction, de la commission durant de nombreuses années, qu'elle portait sur un montant relativement important et que le contribuable avait fait preuve d'une bonne collaboration. La quotité de 0.75 était donc maintenue.

- 22) Par acte du 29 juillet 2019, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette

décision, concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour « nouvelle taxation conforme à (leur) situation réelle ».

Bien qu'un contrôle fiscal eût été « organisé » par l'AFC-CH-TVA, il n'existait au moment de leur dénonciation aucun élément qui aurait permis de retenir que les éléments de revenu litigieux n'avaient pas été déclarés. En effet, ce contrôle avait porté sur les périodes fiscales 2009 à 2013, si bien que cette autorité n'avait pas eu connaissance des éléments non déclarés relatifs aux périodes 2004 à 2007. Leur dénonciation était donc spontanée. En outre, au moment de celle-ci, ledit contrôle était toujours en cours, de sorte qu'ils ne connaissaient pas son résultat et ignoraient si des éléments non déclarés avaient été découverts. Le simple fait qu'un contrôle portant sur d'autres périodes fiscales eût débuté quasi simultanément avec leur dénonciation n'était pas suffisant pour retenir que celle-ci n'était pas spontanée. Ils avaient agi dans un esprit de repentir et afin de régulariser leur situation fiscale. Les autres conditions d'une dénonciation spontanée étaient réalisées. Il convenait dès lors de renoncer à la poursuite pénale et au prononcé de l'amende pour toute la période concernée.

S'il devait être considéré que les conditions d'une dénonciation spontanée n'étaient pas remplies, il convenait alors d'examiner le montant des amendes. À cet égard, le contribuable avait pleinement participé à la procédure et fourni tous les éléments requis. Il ne disposait pas de fortune lui permettant de s'acquitter d'amendes aussi élevées. Le paiement des impôts éludés serait déjà difficile, voire impossible à régler, malgré ses meilleurs efforts. L'intéressé n'avait certes pas déclaré une partie de ses revenus, mais n'avait pas non plus déclaré ses charges. Cet élément devait également être pris en compte. Dans ces conditions, la quotité des amendes devait être réduite au minimum légal, soit à un tiers du montant des impôts soustraits.

En principe, les déductions forfaitaires étaient admises pour les contribuables exerçant une activité indépendante. Tel était notamment le cas des frais de représentation et de véhicule. Les périodes fiscales litigieuses dataient de près de quinze ans. Le contribuable n'avait pas l'obligation de conserver des pièces comptables aussi longtemps et il ne lui était pas possible de reconstruire le détail « de mouvements » dont ils se souvenaient à peine. L'AFC-GE avait repris des chiffres d'affaires supplémentaires bruts – dont ils ne contestaient pas en soi les montants – sans tenir compte des déductions pour les frais de leur acquisition. Selon ce qu'on pouvait constater sur la base de la comptabilité relative à des périodes antérieures et ultérieures à celles en cause, ces frais correspondaient en moyenne à 50 % desdits chiffres d'affaires. Pour le surplus, ils ont repris les arguments formulés dans la réclamation. Les montants retenus au titre de revenus non déclarés dans l'activité de l'entreprise étaient dès lors contestés. En outre, les montants repris à ce titre devaient prendre en compte une part raisonnablement

fixée à 50 % de charges constituées des montants versés aux sous-traitants notamment.

Quant aux reprises opérées sur les comptes bancaires non déclarés, il ne s'agissait pas du chiffre d'affaires, mais de « mouvements de fonds » et de « remise de chèques suivi de retraits pour payer des sous-traitants ». Chaque mouvement qui pourrait être considéré comme du chiffre d'affaires avait « un pendant de retraits correspondant au moins aux trois quarts de la valeur », ce qui prouvait que des sous-traitants avaient été correctement rémunérés. Le virement relatif au paiement de la garantie bancaire ne constituait pas du chiffre d'affaires et les relevés du compte 2_____ ne pouvaient être considérés comme des revenus sans avoir d'éléments permettant de les évaluer. La SNC ne comptant que cinq employés, il lui était impossible d'effectuer seul la totalité des travaux sans le soutien de sous-traitants, qui devaient être rémunérés. En outre, toute entrée de fonds ne pouvait pas simplement être considérée comme du chiffre d'affaires, ou alors il faudrait considérer toute sortie de fonds comme une charge. De simples mouvements de liquidités intervenaient en effet régulièrement entre la caisse et les comptes bancaires de toute entreprise. Pour ces raisons, ils demandaient l'admission d'une « charge forfaitaire correspondant à 50 % » des recettes reprises. Ce montant était bien inférieur au montant réel des charges, mais devait être « appliqué » pour permettre une reprise correcte et conforme au principe de la capacité contributive.

Enfin, dans la mesure où ils avaient divorcé en mars 2017, chacun d'eux devait être taxé séparément pour les périodes fiscales litigieuses ; la recourante n'était pas responsable des éléments non déclarés par son ex-époux.

- 23) Le 3 septembre 2019, les contribuables ont complété la motivation de leur recours.

Les chiffres d'affaires non déclarés avaient fait l'objet d'une comptabilité complémentaire, laquelle incluait des charges « proportionnelles » de 50 %, respectivement 70 % de ces derniers, afin de tenir compte notamment du coût des sous-traitants ayant été engagés pour les réaliser. Ces charges correspondaient à celles des années antérieures et ultérieures à celles en cause. En effet, pour un chiffre d'affaires de CHF 3'953'679.- en 2013, la charge pour des sous-traitants s'élevait à CHF 2'630'149.-, soit à 66 % de ce dernier. En 2014, pour un chiffre d'affaires de CHF 3'614'339.-, cette charge était de CHF 1'770'733.-, soit près de 50 % de ce chiffre. En général, le total des charges de la SNC correspondait à plus de 90 % des produits, soit plus précisément 93 % en 2013 et 96 % en 2014. Dans ces conditions, les charges qu'ils avaient estimées « proportionnellement » à 50 %, voire 70 %, devaient être admises intégralement.

- 24) Le 21 novembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

- 25) Le 31 janvier 2020, les contribuables ont répliqué, persistant dans leurs conclusions.

Le délai de péremption de quinze ans était échu pour les rappels des impôts IFD et ICC 2004, de sorte que les bordereaux y relatifs devaient être annulés.

Dans leur dénonciation du 28 octobre 2014, les contribuables avaient clairement indiqué qu'ils communiqueraient ultérieurement le détail des éléments non déclarés, leur volonté étant d'annoncer ceux-ci de manière spontanée. Ils avaient agi de leur propre mouvement, sans crainte et dans un esprit de repentir. Même si l'on devait considérer qu'ils craignaient le résultat du contrôle de l'AFC-CH-TVA, aucun élément concernant les années 2004 à 2009 ne faisait l'objet de ce contrôle ou d'un autre examen par une autre autorité.

Concernant les déductions pour les charges de la SNC, ils avaient démontré que les montants qu'ils avaient indiqués à ce titre étaient conformes à « leur pratique » et aux autres années pour lesquelles ils disposaient encore de justificatifs. Ils avaient versé au dossier de manière spontanée « des comptabilités complémentaires » indiquant les chiffres d'affaires et les charges qu'ils n'avaient pas déclarés. Ces charges étaient forfaitaires. L'AFC-GE ne pouvait pas, sans tomber dans l'arbitraire, admettre ces chiffres d'affaires, mais refuser les charges y relatives, alors que celles-ci se basaient sur les mêmes comptes.

Ils ont repris l'argumentation exposée dans leur acte de recours relative à la quotité des amendes, concluant à ce qu'elle soit réduite au minimum légal, soit à un tiers du montant des impôts éludés.

Enfin, la recourante ne pouvait pas être tenue responsable des rappels d'impôts au vu du divorce prononcé en 2017.

- 26) Le 28 février 2020, l'AFC-GE a dupliqué, admettant l'annulation des bordereaux de rappel d'impôt IFD et ICC 2004 et concluant au rejet du recours pour le surplus.

- 27) Par jugement du 4 mai 2020, le TAPI a admis partiellement le recours. Il a annulé la décision sur réclamation du 12 juillet 2019 en tant qu'elle confirmait les bordereaux de rappel d'impôts IFD et ICC 2004, et l'a confirmée pour le surplus.

L'AFC-GE avait admis qu'il convenait d'annuler les bordereaux relatifs aux impôts IFD et ICC 2004, en raison de la prescription de son droit de procéder au rappel de ces impôts, ce qui était effectivement le cas. Il convenait de lui en donner acte.

Dans leur courrier du 28 octobre 2014, les contribuables s'étaient limités à indiquer que « certains chiffres d'affaires » de la SNC n'avaient pas été déclarés, sans toutefois en préciser la nature, les montants, ni même indiquer les années

fiscales concernées. Formulée de cette manière, cette déclaration ne saurait manifester, pour ce motif déjà, être perçue comme une dénonciation spontanée, puisqu'elle ne contenait pas les informations utiles et nécessaires permettant à l'autorité intimée de retenir qu'il s'agissait d'une annonce, faite de bonne foi, de montants non déclarés précédemment pour les années 2004 à 2007. On ne saurait y déceler une dénonciation implicite pour ces années. De surcroît, la condition – cumulative – selon laquelle aucune autorité fiscale ne doit avoir connaissance de la soustraction dénoncée n'apparaissait pas remplie, dès lors que la division l'AFC-CH-TVA avait, en juillet 2014, ouvert une procédure de contrôle avant la déclaration des contribuables, intervenue ultérieurement, en octobre 2014. Malgré leurs dénégations, tout portait à croire que ces derniers avaient agi sous la pression de ce contrôle et sous l'emprise de la crainte de la découverte, inévitable, de la soustraction d'impôt litigieuse par l'AFC-GE. Dans ces conditions, le caractère spontané de leur dénonciation faisait défaut.

Les questions de savoir si les charges alléguées par les contribuables étaient justifiées commercialement et si elles étaient dans un rapport de connexité suffisante avec les chiffres d'affaires repris par l'AFC-GE ne pouvaient pas être tranchées, dès lors que l'existence même de ces dernières n'était pas démontrée. Les contribuables n'avaient en effet produit aucun justificatif y relatif. Le fait qu'ils les avaient comptabilisées après coup n'était en soi pas suffisant, d'autant qu'ils l'avaient fait sur la base d'une estimation, non de leur montant effectif, étant rappelé que le caractère d'exception des déductions à l'impôt devait entraîner une interprétation restrictive tant de la nature que de l'étendue de celles-ci. Les contribuables perdaient en outre de vue qu'en vertu de la loi, ils étaient tenus de conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec l'activité de la SNC et que ce délai n'était échu pour aucune des années fiscales litigieuses à la date à laquelle l'AFC-GE avait ouvert à leur encontre les procédures de rappel et de soustraction d'impôt. Dès lors que cette dernière avait précisé, dans son courrier du 17 décembre 2014, les exercices commerciaux visés par lesdites procédures, soit ceux de 2004 à 2007, il était dans leur intérêt de conserver tous les justificatifs y relatifs. Enfin, les intéressés n'avaient versé au dossier aucun justificatif démontrant que les retraits d'argent effectués sur les comptes bancaires non déclarés avaient effectivement servi au paiements des charges de la SNC.

Dans ces conditions, le montant des reprises opérées par l'AFC-GE ne pouvait qu'être confirmé.

L'AFC-GE avait retenu à juste titre que le contribuable avait agi intentionnellement. Cela étant, tenant compte de sa bonne collaboration, elle avait réduit le montant des amendes aux trois quarts des impôts soustraits. Force était de constater que le dossier ne contenait aucun autre élément pouvant être pris en compte pour réduire plus encore cette quotité.

En effet, la faute du contribuable était assurément grave, au regard notamment du fait que l'infraction portait sur des montants d'impôts importants (CHF 72'628.95 pour les ICC 2007 et CHF 26'619.- pour l'IFD 2007). La situation financière actuelle de l'intéressé pouvait certes être prise en compte pour fixer la quotité de l'amende. Toutefois, elle s'intégrait dans une appréciation globale de l'ensemble des circonstances concrètes, pour que l'amende constituât une sanction à la fois proportionnée à la culpabilité et dissuasive, afin d'assurer le respect de la loi. Dans la présente affaire, une quotité fixée aux trois quarts des impôts soustraits apparaissait tout à fait proportionnée, si ce n'était clémente, à l'intensité de la faute commise par le contribuable. Cette quotité tenait déjà suffisamment compte de sa situation personnelle actuelle, sans que l'on puisse reprocher un abus du pouvoir d'appréciation à l'autorité fiscale. L'importance des montants soustraits ne constituait pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal étant celui de gravité de la faute. Une telle approche était contraire à la lettre et à l'esprit de l'art. 175 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Cette disposition prévoyait que l'amende devait être fixée dans une fourchette pouvant représenter jusqu'au triple de l'impôt soustrait dans les cas les plus graves. Le législateur avait accepté par là qu'un contribuable coupable d'une soustraction d'impôt doive verser à la collectivité publique une somme totale correspondant finalement à quatre fois le montant de l'impôt (rappel d'impôt + amende correspondant au triple de cet impôt), ce même en cas de soustraction de montants importants, la loi ne prévoyant aucun traitement privilégié en pareilles circonstances. Il n'appartenait pas aux administrations fiscales de s'écarter des règles de l'art. 175 al. 2 LIFD en cas de grave soustraction, au motif que ce système aboutirait, dans un cas d'espèce, à un résultat jugé trop sévère, et qu'une amende réduite constituerait déjà une peine suffisante.

Dès lors, l'appréciation de l'AFC-GE, qui s'inscrivait dans le cadre fixé par la loi et respectait le principe de la proportionnalité, n'était pas critiquable.

- 28) Par acte du 5 juin 2020, les contribuables ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation en tant qu'il confirmait la décision sur réclamation du 12 juillet 2019 pour le surplus et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision, « sous suite de dépens ».

Les conditions relatives à la déclaration spontanée non punissable étaient remplies. Ils avaient clairement indiqué que leur dénonciation concernait « certains chiffres d'affaires de la SNC » qui n'avaient pas été déclarés. Ils avaient permis d'identifier les actifs qui avaient été soustraits. Ainsi, l'AFC-GE disposait d'assez d'éléments pour qu'elle puisse établir avec certitude les actifs qui avaient fait l'objet de la déclaration spontanée. Ils ont repris leur précédente argumentation s'agissant de la problématique du contrôle de l'AFC-CH-TVA et de

son étendue. Ils avaient agi de leur propre mouvement, dans un esprit de repentir. Ils avaient ensuite participé de manière active à la reconstitution des éléments. Enfin, le contribuable avait toujours indiqué sa volonté de régulariser sa situation au mieux. Les trois conditions cumulatives relatives à la déclaration spontanée non punissable étaient donc remplies.

Les charges devaient être prises en compte en accord avec les principes fiscaux généraux et notamment la capacité contributive. Dans la mesure où le contribuable n'avait pas l'obligation de conserver les pièces datant de près de quinze ans et était dans l'impossibilité de reconstruire le détail des mouvements, il convenait de prendre en compte l'expérience générale de la vie pour déterminer leur réelle capacité contributive. Prendre uniquement les chiffres d'affaires bruts sans prendre en considération à tout le moins des charges proportionnelles était arbitraire. Les charges correspondaient en l'occurrence au minimum à 50 % des produits. Une part raisonnablement fixée forfaitairement à 50 % de charges constituées des montants versés aux sous-traitants devait être prise en compte.

L'AFC-GE agissait de manière arbitraire en admettant les revenus sur la base des comptabilités remises tout en refusant les déductions qui apparaissaient pourtant dans les mêmes comptabilités. En outre, en n'instruisant qu'à charge les éléments constituant leur situation fiscale, l'AFC-GE n'avait pas agi en toute bonne foi.

Les documents produits démontraient que les mouvements d'entrées de fonds étaient suivis de manière générale par des sorties de fonds d'environ trois quarts du montant encaissé. Cela correspondait au principe et à la pratique de la sous-traitance. L'AFC-GE ne pouvait pas écarter ce fait pour leur refuser la prise en compte la déduction des charges proportionnelles de 50 %.

Enfin et s'agissant des « encaissements des comptes bancaires non déclarés », il ne s'agissait pas du chiffre d'affaires de la SNC, mais « des mouvements de fonds ». Les montants prélevés avaient servi au paiement des sous-traitants. Quant au crédit sur un compte en particulier, il s'agissait d'un virement de compte pour constituer une garantie de loyer.

Subsidiairement, la quotité de l'amende devait être fixée au minimum légal, soit au tiers du montant des impôts soustraits. Le montant de l'amende devait prendre en compte la capacité du contribuable à continuer à exercer son activité, les efforts qu'il avait mis en place pour payer les rappels d'impôt et sa situation personnelle. Les contribuables avaient en outre pleinement participé à la procédure et fourni tous les éléments demandés. Les contribuables ne disposaient pas de fortune leur permettant de s'acquitter d'une amende aussi élevée. Il fallait également prendre en compte le fait que les contribuables, en ne déclarant pas une partie de leurs revenus, n'avaient pas non plus déclaré leurs charges.

Le jugement du TAPI ne faisait pas mention de la séparation des contribuables et des conséquences de celle-ci. Dans la mesure où ils avaient divorcé en mars 2017 et que les impôts depuis 2004 étaient encore ouverts, il n'existait pas de solidarité et chaque époux devait être taxé pour sa part de revenus uniquement. La contribuable ne pouvait donc pas être tenue comme solidairement responsable des éléments déclarés spontanément par son ex-époux.

29) Le 31 juillet 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La dénonciation des contribuables ne comportait aucun élément de revenu ou de fortune soustrait, ni même les années fiscales concernées. De plus, l'AFC-CH-TVA avait d'ores et déjà ouvert un contrôle avant la dénonciation d'octobre 2014. La crainte que les éléments soustraits soient découverts par le fisc avait décidé le contribuable à procéder à une dénonciation. Il n'avait dès lors pas agi de son propre mouvement.

S'agissant des charges commerciales forfaitaires, les contribuables devaient justifier par pièces les charges effectives d'exploitation, ce qu'ils n'avaient pas fait. Au moment de la dénonciation en 2014 et lors de l'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt, le délai de dix ans de conservation des documents comptables n'était pas encore échu. Les contribuables n'apportaient aucun élément de preuve concernant les encaissements sur les comptes qui ne seraient pas du chiffre d'affaires. Enfin, la loi ne prévoyait pas l'admission de charges commerciales forfaitaires pour une entreprise.

La quotité de l'amende fixée aux trois quarts des impôts soustraits intentionnellement s'inscrivait dans le cadre légal et ne consacrait pas un abus ni un excès du pouvoir d'appréciation.

Les contribuables avaient divorcé en 2017. Toutefois, les rappels d'impôt portaient sur les années 2004 à 2007, périodes pendant lesquelles ils étaient encore mariés. La contribuable restait ainsi responsable du montant correspondant à sa part de l'impôt, auquel avaient été rajoutés les éléments non déclarés.

30) Le 14 septembre 2020, l'AFC-GE a informé le juge délégué qu'elle n'avait pas d'observations complémentaires.

31) Le 2 octobre 2020, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.

Ils ont repris et développé leur précédente argumentation.

32) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) pour l'ICC 2004 à 2007, étant précisé que pour l'année fiscale 2004, le rappel d'impôt IFD et ICC est prescrit.

3) Est litigieuse la question de savoir si les conditions permettant de retenir une dénonciation spontanée non punissable sont remplies.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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 (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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a), qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et (let.c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (al. 3). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4).

Les art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et l'art. 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

b. Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal

fédéral 2C_281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 7.2 ; 2C_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 4.1 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1 et les références citées). Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, ad art. 175 n. 6c p. 482).

Le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_370/2019 précité 5.4.2 ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL / Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant désormais à l'impunité, un parallèle peut en outre être fait en ce qui concerne la soustraction fiscale avec la déclaration spontanée de l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 - DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6 in StE 2010 B 101.9.12), dont la pratique déduit qu'elle n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement ») dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3b confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020).

Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370). Le contribuable ne doit donc pas être amené à procéder à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par l'autorité fiscale (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1997 ; ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 2a ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e).

c. La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée

(FF 2006-8347, 8375). À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175 n. 63 p. 1139).

- 4) En l'espèce, s'il est vrai que l'AFC-GE n'enquêtait pas sur les recourants au moment où ceux-ci lui ont écrit le 28 octobre 2014, force est de constater que tel n'était pas le cas d'une autre autorité fiscale, à savoir l'AFC-CH-TVA.

En effet, selon les pièces du dossier, l'AFC-CH-TVA avait procédé à un contrôle fiscal de la SNC en date du 21 juillet 2014, soit environ trois mois avant le courrier des recourants du 28 octobre 2014. Ce contrôle avait révélé des revenus non comptabilisés.

Bien que le contrôle de l'AFC-CH-TVA portât sur les années 2009 à 2013, le contexte ci-dessus exclut tout caractère spontané de la dénonciation des recourants du 28 octobre 2014, ceux-ci n'ayant d'autre possibilité que de porter à la connaissance de l'AFC-GE que « certains chiffres d'affaires de la SNC » n'avaient pas été déclarés.

En outre, il n'est pas pertinent que le résultat de ce contrôle fiscal de l'AFC-CH-TVA n'ait été communiqué aux recourants qu'en 2015, dès lors que ce n'est qu'en raison de la crainte concrète de la découverte imminente de montants soustraits qu'ils ont écrit à l'AFC-GE le 28 octobre 2014.

Au surplus, force est de constater que la procédure en rappel et soustraction, ainsi que la procédure en tentative de soustraction a porté sur les années 2004 à 2012 et 2013, si bien que ces périodes englobent bien les années 2009 à 2013 sur lesquelles portait le contrôle fiscal de l'AFC-CH-TVA.

Il convient donc d'admettre que la dénonciation des recourants ne remplit pas l'une des conditions cumulatives d'impunissabilité prescrites par l'art. 175 al. 3 LIFD.

Dans la mesure où la première condition cumulative n'est pas réalisée, il n'est pas nécessaire d'examiner les deux autres conditions, à savoir la question de la collaboration des recourants et de leurs efforts financiers pour s'acquitter du rappel d'impôt dû.

Le grief est mal fondé.

- 5) Les recourants considèrent que dans la mesure où l'AFC-GE a retenu des chiffres d'affaires supplémentaires bruts, il convient de prendre en considération des charges commerciales fixées forfaitairement à 50 % à titre de déductions.

a. Selon la jurisprudence, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa 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 (ATF 98 Ia 22 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 5.3 ; ATA/74/2019 du 22 janvier 2019 consid. 5a).

La question se pose toutefois de savoir si, pour pouvoir être pris en compte dans la procédure en rappel d'impôt, des faits diminuant la dette fiscale du contribuable doivent avoir une connexité avec les éléments justifiant le rappel. Ce point est controversé dans la doctrine. Certains auteurs jugent qu'il doit y avoir une connexité suffisante, d'autres qu'un tel élément n'est pas requis (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 et 2C_124/2012 du 8 août 2012 consid. 7.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3). Le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question, relevant toutefois qu'un argument pouvait être invoqué à l'appui de la seconde opinion : dès lors que le rappel constituait une nouvelle taxation, obéissant aux mêmes règles que la procédure initiale, l'exigence de la connexité avec les éléments justifiant le rappel devrait être réduite au minimum, afin que la nouvelle taxation respecte la capacité contributive du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 précité consid. 3.3).

b. Selon les art. 10 LIFD et 9 aLIPP-I, chaque associé d'une SNC, laquelle ne dispose pas de la personnalité juridique (Hugues SALOMÉ, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad. art. 10 n. 1 et 2 p. 196), ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la SNC.

Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 3 al. 1 1^{ère} phr. aLIPP-IV).

Aux termes des art. 27 al. 1 LIFD et 3 al. 3 aLIPP-V, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En font notamment partie les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier.

Ainsi, ni la LIFD ni les aLIPP-IV et aLIPP-V ne prévoient de déductions forfaitaires pour les charges d'une entreprise commerciale.

c. Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial. La justification

commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2).

Selon le principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination (« Massgeblichkeitsprinzip »), le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 119 Ib 111 consid. 2c ; ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019 consid. 4b).

Le principe de détermination déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op.cit., ad art. 57-58 n. 74 p. 1074). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, Apports, 2005, p. 89 ; Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises. Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, p. 430). Si le contribuable a passé des écritures en faisant usage de sa liberté d'appréciation, lui permettre de les remettre en question reviendrait à tolérer un comportement contradictoire, ce d'autant plus si la modification du bilan est motivée par un souci d'économie fiscale. Celui qui, par exemple pour des raisons fiscales, ne fait pas valoir des charges justifiées, ne peut ultérieurement demander à modifier les comptes (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 91).

d. Aux termes des art. 126 al. 3 LIFD et 31 al. 3 LPFisc, les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité.

e. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les

preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/844/2020 du 1^{er} septembre 2020 consid. 4a).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. 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 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1428/2019 du 24 septembre 2019 consid. 6a).

f. 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 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, n. 11 p. 513). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/1428/2019 précité consid. 6b ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 12 p. 514).

- 6) En l'occurrence et comme le relève l'AFC-GE, lors de l'envoi du courrier en octobre 2014 des recourants et lors de l'ouverture de la procédure en rappel et soustraction d'impôt le 17 décembre 2014, le délai de dix ans prévu par les art. 126 al. 3 LIFD et 31 al. 3 LPFisc n'était pas encore échu.

Les recourants devaient ainsi conserver les documents et pièces justificatives en relation avec l'activité de la SNC pour les années 2004 et suivantes, à savoir notamment les différentes factures émises par leurs sous-traitants afin que l'autorité fiscale puisse en tenir compte à titre de charges commerciales.

Certaines des factures émises par ces sous-traitants ont d'ailleurs été produites par les recourants le 12 mai 2015 lesquelles concernaient les années 2005 et 2007. Dans la mesure où ces charges commerciales étaient attestées par pièces, l'AFC-GE les a justement prises en considération à titre de déductions.

Les recourants n'ayant pas apporté la preuve des charges commerciales alléguées, ils doivent supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, conformément à la jurisprudence précitée.

Le même raisonnement s'applique concernant les encaissements/retraits d'argent effectués sur les comptes bancaires non déclarés qui auraient servi à payer les sous-traitants. Il en est de même de l'encaissement sur un de ces comptes qui aurait servi au paiement d'une garantie de loyer.

Ainsi, la décision de l'AFC-GE de ne pas admettre de déductions forfaitaires pour les charges commerciales de la SNC, ainsi que les autres charges commerciales non prouvées par pièces, doit être confirmée.

7) Les recourants considèrent que la quotité de l'amende IFD et ICC 2007 pour soustraction d'impôt doit être fixée au minimum légal, soit au tiers du montant des droits éludés.

a. 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 en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2 ; ATA/1850/2019 précité consid. 5a).

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 (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0). 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, tels que 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 (pour tout ce qui précède, ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s. p. 147 ss et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1).

b. 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 ; arrêt 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/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a).

- 8) En l'espèce, l'AFC-GE a fixé les amendes aux trois quarts des impôts soustraits.

Il ressort du dossier que les soustractions ont porté sur des montants importants (CHF 72'628.95 pour l'ICC 2007 et CHF 26'619.- pour l'IFD 2007). Le caractère intentionnel – à tout le moins par dol éventuel – de l'infraction et l'absence de toute dénonciation spontanée doivent également être pris en considération. Ces éléments pèsent en défaveur des recourants. Il y a, cependant, lieu de tenir compte, à leur décharge, de leur bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt. Ils ont en effet et dans la mesure du possible fourni les documents sollicités par l'AFC-GE. En outre, il doit également être tenu compte, en leur faveur, de l'ancienneté de l'infraction (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4 ; art. 48 let. e CP ; ATA/1850/2019 précité consid. 5c), celle-ci remontant à 2007. Quant à la problématique de la situation économique des recourants, celle-ci peut en effet être prise en considération dans le cadre de la fixation de l'amende conformément à l'art. 106 al. 3 CP. Toutefois au vu du caractère intentionnel de l'infraction, de l'absence de dénonciation spontanée et de l'importance des montants soustraits, la situation économique des recourants, au sujet de laquelle ils n'ont d'ailleurs produit aucun document, ne sauraient contrebalancer ces circonstances aggravantes.

Il ne faut en tout état de cause pas perdre de vue que, 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, de sorte que la chambre de révisions n'intervient qu'en cas d'abus ou d'excès de celui-ci, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

En conséquence, la fixation d'une amende aux trois quarts des impôts soustraits est conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Le grief est mal fondé.

- 9) Les recourants soutiennent que la recourante n'a pas de dette fiscale pour la période concernée au vu de leur divorce prononcé en mars 2017.

a. Selon les art. 13 al. 2 LIFD et 12 al. 2 aLIPP-I, lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants d'impôt encore dus.

b. Selon la doctrine, la solidarité prend fin ex lege, lorsque les époux ne vivent pas ou plus en ménage commun. Dans les cas d'absence de ménage commun, le moment de la séparation ou du divorce détermine celui de l'extinction de la solidarité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_58/2015 et 2C_59/2015 du 23 octobre 2015 consid. 5.2 et les références citées). Lorsque le moment de la séparation a fixé celui de l'extinction de la solidarité, le divorce du couple, intervenu postérieurement, n'a plus d'effet à cet égard. La responsabilité solidaire est non seulement exclue pour les créances fiscales futures, mais aussi pour toutes celles déjà facturées. Comme il y a eu doute, lors des débats au Parlement, sur le point de savoir si l'extinction de la solidarité valait aussi pour les anciennes créances fiscales, nées pendant la vie commune et non encore réglées, l'al. 2, qui supprime la solidarité « pour tous les montants d'impôt encore dus », a été ajouté afin de lever toute ambiguïté. Après la séparation, chaque conjoint ne répond ainsi que jusqu'à concurrence du montant correspondant à sa part de l'impôt global pour les créances fiscales nées avant la séparation ou, plus précisément, pour les créances issues d'une période de taxation commune, puisque, dans le système postnumerando, la taxation séparée rétroagit au 1^{er} janvier de l'année durant laquelle est intervenu la séparation ou le divorce (Christine JAQUES/Huges SALOMÉ, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., ad art. 13 LIFD n. 17 et 18 p. 214 et 215).

c. Dans sa jurisprudence (ATA/385/2015 du 23 avril 2015), la chambre de céans a mis hors de cause une contribuable qui avait contesté avec son époux un jugement du TAPI mais qui, au cours de la procédure de recours par-devant la chambre administrative, avait été autorisée à vivre séparée par jugement du Tribunal de première instance.

- 10) En l'espèce, la chambre administrative ignore à quelle date les recourants ont cessé de faire ménage commun.

Le mariage des intéressés a toutefois été dissous en date du 2 mars 2017 et c'est également à cette date que la jouissance exclusive du domicile conjugal, avec les droits et les obligations résultant du contrat de bail y relatif, a été attribuée à la recourante. C'est donc au plus tard à cette date que s'est éteinte l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt concernant la recourante.

Or, les bordereaux de rappel d'impôts IFD et ICC 2004 à 2007 ont été émis et facturés le 21 décembre 2017, soit après l'extinction de la solidarité.

Dès lors et contrairement à ce que soutient l'AFC-GE, ces bordereaux ne constituent pas d'anciennes créances fiscales nées pendant la vie commune des ex-époux, même si la problématique porte en l'occurrence sur un rappel d'impôt.

La contribuable n'est ainsi plus touchée dans ses droits et obligations par le jugement du TAPI du 4 mai 2020, pas plus que par les décisions de l'AFC-GE contestées dans le cadre de la présente procédure.

Au vu de ces éléments, la recourante n'a plus la qualité de partie au sens de l'art. 7 LPA, et il convient de la mettre hors de cause.

- 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

préalablement ;

met hors de cause Madame A_____ ;

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 juin 2020 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Robert Zoells, 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, MM. Verniory et Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. Michel

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :