

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_122/2022**

**Arrêt du 15 décembre 2022**

**Ile Cour de droit public**

Composition  
Mme et MM. les Juges fédéraux  
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.  
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure  
1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
tous les deux représentés par Me Nelly Iglesias, avocate,  
recourants,

*contre*

1. Administration fiscale cantonale  
du canton de Genève,  
rue du Stand 26, 1204 Genève,  
2. Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
intimées.

Objet  
Impôts fédéral direct, cantonal et communal  
2008 à 2017, dénonciation spontanée, rappel  
d'impôt et intérêts moratoires sur rappel d'impôt.

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de  
la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 14 décembre 2021  
(ATA/1369/2021).

**Faits :**

**A.**  
A.A. \_\_\_\_\_ et B.A. \_\_\_\_\_ (ci-après: les contribuables) sont domiciliés à Cologny dans le canton de Genève. Par courrier du 18 août 2008, la fiduciaire C. \_\_\_\_\_ Sàrl s'est renseignée auprès de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après : l'Administration fiscale cantonale) sur la façon dont serait imposé l'un de ses clients contribuable, sans le nommer, s'agissant d'une prestation en capital qui devait lui être versée par une fondation de prévoyance située à V. \_\_\_\_\_, au Liechtenstein. Elle a joint à ce courrier les statuts et le règlement de la fondation.  
Le 5 décembre 2008, l'Administration fiscale cantonale a répondu qu'au vu des statuts et du règlement transmis, la fondation ne pouvait pas être qualifiée d'institution de prévoyance professionnelle. Par conséquent, le versement projeté devait être soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu et inscrit dans la déclaration fiscale 2008 du contribuable.  
Le 12 novembre 2009, une réunion a eu lieu entre l'Administration fiscale cantonale, le contribuable et ses nouveaux mandataires. La discussion a porté principalement sur la notion du terme d'échéance de la prestation de la fondation liechtensteinoise.  
Par courrier du 15 décembre 2009, les mandataires du contribuable ont fait savoir à l'Administration fiscale cantonale qu'à leur sens, les versements effectués par l'ancien employeur de leur client auprès de la

fondation liechtensteinoise constituaient des compléments de salaires. Ce dernier détenait ainsi une créance ferme envers la fondation qui devait être imposée au titre de fortune le 31 décembre de chaque période fiscale.

Le 4 mai 2010, une nouvelle réunion a eu lieu entre les mandataires du contribuable et l'Administration fiscale cantonale; le 7 juin 2010, celui-ci s'est entretenu au téléphone avec l'Administration fiscale cantonale. Il a annoncé, au cours de ces discussions, vouloir procéder à une dénonciation spontanée. Le 9 juin 2010, l'Administration fiscale cantonale a informé le contribuable que, compte tenu de sa volonté de procéder à une dénonciation spontanée, elle ouvrait une procédure en rappel d'impôt ainsi qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1999-2000 à 2008 et d'impôts cantonal et communal des périodes fiscales 2001 à 2008.

Le 22 octobre 2010, le contribuable a fait parvenir à l'Administration fiscale cantonale une formule de demande pour dénonciation spontanée non punissable datée et signée du 12 octobre 2010, qui confirmait qu'il optait pour une dénonciation spontanée pour la première fois.

Le 11 novembre 2010, l'Administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables des bordereaux de rappel d'impôt fédéral direct des périodes fiscales 1999-2000 à 2008 et d'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2001 à 2008, ainsi que des décisions de dénonciation spontanée non-punissable en faveur du contribuable.

Le 5 septembre 2018, par l'intermédiaire d'un nouveau mandataire, les contribuables ont annoncé spontanément certains éléments de revenu et de fortune qu'ils avaient omis de déclarer jusque-là.

## B.

**B.a.** Le 20 décembre 2018, l'Administration fiscale cantonale a ouvert une procédure en rappel d'impôt et soustraction pour les années 2008 à 2017.

Le 14 août 2019, l'Administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables des bordereaux de rappel d'impôt fédéral direct et d'impôts cantonal et communal pour les périodes fiscales 2008 à 2017 comprenant les montants suivants :

Période	Suppl. ICC	Suppl. IFD	Déd. int. IFD/ICC	Déd. dette
2008	192'861.20	6'330.10	0	201'083.00
2009	280'018.30	37647.00	2'351.00	525'138.00
2010	311'180.55	62'041.05	7'238.00	911'233.00
2011	329'381.40	64'049.30	13'743.00	1'325'017.00
2012	349'150.15	70'017.85	25'220.00	1'778'433.00
2013	344'294.90	68'767.30	47'902.00	2'253'362.00
2014	322'086.20	62'885.30	60'340.00	2'708'153.00
2015	302'525.75	53'863.25	72'102.00	3'146'251.00
2016	259'647.30	48'710.25	83'010.00	3'537'986.00
2017	165'365.45	31'692.20	82'123.00	3'816'529.00

Par décision du 14 août 2019 également, les contribuables ont reçu des amendes pour les mêmes périodes arrêtées à 1/5 des montants soustraits à raison de 99% pour le contribuable et 1% pour la contribuable.

Par décision du 7 février 2020, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation que les contribuables avaient déposée contre les bordereaux de rappel d'impôt et les décisions d'amendes du 14 août 2019.

**B.b.** Par jugement du 8 mars 2021, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a très partiellement admis le recours et a renvoyé la cause à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation en matière d'impôts fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2008 et 2009 dans le sens des considérants du jugement : devaient être déduits de la fortune imposable des contribuables au 31 décembre 2008 et au 31 décembre 2009, les montants en capital résultant des bordereaux de rappel d'impôt du 11 novembre 2010 augmentés des intérêts échus au 31 décembre des années 2008 et 2009. Pour le surplus, il donnait acte à l'Administration fiscale cantonale de son engagement à annuler les amendes infligées à l'épouse du contribuable en raison du fait que celle-ci n'avait jamais bénéficié de l'exemption de toute sanction pour une première dénonciation spontanée, contrairement à son mari.

**B.c.** Le 8 avril 2021, l'Administration fiscale cantonale a recouru auprès de la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) contre le jugement rendu le 8 mars 2021 par le Tribunal administratif de première instance concluant à son annulation ainsi qu'à la confirmation de la décision sur réclamation du 7 février 2020, à l'exception des éléments qu'elle avait admis durant la procédure devant le Tribunal administratif de première instance. Les dettes résultant des bordereaux de rappel d'impôt du 11 novembre 2010, entrées en force, n'avaient aucun lien de connexité avec les éléments du second rappel d'impôt, qui portait sur des comptes bancaires et des titres non déclarés.

Le 16 avril 2021, les contribuables ont également interjeté recours auprès de la Cour de justice contre le jugement rendu le 8 mars 2021 par le Tribunal administratif de première instance concluant à son annulation

et à la confirmation du renvoi du dossier à l'autorité intimée pour nouvelles décisions de taxation pour l'impôt fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2008 et 2009 dans le sens des considérants. Ils ont également conclu à ce que soit donné acte à l'Administration fiscale cantonale de son engagement d'annuler les bordereaux d'amendes notifiés à la contribuable, à ce que le dossier lui soit renvoyé afin qu'elle annule les bordereaux d'amendes et prononce des décisions de dénonciation spontanée non-punissable en faveur des contribuables en matière d'impôts fédéral direct, cantonal et communal pour les périodes fiscales 2008 à 2017 et à ce qu'elle émette de nouveaux bordereaux de rappel d'impôts et des avis de taxation rectificatifs d'impôts fédéral direct, cantonal et communal pour les années 2008 à 2017, dans lesquels les intérêts et dettes chirographaires déductibles seraient conformes aux tableaux qu'ils ont joints à leurs écritures. Ils ont également demandé, à titre subsidiaire, la déduction des amendes dans la période fiscale au cours de laquelle les bordereaux d'amendes entreraient en force.

**B.d.** Par arrêt du 14 décembre 2021, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours que les contribuables avaient interjeté contre le jugement rendu le 8 mars 2021 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Le contribuable avait signé en octobre 2010 une formule de demande pour dénonciation spontanée non punissable. Dès lors qu'il avait commis la soustraction d'impôt avant le 1er janvier 2010, il avait été exempté de toute peine et s'était vu accorder les avantages des nouvelles dispositions légales en application de la *lex mitior*. En prétendant qu'il n'avait pas encore bénéficié des effets d'une dénonciation spontanée, le contribuable adoptait une attitude contradictoire qui ne pouvait être protégée. Ayant déjà bénéficié des effets de la dénonciation spontanée non punissable, il ne pouvait s'en prévaloir une deuxième fois.

Enfin, les déductions d'intérêts moratoires sur rappel d'impôt ne pouvaient être admises que dans l'année au cours de laquelle les faits justifiant leur octroi s'étaient produits, soit dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée qui correspond au 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale pour l'impôt cantonal et communal et au 1er mars de l'année suivant la période fiscale concernée pour l'impôt fédéral direct. La position des contribuables qui demandaient que le montant de l'intérêt sur rappel d'impôt pour l'année « n » soit déduit sur chaque année fiscale « n » jusqu'à l'année 2017 ne pouvait par conséquent pas être suivie.

Dans le même arrêt, la Cour de justice a admis le recours que l'Administration fiscale cantonale avait interjeté contre le jugement rendu le 8 mars 2021 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Elle a annulé ce jugement dans la mesure où il renvoyait la cause à l'Administration fiscale pour nouvelles décisions de taxation 2008 et 2009 pour déduire de la fortune imposable au 31 décembre 2008 et 2009 les dettes résultant du premier rappel d'impôt et l'a confirmé pour le surplus.

### C.

Le 1er février 2022, les contribuables ont formé un recours en matière de droit public contre l'arrêt rendu le 14 décembre 2021 par la Cour de justice du canton de Genève. Ils demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler tous les bordereaux d'amendes et les bordereaux de rappels d'impôt datés du 14 août 2019, de renvoyer la cause à l'instance précédente ou à l'Administration fiscale cantonale pour qu'elle prononce des décisions de non-punissabilité en leur faveur en relation avec l'impôt fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2008 à 2017 et émette de nouveaux bordereaux de rappels d'impôt et d'avis de taxations rectificatifs d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour les périodes fiscales 2008 à 2017 dans lesquels « *i. les intérêts et dettes chirographaires déductibles (codes 55.10 des taxations) soient conformes aux tableaux en pages 6 et 7 du présent recours s'agissant des intérêts déductibles respectivement, au paragraphe 52 du présent recours s'agissant des dettes déductibles, et ii. les montants en capital résultant des bordereaux de rappels d'impôts du 11 novembre 2010 augmentés des intérêts de retard au 31 décembre des années 2008 et 2009 soient déduits de la fortune imposable des Recourants au 31 décembre 2008 et au 31 décembre 2009* ».

La Cour de justice ne formule aucune observation. L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. Les recourants ont répliqué.

### Considérant en droit :

#### 1.

**1.1.** Le recours est dirigé contre une décision finale s'agissant des périodes fiscales 2008 à 2017 (art. 90 LTF) rendue 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) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 146 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11]); art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14]; **ATF 134 II 186** consid. 1.3).

**1.2.** L'arrêt attaqué a traité dans un seul arrêt de l'impôt fédéral direct, cantonal et communal, ce qui est admissible (**ATF 135 II 260** consid. 1.3.1 p. 262 s.). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

1.3. Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Les contribuables, destinataires de l'acte attaqué, ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

## 2.

2.1. 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 (arrêt 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in **ATF 147 II 155**). En revanche, lorsque la loi sur l'harmonisation fiscale laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons ou lorsque l'on est en présence d'impôts purement cantonaux, l'examen de l'interprétation du droit cantonal est limité à l'arbitraire (cf. art. 95 LTF; **ATF 134 II 207** consid. 2 p. 209 s.; arrêt 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 3.1).

2.2. 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. 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 147 I 73** consid. 2.1; **145 V 188** consid. 2; **142 II 355** consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces deux 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; **137 II 353** consid. 5.1).

En l'occurrence, les recourants dénoncent trois éléments de l'état de faits retenus par l'instance précédente qui seraient imprécis ou lacunaires, s'agissant de la portée du courrier du 18 août 2008, de celle du courrier du 15 décembre 2009 et de l'absence de reproduction des tableaux de l'autorité intimée contenant le détail de ses calculs des intérêts de retard. Ils se bornent toutefois à soutenir d'une manière toute générale que ces faits peuvent influencer sur le sort de la cause sans toutefois exposer avec précision quelle influence la correction des vices dénoncés aurait sur le sort du litige. A défaut d'avoir expliqué de manière circonstanciée en quoi la deuxième condition de l'art. 97 al. 1 LTF serait réalisée, les griefs des recourants relatifs à l'état de fait ne peuvent pas être examinés. Le Tribunal fédéral se fondera par conséquent exclusivement sur les faits retenus dans l'arrêt entrepris.

### *I. Impôt fédéral direct*

#### A. Dénonciation spontanée

## 3.

Les recourants reprochent à l'instance précédente d'avoir confirmé la validité des bordereaux d'amende du 14 août 2019, en jugeant, à tort selon eux, que le courrier du 5 septembre 2018, par lequel le recourant 2 avait annoncé l'existence de revenu et de fortune non déclarés jusqu'alors, constituait une deuxième dénonciation spontanée, ce dernier ayant déjà effectué une dénonciation spontanée en 2010 en lien avec le versement unique d'un fonds lichtensteinois.

## 4.

4.1. Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (cf. **ATF 132 V 387** consid. 5.1 p. 390), invoquant les art. 29 al. 2 et 6 CEDH, les recourants dénoncent une violation de leur droit d'être entendus, en particulier de leur droit à une décision motivée. L'instance précédente ne se serait pas prononcée sur leur argumentation qui tendait à démontrer qu'ils n'avaient pas d'intérêt digne de protection à contester les décisions de non-punissabilité du 11 novembre 2010 et n'aurait pas examiné les éléments constitutifs de la soustraction fiscale qui aurait eu lieu en 2008 respectivement durant les périodes fiscales antérieures (mémoire de recours, ch. 21).

4.2. La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) l'obligation pour le juge de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (**ATF 143 IV 40** consid. 3.4.3). Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision (**ATF 142 II 154** consid. 3.1). En revanche, l'autorité viole l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (**ATF 143 III 65** consid. 5.2; **142 II 154** consid. 4.2; **141 V 557** consid. 3.2.1). Le juge n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (**ATF 146 II 335** consid. 5.1 et les arrêts cités).

4.3. En l'occurrence, l'arrêt attaqué mentionne dans la partie en fait, que, le 9 juin 2010, une procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1999-2000 à 2008 et d'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2001 à 2008 avait été ouverte. Il constate ensuite que, le 22 octobre 2010, le recourant avait fait parvenir à l'autorité intimée une formule de demande pour dénonciation spontanée non punissable, datée et signée du 12 octobre 2010. Il retient enfin que, le 11

novembre 2010, des bordereaux de rappel d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 1999-2000 à 2008 et d'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 2001 à 2008 avaient été émis et qu'ils étaient accompagnés de décisions de non-punissabilité en faveur du contribuable. Dans la partie en droit, l'arrêt attaqué retient que le recourant n'avait pas contesté l'ouverture de la procédure de rappel et de soustraction d'impôt et adoptait une attitude contradictoire en demandant que la dénonciation spontanée du 5 septembre 2018 soit considérée comme une première dénonciation spontanée. Il avait déjà bénéficié d'une dénonciation spontanée non punissable en 2010 et ne pouvait pas s'en prévaloir à nouveau.

**4.4.** Il est vrai que l'instance précédente ne s'est pas prononcée sur l'éventuel intérêt digne de protection des recourants à contester les décisions de non-punissabilité du 11 novembre 2010 ni du reste sur la réalisation des conditions de la soustraction fiscale de l'époque. Elle a en revanche choisi de rejeter leur recours au moyen d'une autre argumentation : du moment que le recourant avait fait parvenir à l'autorité intimée une dénonciation spontanée non punissable le 22 octobre 2010, il adoptait une attitude contradictoire en demandant que la dénonciation spontanée du 5 septembre 2018 soit considérée comme une première dénonciation spontanée. Cette motivation, qui s'arrête à l'existence établie de deux dénonciations successives a eu pour effet, au moins implicitement dans le raisonnement de l'instance précédente, qu'il n'était pas pertinent de se prononcer sur un éventuel intérêt digne de protection à s'opposer aux décisions du 11 novembre 2010, ni sur le point de savoir si les conditions d'une soustraction fiscale étaient réunies pour les périodes fiscales 1999-2000 à 2008. Le droit des recourants à une décision motivée n'a pas été violé. Il importe peu sous cet angle que la motivation adoptée par l'instance précédente soit suffisante, lacunaire ou fautive. Il suffit que l'on comprenne les motifs qui ont guidé sa décision. En l'occurrence, en soutenant que cette motivation viole l'art. 175 al. 3 LIFD, les recourants démontrent qu'ils l'ont comprise et s'y opposent. Le grief de défaut de motivation doit par conséquent être rejeté.

## 5.

Les recourants se plaignent de la violation de l'art. 175 al. 3 LIFD uniquement en ce qui concerne le recourant 2, la recourante 1 n'ayant jamais effectué de dénonciation spontanée (cf. Partie, en fait, B.b).

**5.1.** En vertu de l'art. 175 al. 1 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être est puni d'une amende. 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.

**5.2.** 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: a. qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance; b. qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt; c. qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (art. 175 al. 3 LIFD). 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 (art. 175 al. 4 LIFD).

**5.3.** De l'avis des recourants, il résulte de ces dispositions que le refus d'accorder au recourant 2 l'impunité fiscale en 2018 dépend de l'existence d'une condamnation pour soustraction d'impôt antérieure. Or, les décisions de non-punissabilité du 11 novembre 2010 ne prévoyaient ni condamnation pénale ni amende. Ils en déduisent qu'en 2010, l'AFC ne s'était pas posé la question de savoir si une infraction avait bien été commise par le recourant 2 en lien avec les périodes fiscales 1999/2000 à 2008 pour l'IFD et 2001 à 2008 pour l'ICC. En l'absence de condamnation pour soustraction d'impôt antérieure prouvée, les recourants sont d'avis que la dénonciation spontanée du 5 septembre 2018 doit être considérée comme la première dénonciation. L'AFC, en revanche, répète quant à elle sans donner plus d'explication dans ses observations sur recours, que le recourant 2 lui avait adressé une dénonciation spontanée datée du 12 octobre 2010, de sorte que celle du 5 septembre 2018 était bien une (deuxième) dénonciation ultérieure qui ne saurait lui faire bénéficier de l'impunité.

## 6.

Pour trancher entre les positions des parties, il convient d'interpréter l'art. 175 al. 3 LIFD.

**6.1.** La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (**ATF 148 II 299** consid. 7.1 et les références citées).

**6.2.** Il ressort de la lettre de l'art. 175 al. 3 LIFD que, lorsque les conditions qui y sont prévues sont réalisées, il est «renoncé à la poursuite pénale» (« von einer Strafverfolgung abgesehen »; « si prescinde dall'apprire un procedimento penale »). Ce texte n'a toutefois pas empêché le Conseil fédéral d'écrire dans son Message du 18 octobre 2006 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 que le contribuable est " exempté de toute peine " et " ne devra pas payer une amende " (FF 2006 8347, 8361; cf. également P. Sansonetti/D. Hostettler, Commentaire romand de la LIFD, Noël/Aubry Girardin Ed., 2e éd., 2017, n° 11 ad art. 186 LIFD qui s'étonnent des termes utilisés par le Message eu égard à la lettre claire de la loi). En revanche, d'après P. Locher, qui s'appuie également sur la lettre de la loi, la dénonciation spontanée ne correspond ni à une exemption (personnelle) de peine (qui devrait être prononcée) ni à un motif supprimant la culpabilité (art. 14 ss CP). Il soutient qu'à la différence des hypothèses prévues par les art. 52 ss CP, qui présupposent qu'il existe suffisamment de soupçons de violation d'une norme pénale pour que l'autorité de poursuite pénale s'y intéresse mais ensuite « renonce à [le] poursuivre, à [le] renvoyer devant le juge ou à [lui] infliger une peine », l'art. 175 al. 3 LIFD prévoit qu'il est d'emblée renoncé à la poursuite pénale, ce qui conduit à l'absence de déclaration de culpabilité du contribuable (P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Bâle 2015, n° 57 ad art. 175 LIFD et les références citées). Ces interprétations divergentes montrent que la lettre de la loi n'est pas univoque.

**6.3.** Durant les débats parlementaires, la portée de la notion de renonciation à la poursuite pénale n'a pas été examinée. Il est uniquement fait mention d'une manière très générale de suppression de l'amende sans aucune précision supplémentaire (BO 2007 E 946 ss; BO 2007 N 2020 ss). Tout au plus peut-on déduire de l'intervention du Conseiller fédéral Merz quelques précisions sur la portée de ces termes. Ce dernier s'exprimait sur le sort qu'il fallait réserver au contribuable s'agissant de la non-déclaration de petites valeurs patrimoniales lors d'une dénonciation spontanée partielle. Il exposait alors que le principe de l'opportunité du droit pénal, selon lequel on renonce à une peine si la " culpabilité " et les conséquences de l'infraction sont minimales, restait applicable dans ce cas. Cela ne devait conduire en aucun cas à une absence de culpabilité (BO 2007 E 946). *A contrario*, cette précision laisse penser que le principe de l'opportunité n'est pas applicable pour les éléments patrimoniaux soustraits spontanément dénoncés au sens de l'art. 175 al. 3 LIFD. En d'autres termes, l'art. 175 al. 3 LIFD conduirait à l'absence de déclaration de culpabilité. Cela reste toutefois à confirmer par les autres moyens d'interprétation.

**6.4.** Sous l'angle de l'interprétation systématique, il y a lieu de constater que, hormis la renonciation à renvoyer l'auteur devant le juge ou à lui infliger une peine, les art. 175 al. 3 LIFD et 52 ss CP prévoient tous les deux la «renonciation à poursuivre». Comme les art. 52 ss CP ne trouvent application en cas de soustraction fiscale, comme le prévoit l'art. 333 al. 1 CP, que si la LIFD ne contient pas de dispositions sur la matière, il convient de retenir qu'en matière de première dénonciation spontanée, il y a similitude entre les deux dispositions sur la question de la renonciation à poursuivre. Ces deux notions étant identiques, il est ainsi possible de se référer à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux art. 52 ss CP pour préciser la notion de renonciation à poursuivre contenue à l'art. 175 al. 3 LIFD et décider si cette dernière implique nécessairement un prononcé de culpabilité ou permet de se limiter d'emblée à cesser la poursuite. La jurisprudence du Tribunal fédéral sur les art. 52 ss CP distingue à cet effet les stades de la procédure pénale.

En effet, dans un arrêt antérieur à l'entrée en vigueur du CPP, le Tribunal fédéral avait déduit de la systématique du Code pénal et de l'art. 53 CP que la réparation du dommage devait avoir des conséquences différentes selon le stade de la procédure pendant lequel elle était constatée. Lorsque, par exemple, les conditions de l'art. 53 CP n'étaient réalisées qu'au stade du jugement, le tribunal devait déclarer l'auteur coupable, tout en renonçant à lui infliger une peine (**ATF 135 IV 27** consid. 2.3).

Cette jurisprudence a été confirmée dans un cas d'application de l'art. 8 CPP. L'art. 8 al. 1 CPP prévoit que le ministère public et les tribunaux renoncent à toute poursuite pénale lorsque le droit fédéral le prévoit, notamment lorsque les conditions visées aux art. 52, 53 et 54 CP sont remplies. Le Tribunal fédéral a jugé que les "tribunaux" qui sont autorisés à classer une procédure pénale au sens de l'art. 8 CPP, lorsque les conditions des art. 52 ss CP sont réalisées, ne sont pas les tribunaux qui statuent sur l'accusation dans la procédure principale, mais les tribunaux qui tranchent les recours à l'encontre des ordonnances de non entrée en matière et des ordonnances de classement (**ATF 139 IV 220** consid. 3.4.3), soit à un stade antérieur à la déclaration de culpabilité.

Il résulte de cette jurisprudence que la renonciation à la poursuite pénale telle qu'elle est prévue par l'art. 8 CPP et par les art. 52 ss n'englobe pas le cas de figure exigeant du juge qu'il déclare l'auteur coupable, tout en renonçant à lui infliger une peine. Il est par conséquent cohérent de retenir, au vu de la similitude limitée des art. 175 al. 3 LIFD et 52 ss CP, que la renonciation à poursuivre de l'art. 175 al. 3 LIFD n'englobe pas non plus le cas de figure dans lequel l'autorité déclare l'auteur coupable mais l'exempte de toute peine.

**6.5.** En résumé, il faut comprendre que la renonciation à la poursuite pénale de l'art. 175 al. 3 LIFD conduit à l'absence de déclaration de culpabilité du contribuable qui effectue une première dénonciation spontanée. Cette interprétation est du reste défendue par une partie de la doctrine (cf. P. Locher, loc. cit.; Roman J. Sieber/Jasmin Malla, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Zweifel/Beusch 4ème Ed., 2022, n° 69 ad art. 175 LIFD) et résulte également de l'intervention du Conseiller fédéral Merz durant les débats parlementaires (cf. consid. 6.3 ci-dessus). En conséquence, l'existence d'une première dénonciation spontanée au sens des art. 175 al. 3 et 4 LIFD ne dépend pas d'une nécessaire déclaration de culpabilité du contribuable par l'autorité fiscale. Il suffit que, sans ouvrir de poursuite pénale, cette dernière prononce une décision de non-punissabilité fondée sur l'art. 175 al. 3 LIFD pour qu'une dénonciation spontanée ultérieure du contribuable soit soumise aux dispositions de l'art. 175 al. 4 LIFD. A noter que l'absence de décision de non-punissabilité aux motifs, notamment, qu'après examen de la dénonciation spontanée, il est constaté qu'aucun impôt n'est soustrait ou que la prescription est atteinte, a pour effet qu'une dénonciation

spontanée ultérieure sera considérée comme une première dénonciation (cf. Roman J. Sieber/Jasmin Malla, op. cit., n° 61 ad art. 175; Rolf Benz, *Straflose Selbstanzeige: Gültigkeitsvoraussetzungen*, *Revue fiscale* 2011, 182, p. 201, qui considère, à tort au vu de ce qui précède, l'exemption de peine de l'art. 52 CP comme englobée par l'art. 175 al. 3 LIFD).

**6.6.** En l'occurrence, l'arrêt attaqué constate que le recourant a fait parvenir à l'autorité intimée une formule de dénonciation spontanée signée le 12 octobre 2010 et qu'il a reçu, hormis des décisions de rappel d'impôt fédéral direct, des décisions de non-punissabilité datées du 11 novembre 2010. Cela suffit, comme l'a jugé l'instance précédente sans violer le droit fédéral, pour considérer la dénonciation spontanée formulée par le recourant en date du 5 septembre 2018 comme une dénonciation ultérieure soumise aux conséquences légales de l'art. 175 al. 4 LIFD, soit uniquement à une réduction de l'amende au cinquième de l'impôt soustrait.

**6.7.** L'objection des recourants qui soutiennent que le constat de non-punissabilité des décisions du 11 novembre 2010 ne permet pas d'affirmer que les conditions d'une soustraction fiscale pour les périodes fiscales 1999-2000 à 2008 étaient réalisées tombe à faux. Au vu de l'interprétation qui doit être donnée à la renonciation de la poursuite pénale prévue par l'art. 175 al. 3 LIFD, l'instance précédente et l'autorité intimée n'avaient en effet pas à examiner si la dénonciation spontanée du 12 octobre 2010 avait été suivie d'une déclaration de culpabilité avec exemption de peine. Elles pouvaient se contenter de constater qu'une décision de non-punissabilité avait déjà été rendue. Le grief des recourants est rejeté.

La question de savoir si les recourants auraient pu interjeter une réclamation contre les décisions de non-punissabilité du 11 novembre 2010 peut rester ouverte, puisque ces derniers entendaient en vain se plaindre uniquement de l'absence de déclaration de culpabilité qu'ils considéraient à tort comme une condition nécessaire pour admettre l'existence d'une première dénonciation (sur ce point, cf. Roman J. Sieber/Jasmin Malla, op. cit., n° 61 in fine ad art. 175 LIFD).

**B. Intérêts moratoires sur rappel d'impôt fédéral direct**

## 7.

Le litige porte sur la déduction du revenu imposable des recourants des intérêts moratoires dus sur le montant des rappels d'impôt fédéral direct de 2008 à 2017.

## 8.

Avant d'examiner les griefs des recourants, il convient de rappeler le régime juridique des intérêts passifs ordinaires par opposition à celui, particulier, des intérêts moratoires sur rappel d'impôt fédéral direct dans le canton de Genève.

**8.1.** En matière d'impôt fédéral direct, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD). A l'instar du revenu imposable, qui se détermine d'après les revenus acquis durant la période de calcul, les déductions prévues par l'art. 25 LIFD sont soumises au principe de périodicité et ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (**ATF 137 II 353** consid. 6.1; arrêts 2C\_627/2014 du 8 janvier 2015 consid. 6.1; 2C\_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3; 2C\_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2).

La possibilité de déduire du revenu les intérêts passifs est prévue à l'art. 33 al. 1 let. a LIFD. Cette norme autorise en effet la défalcation, au titre de "Déductions générales", des intérêts passifs à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de 50'000 francs. La déduction d'intérêts passifs suppose l'existence d'une dette pécuniaire; ce n'est que si une relation existe entre les intérêts et la dette qu'il peut être question d'intérêts passifs (**ATF 143 II 396** consid. 2.1 et les références citées).

Selon la jurisprudence, les intérêts moratoires sur les rappels d'impôt constituent des "intérêts passifs" déductibles du revenu sur la base de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD. En effet, ils ont pour but de compenser le fait que la somme due au titre d'impôt n'a pas été payée au moment où elle aurait dû l'être. Ils sont en lien avec la dette pécuniaire découlant de la taxation ou du rappel d'impôt et doivent pouvoir être déduits du revenu du contribuable (cf. arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.6 non publié in **ATF 144 II 359**).

Selon l'art. 161 LIFD, en règle générale, l'impôt est échu au terme fixé par le Département fédéral des finances (terme général d'échéance). Le terme d'échéance prévu est maintenu, même si le contribuable n'a reçu, à cette date, qu'un calcul provisoire de l'impôt ou qu'il a déposé une réclamation ou un recours contre la taxation (al. 5). En vertu de l'art. 162 LIFD, l'impôt fédéral direct est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire (al. 1). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (al. 2). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée; les montants perçus en trop sont restitués. Le DFF arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt (al. 3). Selon l'art. 1 de l'ordonnance du DFF du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct (Ordonnance du DFF; RS 642.124), le terme général d'échéance est fixé au 1er mars de l'année civile qui suit l'année fiscale. Un bordereau définitif ou provisoire est établi pour ce terme d'échéance, conformément à l'art. 162 al. 1 LIFD. En application de l'art. 163 LIFD, les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance. L'art. 164 al. 1 LIFD prévoit que le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le Département fédéral des finances (DFF). Si, à l'échéance, le débiteur de l'impôt n'a pas encore reçu notification du calcul de l'impôt, et qu'il n'est pas

responsable de ce retard, l'intérêt ne commence à courir que 30 jours après la notification (art. 164 al. 2 LIFD). Selon l'art. 3 al. 1 let. a de l'ordonnance DFF, l'intérêt commence à courir 30 jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire. Le DFF fixe le taux d'intérêt moratoire pour chaque année civile et le publie dans un appendice à l'OEI (art. 3 al. 2 OEI, pour 2008 et 2009 : 4% [RO 2007 4701 et 2008 5735]; pour 2010 et 2011: 3,5% [RO 2009 5397 et 2010 5189] et pour les années 2012 à 2017 : 3% [RO 2011 4545, RO 2012 5425, RO 2013 3507, RO 2014 2751, RO 2015 2949, RO 2016 3683, RO 2017 5829]).

**8.2.** Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a précisé le régime de déduction des intérêts passifs en matière d'impôt fédéral direct, qu'ils soient qualifiés de moratoires, de moratoires sur acomptes ou de compensatoires négatifs (cf. sur ce point : arrêt 2C\_434/2021 du 3 mars 2022). Dans cet arrêt, il a également jugé que le régime de déduction des intérêts moratoires sur rappel d'impôt, tel qu'il est appliqué d'une manière qui échappe à l'arbitraire dans la canton de Genève et qui diffère du régime des intérêts passifs ordinaires tel qu'il résulte de l'examen libre du droit fédéral, ne viole pas le droit à l'égalité (arrêt cité, consid. 8).

S'agissant des intérêts moratoires sur rappel d'impôt, le Tribunal fédéral a en effet jugé que le droit fédéral ne donnait pas d'indication sur la question de savoir dans quelle période fiscale ces derniers devaient être déduits de sorte que les cantons conservaient sur cette question une marge de manoeuvre et pouvaient édicter sur ce point des règles qui constituaient du droit cantonal autonome. Considérant que les intérêts moratoires sur rappel d'impôt au sens de l'art. 151 LIFD ont la particularité d'être directement liés au montant du rappel d'impôt dû par le contribuable pour chaque période fiscale en cause, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'était pas insoutenable, au vu du droit fiscal du canton de Genève, d'admettre que le contribuable pouvait les déduire de son revenu dans chacune des années fiscales sur lesquelles portent les rappels d'impôt (arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 6.8.1 non publié in **ATF 144 II 359** et arrêt 2C\_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 8).

## 9.

Dans un premier grief, les recourants soutiennent que l'instance précédente n'a pas respecté la règle relative au moment de la déduction des intérêts moratoires sur rappel d'impôt telle qu'elle résulte de l'arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018.

**9.1.** Dans l'arrêt attaqué, l'instance précédente a confirmé le moment de la déduction tel qu'il a été arrêté par l'autorité intimée (cf. partie en fait, let. B) : les intérêts moratoires dus sur le rappel d'impôt fédéral direct de l'année «n» étaient déductibles du revenu des recourants dès la période fiscale «n+1», année à partir de laquelle ils commençaient à courir (30 jours après le terme général fixé au 1er mars) et de leur revenu de chaque période fiscale subséquente jusqu'au 14 août 2019, date de la décision par laquelle l'autorité intimée a arrêté le montant des rappels d'impôt pour chaque année concernée.

De l'avis des recourants, la déduction des intérêts moratoires sur rappel d'impôt doit être admise pour les périodes fiscales 2008 à 2017 (n), qui seules ont fait l'objet de rappel d'impôt fédéral direct, et non pas pour les périodes fiscales 2009 à 2019 (n+1), comme l'a jugé à tort l'instance précédente.

**9.2.** Les recourants perdent de vue que, dans l'arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018, le Tribunal fédéral a exposé que le droit fédéral ne donnait pas d'indication sur la question de savoir dans quelle période fiscale les intérêts moratoires sur rappel d'impôt devaient être déduits, de sorte que les cantons conservaient sur cette question une marge de manoeuvre et avaient édicte ou pouvaient édicte sur ce point des règles qui constituaient du droit cantonal autonome. Or, l'examen de l'interprétation du droit cantonal autonome est limité à l'arbitraire, quand bien même il aurait déjà fait l'objet d'un examen par le Tribunal fédéral. Le fait que l'arrêt qui examine une question de droit cantonal autonome soit rendu par le Tribunal fédéral ne transforme pas le contenu de cet arrêt en droit fédéral contraignant, précisément parce que ce premier examen était lui-même limité à l'arbitraire. Les cantons restent en pareil cas en effet libres de modifier leur droit autonome et de l'interpréter librement dans les limites toutefois du droit constitutionnel, en particulier l'interdiction de l'arbitraire. C'est le lieu de rappeler que la démonstration de l'arbitraire doit faire l'objet d'une motivation conforme aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF.

**9.3.** En l'occurrence, les recourants n'invoquent pas l'interdiction de l'arbitraire ni n'exposent en quoi, concrètement, serait insoutenable l'interprétation du fisc genevois confirmée par l'instance précédente qui consiste à déduire les intérêts moratoires du rappel d'impôt de l'année «n» dès l'année «n+1». Leur grief ne peut par conséquent pas être examiné. A supposer qu'il ait été dûment motivé, il aurait dû être écarté. En effet, le considérant 6.8.1 de l'arrêt 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018, que les recourants se gardent de citer, rappelle, précisément sur ce point, que le fait que les intérêts litigieux n'aient été exigés par l'Administration cantonale qu'au moment de procéder aux rappels d'impôt n'a pas d'importance, dans la mesure où ceux-ci avaient déjà commencé à courir en fonction du terme d'échéance de chaque année concernée par les rappels d'impôt. Pour l'impôt fédéral direct, ils commencent donc à courir 30 jours après le terme initial d'échéance (cf. art. 3 de l'ordonnance du DFF), c'est-à-dire durant l'année «n+1» pour un rappel d'impôt de l'année «n».

## 10.

Dans un deuxième grief, les recourants se plaignent du calcul du montant des intérêts moratoires. A leur avis, l'instance précédente aurait violé l'art. 33 al. 1 let. a LIFD, ainsi que le principe de l'égalité d'imposition et celui de l'imposition selon la capacité contributive.



**10.1.** Dans l'arrêt attaqué, l'instance précédente a confirmé la méthode de calcul utilisée par l'autorité intimée (cf. partie en fait, let. B) : le montant des intérêts moratoires devait être calculé pour chaque année «n+1» dans laquelle ils étaient déductibles au taux réglementaire valable (cf. consid. 5.1 in fine ci-dessus) pour 360 jours sur le montant du rappel d'impôt de l'année «n».

Les recourants sont d'avis que le montant des intérêts dus sur le rappel d'impôt de l'année «n» équivaut à la somme des intérêts annuels jusqu'en 2017 et que ce montant doit être déduit dans chaque période fiscale de 2008 à 2017. En d'autres termes, à suivre l'opinion des recourants, le montant de l'intérêt qui court depuis l'année 2008, par exemple, pour l'impôt fédéral direct et qui équivaut, selon eux à 4'120 fr. 80 jusqu'en 2017, devrait être déduit, de manière répétée et identique, sur chaque période fiscale comprise entre 2008 et 2017 (cf. mémoire de recours, tableau, p. 7).

**10.2.** Le raisonnement des recourants est erroné. Selon la jurisprudence, l'intérêt moratoire est une indemnisation que le créancier peut exiger pour avoir été privé d'une somme qui lui était due (**ATF 130 III 591**, 596, cf. également consid. 5.1 ci-dessus). Le taux d'intérêt en pour-cent appliqué au capital impayé, ici le montant du rappel d'impôt, exprime le montant compensatoire dû par le contribuable en retard de paiement sur une année (en règle générale, en droit suisse, en pour cent l'an, par commodité arrêtée par l'autorité intimée à 360 jours [12 x 30 jours] comme cela ressort de l'art. 104 al. 1 CO). Lorsque la durée du retard est inférieure ou supérieure à 360 jours, le montant des intérêts dus est réduit ou augmenté *pro rata temporis* en fonction du nombre de jours de retard.

En l'occurrence, pour l'année 2008, le montant du rappel d'impôt fédéral direct s'élève à 6'330 fr. 10. Conformément à ce qui résulte du considérant 6 ci-dessus, les intérêts moratoires sur ce capital ont commencé à courir 30 jours après le terme général d'échéance de l'année 2009 jusqu'au 31 décembre 2009 au taux de 4%. Pour 2009, ils se sont par conséquent élevés à 189 fr. 20 (6330,10 x 270/360 x 4%). Pour 2010, qui constitue une année complète de retard de paiement, l'intérêt de retard s'est élevé à 221 fr. 55 (6330,10 x 360/360 x 3,5%), et ainsi de suite, chaque année, pour le défaut de paiement du capital initial de 6'330 fr. 10). En demandant la déduction pour chaque année en cause en l'espèce, d'un montant d'intérêt de 4'120 fr. 80, les recourants obtiendrait un taux d'intérêts moratoires annuel de 65% (4'120,80 x 100 / 6'330,10). Ce taux ne repose sur aucune base légale et s'écarte des taux fixés dans l'Ordonnance DFF (supra consid. 5.1 in fine). Un tel taux ne saurait être appliqué au calcul du montant des intérêts moratoires dus sur rappel d'impôt fédéral direct en l'occurrence. Il y a lieu par conséquent, à l'instar de l'instance précédente, de confirmer la méthode de calcul de l'autorité intimée.

Il est vrai que les périodes fiscale 2018 et 2019 ne font pas l'objet du litige puisque les rappels d'impôt fédéral direct n'ont porté que sur les années 2008 à 2017 et que l'intérêt moratoire sur le rappel d'impôt 2017 n'a commencé à courir qu'en 2018. Cela n'empêche pas l'autorité intimée et l'instance précédente de formuler un *obiter dictum* à l'égard de ces périodes fiscales, qui ne lie de ce fait pas l'autorité intimée lorsqu'elle procédera à la taxation des recourants pour les périodes fiscales 2018 et 2019.

La méthode de calcul des intérêts moratoires sur rappel d'impôt fédéral direct étant conforme au droit fédéral, les griefs de violation des principes d'égalité d'imposition et d'imposition selon la capacité contributive ne revêtent pas de portée propre par rapport à la violation du droit fédéral et doivent donc être rejetés.

En confirmant la méthode de calcul des intérêts moratoires sur rappel d'impôt fédéral direct de l'autorité intimée, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral. Le recours est rejeté sur ce point.

## II. Impôt cantonal et communal

### A. Dénonciation spontanée et intérêts moratoires sur rappel d'impôt

#### 11.

En matière d'impôt cantonal et communal, la législation cantonale genevoise sur les questions de dénonciation spontanée et de montant d'intérêts moratoires sur rappel d'impôt déductible sont calquées sur la LIFD. En effet, les art. 34 let. a de la loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP/GE; RS/GE D 3 08) et 6 al. 1 de l'ancienne loi du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid (aLIPP-V/GE; RS/GE D 3 16) et 69 LPFisc (loi de procédure fiscale genevoise du 4 octobre 2001; LPFisc; RSGE D 3 1) ont une teneur analogue à celle de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD; ces dispositions correspondent en outre aux art. 9 al. 2 let. a et 56 al. 1 LHID. S'agissant du taux de l'intérêt moratoire, il est fixé dans le règlement d'application des articles 7 et 28 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 10 novembre 2021 (RPGIP-7-28; RSGE D 3 18.04).

Il s'ensuit que les motifs qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct sont valables également en matière d'impôt cantonal et communal et ont pour effet que les griefs des recourants sur ces questions sont rejetés.

### B. Impôt cantonal sur la fortune; déduction de dette sur rappel d'impôt

#### 12.

Les griefs des recourants relatifs aux intérêts moratoires sur rappel d'impôt fédéral direct, cantonal et communal ayant été rejetés, il n'y a pas lieu de corriger le montant des dettes y afférents déductibles de la fortune imposable de ces derniers (cf. mémoire de recours, ch. 48).

**13.**

Dans un ultime grief, les recourants reprochent à l'instance précédente d'avoir refusé que soit déduit de la fortune imposable des périodes fiscales 2008 et 2009 le montant qui correspond aux dettes de rappel d'impôt en relation avec le fonds de retraite étranger.

**13.1.** 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. Selon l'art. 151 al. 2 LIFD, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéficiaire net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante. Il y a ainsi motif à rappel d'impôt lorsque l'autorité découvre des faits ou des moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale 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).

Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Il constitue le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force. 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 ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités : le contribuable ne doit pas profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation; sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément font l'objet du rappel d'impôt (arrêts 2C\_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 5.1; 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 7).

**13.2.** En l'occurrence, les recourants ne prétendent pas que le rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2008 à 2017 a porté sur des éléments, non taxés mais devant l'être, identiques aux éléments en relation avec le fonds de retraite étranger qui ont provoqué le rappel d'impôt pour les périodes fiscales antérieures à 2008. Il s'ensuit que, conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, sous réserve d'une erreur manifeste, les recourants ne peuvent pas se prévaloir de l'ouverture d'une deuxième procédure de rappel d'impôt sur les périodes fiscales 2008 et 2009, entrées en force, pour y réintroduire des dettes provenant de la procédure de rappel effectuée sur les périodes fiscales antérieures à 2008, sans rapport avec le rappel d'impôt mis en oeuvre par l'autorité intimée pour les périodes fiscales 2008 à 2017. C'est dès lors à bon droit que l'instance précédente a examiné la question de l'erreur manifeste.

**13.3.** En l'occurrence, pour écarter l'existence d'une erreur manifeste, l'instance précédente a rappelé, à l'instar du Tribunal administratif de première instance, que, jusqu'à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1172/2014 du 22 juin 2015, les autorités fiscales genevoises refusaient d'admettre la déduction des dettes résultant des rappels d'impôt d'une manière contraire au droit fédéral. Il s'ensuit que le 11 novembre 2010, lorsque les bordereaux de rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct 1999-2000 à 2008 et d'impôt cantonal et communal pour les périodes 2001 à 2008 ont été notifiés, tant les contribuables que les autorités fiscales genevoises ignoraient que le refus d'admettre la déduction des dettes résultant des rappels était contraire au droit fédéral. Cette ignorance ne constitue pas une erreur manifeste, puisque la correction est intervenue par un arrêt du Tribunal fédéral. C'est par conséquent à bon droit que l'instance précédente a jugé qu'il n'y avait pas d'erreur manifeste dans les bordereaux de taxation notifiés le 11 novembre 2010 pour les périodes fiscales 2008 et 2009.

En refusant d'admettre que soit déduit de la fortune imposable des recourants pour les périodes fiscales 2008 et 2009 le montant qui correspond aux dettes de rappel d'impôt en relation avec le fonds de retraite étranger, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral. Le grief des recourants est rejeté.

**14.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :****1.**

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

**2.**

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal.

**3.**

Les frais de la procédure, arrêtés à 20'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

**4.**

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

Lausanne, le 15 décembre 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : Dubey