

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/130/2008-ICC

ATA/747/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 décembre 2011

2^{ème} section

dans la cause

Madame P_____ et Monsieur L_____
représentés par De Mitri Conseils S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 7 décembre 2009 (DCCR/1273/2009)**

EN FAIT

1. Le 30 juin 2006, Madame P_____ et Monsieur L_____ ont renvoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration fiscale 2005, en indiquant être domiciliés, au 31 décembre 2005, _____, route M_____ à Genève. Toutefois, en p. 4 de ce document, dans la rubrique « observations », il était mentionné : « L_____ a pour domicile principal Khartoum, Soudan. Il est employé par une société Soudanaise (S_____ Company), avec un contrat de travail de droit Anglais (Gibraltar), et ses revenus sont imposés directement à la source au Soudan ». Seul le revenu de Mme P_____ était indiqué. Selon le certificat de salaire établi par l'employeur de celle-ci, C_____ SàRL, son revenu net s'était élevé à CHF 223'982.- pour l'année 2005.

2. Suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 17 novembre 2006, Mme P_____ a produit une attestation datée du 1^{er} avril 2006 établie par l'employeur de son mari, S_____ au Soudan, rédigée en anglais, signée par le responsable des ressources humaines de S_____, et dont une traduction en français a été produite à la requête du juge délégué le 14 janvier 2011. Il en résulte que

« le traitement fiscal applicable à Monsieur L_____ :

45 % impôt sur le revenu personnel

+ USD 10'000/année impôt des expatriés.

Ceci s'applique à toutes les personnes étrangères travaillant au Soudan.

Il faut noter que les autorités fiscales n'émettent pas de certificats fiscaux que ce soit pour les personnes de nationalité soudanaise ou étrangère. Les certificats fiscaux ne sont émis que pour les personnes morales et les sociétés ».

Selon un autre document, daté du 3 décembre 2006, rédigé par le réviseur de S_____ au Soudan, il apparaît que M. L_____, « Directeur Général de S_____ a réglé tous ses impôts personnels sur le revenu à la fin décembre 2005 ».

3. Suite à une requête de l'AFC-GE du 4 janvier 2007, suivie d'un rappel recommandé du 28 mars 2007, le contribuable a été invité à justifier par pièces les montants d'impôts qu'il avait payés au Soudan.

4. Le 24 avril 2007, l'employeur de M. L_____ a certifié que ce dernier était employé et payé à Khartoum. Son salaire annuel brut s'élevait à CHF 250'000.- et l'intéressé était « taxé localement au Soudan selon les règles régissant l'impôt sur le revenu personnel au Soudan ».

5. Le 2 mai 2007, l'AFC-GE a émis un bordereau d'impôt fédéral direct 2005 (ci-après : IFD 2005) et un bordereau d'impôt cantonal et communal 2005 (ci-après : ICC 2005) calculés sur un revenu brut annuel de M. L._____ de CHF 250'000.- et de CHF 247'910.- pour Mme P_____. Le bordereau ICC s'élevait ainsi à CHF 128'633,85 et celui relatif à l'IFD à CHF 47'038.-, les seules déductions admises étant celles liées aux frais d'acquisition du revenu, soit un forfait de CHF 1'600.- pour l'ICC et CHF 1'900.- pour l'IFD.
6. Mme P_____ a, courant mai 2007, élevé réclamation contre ces deux bordereaux. Son mari n'était pas domicilié en Suisse et n'était dès lors pas assujéti à l'impôt en Suisse. Elle demandait la rectification desdites taxations.
7. Réitérant ses demandes antérieures, l'AFC-GE a réclamé le 30 mai 2007 au contribuable de produire dans les vingt jours les justificatifs des impôts qu'il avait payés au Soudan en 2005.
8. Le 12 juin 2007, Mme P_____ a sollicité un délai complémentaire qui lui a été octroyé jusqu'au 14 septembre 2007.
9. Par deux décisions du 10 décembre 2007, relative l'une à l'ICC 2005 et l'autre à l'IFD 2005, l'AFC-GE a rejeté les réclamations, les contribuables n'ayant pas apporté la preuve que le revenu de M. L._____ avait déjà été imposé au Soudan, et cela malgré les requêtes qui leur avaient été adressées.
10. Par pli daté du 9 janvier 2008, les contribuables ont recouru contre ces deux décisions, respectivement auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) pour l'ICC et auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) pour l'IFD, lesquelles ont été réunies le 1^{er} janvier 2009 pour former la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue à son tour le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Au début janvier 2005, M. L._____ avait accepté une position de directeur général de S_____ à Khartoum et, dès le 6 janvier 2005, il avait résidé dans cette ville. Tout au cours de l'année 2005, il avait séjourné près de 242 jours au Soudan et 122 jours à Genève, comme l'attestait son passeport. Au Soudan, il était soumis aux impôts locaux sur les revenus de son travail et lesdits impôts étaient prélevés à la source, aucun bordereau n'étant émis à son intention.

Mme P_____ était restée à Genève, où elle avait travaillé pour C_____. Le 1^{er} décembre 2006, les époux O_____, qui n'avaient pas d'enfant, avaient décidé de se séparer, ce dont Mme P_____ avait informé l'AFC-GE par courrier du 17 août 2007. Elle sollicitait par ailleurs une taxation séparée pour l'année fiscale 2006, étant précisé que tous les acomptes mensuels pour l'année fiscale 2005, totalisant CHF 91'000.-, avaient été payés par ses soins.

Dans leur recours, les contribuables faisaient valoir que le domicile fiscal pouvait différer du domicile civil. Si une personne séjournait alternativement à plusieurs endroits, son domicile fiscal se trouvait au lieu avec lequel elle entretenait les relations les plus étroites. Lorsque plusieurs pays entraient en ligne de compte, ce lieu était présumé être celui où la personne séjournait le plus longuement. Sinon, le domicile fiscal principal du contribuable était à son lieu de travail.

Les revenus des époux faisant ménage commun étaient additionnés quel que soit le régime matrimonial. Si les époux vivaient en ménage commun mais que l'un était domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger (*sic*), seul celui domicilié en Suisse était assujéti à l'impôt en Suisse et devait payer l'impôt sur son revenu global. Pour l'IFD, le domicile en Suisse subsistait jusqu'à la création d'un nouveau domicile à l'étranger. L'existence d'un nouveau domicile ou d'un séjour à l'étranger n'était admise que si l'intéressé y payait des impôts ou s'il établissait qu'il en était dispensé.

Il n'existait aucune convention de double imposition entre le Soudan et la Suisse. La situation des époux O_____ devait donc être examinée au regard du droit interne suisse.

En 2005, M. L_____ avait bien le centre de ses intérêts vitaux au Soudan et ses retours en Suisse n'avaient été que sporadiques. Ils avaient été encore moins fréquents en 2006, puis en 2007, au vu de l'évolution de la situation conjugale.

M. L_____ avait fiscalement quitté la Suisse en janvier 2005 et s'était constitué un nouveau domicile fiscal au Soudan à cette date. Comme l'attestaient les documents établis par son employeur, M. L_____ s'était acquitté de l'impôt à la source au Soudan. Les revenus réalisés dans ce pays ne devaient pas être frappés d'impôts en Suisse, tout au plus pouvaient-ils être pris en considération pour l'année 2005 afin de déterminer le taux d'imposition de Mme P_____. En conséquence, les taxations querellées devaient être annulées et de nouvelles taxations émises en tenant compte des éléments précités.

11. Le 23 juillet 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours aussi bien pour l'ICC que pour l'IFD 2005. Aucun des documents produits par les contribuables n'était probant car ils n'établissaient pas que M. L_____ s'était acquitté d'un impôt au Soudan, les justificatifs qu'elle avait requis à plusieurs reprises n'ayant jamais été produits. Quant au relevé effectué par les intéressés eux-mêmes des séjours de M. L_____ à Genève, il avait été établi par les intéressés, de sorte qu'il ne pouvait être considéré comme une preuve, quand bien même ceux-ci indiquaient s'être fondés sur le passeport du contribuable. Référence était faite pour l'ICC à l'art. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), ainsi qu'à l'art. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des

cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi qu'à la jurisprudence du Tribunal fédéral s'agissant du domicile fiscal. Pour l'IFD, il convenait de se rapporter à l'art. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) concernant le rattachement personnel et le domicile.

12. Le 21 août 2008, les recourants ont produit la photocopie du passeport de M. L_____, ainsi qu'une copie du jugement de divorce rendu le 19 juin 2008 par le Tribunal de première instance de Genève, dont il ressortait que le domicile de Mme P_____ était à Trélex, dans le canton de Vaud, et celui de M. L_____ à Genève, la jouissance exclusive dudit domicile lui ayant été attribuée.
13. L'AFC-GE a dupliqué le 26 septembre 2008. Le salaire du contribuable lui avait été versé en francs suisses. L'employeur de l'intéressé était une filiale soudanaise du groupe international dans lequel il travaillait précédemment à Genève. Enfin, le contribuable n'avait jamais annoncé de changement de domicile à l'office cantonal de la population (ci-après : OCP).
14. Le 20 octobre 2008, les recourants ont contesté ces allégués, S_____ n'étant pas une société du groupe genevois pour lequel le contribuable avait travaillé auparavant, mais l'une de ses clientes. Il n'avait pas le statut d'expatrié. La preuve du paiement des impôts au Soudan avait été apportée par l'attestation établie par l'employeur et par le réviseur précité.
15. Le 20 novembre 2008, l'AFC-GE a reconnu que S_____ n'était pas une filiale d'une société genevoise mais en était le seul représentant au Soudan depuis quarante ans. Le contribuable avait bien un statut d'expatrié, comme cela résultait de l'attestation qu'il avait lui-même produite et selon laquelle il devait s'acquitter d'une taxe d'expatrié (expatriate tax) de USD 10'000.-. La preuve du paiement d'impôts payés à la source n'avait jamais été apportée. Les époux n'alléguaient pas avoir été séparés en 2005.
16. Le 7 décembre 2009, la CCRA, après avoir joint les deux recours, les a rejetés pour les motifs retenus par l'AFC-GE.
17. Par pli posté le 29 janvier 2010, M. L_____, après avoir changé de mandataire, a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision précitée, qu'il avait reçue le 4 janvier 2010. Il concluait à ce qu'il ne soit pas assujéti à l'ICC et l'IFD 2005 « faute de rattachement personnel ou économique avec la Suisse ». De plus, il sollicitait l'annulation des émoluments dus dans le cadre de la procédure de première instance, étant précisé qu'il avait été condamné conjointement et solidairement avec son ex-épouse au paiement d'un émolument de CHF 500.-.

Il a repris ses explications et persisté dans ses conclusions. Les pièces qu'il avait produites étaient probantes. Le nombre de jours passés au Soudan résultait des divers tampons apposés dans son passeport. Les séjours effectués à Genève étaient relativement brefs, excepté lors de la période du ramadan, qui constituait une période d'inactivité. Pour des raisons évidentes de simplification procédurale, le divorce avait été diligenté par les tribunaux genevois et si le domicile conjugal lui avait été attribué, cela s'expliquait par le fait que Mme P_____ avait déménagé en décembre 2006 dans le canton de Vaud. Ce point n'était cependant pas déterminant pour fixer le domicile fiscal du contribuable, qui pouvait parfaitement avoir une résidence secondaire à Genève. Le sien était bel et bien au Soudan. Il contestait avoir le statut d'expatrié. Il avait démissionné de C_____ lorsqu'il était parti au Soudan et résidait dans ce pays depuis début 2005. A suivre le raisonnement de la CCRA, un expatrié étranger travaillant en Suisse devrait payer ses impôts en Suisse alors qu'un expatrié suisse travaillant à l'étranger devrait également payer ses impôts en Suisse. Or, un expatrié était une personne ayant une fonction dirigeante, détachée temporairement par son employeur dans un autre pays, déployant une activité temporaire mais généralement pour cinq ans au plus, s'achevant par un retour au pays auprès de l'employeur qui l'avait détaché. M. L_____ ne se trouvait pas dans cette situation. Quant à sa situation matrimoniale, il lui était impossible de prouver que le lien conjugal était sur le point de se rompre en 2005. S'agissant d'établir son domicile fiscal, cette question n'était pas déterminante.

18. Le 9 mars 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en persistant dans son argumentation, le recourant n'ayant pas établi qu'il s'était constitué un domicile au Soudan dès 2005.
19. Invitée à se déterminer, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu le 31 mars 2010 au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée.
20. Le 24 novembre 2010, le juge délégué a prié le conseil des recourants de bien vouloir produire une traduction en français des attestations de l'employeur du contribuable émises les 1^{er} avril 2006, 3 décembre 2006 et 24 avril 2007, les décomptes de salaire de M. L_____ faisant apparaître une retenue à la source correspondant à 45 % du salaire annuel de CHF 250'000.-, à moins que ce montant ne s'entende impôt déduit, et la preuve du paiement de USD 10'000.- au titre de « expatriate tax ». Enfin, les recourants étaient invités à indiquer pour quelle raison, si S_____ n'était pas une filiale de C_____, le logo de cette société figurait sur le papier à en-tête de l'employeur de l'intéressé.
21. La CCRA a produit son dossier le 12 janvier 2011.
22. Le 14 janvier 2011, les traductions requises ont été produites, ainsi qu'un décompte daté du 27 décembre 2010 établi lui en anglais, dont il résulte que le

salaire du contribuable n'a pas varié entre 2004 et 2010. Il s'était élevé à USD 200'000.- (*sic*) sous déduction de USD 45'000.- d'impôt à la source prélevés sur la première tranche de USD 100'000.- en sus des USD 10'000.- au titre de « expatriate tax ».

Le logo de C_____ sur le papier à en-tête de S_____ s'expliquait par le fait que cette dernière était concessionnaire des produits C_____ au Soudan et elle avait l'obligation contractuelle de mentionner le logo de C_____ sur son papier à en-tête ou sur son site internet.

La rémunération en francs suisses du contribuable s'expliquait par le fait que le Soudan était sous le coup de sanctions des autorités américaines, de sorte que l'utilisation du dollar comme monnaie de transaction, qui nécessitait l'utilisation de banques correspondantes américaines, n'était pas possible, celles-ci ayant l'interdiction formelle de « transiger avec le Soudan ». D'entente avec son employeur, M. L_____ avait souhaité être payé en francs suisses. Cette monnaie était celle qui était également utilisée par S_____ et l'entité suisse de C_____ avec laquelle S_____ était en affaires. La chambre de céans était invitée à procéder à toute vérification auprès de C_____.

Quant à la notion d'expatrié, elle était utilisée au Soudan pour les travailleurs de nationalité étrangère et n'avait pas la connotation retenue dans l'ordre juridique suisse. La chambre administrative était une nouvelle fois invitée à solliciter de C_____ l'information consistant à savoir si M. L_____ était employé ou expatrié pour le compte de cette société. Enfin, une copie du passeport de M. L_____ était jointe, dont une page intitulée « résidence ». Elle autorisait le séjour au Soudan de l'intéressé du 30 mars 2009 au 25 mars 2010.

23. Le 4 février 2011, l'AFC-GE a dupliqué. Les pièces nouvelles produites à l'appui de la réplique n'établissaient toujours pas que le contribuable avait transféré son domicile début 2005 au Soudan, au contraire. Elle persistait derechef dans ses conclusions en produisant un extrait de la banque de données de l'OCP du 4 février 2011, selon lequel Mme P_____ avait quitté le domicile de la route M_____ n° _____ alors que M. L_____ y était toujours domicilié.
24. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

3. Les contribuables sont dorénavant divorcés mais ce changement d'état civil est sans incidence sur les taxations litigieuses relatives à l'ICC et l'IFD 2005 (ATA/470/2011 du 26 juillet 2011).

4. L'art. 3 al. 1 LHID prévoit que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton ou lorsque, sans interruption notable, elles y séjournent pendant trente jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant nonante jours au moins sans exercer d'activité lucrative. Selon l'art. 3 al. 2 LHID, une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral.

5. A Genève, une nouvelle législation concernant l'imposition des personnes physiques est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, qui n'a cependant changé en rien s'agissant des règles sur le domicile fiscal. Il convient néanmoins de prendre formellement en compte le droit en vigueur en 2007, lors de l'exercice fiscal litigieux, à savoir la aLIPP-I.

Selon l'art. 2 aLIPP-I, qui reprend largement la formulation de la LHID, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (art. 2 al. 1 aLIPP-I) ; une personne a son domicile dans le canton lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement, ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 2 al. 2 aLIPP-I) ; une personne séjourne dans le canton lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant nonante jours au moins sans exercer d'activité lucrative (art. 2 al. 3 let. a et b aLIPP-I).

6. L'abondante jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le domicile fiscal précise que l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne revient au canton où cette personne a son domicile fiscal. Par domicile fiscal, il faut entendre en principe, comme le révèle l'art. 3 al. 2 LHID, le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où l'intéressé réside avec l'intention de s'y établir durablement ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue, dans ce contexte, aucun rôle décisif : le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal. Le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non pas en fonction des déclarations de cette personne ou de ses vœux (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_355/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4.1) ; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 pp. 35 s.) ; une préférence affective pour l'un ou l'autre lieu de la part du contribuable ne revêt du reste aucun poids particulier (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2 ; ATF 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b).

Si une personne séjourne alternativement à deux endroits, ce qui est notamment le cas lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites. Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu dans lequel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé en vue de subvenir à ses besoins (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_969/2010 du 3 août 2011 consid. 3.1, et 2C_672/2010 du 30 juin 2011 consid. 4.1 ; ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 s. et les références citées).

Lorsque le contribuable marié exerce une activité lucrative dépendante (sans avoir de fonction dirigeante) et revient chaque jour dans sa famille (pendulaire), son domicile fiscal est au lieu de résidence de la famille. Il en va de même lorsque ce même contribuable ne rentre dans sa famille que pour les fins de semaine et son temps libre (*cf.* ATF 132 I 29 consid. 4.2 et 4.3 et les références citées ; ATA/623/2011 du 4 octobre 2011).

7. En l'espèce, il n'existe aucune convention de double imposition entre le Soudan et la Suisse.

M. L_____ demandant à ne pas être assujetti aux impôts cantonaux communaux, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct en Suisse, c'est à lui qu'incombe le fardeau de la preuve pour démontrer qu'il est imposé au Soudan sur le revenu de son activité dépendante.

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur de ce dernier (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2e éd., Bâle 2002, p. 438 ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

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 (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout 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 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 109 consid. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces

preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

8. En l'espèce, le recourant a toujours indiqué qu'en 2005, année litigieuse, il s'était constitué un nouveau domicile fiscal au Soudan. Son salaire lui était versé en francs suisses plutôt qu'en dollars au motif que le Soudan était sous le coup de sanctions des autorités américaines d'une part, et que les francs suisses étaient la monnaie utilisée par S_____ et l'entité suisse de C_____, avec laquelle celle-là était en affaires. Néanmoins, selon le dernier document produit par l'intéressé le 14 janvier 2011, le salaire indiqué est de USD 200'000.-, en contradiction complète avec toute l'argumentation développée précédemment à ce sujet.

De plus, au motif que les autorités soudanaises ne délivrent pas aux particuliers une attestation prouvant qu'ils se sont acquittés d'un impôt prélevé à la source, le contribuable n'a jamais pu produire autre chose qu'une attestation selon laquelle son revenu était taxé à hauteur de 45 %, alors que selon les dernières explications fournies le 14 janvier 2011 à la chambre de céans, ledit revenu personnel n'était taxé à hauteur de 45 % que pour les cent premiers mille francs. A cet impôt à la source s'ajoutait toutefois une taxe de USD 10'000.- au titre d'« expatriate tax », laquelle serait applicable à toute personne étrangère travaillant au Soudan. Le contribuable n'a ainsi jamais fourni la moindre attestation d'une autorité fiscale soudanaise, pas plus qu'un bulletin de salaire ou un relevé bancaire, desquels il apparaîtrait que ces impôts ont été prélevés sur son revenu.

Il a en revanche produit en dernier lieu l'attestation de S_____ datée du 27 décembre 2010, non traduite, faisant état d'un salaire annuel net de USD 145'000.-. La chambre de céans ne peut donc considérer que le recourant a rapporté la preuve du fait qu'il s'était acquitté en 2005 de ses impôts sur son revenu personnel au Soudan.

9. Par ailleurs, et même si le couple n'a pas eu d'enfants, M. L_____ revenait périodiquement à Genève, où sa femme habitait dans le domicile conjugal et où elle travaillait. Le domicile conjugal lui a d'ailleurs été attribué à lui-même à l'occasion du jugement de divorce et tous ces éléments démontrent que malgré ses affirmations, M. L_____ avait, pour cette année-ci tout au moins, conservé un domicile fiscal à Genève.
10. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Vu l'issue du litige, il ne leur sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 janvier 2010 par Madame P_____ et Monsieur L_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 7 décembre 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame P_____ et Monsieur L_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne leur 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 ;

communique le présent arrêt à Madame P_____ et Monsieur L_____, représentés par De Mitri Conseils S.A., mandataire, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :