

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/135/2018-ICCIFD

ATA/859/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 avril 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Vincent Solari, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 octobre 2018 (JTAPI/1045/2018)**

EN FAIT

- 1) Par courrier recommandé du 23 mars 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé Monsieur A_____ de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), pour les périodes fiscales 2001 à 2007. Elle avait constaté qu'il louait un appartement et exerçait une activité lucrative à Genève.
- 2) Le 3 juin 2009, un entretien a eu lieu dans les locaux de l'AFC-GE entre deux contrôleurs fiscaux et le précité.

- a. Selon le rapport d'entretien établi le 4 juin 2009 par les contrôleurs fiscaux, M. A_____ avait expliqué qu'il vivait avec son épouse, Madame A_____, à Kinshasa (République démocratique du Congo, ci-après : RDC) tandis que leurs deux filles, nées respectivement en 1992 et 1995, vivaient à Genève. Il avait décidé de les scolariser dans un établissement privé dans ce canton, en raison d'évènements survenus à Kinshasa en 1994. Il avait, dans ce but, loué une villa à Genève et leur demi-sœur, issue du premier mariage de son épouse, s'était occupée d'elles jusqu'à son mariage en 2001. Il avait ensuite engagé une gouvernante pour ce faire, dont le salaire était pris en charge par la société B_____ (ci-après : B_____), à Genève. Il voyageait beaucoup avec son épouse et tous deux faisaient tant bien que mal la navette pour voir leurs enfants, avec lesquels ils passaient des vacances notamment en Allemagne, en Espagne et sur le continent africain.

Il était l'actionnaire unique de B_____, qui avait une activité de centrale d'achat. Il travaillait avec des marques africaines. Son épouse avait des affaires en Afrique dans le secteur minier. Il s'occupait de la société B_____ C_____ (ci-après : B_____ C_____), à Genève, dont les actionnaires étaient des membres de sa famille et qui détenait des concessions minières.

Il avait un permis de séjour de cent vingt jours à Genève, mais il n'y était qu'environ quatre-vingts jours par an. Il était titulaire de deux comptes bancaires à Genève. Il utilisait des véhicules immatriculés au nom de B_____, mais n'était pas leur unique utilisateur. Toutes ses activités étaient en Afrique. Il était imposé à Kinshasa, où sa société locale lui versait un salaire mensuel de USD 25'000.-. Il avait des revenus annexes provenant notamment de mandats miniers. Il payait CHF 600'000.- d'impôts sur ses revenus locatifs et CHF 1'500'000.- sur ses autres revenus. Il avait une assurance maladie française qui le couvrait dans le monde entier.

- b. À l'occasion de cet entretien, il avait remis :

- une copie du contrat de bail conclu le 1^{er} octobre 1993 entre le propriétaire d'un bien immobilier à usage d'habitation sis à Coligny, soit une villa de quatorze pièces avec deux garages avec cour et jardin, et la personne susmentionnée, pour une durée de cinq ans, renouvelable tacitement d'année en année, moyennant le versement d'un loyer mensuel ramené à CHF 11'000.- en raison de la prise en charge par le locataire de travaux de réfection et de convenance ;
 - une attestation établie le 27 mai 2009 par la section consulaire de l'ambassade d'Espagne à Kinshasa certifiant que Mme A_____ était immatriculée comme résidente à Kinshasa ;
 - une attestation établie le 25 mars 2009 par le directeur général a.i. de la direction générale de migration de la RDC, certifiant que M. A_____ était au bénéfice d'un visa d'établissement permanent et résidait sans interruption en RDC depuis 1989 à Kinshasa ;
 - une note de perception de la direction générale des impôts de RDC concernant la société B_____ D_____ pour compte de M. A_____, d'un montant de CDF 168'000'000.-, réglé par versement le 9 décembre 2008 ;
 - une note de perception de la direction générale des impôts de RDC concernant l'épouse de M. A_____, d'un montant de CDF 61'600'000.-, réglé par versement le 9 décembre 2008.
- 3) Ultérieurement, M. A_____ a transmis à l'AFC-GE notamment le contrat de travail conclu le 19 septembre 2008 entre B_____ et la gouvernante.
- 4) Le 18 mai 2010, répondant à une demande de le l'AFC-GE du 14 décembre 2009, M. A_____ a transmis des extraits de comptes bancaires pour les années 2001 à 2008 auprès d'un établissement bancaire et pour 2008 auprès d'un autre établissement bancaire, tous deux à Genève, ainsi que plusieurs billets d'avion pour des trajets entre la RDC, le Gabon ou la République du Congo et Genève via différentes plateformes de correspondance européennes. Il précisait en outre qu'il n'avait pas de cartes de crédit en Suisse et que le dividende de B_____ n'était pas versé sur un compte en banque.
- 5) Le 30 septembre 2010, un deuxième entretien a eu lieu dans les locaux de l'AFC-GE entre deux contrôleurs fiscaux et M. A_____

Selon le rapport d'entretien établi le lendemain par les contrôleurs fiscaux, ces derniers avaient indiqué qu'après analyse de son dossier, son assujettissement en Suisse devait être illimité depuis 2001, ses liens avec Genève apparaissant plus étroits qu'avec la RDC. Ils lui avaient montré un article de presse trouvé sur internet mentionnant qu'il était interdit de séjour à Kinshasa. L'intéressé connaissait cet article et selon lui, ces allégations étaient fausses.

- 6) Le 15 décembre 2010, un troisième entretien a eu lieu dans les locaux de l'AFC-GE entre deux contrôleurs fiscaux et M. A_____.

Selon le rapport d'entretien établi le 22 décembre 2010 par les contrôleurs fiscaux, l'intéressé avait expliqué qu'il estimait ne pas devoir être assujéti en Suisse car il passait moins de cent vingt jours à Genève. Il souhaitait trouver un accord pour régler son imposition. Il confirmait qu'il n'avait pas de carte de crédit.

- 7) Le 5 août 2011, répondant à une demande de renseignements complémentaires de l'AFC-GE du 3 juin 2011, M. A_____ a indiqué qu'il ne participait pas à l'actionariat de sociétés suisses. Il n'avait pas d'assurance ménage pour son domicile congolais, pour lequel il produisait le contrat de bail, signé le 23 septembre 2003, indiquant un loyer mensuel de USD 700.-, ainsi qu'une attestation d'assurance incendie, établie de 4 juillet 2011. Il transmettait en outre une attestation d'affiliation à la caisse d'assurance des Français de l'étranger pour l'assurance maladie, maternité, invalidité à titre de salarié et accidents du travail, établie le 29 juin 2011 et un « certificat d'inscription au registre des Français établis hors de France et de résidence », établie le 16 juin 2011 par le consul de France auprès de l'ambassade de France à Kinshasa, attestant que l'intéressé était inscrit depuis 1989 au registre de ce poste et que l'inscription était en cours de validité.

- 8) Le 30 octobre 2012, un quatrième entretien a eu lieu dans les locaux de l'AFC-GE entre deux contrôleurs fiscaux et M. A_____.

Il ne ressort pas d'éléments nouveaux du rapport d'entretien établi le même jour par les contrôleurs fiscaux, si ce n'est que l'AFC-GE allait étendre les procédures de rappel et pour soustraction d'impôts aux périodes fiscales 2008 à 2011 et que l'intéressé allait contester son assujettissement illimité.

- 9) Par pli recommandé du 31 octobre 2012, l'AFC-GE a informé M. A_____ qu'elle étendait aux périodes fiscales 2008 à 2011 la procédure en rappel d'impôt et la procédure pénale pour soustraction d'impôt pour l'IFD et pour l'ICC ouverte le 23 mars 2009.

Se référant à l'entretien de la veille, elle confirmait qu'elle considérait que son domicile fiscal était à Genève. Elle avait en conséquence décidé de l'assujéti de manière illimitée dans le canton. Il était dès lors prié de retourner les déclarations fiscales pour les années 2001 à 2011 qui lui avait été remises.

Un délai pour répondre et formuler d'éventuelles observations lui était imparti au 12 décembre 2012.

- 10) Le 28 novembre 2012, M. A_____ a adressé une réclamation à l'AFC-GE contre le courrier susmentionné considéré comme décision d'assujettissement.

Il n'était pas domicilié en Suisse mais en RDC depuis 1989. L'AFC-GE n'avait pas indiqué de quelle manière les conditions du rattachement personnel étaient remplies ni quels étaient les éléments lui permettant de considérer que son domicile fiscal était à Genève. Il retournait dès lors les déclarations fiscales litigieuses à l'AFC-GE.

- 11) Le 7 novembre 2014, par pli à l'adresse de B_____, l'AFC-GE a demandé des renseignements complémentaires à M. A_____, soit, pour la période 2001 à 2011, copie de ses factures de consommation d'électricité pour ses deux foyers d'habitation à Genève et à Kinshasa ainsi que de ses factures de téléphones fixe et portable. Il était en outre prié d'indiquer s'il était propriétaire d'un cheval et, le cas échéant, de préciser en quel lieu il se trouvait habituellement.

Sur demande du mandataire de l'intéressé, la priant d'utiliser désormais directement l'adresse congolaise de ce dernier, l'AFC-GE lui a envoyé à Kinshasa un courrier identique le 9 janvier 2015.

Aucune réponse à ces courriers ne figure au dossier.

- 12) Le 28 juillet 2017, l'AFC-GE a demandé aux Services industriels de Genève (ci-après : SIG) de lui communiquer, pour la période du 27 mai 2005 au 20 juin 2017, pour un bien immobilier sis à Jussy, les factures d'électricité adressées à la belle-fille de M. A_____, à ce dernier ou à toute autre personne.
- 13) À une date indéterminée, les SIG ont transmis à l'AFC-GE les informations requises. Jusqu'au 31 mars 2017, les factures avaient été adressées à la belle-fille de l'intéressé. Depuis lors, elles l'étaient à sa fille cadette. Du 7 juin 2005 au 31 mars 2017, le montant total de la consommation d'électricité était de CHF 102'972.45. Du 1^{er} avril au 30 juin 2017, il était de CHF 1'856.30.
- 14) Par deux décisions du 12 décembre 2017, notifiées aux époux A_____ auprès de leur mandataire à Genève, l'AFC-GE, statuant sur la réclamation du 28 novembre 2012, a maintenu sa décision d'assujettissement illimité du 31 octobre 2012, tant pour l'IFD que pour l'ICC, avec une motivation identique.

Elle estimait que le domicile fiscal de M. A_____ et de son épouse se situait à Genève soit « le centre de ses des intérêts vitaux, à savoir de ses relations personnelles et économiques ».

M. A_____ avait présenté des documents administratifs à son alléguation de domiciliation à Kinshasa. Toutefois, ils ne liaient pas l'AFC-GE pour la reconnaissance d'un domicile fiscal, ce d'autant moins, au niveau des apparences, qu'il avait également engagé des démarches administratives en prétendant être domicilié à Genève, que ce soit auprès des tribunaux ou de la police.

L'intéressé louait à Coligny une maison de luxe dont l'AFC-GE avait pu déterminer qu'à la fin de la période visée, le loyer mensuel dépassait CHF 20'000.-. Elle avait également appris qu'il avait investi plus de CHF 2'000'000.- dans cette maison, selon les chiffres de ce dernier, soit un montant allant au-delà du simple entretien et que personne n'engagerait pour une simple résidence secondaire. Son nom figurait sur la boîte aux lettres de la maison et il disposait également d'une case postale. Il employait une gouvernante alors que rien de tel n'était connu pour son logement en RDC, lequel n'apparaissait en rien comparable à la résidence genevoise. La consommation d'eau, de gaz et d'électricité dans cette dernière correspondait à celle d'une personne y séjournant normalement, alors qu'aucune indication n'avait été fournie au sujet de la consommation correspondante à Kinshasa. Il disposait d'une ligne téléphonique à l'adresse colognote ainsi que de deux numéros de téléphone portable auprès d'un opérateur suisse. Enfin, dans un litige avec son bailleur genevois, il prétendait être domicilié à Coligny. Il découlait de ces éléments que sa résidence principale devait être rattachée à Genève et non à Kinshasa.

Durant la période considérée, les filles de M. A_____ étaient scolarisées à Genève mais une analyse de la liste de leurs absences scolaires fournie par l'intéressé permettait de constater qu'elles semblaient liées à d'autres causes que des déplacements pour voir leurs parents. Les recherches de l'autorité fiscale lui avaient appris que ses filles étaient des cavalières émérites au niveau international, de sorte que leurs absences précitées apparaissaient vraisemblablement liées à cette activité. Par ailleurs, M. A_____ et son épouse entretenaient des relations très proches avec la fille du premier mariage de cette dernière et son conjoint, tous deux domiciliés à Genève. L'une des filles de l'intéressé ne résidait plus à Genève, mais il apparaissait qu'elle considérait toujours ce lieu comme son foyer, à tout le moins de cœur. L'AFC-GE considérait qu'à l'époque de leur scolarisation, à Genève, les deux filles mineures ne pouvaient vivre seules et leur demi-sœur, elle-même mariée avec deux enfants et exerçant une activité lucrative dépendante, ne pouvait s'occuper de tout, de sorte qu'en l'absence de document relatif à un éventuel transfert de l'autorité parentale à une tierce personne, l'autorité fiscale considérait que M. A_____ ou son épouse devaient être présents, les horaires de la gouvernante figurant dans son contrat de travail ne permettant pas de considérer qu'elle devait en sus s'occuper de leurs deux filles. Par ailleurs, « par le biais de diverses recherches », l'AFC-GE avait constaté que ces dernières considéraient Genève comme leur « home », qu'elles y avaient développé un tissu social et amical, et que rien ne les reliait à l'Afrique. Il était par ailleurs propriétaire d'un bateau immatriculé à Genève et fréquentait occasionnellement un club nautique dans ce canton, et ses filles pratiquaient l'équitation au plus haut niveau en Suisse et à l'étranger. Il était propriétaire de leurs chevaux. En revanche, les recherches de l'AFC-GE ne lui avait pas permis de mettre en évidence des activités extra-professionnelles en Afrique et lui-même n'en avait pas fait état. Il découlait de ces éléments que Genève constituait le lieu

de résidence de sa famille et qu'il y disposait d'un prisme d'éléments propre à le divertir, ce qui n'était pas le cas à Kinshasa. Par conséquent son lieu de résident était bien à Genève.

Au niveau professionnel, M. A_____ était impliqué dans plusieurs sociétés genevoises de manière plus ou moins directe, allant de l'actionnariat total à la gestion et était propriétaire d'une montre, par l'intermédiaire de la société E_____ à Genève gérée par B_____. Cette montre avait été confiée pour vente à la société F_____ dont il était un personnage clé dans la direction. Ces éléments ressortaient de l'enquête de police menée suite à la plainte pénale qu'il avait déposée pour vol de la montre précitée. Il était par ailleurs l'actionnaire unique de la société G_____, pour le contrôle de laquelle il s'était défendu par l'entremise d'un avocat. Tout ceci attestait qu'il était très actif professionnellement à Genève. Ces sociétés traitant d'affaires internationales, les déplacements de l'intéressé à l'étranger n'étaient pas de nature à modifier l'appréciation relative à l'assujettissement illimité genevois. L'autorité fiscale n'avait pas pu reconstituer l'emploi du temps exhaustif de M. A_____ à partir des documents relatifs à ses voyages entre octobre 2007 et décembre 2009 mais le temps entre Genève et l'étranger était plus ou moins équivalent et il s'en dégageait que Genève occupait une place centrale dans sa vie professionnelle. Enfin, il avait fait l'objet d'une tentative d'extorsion dans le cadre de son activité professionnelle à Genève, ce qui confortait l'idée qu'il entretenait des liens d'affaires avec le canton et y côtoyait différents intervenants.

Lorsqu'il était à Genève, il utilisait les voitures de luxe de ses sociétés pour se déplacer et disposait d'un chauffeur payé par B_____. Il était également titulaire d'un permis de circulation genevois. L'intéressé n'ayant pas de carte de crédit, l'autorité fiscale n'avait pas été en mesure de connaître ses lieux de dépenses courantes mais elle savait qu'elles existaient puisque ses filles habitaient Genève et qu'il devait pourvoir à leur entretien ainsi qu'à celui de sa femme et au sien lors de leurs présences en Suisse. Le montant de ses dépenses en Afrique, où il n'avait pas de compte bancaire, et réglait en espèces, était inconnu et l'analyse des deux comptes bancaires suisses ne permettait pas de retracer ses dépenses quotidiennes en Suisse et en Afrique, mais compte tenu de sa présence et de celle de sa famille à Genève ainsi que de son train de vie, ses dépenses genevoises étaient de fait prépondérantes.

Enfin, la fille du premier mariage de Mme A_____ avait pu acquérir en 2006 un domaine pour CHF 5'000'000.- financé par emprunt et grâce à une donation de sa mère. Selon l'acte de donation, le bien devait être loué mais ne l'a pas été, de sorte que les revenus de la propriétaire n'étaient pas suffisants pour couvrir les intérêts hypothécaires, selon une annexe produite sous secret fiscal. La manière dont ces frais avaient été acquittés était inconnue de l'autorité fiscale. C'était l'une des filles des époux A_____ qui habitait le bien immobilier et

recevait les factures d'eau, de gaz et d'électricité de l'immeuble alors qu'elle n'avait pas de revenu déclaré lui permettant d'en acquitter les montants. Il apparaissait ainsi que cette propriété était vraisemblablement prise en charge par les époux A_____, dont l'AFC-GE « subodorait » qu'ils détenaient indirectement ce bien immobilier, qu'ils n'auraient pu acquérir directement sans autorisation, en application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger du 16 décembre 1983 (LFAIE - RS 211.412.41). Cela confirmait les liens avec Genève.

- 15) Le 12 janvier 2018, les époux A_____ ont formé deux recours, l'un pour l'IFD, l'autre pour l'ICC, auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions susmentionnées, concluant à leur annulation.

L'AFC-GE présentait les faits de manière partielle et non conforme à la réalité. Ainsi, la maison de Cologny avait été libérée en août 2010. Aucune nuance n'était faite entre les standings de Cologny et Kinshasa et le fait de disposer de moyens financiers importants n'était pas un argument suffisant pour assujettir une personne là où elle dépensait son argent. L'AFC-GE manquait d'objectivité en ne concevant pas que des adolescentes puissent vivre à Genève sans leurs parents à proximité.

Sur le plan professionnel, l'autorité fiscale considérait comme déterminants des faits mineurs dans la cadre de ses activités, étant précisé qu'il n'avait jamais confirmé être actionnaire de la société B_____. Elle distordait la réalité qui était que ses activités à l'étranger, dont le centre névralgiques était en Afrique, généraient son train de vie, ses déplacements en Suisse, courts et sporadiques, n'en générant pas. L'évaluation de la durée de ses séjours à Genève entre octobre 2007 et décembre 2009 par l'AFC-GE aboutissait d'ailleurs à une présence de cent cinquante-neuf jours sur huit cent huit, étant précisé que depuis Genève, il se déplaçait en France et en Italie. Aucun élément ne venait corroborer l'affirmation que l'essentiel de son activité lucrative se déroulait au travers des sociétés genevoises. Le fait que ces dernières disposent de véhicules luxueux, utilisés pour leurs clients importants, lesquels n'étaient pas assujettis à Genève du seul fait de l'utilisation desdits véhicules n'était pas un indice probant pour déterminer le centre des intérêts vitaux.

Le fait d'être propriétaire d'un bateau à Genève ne suffisait pas pour créer un assujettissement fiscal, étant précisé que les photos montrant l'intéressé sur un bateau immatriculé en Suisse produites par l'autorité fiscale avaient été prises lors d'une régates sur mer en France. Aucun renseignement ne lui avait d'ailleurs été demandé à ce sujet. Il était en outre propriétaire d'un bateau à Kinshasa et membre du club nautique de cette ville mais évitait d'afficher son train de vie dans ce pays, pour des raisons de sécurité. Les éléments de la vie sociale de ses filles étaient interprétés de manière subjective.

Le raisonnement de l'AFC-GE au sujet de la donation faite par Mme A_____ à sa fille d'un premier mariage ne reposait sur aucun élément probant et était calomnieux en ce qu'il accusait les époux A_____ de détenir indirectement un bien immobilier. Le fait que Mme A_____ avait choisi d'aider sa fille ne suffisait pas à créer un assujettissement illimité.

16) Le 6 avril 2018, l'AFC-GE a persisté dans ses décisions, en renonçant à assujettir les intéressés à l'IFD et à l'ICC pour les périodes fiscales 2001 et 2002, le droit de taxer pour ces années étant prescrit.

17) Après avoir ordonné un second échange d'écritures à l'issue duquel les parties ont maintenu leurs positions, le TAPI a, par jugement du 29 octobre 2018, rejeté le recours des époux A_____.

Le dossier de l'AFC contenait un faisceau d'indices concrets et sérieux laissant entendre que les époux avaient eu des liens très étroits avec le canton de Genève. Il incombait donc à ces derniers de rendre vraisemblable l'existence de relations plus étroites avec la RDC, ce qu'ils n'étaient pas parvenus à faire.

18) Le 30 novembre 2018, les époux ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à l'annulation des décisions de l'AFC-GE du 12 décembre 2017 retenant leur assujettissement illimité pour l'IFD et pour l'ICC pour les périodes fiscales 2001 à 2011.

L'AFC-GE ayant renoncé à les assujettir à l'IFD et à l'ICC pour les années 2001 et 2002, le TAPI ne pouvait, en tout état, confirmer les décisions querellées pour ces années.

L'AFC-GE n'avait attiré Mme A_____ dans la procédure qu'au stade des décisions sur réclamation, en décembre 2017, où elle était pour la première fois, mentionnée comme destinataire des celles-ci. Outre le fait qu'il était douteux qu'elle ait pu étendre à ce stade à Mme A_____ la procédure initiée uniquement contre son époux, la question de la prescription pour les exercices antérieurs à 2006 aurait dû être examinée d'office par le TAPI.

À l'instar de l'AFC-GE, le TAPI était parti du principe que les époux avaient un domicile fiscal à Genève alors qu'il appartenait à l'AFC-GE de l'établir. Les éléments retenus par l'autorité fiscale et ses déductions n'étaient pas convaincants pour M. A_____ et encore moins pour son épouse, eu égard au contexte particulier de leur organisation personnelle, familiale professionnelle et financière.

19) Le 6 décembre 2018, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.

- 20) Le 29 janvier 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses décisions, concluant au rejet du recours. Le litige portait désormais sur les années fiscales 2004 à 2011, les années fiscales 2001 à 2003 étant prescrites.

Elle se référait à son argumentation antérieure, relevant que le TAPI avait correctement apprécié les éléments du dossier pour retenir que, face aux indices collectés par l'autorité fiscale, les époux A_____ n'avaient pas réussi à prouver l'existence d'un domicile fiscal en RC durant les années considérées.

- 21) Le 1^{er} mars 2019, les époux A_____ ont exercé leur droit à la réplique, persistant dans leur recours.
- 22) Le 4 mars 2019, les parties ont été informées que la cause était 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige concerne les périodes fiscales 2001 à 2011, en matière d'IFD comme d'ICC. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.
- a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1).

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 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

b. En l'espèce, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les années 2007 à 2009, ainsi que la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts

directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), dans leur teneur lors des périodes fiscales en cause. Pour les années 2010 à 2014, c'est la nouvelle LIPP qui trouve application.

3) Le litige porte sur l'assujettissement illimité des recourants dans le canton de Genève pour les années fiscales 2001 à 2011.

4) Dans un premier grief, les recourants reprochent au TAPI d'avoir confirmé les décisions querellées pour les années 2001 et 2002 alors que l'intimée avait expressément renoncé à leur assujettissement pour ces périodes. Ils soulèvent en outre la question de la prescription de l'assujettissement de la recourante pour les exercices antérieurs à 2006.

a. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 du 30 juin 2017 consid. 3 ; ATA/686/2017 du 20 juin 2017).

b. Selon l'art. 22 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 22 al. 2 let. a LPFisc) ainsi qu'aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (art. 22 al. 2 let. c LPFisc). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas 15 ans après la fin de la période fiscale (art. 22 al. 4 LPFisc).

Au vu des dispositions susmentionnées, le droit de taxer les recourants est périmé pour les années fiscales 2001, 2002 et 2003. La prescription du droit de taxer les recourants demeure suspendue pour les années 2004 à 2011. À cet égard, il n'y a pas lieu, en l'état du dossier, de faire une distinction entre les conjoints, dès lors qu'ils n'ont à aucun moment allégué ne pas faire ménage commun, plusieurs pièces mentionnant pour le surplus une adresse commune, que ce soit à Genève ou à Kinshasa. La solution est identique sous l'angle du rappel d'impôt.

Ainsi, il y aura lieu de rectifier le dispositif du jugement du TAPI dès lors qu'il ne pouvait confirmer les décisions querellées pour les années périmées.

5) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (art. 123 al. 1 LIFD), tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du

30 octobre 2006 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2 ; ATA/203/2015 précité consid. 8 ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 6). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3).

b. La procédure de taxation est caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 précité consid. 4 ; ATA/203/2015 précité consid. 8 ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 6). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2).

- 6) a. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 al. 1 LIFD). Une personne a son domicile fiscal en Suisse 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. 3 al. 2 LIFD). Une personne séjourne en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins et y exerce une activité lucrative ou elle y réside pendant nonante jours au moins sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 LIFD). L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 6 al. 1 LIFD).

L'art. 3 al. 1 à 3 LIFD a son pendant, en droit cantonal, à l'art. 2 al. 1 à 3 LIPP, identique à l'art. 2 al. 1 à 3 aLIPP- I. L'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point aux art. 5 al. 1 1^{ère} phrase LIPP et 5 al. 1 1^{ère} phrase aLIPP-I.

b. Même si la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) connaissent une définition du domicile (art. 3 LIFD et 3 LHID) qui n'est plus, à l'instar des anciennes lois fiscales, calquée sur la définition du droit civil, la notion de domicile fiscal reste néanmoins très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 consid. 2.2 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 52 ss n. 152 et 153 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, p. 31 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., 1998, note 2b p. 311).

Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est à dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 du code

civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1 ; 131 V 59 consid. 5.7 ; ATA/203/2015 du 24 février 2015 consid. 7a ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 5b). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.2). Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA/203/2015 précité consid. 7a ; ATA/858/2014 précité consid. 5b).

c. Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.1). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée ou en fonction de ses déclarations (ATF 123 I 289 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2011 précité consid. 3.2 ; ATA/203/2015 précité consid. 7a ; ATA/858/2014 précité consid. 5b). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b).

d. En l'espèce, il ressort du dossier à disposition de la chambre de céans que si les recourants ont des liens importants avec Genève, ils en entretiennent aussi avec la RDC, où ils sont enregistrés comme résidents tant auprès des autorités de ce pays que de leur représentation diplomatique respective. L'un et l'autre déploient une activité économique notamment en Afrique. Toutefois, le revenu annuel global tiré de l'ensemble de leurs affaires est inconnu, aucune question ne leur ayant été posée à ce sujet, non plus que sur leur fortune, mobilière et/ou immobilière, commune et/ou personnelle. Le raisonnement de l'AFC-GE se fondant notamment sur une comparaison entre l'importance des montants dépensés à Genève en regard de ceux dépensés à Kinshasa, il était nécessaire de recueillir auprès des intéressés les éléments permettant de déterminer leur surface financière. Les éléments épars résultant de compte-rendu d'entretiens en partie contestés par le recourant ou apparaissant au gré d'extraits de procédures judiciaires genevoises dont on ne sait comment ils sont parvenus en main de l'AFC-GE, sont insuffisants à cet égard car ils ne permettent pas de procéder à la moindre estimation.

Si le fait que les deux filles des recourants aient été élevées à Genève, et résidaient entre 2004 et 2011 dans une villa luxueuse dont le bail est au nom du recourant, est incontestablement un indice important de ce que le centre des intérêts familiaux pouvait alors être le canton, encore faut-il établir la fréquence prépondérante de la présence à Genève des recourants, qui indiquent avoir choisi un mode d'organisation familial laissant une grande autonomie à leurs filles. L'autorité fiscale a estimé que le recourant ou son épouse devaient nécessairement être sur place pour s'occuper de leurs enfants, compte tenu du fait que ni leur demi-sœur, en raison de sa situation personnelle, ni leur gouvernante en raison de ses horaires de travail, ne pouvaient le faire. Cette hypothèse n'est toutefois pas suffisamment étayée compte tenu du contexte international dans lequel évoluent les recourants. Les recourants n'ont pas été invités à fournir d'indication précises sur les mesures d'organisation de la vie quotidienne de leurs filles, ni sur la fréquence et la durée de leurs séjours à Genève. Il ne leur a pas été demandé si d'autres personnes étaient employées, et par qui, pour assurer l'entretien et les déplacements de leurs filles. De même n'ont-ils pas été invités à fournir des indications au sujet de l'objet du litige les opposant au propriétaire de la villa en cause, ni, cas échéant, à produire les décisions judiciaires rendues dans ce cadre, alors qu'une telle procédure peut révéler des éléments utiles à établir la durée de la présence à Genève des locataires.

Le dossier permet de retenir l'existence de liens économiques entre le recourant et des sociétés genevoises, dont certaines inscrites au registre du commerce en 2006 ou 2007. Cela étant, la nature et l'ampleur de ces liens n'est, en l'état, pas déterminée ni déterminable, faute de pièces. Les quelques procès-verbaux pénaux dans lesquels le recourant est entendu comme plaignant ne permettent pas d'asseoir l'hypothèse selon laquelle il serait un personnage clé de l'une de ces sociétés. Ils ne permettent surtout pas de déterminer l'importance de l'activité genevoise par rapport aux activités africaines du recourant de manière à pouvoir conclure que Genève occupe une place centrale dans sa vie professionnelle. Il en va de même au sujet de l'analyse de billets d'avions pour la période d'octobre 2007 à décembre 2009, fournis par le recourant, qui n'a pas permis à l'AFC-GE d'établir que l'intéressé passait la majeure partie de son temps à Genève. L'utilisation de véhicules d'une des sociétés en cause pour les déplacements du recourant à Genève n'est pas déterminante, faute de connaître la fréquence et les motifs de cette utilisation, aucun renseignement n'ayant été demandé à la société en question à ce sujet. Quant à la tentative d'extorsion dont le recourant a fait l'objet à Genève, il ne lui a pas été demandé de produire la procédure pénale y relative, de sorte que l'on ne peut rien en déduire au sujet de l'importance de ses liens d'affaires avec Genève. Enfin, aucune information n'a été recueillie au sujet des éventuelles activités économiques ou des séjours à Genève de la recourante.

L'AFC-GE retient qu'elle n'a pas été en mesure de connaître les lieux des dépenses courantes du recourant à Genève, dès lors que celui-ci avait indiqué qu'il n'utilisait pas de cartes de crédit mais retient qu'elles existaient. Elle n'a toutefois pas interpellé le recourant sur le détail et le montant de ses dépenses, ni où il se procurait les montants en devises suisses, justificatifs à l'appui. Elle n'a pas non plus invité la recourante à fournir toutes indications utiles sur ses propres dépenses courantes lorsqu'elle venait à Genève et leur mode de règlement.

Enfin, les déductions tirées par l'AFC-GE de la donation par la recourante à sa fille d'un premier mariage en vue de l'acquisition en 2006 d'un bien immobilier à Genève, d'une part et du fait qu'il était habité actuellement par l'une des filles des recourants, laquelle recevait les factures d'eau, de gaz et d'électricité alors qu'elle n'avait pas de revenu déclaré – cette dernière information pouvant être problématique sous l'angle du strict respect du secret fiscal – s'apparentent en l'état à de la spéculation, faute d'avoir entendu les personnes concernées, dont deux sont domiciliées et contribuables à Genève.

- 7) Au vu de ce qui précède, la chambre de céans retiendra que l'instruction de l'autorité fiscale, qui supporte le fardeau de la preuve, n'est pas complète pour statuer sur l'assujettissement illimité des recourants pour la période concernée, soit 2004 à 2011. Le TAPI a confirmé à tort les décisions querellées.

Compte tenu de la garantie du double degré de juridiction, de la péremption qui court et du fait que le TAPI est à même de procéder à une instruction complète, en particulier d'ordonner des auditions directement contradictoires, notamment des recourants, de leurs filles, de la fille du premier mariage de la recourante ainsi que d'éventuels employés des recourants ou d'entreprises dont les services étaient loués directement pas les recourants ou l'une des sociétés apparaissant dans la procédure, aux fins de déterminer si l'ensemble des conditions d'assujettissement est établi, le recours sera admis partiellement, le jugement querellé sera annulé et le dossier sera retourné au TAPI pour instruction complémentaire et nouvelle décision.

C'est le lieu de relever que les recourants ont produit devant la chambre de céans avec leur réplique un bordereau de pièces complémentaires dont une série de fiches de facturation établies pas le centre international médical de Kinshasa pour soins médicaux du recourant administrés, selon les dates des factures, les 2 juin 2005, 6 décembre 2005, 19 mai 2006, 7 février 2007, 9 novembre 2008, 11 mai 2009, 12 octobre 2009, 8 septembre 2011 et 10 novembre 2011, et réglés directement en espèces par l'intéressé. Les fiches en question étant numérotées en continu de 22'959 à 22'967, il conviendra d'entendre le recourant sur les circonstances dans lesquelles elles ont été établies.

- 8) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 800.- sera mis à la charge des recourants, solidairement, qui obtiennent partiellement gain de cause et aucun

émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée aux recourants, solidairement, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 novembre 2018 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 octobre 2018 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

constate la péremption du droit de taxer Madame et Monsieur A_____ pour les années fiscales 2001, 2002 et 2003 ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 octobre 2018 ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____, solidairement, un émolument de CHF 800.- ;

alloue à Madame et Monsieur A_____, solidairement, une indemnité de CHF 500.-, à la charge de l'État de Genève ;

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 Vincent Solari, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. De Lucia

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :