RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1948/2020-ICCIFD **ATA/687/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 juin 2021

4ème section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____
représentés par Mes Xavier Oberson et Jérôme Meyer, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 janvier 2021 (JTAPI/12/2021)

EN FAIT

1) Madame A_____, née le _____ 1958, et Monsieur B_____ (ci-après : les époux A_____), né le _____ 1956, sont, selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), ressortissants français et ont été domiciliés au C_____ 23, à Genève, du 11 juin 2004 au 15 mars 2016, date à laquelle ils ont rejoint D_____ en Israël. Ils ont été au bénéfice d'une autorisation de séjour du 8 juillet 2004 au 10 juin 2009 et d'un permis d'établissement du 12 août 2006 au 26 juin 2014. Leur autorisation d'établissement a été ensuite renouvelée et était valable jusqu'au 10 juin 2019.

2) a. Par convention du 7 août 2009 avec l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), M. A_____ a été, à sa demande, soumis au régime de l'impôt selon la dépense sur la base d'une dépense annuelle de CHF 420'000.-.

L'imposition entrait en vigueur en 2009 pour les périodes fiscales 2009 à 2013. Le but de la domiciliation de l'intéressé en Suisse était un séjour dans le canton de Genève, sans activité lucrative en Suisse.

b. Le forfait a été renouvelé et augmenté par convention du 4 mars 2013. La dépense annuelle admise a été fixée à CHF 1'000'000.- pour l'année 2013 et à CHF 1'300'000.- pour les années 2014 à 2018.

3) Le 12 décembre 2019, l'AFC-GE a informé les époux A_____ de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années 2009 à 2016 et leur a imparti un délai au 15 janvier 2020 pour lui faire parvenir leurs déclarations d'impôt ad hoc pour les périodes fiscales considérées ou formuler des observations.

Des éléments portés à sa connaissance permettaient d'imaginer des déclarations inexactes ou incomplètes de leur part. En particulier, le contenu d'un dossier pénal ouvert auprès du Tribunal correctionnel de Genève faisait état d'un déploiement d'activités lucratives en Suisse par M. A_____ durant les périodes fiscales 2009 à 2016. Or, le régime d'imposition selon la dépense dont ils bénéficiaient interdisait à ce dernier d'exercer une telle activité en Suisse. Il convenait dès lors de les assujettir à une imposition ordinaire en tenant compte de l'intégralité des éléments de leurs revenus et fortune – partout dans le monde – portant sur les années fiscales 2009 à 2016.

4) Le 13 mars 2020, les époux A_____ ont contesté l'allégation visant l'exercice d'une activité lucrative en Suisse qui serait de nature à remettre en question le droit de M. A_____ d'être imposé d'après le régime de la dépense. Ils ont requis une décision relative à leur droit d'être imposés sur la dépense. Ils

ont aussi requis de l'AFC-GE de leur communiquer les pièces sur lesquelles elle fondait ses conclusions préliminaires relatives à l'exercice d'une activité lucrative en Suisse par l'intéressé.

Le dossier pénal auquel faisait référence l'AFC-GE concernait une infraction de corruption d'agents publics étrangers. Certains documents versés dans cette procédure avaient été obtenus sous condition de leur utilisation limitée uniquement à celle-ci. Or, leur propre dossier fiscal n'était lié ni de près ni de loin à la procédure pénale. Aucune des pièces contenues dans le dossier pénal ne démontrait directement ou indirectement une activité lucrative de M. A_____ en Suisse entre 2009 et 2016.

Ils avaient un intérêt digne de protection à une décision préalable relative à leur droit d'être imposés sur la dépense dans la mesure où si une décision ayant la force de chose jugée confirmait leur droit, la procédure initiée en rappel d'impôts n'aurait plus d'objet. La nécessité de remplir des déclarations d'impôt selon le régime ordinaire n'aurait pas non plus lieu d'être.

L'imposition à la dépense n'interdisait pas toute forme d'activité lucrative. L'interdiction portait sur une activité lucrative générant un revenu et exercée en Suisse. Celle-ci devait avoir une certaine intensité. L'intéressé était un homme d'affaires qui exerçait une activité lucrative au moment où il était résident en Suisse. L'obliger à prouver l'absence d'une activité lucrative en Suisse revenait à lui imposer de prouver un fait négatif.

L'administration fiscale israélienne avait initié une procédure à l'encontre de M. A_____, tendant à l'assujettir d'une manière illimitée en Israël, pays avec lequel il avait des liens personnels et économiques étroits.

5) Le 12 mai 2020, l'AFC-GE a imparti aux époux A_____ un nouveau délai au 10 juin 2020 pour déposer leurs déclarations fiscales.

Elle avait récolté suffisamment d'indices concluants la légitimant à ouvrir la procédure en cours. Les pièces seraient mises à disposition une fois l'instruction clôturée. Une décision constatatoire ne s'imposait pas, les intéressés ne remplissant pas les conditions des rares cas pour lesquels une décision préjudicielle pouvait être requise. Sa démarche s'inscrivait dans le contexte d'une nouvelle décision de taxation en rappel d'impôt. Les intéressés pourraient contester cette position par réclamation ou recours à l'encontre des bordereaux rectificatifs.

6) Le 10 juin 2020, les époux ont mis en demeure l'AFC-GE de rendre une décision sur la question du droit à l'imposition selon la dépense avant de poursuivre son instruction.

Leur droit à obtenir une décision constatatoire résultait de leur droit à être imposés d'après la dépense si les conditions étaient remplies. La loi leur garantissait le droit de révéler uniquement certains éléments lorsque les conditions étaient réunies. Il n'était pas conforme aux principes d'économie de procédure et de proportionnalité de les astreindre à remplir une déclaration fiscale en indiquant leurs avoirs et revenus mondiaux, avant de constater de manière définitive l'application de cette obligation de procédure.

Pour le surplus, ils ont repris le contenu de leur courrier du 13 mars 2020.

7) Le 23 juin 2020, l'AFC-GE a refusé de rendre une décision séparée sur la question du droit à l'imposition selon la dépense en renvoyant aux motifs exposés dans son courrier du 12 mai 2020.

8) Le 23 juin 2020, elle a sommé les intéressés de lui remettre leurs déclarations fiscales, sous peine d'une taxation d'office et d'une amende pour violation des obligations de procédure et une autre pour soustraction d'impôt.

9) Par acte expédié le 2 juillet 2020, les époux A_____ ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) pour déni de justice en concluant, sur mesures préprovisionnelles et provisionnelles, à la suspension de la procédure de rappel et de soustraction d'impôt et à ce qu'il soit fait interdiction à l'AFC-GE de leur notifier des taxations d'office. Principalement, ils ont conclu à ce qu'un déni de justice soit reconnu et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE de rendre une décision préalable constatant leur droit à être imposés selon la dépense. Ils ont aussi sollicité un droit d'accès au dossier.

M. A_____ n'avait pas travaillé durant les périodes fiscales en cause. Ils disposaient d'un intérêt digne de protection à obtenir une décision préalable sur leur droit à être imposés selon la dépense dans la mesure où ils l'avaient été durant toutes les années fiscales concernées. Par ailleurs, si M. A_____ n'avait pas exercé d'activité lucrative en Suisse, la procédure de contrôle était sans objet.

10) Par décision du 8 juillet 2020, qui n'a pas fait l'objet d'un recours, le TAPI a rejeté la requête de mesures préprovisionnelles et provisionnelles.

11) Par jugement du 11 janvier 2021, le TAPI a rejeté le recours.

Les contribuables sollicitaient le prononcé d'une décision préalable au sujet de leur droit à être imposés selon la dépense. Ils formulaient des conclusions constatatoires, dont la recevabilité supposait l'existence d'un intérêt digne de protection, qui ne pouvait pas être préservé par une décision formatrice. Or, ils ne pouvaient pas se prévaloir d'un tel intérêt. Le refus de l'AFC-GE n'était pas constitutif d'un déni de justice.

Les éléments dont disposait l'AFC-GE constituaient, prima facie, des soupçons qui justifiaient l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt. Les époux A_____ ne subissaient aucun préjudice en raison de l'absence d'une décision séparée portant sur leur droit à être taxés selon la dépense. Dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, ils pouvaient contester le bien-fondé de l'ouverture de cette procédure, en faisant valoir l'absence de l'activité lucrative de M. A_____ en Suisse durant les années considérées. La preuve de l'exercice d'une telle activité incombait à l'AFC-GE.

La sommation par laquelle l'AFC-GE leur avait enjoint de retourner leurs déclarations fiscales, sous peine d'une taxation d'office et d'une amende, n'enfreignait pas les dispositions conventionnelles. Certes, ils avaient l'obligation de collaborer dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt et, en cas de violation de cette prescription, ils encouraient une taxation d'office. Toutefois, ils n'avaient pas l'obligation de s'incriminer. Les informations réclamées par l'AFC-GE au cours de la procédure de rappel d'impôt, sous peine de taxation d'office, ne pouvaient être utilisées à leur détriment dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt.

12) Par acte expédié le 9 février 2021, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation, à ce qu'un déni de justice commis par l'AFC-GE soit constaté, qu'ordre soit donné à l'AFC-GE de rendre une décision constatatoire préalable sur leur droit à l'imposition selon la dépense et de leur donner accès complet au dossier de la cause avant toute décision préalable.

Les déclarations fiscales requises par l'AFC-GE ne revêtaient aucun intérêt pour déterminer s'ils avaient le droit d'être imposés selon la dépense, en particulier si la condition en lien avec l'absence de toute activité lucrative en Suisse avait été respectée. Ils avaient droit d'être imposés sur la dépense s'ils en remplissaient les conditions. Ils n'avaient pas à invoquer un intérêt légitime. La révélation de leur situation personnelle et financière aux autorités fiscales constituait une atteinte à leur sphère intime et privée. Le jugement attaqué les privait du droit de révéler uniquement des éléments prévus par le système d'imposition d'après la dépense. Ils avaient un intérêt personnel, actuel et concret à obtenir une décision préalable sur la question de leur droit à être soumis au régime d'imposition d'après la dépense. Ils n'avaient jamais été enjoints de remplir et de signer des déclarations d'impôts complètes. Seule une décision préalable permettrait une analyse approfondie d'un passage à un autre système d'imposition.

La « pêche aux renseignements ou la recherche indéterminée de preuves » (fishing expedition) n'était pas compatible avec le principe de la proportionnalité. En cas d'absence constatée d'activité lucrative de l'intéressé en Suisse, les

éléments de revenus et de fortune mondiaux seraient inutiles et auraient été communiqués sous la menace sans raison. La décision constatatoire requise trancherait une question juridique essentielle et permettrait d'éviter une procédure complexe de collecte d'informations et/ou de litige portant sur une éventuelle taxation d'office. De plus, seule une décision préalable leur permettait de sauvegarder leur droit de ne pas contribuer à leur propre incrimination. L'AFC-GE tentait de les contraindre à lui soumettre des documents contenant des informations sur leurs revenus en vue de leur imposition. La façon de procéder de l'AFC-GE avait pour finalité de les obliger soit à s'incriminer s'ils obtempéraient, soit à subir une taxation d'office, même s'ils avaient le droit de ne pas collaborer dans une telle procédure de nature mixte.

Le droit d'accès au dossier ne pouvait pas être garanti sans une décision préalable. En refusant l'accès au dossier tout en menaçant de procéder à une taxation d'office, l'AFC-GE adoptait un comportement contradictoire et violait le principe de la bonne foi. Limiter le débat à cette question préjudicielle permettrait de leur donner accès de manière limitée aux seuls éléments pertinents du dossier en lien avec la question préalable.

Une décision formatrice ne permettait pas de régler la situation. Les seules actions entreprises par l'AFC-GE à leur égard avaient pour but de collecter l'information sur leurs avoirs et revenus mondiaux.

13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'intérêt des intéressés à obtenir une décision concernant leur droit d'être imposés selon la dépense pendant les périodes fiscales 2009 à 2016 était préservé dans le cadre de la procédure en rappel d'impôts. Elle rendrait des décisions formatrices de rappel d'impôts si les intéressés n'avaient pas respecté les conditions d'une imposition selon la dépense, ou une décision formatrice de clôture de la procédure sans rappel d'impôt s'ils les avaient respectées. Les époux A_____ étaient assujettis de manière illimitée à l'impôt en Suisse et avaient demandé de bénéficier du mode d'imposition selon la dépense. Aucune décision préalable n'était rendue en cas d'une telle demande. En revanche, elle rendait plutôt une décision de taxation formatrice et par laquelle elle imposait le contribuable selon la dépense. L'imposition selon la dépense était accordée moyennant un engagement du contribuable de ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse durant la période convenue. Le respect de cet engagement pouvait être vérifié uniquement à posteriori. Une décision préalable sur cette question ne se justifiait pas. Les décisions de taxation selon la dépense portant sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) des périodes fiscales en cause étaient entrées en force.

14) Dans leur réplique, les contribuables ont informé la chambre administrative qu'ils n'avaient pas d'objection à une suspension de la procédure qui serait demandée par l'AFC-GE.

Une procédure amiable entre la Confédération suisse et l'État d'Israël en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune était en cours depuis le 22 octobre 2020 en Suisse. Elle avait été complétée le 21 février 2021, à la suite des échanges avec le secrétariat d'État aux questions financières internationales (ci-après : SFI). Citoyens israéliens et français, ils avaient été mis au bénéfice du régime d'imposition selon la dépense à Genève jusqu'en 2016, année de la fin de leur assujettissement dans le canton. En 2015, 2016, 2018 et 2019, l'autorité fiscale israélienne avait considéré le contribuable comme un résident fiscal en Israël. Ils étaient en négociations avec l'administration israélienne concernant les périodes fiscales 2009-2016. Une procédure amiable similaire était pendante auprès de l'autorité compétente en Israël depuis le 29 novembre 2020. Celle-ci les considérait comme résidents en Israël devant être assujettis de manière illimitée sur leurs revenus mondiaux dans ce pays pendant les années fiscales 2009 à 2016.

15) Dans sa duplique, l'AFC-GE s'est opposée à toute suspension de la procédure pouvant être sollicitée par les époux.

Elle-même ne demandait aucune suspension de la procédure. Celle-ci portait sur une question relative au droit des contribuables à une décision constatatoire préalable révoquant leur droit à être imposés selon la dépense pendant les périodes fiscales 2009 à 2016. Ni le droit fédéral ni le droit cantonal ne prévoyaient une telle décision. La procédure amiable entre l'État d'Israël et la Suisse n'avait fait l'objet d'aucune décision définitive. Elle n'avait aucune influence sur la procédure en cause. Celle-ci ne devait pas être confondue avec la procédure en rappel et en soustraction d'impôts.

16) Dans leur ultime détermination, les intéressés se sont remis à justice au sujet du prononcé d'une éventuelle suspension de la procédure.

La question soumise à la chambre administrative se posait dans la mesure où une procédure en rappel et soustraction fiscale avait été ouverte à leur encontre pour les périodes fiscales 2009 à 2016. La procédure amiable initiée démontrait l'impossibilité pour l'intéressé d'avoir exercé une activité lucrative en Suisse au cours des périodes 2009 à 2016. Il n'avait jamais résidé dans ce pays hormis quelques jours par an pour des vacances. Ils n'auraient jamais dû être assujettis en Suisse. Une suspension de la procédure répondait au principe de l'économie de procédure. Si la procédure amiable devait aboutir à la reconnaissance de leur résidence en Israël pendant la période en cause, la procédure en rappel et soustraction fiscale à l'origine du présent litige deviendrait sans objet.

17) Ensuite de quoi, la chambre administrative a informé les parties que la cause était gardée à juger sur la question de la suspension et sur le fond.

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) Selon l'art. 205d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), pour les personnes physiques qui sont imposées d'après la dépense au moment de l'entrée en vigueur de la modification du 28 septembre 2012, l'art. 14 est encore applicable pendant cinq ans. En outre, l'art. 7 de l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct du 20 février 2013 (RS 642.123) prévoit que l'art. 1 de l'ordonnance du 15 mars 1993 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct est applicable jusqu'à l'année fiscale 2020 pour les personnes imposées d'après la dépense le 1er janvier 2016.

En droit genevois, l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit que la LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP. Selon les dispositions transitoires du règlement provisoire relatif à l'imposition d'après la dépense selon le droit fédéral harmonisé du 16 décembre 2015 (RPLDD - D 3 08.10), pour les personnes physiques qui sont imposées d'après la dépense le 1er janvier 2016, l'art. 14 LIPP est encore applicable jusqu'à l'année fiscale 2020 (art. 5al. 1 RPLDD).

En l'espèce, les recourants ont été imposés d'après la dépense de 2009 à 2016. Au niveau fédéral, leur taxation est soumise à la teneur de la LIFD en vigueur avant la modification du 28 septembre 2012, alors qu'au niveau cantonal, leur imposition est régie pour l'année 2009 par l'ancien droit et dès 2010 par la LIPP.

3) Les recourants demandent que la cause soit suspendue jusqu'à la fin des procédures à l'amiable initiées en Suisse et en Israël.

a. L'art. 78 let. a LPA précise notamment que l'instruction du recours est suspendue par une requête simultanée de toutes les parties. Par ailleurs, aux termes de l'art. 14 al. 1 LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative

relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions.

Dans le cadre d'une convention contre la double imposition (CDI) entre la Suisse et un autre État, un contribuable qui estimerait que des mesures prises par les autorités entraînent une double imposition pour lui, peut soumettre son cas aux autorités de son État de résidence. Cela se fait par le biais d'une demande d'ouverture d'une procédure amiable. Certes, les autorités doivent s'efforcer de résoudre le cas. Toutefois, il n'existe pas de droit pour le contribuable à obtenir une décision. Il n'est dès lors pas certain que l'issue de la procédure amiable soit favorable au contribuable (Xavier OBERSON/Gregory CLERC, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR : l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, in RDAF 2019 II 195-221, p. 214).

b. En l'espèce, outre le fait que l'autorité intimée s'oppose à toute suspension de la cause, il ne ressort pas du dossier que le sort de la présente procédure dépendrait de la solution qui sera donnée aux procédures amiables initiées en Suisse et en Israël au sujet de cette double imposition. En outre, le refus de la suspension de la procédure ne cause aucun préjudice irréparable aux recourants (ATA/225/2020 du 25 février 2020 ; ATA/9/2017 du 10 janvier 2017). Au demeurant, par décision du 8 juillet 2020, le TAPI a rejeté la requête de mesures préprovisionnelles et provisionnelles des recourants, notamment leur demande de suspension de la cause. Cette décision n'a pas fait l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative.

Les conditions des art. 14 et 78 LPA n'étant pas remplies, il ne sera pas procédé à la suspension de la procédure.

4) Le litige porte sur le droit des recourants à une décision préalable sur la question de leur imposition selon la dépense avant que l'autorité intimée n'instruise leur imposition ordinaire.

5) a. Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu si elles n'ont pas la nationalité suisse (art. 14 al. 1 let. a LIFD), sont assujetties à titre illimité (art. 3 LIFD) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans (art. 14 al. 1 let. b LIFD) et n'exercent pas d'activité lucrative en Suisse (let. c). Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'alinéa 1 (art. 14 al. 2 LIFD). L'art. 14 LIFD a le même contenu que l'art. 6 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). L'imposition selon la dépense remplace l'impôt sur le revenu et la fortune (Frédéric VUILLEUMIER/Laïla ROCHAT, Imposition selon la dépense. Analyse de la Circulaire n° 44 du 24 juillet 2018 de l'administration fédérale des contributions, in Expert Focus 10/2018 805-807, p. 806). Le régime

de l'imposition selon la dépense se distingue principalement du régime ordinaire par la manière dont la base imposable est déterminée, puisque l'impôt ne se calcule pas sur les revenus nets du contribuable, mais sur les dépenses de ce dernier (Jean-Frédéric MARAIA, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad. art. 14, n. 10 p. 227). Le système tend à remplacer l'exigence d'une déclaration complète des revenus imposables par un calcul de l'impôt établi en fonction de la dépense du contribuable concerné (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, n. 66 p. 104 et les références citées).

b. Un ressortissant étranger qui remplit les conditions subjectives pour l'imposition d'après la dépense peut choisir à chaque période fiscale entre la taxation ordinaire et l'imposition d'après la dépense. Il a cette liberté de choix jusqu'à ce que la taxation soit entrée en force (Message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense du 29 juin 2011 [ci-après : Message 2011], FF 2011 5605, p. 5618). Dans le premier cas, l'étranger doit déclarer l'ensemble de sa fortune mondiale (suisse et étrangère) ainsi que l'ensemble de ses revenus mondiaux (suisses et étrangers), sous réserve de l'application des conventions internationales signées par la Suisse en vue d'éviter la double imposition. Dans la seconde option, les étrangers qui remplissent les conditions nécessaires sont dispensés de déclarer leur fortune et leurs revenus étrangers. Il leur suffit de fournir les informations requises en vue de la fixation de leur dépense, qui constitue alors leur base d'imposition en Suisse (Georges WILHELM, L'imposition des étrangers d'après la dépense, in RF 53/1998 74-82, p. 75).

c. Une personne est assujettie de manière illimitée en Suisse si elle y séjourne ou si elle y est domiciliée. Elle est considérée comme séjournant en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant au moins trente jours en y exerçant une activité lucrative, ou pendant nonante jours au moins sans y avoir une telle activité (art. 3 al. 1 à 3 LIFD ; art. 3 al. 1 et 2 LHID). Elle est considérée comme ayant son domicile en Suisse selon le droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement (Philippe KENEL, L'imposition d'après la dépense en Suisse, in Revue générale du contentieux fiscal 2018/6 489-507, p. 492). Pour être domicilié en Suisse et, par conséquent, y être imposé de manière illimitée, il est nécessaire d'être titulaire d'une autorisation de séjour. Cette question ne pose aucun problème particulier pour les personnes ayant la nationalité d'un État membre de l'Union européenne (UE) ou de l'Association européenne de libre-échange (AELE) dans la mesure où elles bénéficient de l'accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP - RS 0.142.112.681). L'art. 24 § 6 de l'Annexe I de l'ALCP n'exige pas que le titulaire d'une autorisation de séjour passe un certain nombre de jours en Suisse. Celui-ci perd néanmoins son droit de séjour s'il

passe plus de six mois consécutifs à l'étranger sans revenir en Suisse (Philippe KENEL, op. cit., p. 502-503).

d. Le contribuable qui entend bénéficier de l'imposition d'après la dépense doit remettre la déclaration fiscale prévue à cet effet, et faire la preuve qu'il remplit les conditions requises. Avant toute taxation en vue de l'imposition d'après la dépense, l'autorité de taxation s'assurera que le contribuable remplit les conditions requises et, pour ce faire, qu'il a fourni toutes les indications et les preuves exigées de lui. Il appartient au contribuable de transmettre spontanément et immédiatement à l'autorité fiscale compétente tout élément factuel susceptible d'affecter le droit ou les conditions d'application de l'imposition selon la dépense. Lorsque le contribuable a donné de fausses indications, on ouvrira contre lui une procédure pour soustraction ou pour tentative de soustraction d'impôt, comme pour l'impôt ordinaire sur le revenu. Le contribuable peut aussi être puni pour inobservation de prescriptions d'ordre (Circulaire 9 de l'administration fédéral des contributions [ci-après : AFC-CH] du 3 décembre 1993 [ci-après : Circulaire 9], p. 7 ; la circulaire 9 a été remplacée par la circulaire 44 du 24 juillet 2018). Il se trouve dans la même situation qu'un contribuable ordinaire (Philippe KENEL, op. cit., p. 502).

e. Le droit à l'imposition d'après la dépense s'éteint lorsque le ressortissant étranger acquiert la nationalité suisse. Dans ce cas, il est soumis à l'imposition ordinaire. Il en va de même lorsqu'il prend une activité lucrative en Suisse (Message 2011, FF 2011 5605, p. 5609). Exerce une activité lucrative en Suisse la personne qui y pratique une profession principale ou accessoire de quelque genre que ce soit et en retire, en Suisse ou à l'étranger, des revenus au sens de l'art. 17 ou 18 LIFD (Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2ème éd., 2018, n. 200 p. 179 ; Jean-Frédéric MARAIA, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., ad. art. 14, n. 32 ss p. 232). En pareils cas, il n'y a pas de droit à l'imposition d'après la dépense ; c'est au contraire l'impôt ordinaire sur le revenu qui doit être acquitté (Circulaire 9, p. 2 ; Pierre-Marie GLAUSER/Frédéric EPITAUX, La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal ; examen en particulier du cas des administrateurs, in ASA 88/8 2019/20 623-643, p. 627 ss ; Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., ad. art. 14, n. 40 ss p. 234). La condition de l'absence d'activité lucrative en Suisse s'applique uniquement à compter du début de l'assujettissement illimité du contribuable en Suisse (Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., ad. art. 14, n. 30 ss p. 234)

f. Pour une partie de la doctrine, l'exercice d'une activité lucrative en Suisse ne remet pas en cause l'obtention d'une imposition sur la dépense à condition qu'il n'y ait pas eu d'assujettissement illimité au cours des dix dernières années précédant l'arrivée. Dans tous les cas, les personnes concernées doivent s'engager à ne pas avoir d'activité lucrative en Suisse postérieurement à leur arrivée. La notion

d'activité lucrative doit être examinée à la lumière du droit fiscal suisse et de la jurisprudence y relative. C'est le lieu physique où est exercée l'activité lucrative qui est déterminant (Philippe KENEL, op. cit., p. 492 ; Christian STEINMANN, L'imposition sur la dépense. Privilège indu ou forme de taxation particulière ?, in ECS 10/04 877-882, p. 878). Une activité qui pourrait être qualifiée d'activité lucrative indépendante, notamment dans le cadre de la gestion d'un large portefeuille de titres du contribuable, exclurait le droit pour le contribuable concerné d'être soumis à une imposition selon la dépense (Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., ad. art. 14, n. 37 ss p. 233).

g. Dans la mesure où l'autorité fiscale entend invoquer une activité lucrative du recourant pour refuser le régime de l'imposition selon la dépense, le fardeau de la preuve lui incombe (Xavier OBERSON, op. cit., n. 66 p. 105 et référence citée). Il appartient à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'une activité lucrative en Suisse (Jean-Frédéric MARAIA, op. cit., ad. art. 14, n. 31 ss p. 232).

S'il incombe aux autorités fiscales de prouver l'existence d'un domicile fiscal et, partant, d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs d'un tel domicile (art. 123 al. 1 LIFD), le contribuable a, pour sa part, un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (art. 124 ss LIFD). Il appartient par conséquent à l'autorité d'établir 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. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4). Lorsqu'une personne conteste être assujettie à l'impôt, cette question – c'est-à-dire l'assujettissement subjectif à l'impôt – doit faire l'objet d'une décision préjudicielle. La décision préalable ou préjudicielle sur l'assujettissement doit être prise et entrée en force avant que la procédure de taxation ne puisse être poursuivie (Jean-Blaise PASCHOUD/Daniel DE VRIES REILINGH, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., ad. art. 3, n. 34 et 35 ss p. 101).

6) En droit genevois, l'art. 14 LIPP et l'art. 2 RPLDD reprennent les conditions d'imposition d'après la dépense énoncées aux art. 14 LIFD et 6 LHID.

Principalement réservée aux ressortissants étrangers, l'imposition d'après la dépense tend à substituer l'exigence d'une déclaration complète des revenus et de la fortune par un calcul de l'impôt effectué sur la base du train de vie du contribuable et de sa famille.

Les bénéficiaires de l'imposition d'après la dépense sont dans une situation dans laquelle il est difficile de définir leurs revenus et leur fortune, celle-ci étant souvent dispersée dans le monde (Rapport de la Commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi du Conseil d'État modifiant la loi sur l'imposition des personnes physiques [LIPP - D 3 08 - Imposition d'après la dépense selon le droit fédéral harmonisé] du 15 septembre 2015 [ci-après : PL-11683-A], p. 3). La difficulté de démontrer, par l'autorité de taxation, l'exercice d'une activité lucrative des bénéficiaires de l'imposition d'après la dépense avait été déjà relevée lors de l'examen du projet de loi sur l'imposition des personnes physiques du 16 janvier 2008 (ci-après : PL 10199 ; MGC 2008-2009/IX D/46 4750).

7) L'autorité compétente peut, d'office ou sur demande, constater par une décision l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations fondés sur le droit public (art. 49 al. 1 LPA). Ladite autorité ne donne suite à une demande en constatation que si le requérant rend vraisemblable qu'il dispose d'un intérêt juridique personnel et concret qui soit digne de protection (art. 49 al. 2 LPA).

Une autorité ne peut rendre une décision en constatation que si la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, à la condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé par une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations (ATF 129 V 289 consid. 2.1 ; 126 II 300 consid. 2c). Il n'y a, en règle générale, pas d'intérêt digne de protection à obtenir (ou à rendre) une décision en constatation lorsque le prononcé d'une décision formatrice demeure possible en temps utile ; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire, tout comme celui de l'autorité de prononcer d'office une telle décision (ATA/1258/2017 du 5 septembre 2017 et les références citées).

Le principe de subsidiarité n'est toutefois pas absolu. Dans les cas où l'intérêt digne de protection du requérant est mieux servi par une décision en constatation que par une décision formatrice ou condamnatoire, notamment si la décision constatatoire tranche une question juridique essentielle et permet d'éviter une procédure complexe, l'autorité saisie ne se montrera pas trop stricte sur la question de la subsidiarité. De même, un intérêt digne de protection peut déjà être reconnu si la décision en constatation de droit permet au recourant d'éviter de prendre des mesures qui lui seraient préjudiciables, ou de ne pas prendre des dispositions qui lui seraient favorables (ATA/892/2015 du 1er septembre 2015 et les références citées).

8) En l'espèce, la position des recourants au sujet de leur assujettissement illimité en Suisse durant la période de 2009 à 2016 est contradictoire. D'une part, ils soutiennent dans leur réplique devant la chambre administrative que leur

assujettissement dans ce pays a pris fin au moment de leur départ en Israël. D'autre part, dans leur ultime détermination, ils allèguent qu'ils n'auraient jamais dû être assujettis en Suisse, le recourant n'ayant jamais résidé dans ce pays. Pourtant, c'est à leur demande qu'une convention de leur imposition selon la dépense a été signée avec l'autorité intimée. Or, l'une des conditions d'une telle imposition est un assujettissement illimité en Suisse. En outre, les taxations concernées sont entrées en force sans avoir été contestées par les recourants. Dans ces circonstances, leur assujettissement ne pourrait être contesté a posteriori.

L'autorité intimée, se basant sur des informations contenues dans un dossier pénal ouvert contre le recourant, a initié une procédure en rappel et en soustraction d'impôt en retenant que les intéressés n'avaient pas déclaré l'activité lucrative de ce dernier en Suisse. Les éléments figurant dans ce dossier pénal constituaient, aux yeux de l'autorité intimée, des indices rendant vraisemblable que les recourants n'avaient pas fait des déclarations complètes lors de la signature des conventions portant sur leur imposition d'après la dépense. Le TAPI les considère comme des soupçons justifiant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Par ailleurs, en cas de fausse déclaration ou de déclaration incomplète, le contribuable soumis à une imposition d'après la dépense se trouve dans la même situation qu'un contribuable ordinaire. Une procédure en rappel et en soustraction d'impôt doit être engagée contre lui. Ni le droit fédéral ni le droit cantonal ne prévoient la possibilité d'émettre une décision préjudicielle sur la question de l'imposition à la dépense ou sa révocation, étant rappelé qu'une telle imposition se base dans le cas d'espèce sur une convention du 7 août 2009 entre le recourant et l'autorité intimée, renouvelée le 4 mars 2013.

La preuve de l'activité lucrative par l'autorité fiscale étant difficile à apporter, cette dernière peut se baser sur des indices qui rendent vraisemblable l'état de fait établi. Il revient ensuite aux recourants de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci. L'argument selon lequel les procédures amiables initiées en Israël et en Suisse démontreraient l'impossibilité pour le recourant d'avoir exercé une activité en Suisse au cours des périodes 2009 à 2016 faute de n'y avoir jamais résidé, hormis durant quelques jours par an pour des vacances, n'est pas pertinent dans le cadre du présent litige. Au demeurant, les recourants perdent de vue en effet que comme citoyens français, ils étaient au bénéfice de la libre circulation des personnes entre la Suisse et les pays membres de l'UE/AELE et qu'à ce titre ils n'étaient pas soumis à l'obligation de passer en Suisse un certain nombre de jours consécutifs à l'année pour continuer à bénéficier de leurs autorisations de séjour et ensuite d'établissement.

Pour le surplus, les recourants, qui sont tenus à un devoir de collaboration, doivent fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à permettre à l'autorité intimée d'examiner leur situation dans le cadre de la procédure ouverte de rappel d'impôt. Un tel devoir ne peut être assimilé à une

obligation de prouver un fait négatif comme le soutiennent les intéressés. Ainsi, l'exigence qui leur est faite de déposer des déclarations fiscales dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne viole pas le droit.

Le jugement du TAPI qui confirme une telle exigence est également conforme au droit. Le grief des recourants sera dès lors écarté.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

9) Vu l'issue du litige, les recourants supporteront solidairement un émolument de CHF 2'000.- et aucune d'indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 février 2021 par Madame A_____ et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 janvier 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge solidaire de Madame A_____ et Monsieur B_____ ;

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

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Xavier Oberson et Jérôme Meyer, avocats 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. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :