RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4273/2021-ICC **ATA/1143/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 octobre 2023

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE **recourante**

contre

A_____ et B_____ **intimés**
représentés par Mes Xavier OBERSON et Frédéric VUILLEUMIER, avocats

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 septembre 2022 (JTAPI/986/2022)

EN FAIT

A. **a.** B_____ s'est marié civilement en juillet 1990, en France, avec A_____. Ils se sont domiciliés dans le canton de Genève en décembre 1999, dans la commune de Cologny, au _____, chemin C_____, dès septembre 2000, avec leurs quatre enfants : D_____, née le _____ 1991, E_____, née le _____ 1993, F_____ et G_____, nés le _____ 1995.

À son arrivée à Genève, B_____ était responsable pour l'Europe occidentale et méridionale du groupe H_____ auprès d'une société genevoise. En 2001, il a fondé le groupe I_____, active dans les télécoms, qu'il a progressivement développé et qui comprend notamment des sociétés telles que J_____, K_____, L_____, M_____, N_____, O_____, P_____ et Q_____. I_____ a été mise en bourse en 2014.

Fort d'une participation majoritaire dans I_____, de même que d'autres investissements personnels dans l'immobilier et le marché de l'art, achat de R_____ en 2019, sa fortune a été régulièrement évaluée par le magazine Forbes. Par exemple, la fortune était estimée en mars 2014 à USD 6.3 milliards et à USD 4.3 milliards en 2023.

Le 12 septembre 2005, B_____ a annoncé à l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM) qu'il quittait le canton de Genève pour se domicilier à Rolle dans le canton de Vaud, où il avait acquis un appartement deux mois auparavant.

Par contrat notarié des 16 septembre et 7 octobre 2005, A_____ et B_____ ont modifié leur régime matrimonial qui était celui de la participation aux acquêts en adoptant celui de la séparation des biens. Le contrat indiquait en introduction qu'une procédure de divorce serait prochainement introduite.

La fortune du couple s'élevait à CHF 6'214'787.- et revenait pour moitié à chaque conjoint. La demeure familiale de Cologny, estimée à une valeur brute de CHF 8'000'000.-, revenait à A_____ qui en reprenait la dette hypothécaire de CHF 6'100'000.-. Les époux contribueraient chacun, selon leurs facultés, à l'entretien convenable de la famille.

Le contrat prévoyait également que l'époux effectuerait une donation de CHF 1'002'607.- en faveur de son épouse, soumise au rapport en cas de décès avant le prononcé du divorce.

En 2010, B_____ a mis en place un *family office* à Genève.

En septembre 2011, il a officiellement quitté Rolle pour se domicilier à Zermatt dans le canton du Valais où il avait acquis un appartement en novembre 2006. Il a entrepris la construction dans cette commune d'un chalet dans lequel il a emménagé en 2018.

b. Le 17 janvier 2012, A_____ a annoncé à l'OCPM être séparée.

c. Le 5 octobre 2014, A_____ et B_____ se sont mariés religieusement à la synagogue libérale de Genève.

d. A_____ a acquis la nationalité suisse en 2015.

Elle a quitté officiellement le canton de Genève en décembre 2020 pour s'établir à Zermatt, se domiciliant dans l'appartement auparavant occupé par son époux.

e. Le 19 décembre 2016, la fondation *PLFA The B_____ and A_____ Foundation* a été constituée (ci-après : la fondation). Son siège est à Zermatt à l'adresse de l'appartement. Selon le registre du commerce valaisan, du 19 décembre 2016 au 18 juillet 2022, B_____ en était le président, son épouse la vice-présidente et leur fille aînée, la secrétaire. Depuis le 18 juillet 2022, A_____ ne siège plus au conseil de la fondation.

f. Les enfants du couple sont restés domiciliés à Cologny avec leur mère, dans un premier temps :

- D_____, née en 1991, s'est domiciliée officiellement à Rolle en septembre 2010, est revenue à Cologny en juin 2017 et s'est domiciliée en janvier 2018 à New-York aux États-Unis d'Amérique.

- E_____, née en 1993, a officiellement quitté Cologny en août 2018, à destination de New-York.

- F_____ et G_____, nés en 1995, ont officiellement quitté Cologny en décembre 2015 pour se domicilier à Zermatt.

B. **a.** Sur le plan fiscal, les époux A_____ et B_____ (ci-après également : les contribuables) ont été imposés ensemble dans le canton de Genève jusqu'en 2004.

b. A_____ a été imposée seule depuis l'année 2005, notamment lors des périodes fiscales 2009 à 2016.

c. Le 6 octobre 2010, dans le cadre de sa taxation 2005, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) a adressé une demande de renseignements à la contribuable. Celle-ci a été invitée à remettre une copie du jugement de divorce.

Elle a indiqué le 20 novembre 2010, être séparée de fait de son époux et n'avoir établi aucune convention avec celui-ci ; l'attribution de la garde de leurs enfants et le montant de la pension alimentaire avaient été déterminés d'un commun accord.

Selon le bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2005 du 6 décembre 2010, le revenu de la contribuable était nul et sa fortune était de CHF 1'733'714.-. Les ICC 2005 se sont élevés à CHF 19'930.70.

d. Le 2 décembre 2010, l'AFC-GE a prié la contribuable de lui remettre les relevés bancaires du compte sur lequel la pension alimentaire était versée ainsi que ceux des comptes lui servant à s'acquitter de ses dépenses courantes, afin de pouvoir procéder à sa taxation 2007.

Le 2 février 2011, la contribuable a remis les relevés sollicités, notant que la pension alimentaire versée n'avait été que de CHF 40'000.- en lieu et place du montant de CHF 108'000.- indiqué dans sa déclaration fiscale ; les dépenses avaient été couvertes en partie par sa fortune personnelle.

Selon le bordereau ICC 2007, du 19 octobre 2011, le revenu de la contribuable était nul.

e. Le 30 avril 2012, au sujet de la taxation 2010, l'AFC-GE a requis les bordereaux d'acquisitions des actions de S_____ SA et le montant de la créance détenue envers cette société.

Le 15 mai 2012, la contribuable a remis une copie du contrat d'achat de cette société du 30 juin 2010 par ses enfants, à parts égales, soit huit actions chacun. Seules 24 actions appartenant au 31 décembre 2010 à ses enfants mineurs avaient été mentionnées dans sa déclaration fiscale 2010. La créance s'élevait au 31 décembre 2010 à CHF 1'500'000.-. Il n'y avait pas eu d'échéance d'intérêts sur cette créance, la première étant fixée au 31 décembre 2011. Cet achat avait été financé par le biais d'un prêt accordé par son époux et par deux prêts d'une banque helvétique.

Selon le bordereau ICC 2010 du 25 juillet 2012, le revenu de la contribuable s'élevait à CHF 16'956.-.

f. Le 22 février 2013, l'AFC-GE a invité la contribuable à lui remettre, s'agissant de l'année 2011, les justificatifs des intérêts des dettes, échues durant l'année, envers son époux et la banque ainsi que leur état au 31 décembre 2011, une copie de son jugement de séparation et les justificatifs de la pension alimentaire perçue en 2011.

Le 17 avril 2013, la contribuable a remis les pièces sollicitées et déclaré n'avoir établi aucune convention de séparation. Son époux lui avait versé une pension

alimentaire annuelle de CHF 72'000.- pour elle-même et CHF 9'000.- de contribution d'entretien pour chacun de leurs fils.

Selon le bordereau ICC 2011 du 1er juillet 2013, le revenu de la contribuable s'élevait à CHF 30'431.-.

g. Pour l'année 2012, l'AFC-GE a requis le 11 juin 2015 la remise des actes de donation de CHF 1'000'000.- et de CHF 100'000.-.

Le 8 juillet 2015, la contribuable a produit ces pièces, soit trois actes de donation du 4 juillet 2012 de son époux, le premier en sa faveur et deux pour ses fils, chacune de CHF 50'000.-.

Selon le bordereau ICC 2012 du 22 septembre 2015, le revenu de la contribuabale était de CHF 13'476.-.

h. Selon le bordereau ICC 2014 du 6 avril 2016, le revenu était de CHF 13'706.-.

i. Selon les bordereaux ICC 2015 du 9 août 2017 et ICC 2016 du 19 mars 2018, le revenu était nul.

j. Dans sa déclaration fiscale 2015 du 14 janvier 2017, la contribuable a indiqué que son époux lui avait fait une donation de CHF 1'000'000.- et qu'elle avait versé, grâce à une ligne de crédit pouvant aller jusqu'à CHF 10'000'000.- selon un contrat de prêt conclu avec T_____ SA, des acomptes de CHF 6'000'000.- pour les travaux de rénovation de sa demeure de Cologny. Au vu de ces travaux, elle avait loué une autre résidence à proximité de son domicile.

k. Le contribuable a été imposé selon la dépense dans le canton de Vaud de 2005 à 2010, puis à partir de l'année fiscale 2011 dans le canton du Valais.

l. Contactée par l'AFC-GE le 29 avril 2016 au sujet de la situation de B_____, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a répondu le 8 juillet 2016 qu'une éventuelle fixation du domicile du contribuable n'était pas de la compétence des divisions « surveillance cantons » et « affaires pénales et enquêtes » de l'AFC-CH, mais relevait de l'AFC-GE. Sur la base des éléments actuels au dossier, le soupçon de graves infractions fiscales n'était pas démontré. Cette position pouvait être revue sur la base de nouveaux éléments complémentaires. Un examen de la situation fiscale actuelle serait fait à sa demande par le service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après : AFC-VS) s'agissant d'une éventuelle activité lucrative en Suisse.

Dans un courriel interne du 22 juillet 2016 adressé à la direction du contrôle, la directrice générale adjointe de l'AFC-GE a précisé attendre le résultat des vérifications actuellement en cours dans le canton du Valais avant « d'aller de l'avant ».

Le 3 février 2017, l'AFC-VS a requis du contribuable, concernant son imposition 2015, des renseignements concernant les fonctions/mandats qu'il exerçait pour son groupe, des sociétés étrangères du groupe et des sociétés suisses du groupe. Il devait également communiquer les rémunérations perçues directement ou indirectement de ces sociétés ainsi que déclarer de quels lieux il exerçait ces différentes activités et au moyen de quelles infrastructures.

Le 15 mars 2017, B_____ a répondu qu'il était fondateur et actionnaire de contrôle du groupe I_____, société européenne dont le siège social se trouvait aux Pays-Bas et qui était cotée à la bourse d'Amsterdam. I_____ était un opérateur de télécommunications et de média présent notamment en France, au Portugal, en Israël, en République Dominicaine, aux Caraïbes et aux USA. Il n'était pas membre du conseil d'administration du groupe, ni ne participait à la gestion opérationnelle du groupe. Il présidait le comité stratégique qui fournissait des orientations aux dirigeants des filiales du groupe dans le monde et rencontrait les grands dirigeants politiques et économiques des pays dans lesquels le groupe était présent. À ce titre, il effectuait de nombreux déplacements et séjours à l'étranger, notamment aux USA, en Israël, aux Caraïbes, en France et au Portugal. Il n'exerçait aucun mandat, ne remplissait aucune fonction ni n'assumait aucun travail de quelque nature que ce soit à partir de la Suisse où il résidait à Zermatt.

m. Le 13 juin 2019, l'AFC-GE a informé B_____ de l'ouverture de procédures en rappel d'impôts et soustraction à son encontre pour les années fiscales 2009 à 2016.

À la lumière d'éléments probants en sa possession, il s'avérait qu'au cours des années en cause, il vivait en ménage commun avec son épouse. Malgré l'annonce officielle de son départ du canton de Genève en 2005, il avait maintenu le centre de ses intérêts vitaux auprès de son épouse domiciliée à Cologny. Le domicile fiscal du couple se trouvant donc à Cologny, les époux étaient dès lors conjointement et pleinement assujettis à l'ICC et à l'IFD dans le canton de Genève pour ces périodes fiscales notamment.

Un délai au 15 juillet 2019 lui était imparti pour produire la liste détaillée et exhaustive des éléments de revenus et de fortune mondiaux pour les années fiscales en cause, justificatifs à l'appui.

Le même courrier a été envoyé à A_____ le 13 juin 2019.

n. Le 14 juin 2019, l'AFC-GE a informé l'AFC-VS qu'elle revendiquait l'assujettissement illimité dans le canton de Genève du contribuable depuis 2009, des indices en sa possession lui permettant de considérer que ce dernier avait maintenu son domicile fiscal à Genève jusqu'à ce jour.

o. Le 13 août 2019, lors d'un entretien avec les conseils communs des contribuables, les contrôleurs de l'AFC-GE ont indiqué ignorer l'existence d'un contrôle effectué par l'AFC-CH en 2016. Ils avaient uniquement été informés de démarches concernant l'imposition d'après la dépense en Valais.

Le décompte des jours de présence à un endroit ou un autre ne serait pas, à lui seul, suffisant pour remettre en question sa position selon laquelle le contribuable devrait être assujetti auprès de son épouse à Genève.

L'AFC-GE a laissé indécise la question formulée par le conseil des époux contribuables, consistant à savoir si, en cas d'assujettissement illimité à Genève du contribuable, une imposition d'après la dépense pourrait être une alternative à l'imposition au régime ordinaire.

p. Le 11 septembre 2019, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE des documents déjà produits dans le cadre du contrôle de l'AFC-CH, indiquant le nombre de jours passés par le contribuable dans différents lieux et exposant qu'ils n'avaient plus été sollicités depuis lors à ce sujet.

Une note de travail du conseil du contribuable préparée à l'attention de l'AFC-VS, datée du 22 novembre 2016, indiquait notamment que B_____ partageait son temps entre « Zermatt où il possède deux chalets et un appartement, deux places de parking et deux voitures ; Israël où il possède une maison et un business ; les USA où il possède un appartement et un important business ; Genève où le groupe a un *family office* et où ses enfants ont des maisons ; la France où il possède une maison et un business ; les Caraïbes où il possède une maison, un business et un bateau ; l'Europe en général où il a du business au Portugal, au Luxembourg et aux Pays-Bas, ainsi qu'une maison à Londres ».

q. Le 22 octobre 2019, le contribuable a fait valoir que les conditions justifiant une séparation de fait étaient remplies. Ils ne partageaient aucun logement ni compte commun avec son épouse à qui il versait une contribution d'entretien annuelle de CHF 72'000.- et à qui il avait fait plusieurs dons. Le centre de ses intérêts vitaux se trouvait à Zermatt, même s'il se rendait parfois à Genève.

Si, par impossible, l'AFC-GE persistait dans sa position, ils étaient d'avis que le domicile ne pouvait être remise en cause au-delà de la période fiscale 2016, en raison du contrôle déjà effectué dans le canton du Valais à cette date par l'AFC-CH sous l'impulsion de l'AFC-GE.

r. Un second entretien a eu lieu le 9 décembre 2019, lors duquel l'AFC-GE a manifesté son intention de notifier des bordereaux de rappel d'impôts et amende d'ici la fin du mois de janvier 2020. Après analyse des documents présentés, l'absence de toute séparation de fait et la présence prépondérante du contribuable à Genève plutôt qu'à Zermatt paraissait établie. Les documents fournis par les

contribuables avaient une portée très limitée, s'agissant notamment de relevés incomplets d'une seule carte de crédit au nom du contribuable ou de son épouse et de plans de vols arrêtés en août 2016.

Les contribuables, représentés par leurs conseils communs, ont émis la « possibilité d'appliquer un forfait mixte, lequel serait concrétisé par le dépôt de déclarations fiscales à Genève par le couple jusqu'au 31 décembre 2020. »

s. L'AFC-GE a accepté de suspendre la notification des taxations après remise de pièces supplémentaires le 20 février 2020, à la suite d'une demande du 10 janvier 2020 des contribuables qui considéraient être en mesure d'apporter des éléments factuels nouveaux et à la requête de précision, sur les périodes couvertes par ces éléments, faite par l'AFC-GE, exigeant que les informations soient circonscrites aux huit années visées par la procédure.

Parmi les pièces remises figure un tableau récapitulant les jours de présence des contribuables de 2016 à 2019 à Zermatt, à Genève, en Israël, aux USA, aux Caraïbes et en France, ailleurs en Europe et dans le monde, ainsi que des relevés de leurs cartes de crédit pour ces années. Il était précisé que certaines pièces concernaient A_____ qui disposait de son propre logement à Zermatt et qui s'y rendait régulièrement. Étaient également produits des plans de vols, avec le nom des passagers, établis de novembre 2015 à décembre 2016 et ceux pour un autre avion de septembre 2016 à novembre 2016 ainsi que des factures d'hélicoptère établies par Air Zermatt et adressées au contribuable c/o U_____ Sàrl, 15, rue _____ à Genève, pour 24 vols, de janvier à août 2016. Figurent notamment sur ces factures douze trajets de Zermatt à Genève-Meinier ou de Genève-Meinier à Zermatt.

Un entretien téléphonique a encore eu lieu le 9 décembre 2020 entre les parties.

t. Le 18 février 2021, les contribuables ont demandé à consulter les pièces sur lesquelles l'AFC-GE entendait s'appuyer pour contester leur taxation séparée et le domicile fiscal valaisan du contribuable.

Le 24 février 2021, l'AFC-GE a répondu qu'aucune demande d'accès au dossier n'avait été formulée auparavant.

u. Le 5 mars 2021, lors d'un entretien téléphonique initié par le conseil commun des époux A_____ et B_____, l'AFC-GE a relevé l'absence de proposition de transaction faite malgré une volonté manifestée oralement du côté des époux contribuables.

Par courriel du même jour, les contribuables ont indiqué renoncer à « prendre position sur les dernières solutions transactionnelles discutées ».

Le 30 juin 2021, l'AFC-GE a repris contact par téléphone avec les conseils des contribuables, compte tenu des enjeux estimés à plus de douze milliards de francs de revenu imposable qui ressortaient à l'issue de l'instruction, à la suite de deux transpositions intervenues en 2014 et 2015 concernant les titres de sociétés dont le contribuable apparaissait comme ultime actionnaire unique.

Le 5 juillet 2021, les conseils des époux ont sollicités un rendez-vous à la directrice du service du contrôle qui a eu lieu le 13 juillet 2021. La demande a été faite qu'une décision préjudicielle sur l'assujettissement du contribuable soit rendue.

v. Le 15 juillet 2021, le contribuable a fait valoir que la péremption du droit de taxer était atteinte et qu'il fallait rendre une décision préjudicielle, compte tenu du conflit intercantonal. Un décision formelle d'assujettissement devait être rendue.

w. Par décision du 20 août 2021, adressée aux époux contribuables, l'AFC-GE a assujetti B_____ aux ICC 2009 à 2016 dans le canton de Genève de façon illimitée.

Le domicile fiscal genevois de A_____ était incontesté. Malgré la communication d'une supposée séparation de fait, aucun élément probant ne permettait de démontrer une rupture de l'union conjugale, au contraire. L'ouvrage biographique « V_____ » d'W_____, journaliste, publié en 2017, qui portait sur le parcours économique et professionnel de B_____, acquis le 21 mai 2019 par ses services, dépeignait un couple harmonieux après plus de trente ans de mariage.

S'agissant de la mise en commun des moyens d'existence, les ressources déclarées par la contribuable, dont sa pension alimentaire, ne lui permettaient pas de maintenir son niveau de vie : sa dernière pension ne couvrait même pas les intérêts hypothécaires. Cette insuffisance de moyens expliquait vraisemblablement les donations déclarées en 2012, 2015, 2017 et 2018 pour un total de CHF 2'989'500.-. À ces montants s'étaient ajoutées des donations en 2019 et 2020 résultant des déclarations fiscales ultérieures de la contribuable portant l'ensemble des donations de 2012 à 2020 à CHF 5'529'091.- ainsi que le prêt de CHF 10'000'000.- ayant permis d'entreprendre des travaux sur la demeure de Cologny, financés par son époux, par l'entremise de T_____ SA. Les intérêts y relatifs étaient de plus capitalisés au lieu d'être versés et, bien que la contribuable fût financièrement incapable de procéder au remboursement dudit prêt, T_____ SA avait pourtant indiqué, sur demande de renseignement, le 14 mai 2018, que ses « expectatives matrimoniales » lui permettraient de le faire d'ici l'échéance du 15 décembre 2025. Les informations du 15 juillet 2021, faisant référence à des éléments communiqués les 11 septembre et 22 octobre 2019 et 28 février 2020, visaient à démontrer la séparation et le départ du contribuable de Genève. Or, ces éléments démontraient, au contraire, le maintien de l'union conjugale, ou du moins rendaient vraisemblable le maintien du centre des intérêts personnels du

contribuable à Genève aux côtés de son épouse et de leurs enfants jusqu'à ce que ceux-ci quittent le foyer familial.

Le même jour, un chargé de 29 pièces a été transmis aux contribuables, selon leur demande du 18 février 2021, contenant copie des pièces en lien avec l'assujettissement illimité à Genève et du contenu essentiel des documents couverts par le secret fiscal.

x. Le 21 septembre 2021, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de la décision d'assujettissement, faisant valoir que les conditions d'une taxation séparée étaient réalisées. Ils ont invoqué une violation de leur droit d'être entendus et se sont prononcés en détail sur toutes les pièces produites par l'AFC-GE.

L'AFC-GE aurait dû faire valoir sa prétention dans l'année suivant la période de taxation, donc au plus tard pour 2016 à fin 2018. Ils ne pouvaient élever eux-mêmes cette exception, mais attiraient l'attention de l'AFC-GE sur ce point dans la mesure où l'AFC-VS avait d'ores et déjà indiqué son intention de faire valoir cette exception.

y. Le 12 octobre 2021, l'AFC-VS a informé l'AFC-GE avoir pris connaissance de la décision du 20 août 2021 et a soulevé l'exception de péremption du droit de taxer. Assujetti depuis le 1er janvier 2011 de manière illimitée en Valais, le contribuable avait été informé le 13 juin 2019 qu'il serait assujetti dans le canton de Genève pour les années fiscales 2011 à 2016, de sorte que le délai de péremption de deux ans était échu.

Le 16 novembre 2021, l'AFC-GE a répondu qu'elle entendait poursuivre son contrôle, n'ayant aucunement tardé à élever ses prétentions. À la lumière de la jurisprudence relative à l'abus de droit, dans la mesure où le contribuable avait intentionnellement annoncé sa résidence fiscale en Valais, il n'était pas légitimé à requérir l'annulation des bordereaux de taxation en Valais sous prétexte d'une double imposition.

z. Par décision sur réclamation du 16 novembre 2021, l'AFC-GE a maintenu l'assujettissement illimité du contribuable aux ICC 2009 à 2016 dans le canton de Genève. Elle a détaillé dans un tableau de cinq pages les 84 indices plaidant en faveur du maintien de l'union conjugale et du centre des intérêts vitaux du contribuable à Genève au cours des années fiscales en cause. Parmi ces éléments, 19 sont des extraits de l'ouvrage biographique susmentionné. Figurent aussi douze citations d'articles de presse publiés entre le 10 mars 2014 et octobre 2021 indiquant le maintien de l'union conjugale et le centre des intérêts vitaux à Genève. Le reste était des indices qui ressortaient notamment des documents et attestations produits par les contribuables eux-mêmes.

C. **a.** Par acte du 16 décembre 2021, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation, concluant à son annulation et à ce qu'il soit constaté que le contribuable n'était pas assujetti de manière illimitée aux ICC dans le canton de Genève.

b. L'AFC-GE a conclu le 7 avril 2022, au rejet du recours. L'interdiction de la double imposition intercantonale était restreinte par l'absence de bonne foi du contribuable s'en prévalant. Le grief de l'intéressé relevait de l'abus de droit. En créant les apparences d'un nouveau domicile à Rolle puis à Zermatt, il avait entendu déterminer à sa guise le lieu de son domicile fiscal, en violation des règles légales et de la jurisprudence. Son domicile fiscal était demeuré à Genève et il avait obtenu une imposition selon la dépense bien plus avantageuse que celle qui lui aurait été notifiée à Genève.

c. Le 6 mai 2022, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.

d. Le 10 juin 2022, l'AFC-VS a informé le TAPI avoir soulevé l'exception de la péremption du droit de taxer pour les périodes fiscales 2011 à 2016 et affirmé que le domicile fiscal du recourant se situait à Zermatt dès la période fiscale 2011.

e. Après un autre échange d'écritures, le TAPI a admis le recours par jugement du 22 septembre 2022.

L'exception de péremption du droit de taxer était réalisée, de sorte que l'AFC-GE était forclose pour revendiquer l'assujettissement du contribuable. Faute d'éléments démontrant que l'AFC-GE avait initié les procédures en rappel dès qu'elle avait pris connaissance de faits déterminants pour l'assujettissement, il fallait considérer qu'il avait été effectué tardivement.

D. **a.** Le 25 octobre 2022, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre le jugement du TAPI, concluant principalement à son annulation, à la confirmation de la décision sur réclamation du 16 novembre 2021 et, subsidiairement, à l'annulation du jugement et au renvoi de la cause au TAPI pour nouveau jugement.

Le TAPI avait fait une mauvaise application de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de déchéance du droit de taxer dans les relations intercantonales. Ce n'était que le 21 mai 2019, lors de la prise de connaissance par l'AFC-GE de l'ouvrage biographique consacré au contribuable, qu'elle avait acquis des soupçons et qu'elle avait recueilli les éléments de preuve lui permettant de déterminer l'imposition du contribuable. Elle avait fait preuve de la diligence requise. Le TAPI avait qualifié à tort de faits notoires certains éléments et lui avait reproché d'avoir méconnu des pièces qui auraient pu être en sa possession, soit

des articles de presse publiés de septembre 2013 à janvier 2017 concernant le contribuable notamment.

b. Le 14 décembre 2022, les contribuables ont conclu au rejet du recours.

L'AFC-GE se méprenait en soutenant qu'elle n'avait pas tardé à élever ses prétentions fiscales et elle était déchue de son droit de taxer le contribuable. Elle avait dès 2016, voire vraisemblablement avant, des soupçons sur l'existence d'une taxation insuffisante à l'égard des contribuables. Rien ne justifiait qu'elle n'eût pas agi à l'époque. Elle n'avait pas fait preuve de toute la diligence requise. En outre, le comportement du contribuable n'était pas contraire à la bonne foi.

À l'appui de leur argumentation, les contribuables ont notamment produit un courriel adressé par un de leur conseil de l'étude de Sion à un autre de l'étude de Genève, daté du 14 novembre 2016, indiquant qu'il avait reçu un téléphone d'un fonctionnaire de l'AFC-VS l'informant que l'État de Genève tentait de contester le domicile valaisan de leur client.

c. Le 16 février 2023, l'AFC-GE a répliqué.

À la suite d'un piratage informatique des serveurs du groupe I_____ appartenant au contribuable, de nombreux documents concernant notamment la situation fiscale suisse du contribuable et de son épouse avaient été révélés et fait l'objet d'articles de presse publiés depuis novembre 2022 dans différents médias, dont notamment une enquête de la _____ diffusée le 1er novembre 2022, intitulée : « Le patron de P_____ B_____ est rattrapé par le fisc genevois ». X_____ avait fait paraître une série de huit articles décrivant notamment la procédure fiscale en cours dans deux articles : « Le jour où le milliardaire B_____ s'est fait flasher par les impôts suisses » publié le 1er novembre 2022 et « Genève vs. Valais : comment les cantons suisses se disputent les impôts d'un milliardaire français » publié le 2 novembre 2022. Ce dernier article indiquait qu'W_____ était tombée des nues d'apprendre que les époux A_____ et B_____ seraient séparés depuis 2005. Elle avait rencontré l'épouse du contribuable avec B_____ en 2016 lors de son interview. Elle avait eu 150 entretiens avec des personnes pour son enquête, durant neuf mois et interviewé une vingtaine de proches de l'homme d'affaires. Jamais personne dans son entourage n'avait mentionné une quelconque séparation et B_____ lui avait parlé de sa femme au présent.

d. Le 6 mars 2023, les contribuables ont déposé des observations complémentaires.

L'AFC-GE avait demandé à l'AFC-CH d'examiner la situation du contribuable démontrant ainsi que début 2016 déjà, voire très certainement avant, elle menait une enquête sur le prétendu domicile genevois de B_____.

Des articles avaient été publiés à la suite d'un piratage informatique de l'une des sociétés du groupe du contribuable. Cela avait mené à la publication de divers documents privés sur le *darknet*, après le refus du groupe de payer une rançon. Ces sources partielles étaient issues d'une infraction pénale et provenaient d'un site internet pirate qui avait été désactivé par le FBI, en coopération avec l'agence Interpol. Les articles et les conclusions étaient en outre contestés.

Aucune des personnes interrogées par W_____ ne l'avait été sur sa vie privée, mais uniquement sur les aspects économiques et professionnel de son parcours. Cela était notamment prouvé par les quatre attestations qu'ils produisaient.

e. Le 7 mars 2023, 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 une décision d'assujettissement aux ICC 2009 – 2016 des contribuables dans le canton de Genève, dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôts. Cette décision a été annulée par le TAPI.

2.1 Le litige porte sur l'ICC pour les années fiscales 2009 à 2016, de sorte qu'il convient de déterminer le droit applicable.

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATF 140 I 68).

Trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ainsi que les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP – I à LIPP – V pour la période fiscale 2009 et la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) pour les périodes 2010 à 2016.

2.2 Les conditions régissant le rappel d'impôt sont réglementées de manière similaire aux plans fédéral et cantonal (ATA/1162/2018 du 30 octobre 2018 consid. 7b), si bien que la jurisprudence développée dans l'application des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990

(LIFD - RS 642.11) ou la littérature publiée, peut être appliquée par analogie à la procédure de rappel de droit cantonal.

2.3 Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 42 al. 1 LHID ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôts de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1 ; 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1 et les arrêts cités, in RDAF 2009 II 386). En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêts du Tribunal fédéral 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 consid. 4.5.1 ; 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_676/2016 et 2C_677/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 ; 2C_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références citées, in RF 73/2018 p. 255).

2.4 En matière d'impôt fédéral direct et d'ICC sur le revenu et la fortune, le rappel d'impôts est ouvert lorsqu'une taxation n'a pas été établie, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'elle est incomplète, soit en raison de la découverte de moyens de preuve de faits inconnus, soit à cause d'un crime ou d'un délit (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

2.5 Le droit d'introduire une procédure de rappel s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, tandis que celui de

procéder au rappel s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapport (art. 152 al. 2 et 3 LIFD ; art. 53 al. 2 et 3 LHID ; art. 61 al. 2 et 3 LPFisc).

2.6 Les motifs permettant l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt ne doivent pas être confondus avec le bien-fondé matériel de la reprise d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4). Ainsi dans le cas ayant donné lieu à cet arrêt, la communication de l'AFC-CH concernant des loyers non déclarés que le recourant aurait perçus constituait une information propre à faire naître des soupçons de soustraction d'impôt, lesquels ont été jugés suffisants à justifier la procédure de rappel d'impôt dans son principe, même si ces éléments n'avaient pas été confirmés par la suite. C'était finalement l'examen des documents remis par le recourant dans le cadre de la procédure de rappel qui avait permis la découverte d'un certain nombre de faits nouveaux justifiant le rappel (ATA/1060/2017 du 4 juillet 2017 consid. 6). Une information propre à faire naître des soupçons de soustraction d'impôt suffit donc à justifier la procédure de rappel d'impôt dans son principe (arrêts du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 6.4 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1 et 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.4.1).

3. La recourante reproche au TAPI d'avoir fait une mauvaise application de la jurisprudence en matière de déchéance du droit de taxer dans les relations intercantonales, en considérant qu'elle avait agi tardivement.

3.1 Lorsqu'un canton revendique l'assujettissement illimité ou limité d'un contribuable résidant dans un autre canton, il doit le faire dans un laps de temps raisonnable (Yves NOËL, Double imposition intercantonale – Prescription du droit de taxer d'un canton, JdT 2014 I 135). La péremption de taxer intervient lorsqu'un canton, connaissant ou pouvant connaître les faits déterminants pour l'imposition, tarde néanmoins outre mesure à faire valoir sa prétention fiscale et lorsque, si cette prétention qu'il a fait valoir postérieurement était admise, un autre canton pourrait être tenu de restituer un impôt perçu dans les formes voulues, de bonne foi et dans l'ignorance de la prétention fiscale concurrente (ATF 147 I 325 consid. 4.2.2 = RDAF 2021 II 460 ; 137 I 273 consid. 3.3.4 et les références citées). Le délai de déchéance expire généralement à la fin de l'année qui suit la période de taxation, soit à la fin de l'année « n+2 » (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_428/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.1 ; 2C_592/2018 du 1er octobre 2019 consid. 4.1). Cela ne vaut toutefois que dans le cas où en années « n+2 » le canton souhaitant prélever l'impôt avait déjà connaissance de son droit d'imposer, ou devait déjà en avoir connaissance ; dans le cas contraire, le reproche d'avoir trop tardé ne peut lui être adressé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_592/2018 du 1er octobre 2019 consid. 4.1 et 4.2 ; Arthur BRUNNER/Michael BEUSCH, Verwirkung des kantonalen Besteuerungsrechts und des Beschwerderechts betroffener Personen, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH/Daniel DE VRIES REILINGH (éd.), Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2e éd. 2021, § 42, n. 22 ss et les références citées).

La jurisprudence a retenu qu'en cas de rappel, il y avait lieu de se montrer strict, le canton devant faire valoir sa prétention dès qu'il avait connaissance des faits déterminants pour l'imposition. La décision d'assujettissement devait ainsi être motivée par un changement de situation survenu récemment et auquel l'autorité avait réagi promptement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_830/2021 du 14 juin 2022 consid. 5.1 ; 2C_428/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.2).

La jurisprudence a également retenu qu'il ne suffit pas que les autorités fiscales aient effectivement ignoré l'existence de leur droit, il faut en outre qu'en ayant fait preuve de toute la diligence requise, elles n'aient ni pu ni dû en connaître l'existence (ATF 132 I 29 consid. 3.2). Le retard d'un canton à faire valoir sa prétention ne saurait en particulier être excusé par l'ignorance de ses propres registres publics tel que le registre du commerce (jugement du Tribunal administratif fédéral A-5920/2020 du 1er juin 2022 et les références citées). Les cantons ne sont en revanche pas tenus de connaître les faits qui ressortent des registres publics des autres cantons ou de la presse privée (ATF 132 I 29 consid. 3.2).

3.2 Cette péremption est une institution servant les intérêts des cantons qui prélèvent l'impôt et non ceux des contribuables. Elle a pour but d'éviter au canton concerné en second lieu de devoir restituer des impôts déjà perçus en raison d'une prétention fiscale en soi prioritaire mais invoquée tardivement de manière indue. C'est pourquoi cette péremption peut et doit être invoquée uniquement par le premier canton ayant taxé de bonne foi et pas par le contribuable lui-même (JdT 2014 I 135 ; ATF 137 I 273 consid. 3.3.4 et les références). Bien que le canton du Valais ne soit pas partie à la procédure, il convient d'examiner la question de la péremption du droit de taxer (arrêt du Tribunal fédéral 2C_619/2010 du 22 novembre 2010 consid. 4.3), les autorités fiscales valaisannes ayant fait valoir cette exception en cours de procédure devant le TAPI pour les périodes fiscales 2011 à 2016.

3.3 En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit 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 (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; ATF 133 II 153 consid. 4.3). Ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir

l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6).

3.4 Le TAPI a retenu que l'AFC-GE avait tardé à ouvrir la procédure de rappel. Il est arrivé à cette conclusion en faisant le constat qu'il n'y avait pas d'éléments démontrant que l'AFC-GE avait initié les procédures en rappel d'impôt dès qu'elle avait pris connaissance de faits déterminants. En effet, il ne ressortait pas des
29 pièces transmises aux intimés le 20 août 2021, soit des éléments ayant mené l'AFC-GE à retenir que le contribuable vivait en ménage commun avec son épouse et que son domicile était à Cologny, qu'elle avait agi avec la célérité requise.

Aucune de ces pièces ne datait d'une période proche du 13 juin 2019, date de l'introduction des procédures de rappel, hormis les copies des contrats de mariage des filles des intimés, du 21 mars 2019, qui étaient sans pertinence pour déterminer le maintien ou non de la vie commune des contribuables.

Les autres pièces étaient postérieures ou en possession de l'AFC-GE depuis de très nombreux mois, tels le contrat de séparation de bien de 2005, le contrat de donation du 4 juillet 2012, les réponses aux demandes de renseignements pour les années fiscales 2005 et 2011, les observations faites dans les déclarations fiscales 2015 de la contribuable, les extraits du registre de l'OCPM concernant les contribuables ou la réponse de T_____ SA à une demande de renseignement le 14 mai 2018.

Finalement, l'AFC-GE aurait pu prendre connaissance dès leur date de publication des extraits de la biographie publiée en octobre 2017 et des articles de presse concernant le contribuable datés de septembre 2013 à janvier 2017, ainsi que des images de presse le montrant alliance au doigt et/ou à côté de son épouse, qui semblaient avoir été prises en novembre 2016. Il en allait de même des pièces qui ne peuvent être datées, telles que le récapitulatif des cotisation AVS versées par la contribuable dans les cantons de Vaud, puis du Valais lors des années litigieuses et des relevés bancaires relatifs à un compte privé et un crédit hypothécaire ouverts au nom de la contribuable et portant sur les années 2015 à 2018. Rien ne permettait de retenir que l'AFC-GE avait pris connaissance de ces pièces peu avant le 13 juin 2019.

À ce raisonnement, l'autorité recourante oppose le fait que ce n'est qu'en 2019, à la suite de l'achat et la lecture de la biographie du contribuable « V_____ », qu'elle avait eu des soupçons quant à son droit d'imposer de façon illimitée le contribuable. Dans cet ouvrage, à douze reprises, il était fait mention soit du couple formé par les contribuables, soit de leur domicile à Cologny entre 2009 et 2015. L'auteure indiquait qu'elle avait rencontré l'épouse du contribuable, en sa

compagnie, lorsqu'elle l'avait interviewé en Israël. Dans un courriel produit par les contribuables, elle précisait avoir eu un entretien de 2h30 avec le contribuable par lequel elle avait clos son enquête ayant duré huit à neuf mois. Elle ne s'était pas rendue à Genève et le livre avait paru sans être relu ni par B_____ ni personne de son entourage, la relecture étant assurée par les services de son éditeur « Y_____ », qui étaient parfaitement indépendants. Elle indiquait notamment que le couple affichait « une belle solidité après plus de 30 ans de mariage » et aussi que « le plus souvent possible, le vendredi soir, tout ce petit monde saut[ait] dans un avion pour passer un week-end en famille, soit sous le soleil de Tel Aviv soit sur les pentes enneigées de Zermatt ».

3.5 Il appert que le raisonnement fait par le TAPI est entièrement fondé sur les dates auxquelles l'AFC-GE a eu connaissance, ou aurait pu avoir connaissance, des éléments qui ressortent des documents produits à l'appui de la décision d'assujettissement.

3.5.1 Selon le Tribunal fédéral, les faits notoires sont ceux dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge. Pour être notoire, un renseignement ne doit pas être constamment présent à l'esprit ; il suffit qu'il puisse être contrôlé par des publications accessibles à chacun (ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 ; 135 III 88 consid. 4.1), à l'instar par exemple des indications figurant au registre du commerce (ci-après : RC) des cantons accessibles sur Internet (arrêt du Tribunal fédéral 2C_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 3.2 ; ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1).

Le Tribunal fédéral a refusé de voir en chaque information trouvée sur Internet un fait devant être considéré comme généralement connu du public. En effet, le choix des sites consultés peut être discutable et influencer le résultat. En outre, les informations trouvées en ligne ne sont pas nécessairement fiables, loin s'en faut. Enfin, compte tenu de la prodigieuse quantité de renseignements disponibles sur Internet, on ne saurait opposer chacun d'eux à quiconque comme étant notoire. Il y avait lieu de retenir, en ce qui concerne Internet, que seules les informations bénéficiant d'une empreinte officielle (par ex : Office fédéral de la statistique, inscriptions au RC, cours de change, horaire de train des chemins de fer fédéraux, etc.) pouvaient être considérées comme notoires, car facilement accessibles et provenant de sources non controversées. Dans tous les cas, une certaine prudence s'imposait dans la qualification d'un fait comme étant généralement connu du public (ATF 143 IV 380 consid. 1.2).

3.5.2 Ce raisonnement omet toutefois de prendre en compte des éléments essentiels. Ce n'est pas sur la base des faits qui ressortent des déclarations fiscales du contribuable que l'AFC-GE a fondé ses soupçons, puis sa conviction que le contribuable devait être assujetti dans le canton de Genève de façon illimitée depuis son départ annoncé officiellement en 2005. Il ressort uniquement du

dossier fiscal du contribuable qu'il a officiellement quitté le canton, d'abord pour celui de Vaud puis celui du Valais, et qu'il s'est séparé de son épouse, comme était censé l'attester le contrat de séparation de biens produit, motivé par une procédure de séparation qui devait donner lieu à une procédure de divorce.

Dans ces circonstances, l'AFC-GE n'avait pas de raison de recueillir, au cours des années suivant le départ du canton annoncé par le contribuable, des éléments factuels aptes à prouver que son domicile fiscal ne coïncidait pas avec son domicile annoncé ou que la situation de son couple ne correspondait pas à celle déclarée. En outre, même si de tels soupçons avaient existé avant 2019, en 2016 notamment, les renseignements recueillis par l'AFC-VS, à la demande de l'AFC-CH, et transmis à l'AFC-GE n'ont pas permis de les étayer, au contraire. Le fait que des soupçons aient existé en 2016 ou non n'est finalement pas décisif, dans la mesure où les informations reçues par l'AFC-CH ne permettaient pas d'ouvrir une procédure de rappel, à ce moment-là.

En revanche, les éléments contenus dans l'unique ouvrage publié à ce jour consacré au contribuable, que l'AFC-GE a admis avoir acheté et dont elle a pris connaissance en mai 2019, sont bien de nature à fonder des soupçons sur la réalité de la séparation des époux et du lieu du centre de ses intérêts.

Malgré ces faits, le TAPI estime que rien ne permet de retenir que ce n'est qu'en 2019 que l'AFC-GE a pris connaissance des éléments qui étaient disponibles dès 2017 ou avant, comme l'étaient les articles de presse contenus dans le chargé de pièces produit à l'appui de la décision d'assujettissement et les photographies du ou des contribuables disponibles sur internet.

3.5.3 Ce raisonnement omet de prendre en compte la définition des faits notoires, soit ceux qui pourraient être considérés comme devant être connus de l'AFC-GE et, le cas échéant, correspondre à la définition des faits susceptibles de permettre l'ouverture d'une procédure de rappel, comme vu ci-dessus.

Or, ce n'est pas parce qu'un article de presse ou le contenu d'un ouvrage publié est susceptible d'éveiller la curiosité de l'autorité fiscale, qu'on peut lui imputer la connaissance de cet article, comme le fait le TAPI. Il résulte de la jurisprudence claire du Tribunal fédéral, citée plus-haut, qu'il est exclu d'imputer aux autorités fiscales les connaissances qui résultent de la presse et des médias au moment de rendre la décision de taxation ordinaire. *A fortiori,* cela exclut de leur imputer cette connaissance dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôts pour un contribuable ayant officiellement quitté le canton, pour permettre de retenir que l'exception de péremption du droit d'ouvrir une procédure de rappel est remplie. Par contre, et cela n'est pas contesté ici, si ces informations parviennent à sa connaissance, l'autorité fiscale est fondée à nourrir des doutes sur le caractère complet des déclarations fiscales antérieures, comme en l'espèce.

En conséquence, il appert que rien ne permet d'exiger de l'autorité fiscale, comme paraît le retenir le TAPI, de prendre connaissance des articles de presse ou d'autres publications de médias et d'ouvrages, dès leur parution ou même plus tard, concernant une personne, même s'il s'agit d'un personnage public, dès lors qu'il ne s'agit pas de faits notoires. En effet, même dans le cas de contribuables très fortunés qui apparaissent régulièrement dans des classements annuels de fortunes publiés par différents magazines, le Tribunal fédéral ne considère pas qu'il s'agisse là de faits notoires (arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 7.6.2 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 11f). En l'espèce, il s'agit de plus d'un ancien contribuable ayant déclaré officiellement avoir quitté le canton depuis plusieurs années déjà et s'être séparé de son épouse dont il devait divorcer, selon le contrat produit. Il ne peut dès lors être retenu, comme l'a fait le TAPI, que l'AFC-GE était en possession des informations qui l'obligeaient à ouvrir rapidement une procédure de rappel au risque de voir se périmer ce droit, jusqu'au moment où elle a admis avoir pris connaissance des faits, non notoires et potentiellement contestables par le contribuable, qui ressortent de la biographie.

3.5.4 Parmi les pièces que le TAPI a retenu comme pouvant être en possession de l'AFC-GE « depuis de très nombreux mois avant le 13 juin 2019 » les seuls faits qui pourraient être qualifiés de notoires sont des extraits du registre du commerce genevois concernant la fondation et les sociétés S_____ SA et T_____ SA.

Hormis la création de la fondation qui concerne les contribuables et l'une de leur fille, mais qui est enregistrée dans le registre du commerce d'un autre canton, les éléments liés aux sociétés susmentionnées concernent uniquement la contribuable, les enfants communs du couple ou la taxation d'une personne morale. Parmi ces éléments, le seul lien direct avec le contribuable réside dans l'explication fournie par la contribuable elle-même, où elle mentionne que les actions de S_____ SA, société appartenant à ses enfants, ont été financées notamment par le biais d'un prêt accordé par B_____, résident vaudois au 31 décembre 2010 et père de ses enfants. Ces éléments n'apparaissent ainsi pas suffisants pour retenir que l'AFC-GE aurait dû ouvrir une procédure de rappel, au sens de la jurisprudence susmentionnée.

Le TAPI ne peut dès lors être suivi lorsqu'il retient qu'il existait un faisceau d'indices, connus de l'AFC-GE bien avant le 31 juin 2019, propres à entraîner la déchéance du droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt. De même, il ne peut être suivi dans son raisonnement sur l'absence de caractère abusif ou contraire à la bonne foi de l'attitude du contribuable qui aurait pu, le cas échéant, l'empêcher de se prévaloir de l'interdiction de la double imposition intercantonale. En effet, cet examen apparaît prématuré dans la mesure où la question de l'assujettissement n'a pas été tranchée au préalable.

En conséquence, le recours doit être admis et le jugement du TAPI annulé.

Le TAPI n'ayant pas examiné la question de l'assujettissement du contribuable mais seulement celle de la péremption du droit de taxer, il n'est pas possible pour la chambre administrative de trancher cette question, que ce soit sous l'angle de la séparation de fait ou du domicile des contribuables, sans priver ceux-ci du double degré de juridiction. De ce fait, la cause sera renvoyée au TAPI pour nouveau jugement.

4. Vu cette issue, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge solidaire des contribuables (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 octobre 2022 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 septembre 2022 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 septembre 2022 ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance au sens des considérants ;

met un émolument de CHF 3'000.- à la charge solidaire de A_____ et 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 l'administration fiscale cantonale, à Mes Xavier OBERSON et Frédéric VUILLEUMIER, avocats de A_____ et de B_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Nathalie RAPP, Fabienne MICHON RIEBEN, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	le président siégeant :
J. PASTEUR	J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :