

BGer 2C_505/2015 vom 8. Dezember 2016

Bundesgericht, 2016-12-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_505_2015

FR: TF 2C_505/2015 du 8 décembre 2016

IT: TF 2C_505/2015 del 8 dicembre 2016

Erwägungen

E. 1

La Cour de justice a rendu une seule décision valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal, ce qui est en principe admissible (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ss). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt cantonal (2C_505/2015) et l'autre l'impôt fédéral direct (2C_506/2015). Comme l'état de fait est identique, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

E. 2.1

Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 LTF) contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par un tribunal supérieur de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), sans qu'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée, le présent recours, interjeté par les contribuables qui ont pris part à la procédure devant l'autorité précédente, sont particulièrement atteints par la décision attaquée et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, est en principe recevable comme recours en matière de droit public en vertu des art. 82 ss LTF . Bien que l'institution du "recours de droit public" devant le Tribunal fédéral ait disparu avec l'entrée en vigueur de la LTF au 1

er janvier 2007, la dénomination erronée employée par les recourants ne saurait leur nuire, dans la mesure où, comme en l'espèce, leur acte répond aux exigences de la voie de droit à disposition (ATF 138 I 367 consid. 1.1 p. 369 s.; 133 I 300 consid. 1.2 p. 302 s.).

E. 2.2

En matière de double imposition intercantonale, le recours en matière de droit public peut être déposé contre les décisions de taxation déjà entrées en force d'un autre canton (art. 100 al. 5 LTF), même s'il ne s'agit pas de décisions au sens de l' art. 86 LTF (ATF 133 I 300 consid. 2.4 p. 306 s.). La conclusion subsidiaire dirigée contre la décision de taxation valaisanne du 30 septembre 2011 est par conséquent également recevable.

E. 3

Le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). Il fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). En vertu de l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF , et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause, ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable par une

argumentation répondant aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62). L'obligation pour le Tribunal fédéral de s'en tenir aux faits établis par l'autorité précédente qui découle de l' art. 105 al. 1 LTF et l'interdiction de faits et moyens de preuve nouveaux de l' art. 99 al. 1 LTF vaut également pour le recours en matière de double imposition intercantonale. Il n'en va autrement que si le canton dont la décision de taxation déjà entrée en force et à qui ces dispositions ne sont pas applicables conteste effectivement les constatations de fait. Ce n'est que dans ce cas que le Tribunal fédéral ne peut faire autrement que d'examiner librement les faits et que l'interdiction des nova doit aussi être écartée (ATF 139 II 373 consid. 1.7 p. 378 s.; 133 I 300 consid. 2.3 p. 305 s.; arrêts 2C_604/2013 du 10 février 2014 consid. 2.5, 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 1.5).

I. Impôts cantonal et communal

E. 4

Le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de l' art. 127 al. 3 Cst. s'oppose notamment à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; cf. ATF 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s.; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311; 132 I 29 consid. 2.1 p. 31 s.).

En l'espèce, la Cour de justice a confirmé la décision de taxation pour l'ICC 2011 et, partant, le rattachement personnel et illimité des époux dans la République et canton de Genève. Pour sa part, le Service cantonal valaisan a taxé le recourant pour l'ICC durant la même période. Il a plus particulièrement calculé l'impôt sur le revenu sur 360 jours et prélevé les impôts personnels et les taxes pour la période s'étendant du 1

er janvier au 30 juin 2011 en raison d'un départ du recourant pour l'étranger. Par conséquent, pour la période fiscale 2011, puisque la République et canton de Genève n'a pas imposé la recourante seule, mais a additionné les revenus des deux époux, alors que le canton du Valais avait déjà imposé le recourant pour l'ICC 2011, les conditions d'une double imposition effective sont réalisées. Il appartient donc au Tribunal fédéral de déterminer à quel canton revient le droit d'imposer le recourant pendant la période en cause, étant précisé que la recourante ne conteste pas son imposition dans la République et canton de Genève.

E. 5

Le Service cantonal valaisan est d'avis que le droit de la République et canton de Genève d'imposer le recourant (avec son épouse) est périmé.

E. 5.1

L'exception de la péremption du droit de taxer, qui ne peut être élevée que par un canton, à l'exclusion du contribuable lui-même (cf. ATF 139 I 64 consid. 3.2 p. 67; 132 I 29 consid. 3.1 p. 32), doit être traitée en premier lieu puisque si elle s'avère fondée, le recours doit d'emblée être admis (cf. ATF 139 I 64 consid. 3.1 p. 67).

E. 5.2

Selon la jurisprudence, dans un rapport de double imposition intercantonale, un canton est déchu de son droit d'imposer un contribuable lorsque, connaissant ou pouvant connaître les faits déterminants pour l'imposition, il tarde néanmoins outre mesure à faire valoir sa prétention fiscale et que, si cette dernière 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 139 I 64 consid. 3.2 p. 67; 137 I 273 consid. 3.3.4 p. 279 s.; 132 I 29 consid. 3.2 p. 32 s.). S'agissant de cette condition temporelle, le Tribunal fédéral a jugé que, dans le système de taxation postnumerando annuel, le délai de péremption échoit en général à la fin de l'année qui suit la période de taxation (la période fiscale étant l'année "n" et la période de taxation l'année "n+1", la péremption intervient donc à la fin de l'année "n+2"; ATF 139 I 64 consid. 3.3 p. 67 s.). Citant une jurisprudence plus ancienne (ATF 132 I 29 consid. 3.4 p. 35), il a ajouté qu'il était sans importance que la procédure de taxation n'ait pas été terminée dans l'année suivant l'année fiscale, du moment que cette procédure suivait son cours et que l'autre canton en cause connaissait les prétentions du canton désirant également taxer le contribuable (ATF 139 I 64 consid. 3.3 p. 67 s.; arrêt 2C_431/2014 du 4 décembre 2014 consid. 3.2 s., in LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 2 IV D n° 49). Dans l' ATF 139 I 64 , le Tribunal fédéral a en outre précisé sa jurisprudence, en ce sens que les actes interruptifs de la prescription (au sens de l'art. 47 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] et de l' art. 120 LIFD [RS 642.11]) valent dorénavant également comme actes de sauvegarde de la péremption du droit de taxer. Il a ainsi exclu la nécessité de rendre une décision de taxation définitive susceptible d'être attaquée (ATF 139 I 64 consid. 3.4 p. 68 ss; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2^e éd. 2013, n° 1415).

E. 5.3

En l'occurrence, il n'est pas contesté et il n'y a pas à douter que l'Administration fiscale genevoise n'a pas tardé à faire valoir sa prétention fiscale envers les contribuables. Elle a en effet écrit aux recourants le 5 novembre 2012, soit durant l'année n+1, pour leur indiquer que suite à leur mariage, ils avaient un domicile fiscal commun dans le canton de Genève où ils étaient assujettis conjointement et de manière illimitée. Il ne saurait par conséquent être question de péremption du droit de taxer du canton de Genève dans ces conditions.

E. 6

Le droit du canton de Genève d'imposer le recourant n'étant pas périmé, il convient donc d'examiner si, en raison de son départ à l'étranger, le recourant doit malgré tout être assujetti en Suisse pour la période fiscale 2011 (cf. consid. 7 ci-dessous) et, le cas échéant, quel est le canton qui est compétent pour l'imposer de manière illimitée (cf. consid. 8 ci-dessous).

E. 7.1

Selon l' art. 3 al. 1 et 2 LHID , les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton ou lorsque, sans interruption notable, elles y séjournent pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative (al. 1). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). L' art. 3 al. 1 et 2 LHID reprend la teneur de l'

art. 3 al. 1, 2 et 3 LIFD (cf. arrêt 2C_873/2014 du 8 novembre 2015 consid. 3.1) et doit être appliqué de la même manière (arrêt 2C_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 9 et les références citées).

La résidence est un élément de fait. L'intention de s'établir est l'élément subjectif du domicile. S'il n'est pas indispensable que la personne ait l'intention de s'établir en un endroit définitivement, il faut cependant qu'elle ait la volonté d'y séjourner. Toutefois, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. Autrement dit, le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 138 II 300 consid. 3.2 p. 305 s. et les références citées).

E. 7.2

La jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale et notamment les critères formels établis par celle-ci, tels que la notion de "retour régulier" ou de "fonction dirigeante" ne trouvent pas application en matière internationale. Dans ce domaine, les intérêts professionnels du contribuable ne revêtent pas plus d'importance dans l'examen global que ses relations avec les proches et avec la société, ses intérêts politiques, culturels, ou encore ses loisirs; les intérêts professionnels ne revêtent une importance plus grande à cet égard que lorsqu'ils constituent une part prépondérante de l'ensemble de ses intérêts (arrêts 2C_924 /2014 du 12 mai 2015 consid. 4.2; 2C_452/2012 du 7 novembre 2012 consid. 4.6 in StE 2013 A 32 n° 19 et les références citées). Le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation ("principe de rémanence" du domicile; ATF 138 II 300 consid. 3.3 p. 306 s. et les références citées). Ce principe s'applique également en matière d'ICC (arrêt 2C_873/2014 du 8 novembre 2015 consid. 3.4).

E. 7.3

En l'occurrence, il ressort des faits retenus par la Cour de justice (cf. art. 105 al. 1 LTF), qui ne sont au demeurant pas contestés par les recourants, que le recourant a été envoyé en mission à l'étranger par son employeur. Il a ainsi quitté la Suisse pour se rendre au Yémen, où il est resté d'août 2011 à août 2013. Le contrat de travail du recourant prévoit que ce dernier est domicilié en Suisse et que son employeur peut à tout moment modifier le lieu et la durée de la mission. De plus, en l'absence de son épouse sur place, le recourant doit partager son logement de fonction. Celle-ci est quant à elle restée en Suisse, dans l'immeuble dont les recourants sont copropriétaires. Dans ces conditions, on doit admettre que la situation du recourant à l'étranger ne présente pas une grande stabilité, puisqu'il n'y est que pour deux ans et qu'il peut à tout moment être obligé, par son employeur, de revenir en Suisse ou de se rendre dans un autre pays. En outre, les intérêts du recourant ne sauraient se trouver au Yémen, pays où il ne dispose pas de logement propre et dont il n'a au demeurant pas établi être devenu contribuable. Si l'on ajoute à cela que son employeur et sa femme se trouvent en Suisse et qu'il n'a pas démontré avoir d'autres intérêts que celui de remplir une mission temporaire au Yémen, le recourant ne saurait prétendre à un domicile fiscal dans ce pays. Cette solution est d'ailleurs en accord avec la jurisprudence du Tribunal fédéral citée par la Cour de justice, selon laquelle, à moins qu'il n'existe des circonstances

objectives facilement reconnaissables d'une installation durable à l'étranger, il faut admettre que les éléments de précarité liés à l'affectation d'un délégué du CICR à l'étranger impliquent qu'il garde son domicile fiscal en Suisse (arrêt 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 consid. 2.3). Au demeurant, la convention de séparation signée par les recourants, par laquelle ils déclarent vivre de manière séparée, ne remet nullement en cause le développement qui précède. On ne voit en effet pas en quoi elle permettrait de retenir un domicile du recourant au Yémen pour la période en cause.

E. 8

Le recourant devant être imposé en Suisse, il convient encore de déterminer si le domicile fiscal de celui-ci se situe dans le canton du Valais ou dans le canton de Genève.

E. 8.1

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la double imposition (cf. art. 127 al. 3 Cst.), le domicile fiscal (principal) d'une personne physique exerçant une activité lucrative dépendante se trouve au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir durablement (cf. aussi, pour le domicile fiscal cantonal, art. 3 al. 2 LHID), soit le lieu où la personne a le centre de ses intérêts personnels. Comme déjà indiqué (cf. consid. 7.1 ci-dessus), ce lieu se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non sur la base des seules déclarations du contribuable, qui ne peut pas choisir librement son domicile fiscal (ATF 138 II 300 consid. 3.2 p. 305 s.). Ce qui importe n'est donc pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Cette appréciation ne peut guère se fonder sur des preuves strictes, mais résulte généralement d'un faisceau d'indices; elle nécessite une prise en considération détaillée de l'ensemble des relations professionnelles, familiales et sociales (cf. arrêt 2C_397/2010 du 6 décembre 2010 consid. 2.4.2, in RDAF 2011 II p. 127, StE 2011 A 24.21 n° 22). Dans ce contexte, le domicile politique ne joue pas un rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 35 s.; arrêt 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.1).

E. 8.2

En matière fiscale, il appartient 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 (cf. arrêt 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité qui veut imposer le contribuable sur son territoire d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (cf. arrêt 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2). 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 (cf. arrêts 2C_50/2014 du 28 mai 2014 consid. 5.3; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3).

E. 8.3

En l'occurrence, s'agissant de la problématique intercantonale, il ressort de l'arrêt entrepris que le recourant était inscrit dans une commune valaisanne du 1

er janvier au 5 août 2011 (date de son départ pour le Yémen). Il disposait du droit de vote dans cette commune et son contrat de travail indiquait qu'il y était domicilié. D'un autre

côté, le recourant était employé à plein temps dans le canton de Genève, auprès du CICR. Sa femme vivait également à Genève, où les époux se sont mariés durant l'année en cause et où ils sont copropriétaires d'un immeuble, habité par la recourante et sa fille. Depuis son retour du Yémen en 2013, le recourant vit dans l'appartement familial, dont les intérêts hypothécaires sont payés depuis un compte bancaire commun des époux recourants.

Sur le vu des faits précités, et en l'absence de contestation de ceux-ci par le canton du Valais ou les recourants (cf. consid. 3 ci-dessus), on doit retenir que le recourant n'a nullement démontré avoir des contacts si étroits avec le canton du Valais qu'il faudrait considérer qu'il y avait son domicile fiscal durant l'année 2011. Il n'a pas fait état de liens professionnels, amicaux, familiaux ou associatifs en Valais, canton où il n'était inscrit que depuis 2010. Le fait qu'il ait été inscrit dans ce canton et y ait eu le droit de vote ne suffit pas (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 35 s.). Au contraire, les éléments à disposition rendent très vraisemblable son domicile dans le canton de Genève, canton où vit sa femme et le recourant lui-même depuis son retour de mission à l'étranger. Ainsi, en considérant que le domicile fiscal du recourant se trouvait dans le canton de Genève pour la période fiscale 2011, la Cour de justice n'a pas violé le droit fédéral. L'arrêt entrepris doit être confirmé sur ce point et le recours rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal de l'année fiscale 2011. Il en découle que la décision de taxation du Service cantonal valaisan du 30 septembre 2011, en tant qu'elle concerne l'ICC 2011, est annulée.

II. Impôt fédéral direct

E. 9

La Cour de justice a également examiné la question du domicile fiscal des recourants en relation avec l'IFD. L'estimant litigieux, elle a confirmé le renvoi prononcé par le Tribunal administratif de première instance, chargeant l'Administration fiscale genevoise de transmettre la cause à l'Administration fédérale des contributions, afin que cette dernière statue conformément à la procédure prévue à l'art. 108 al. 1 LIFD.

E. 9.1

D'après la loi sur le Tribunal fédéral, le recours en matière de droit public est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (art. 90 LTF) ou contre les décisions partielles (art. 91 LTF). En revanche, les décisions incidentes notifiées séparément qui ne portent pas sur la compétence ou sur une demande de récusation (cf. art. 92 LTF) ne peuvent faire l'objet d'un recours en matière de droit public que si elles peuvent causer un préjudice irréparable, ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (art. 93 LTF).

Les arrêts de renvoi sont considérés comme des décisions incidentes contre lesquelles le recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF, même, si par cette décision, une question matérielle y est tranchée partiellement, sauf si l'autorité précédente à qui est renvoyée la cause ne dispose plus d'aucune marge d'appréciation (cf. ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 127 s.).

Un préjudice est qualifié d'irréparable au sens de l'art. 93 al. 1 let. a LTF s'il cause un dommage de nature juridique qui ne peut pas être réparé ultérieurement par un jugement final ou une autre décision favorable au recourant (ATF 133 V 645 consid. 2.1 p. 647 et les références citées). En revanche, un dommage de pur fait, comme la prolongation de la

procédure ou un accroissement des frais de celle-ci, n'est pas considéré comme irréparable (ATF 131 I 57 consid. 1 p. 59 et les références cités). C'est pourquoi un jugement de renvoi ne cause généralement aucun dommage irréparable (ATF 133 V 477 consid. 5.2.2 p.483 s.), la cause pouvant être portée ultérieurement devant le Tribunal fédéral (cf. art. 93 al. 3 LTF). Conformément à l' art. 42 al. 1 et 2 LTF , dans la mesure où elles ne sont pas immédiatement données, la partie recourante doit exposer en quoi les conditions de recevabilité sont réunies (ATF 133 II 353 consid. 1 p. 356).

E. 9.2

En l'occurrence, les recourants n'ont pas expliqué en quoi un recours contre la confirmation du renvoi par la Cour de justice, relatif à l'IFD de l'année fiscale 2011, serait recevable. En outre, il ne s'agit pas ici d'une décision au sens de l' art. 92 al. 1 LTF puisque l'autorité précédente ne s'est pas prononcée sur sa compétence, mais a renvoyé la cause à l'Administration fiscale genevoise afin que celle-ci la transmette à l'Administration fédérale des contributions comme objet de sa propre compétence, au sens de l' art. 108 al. 1 LIFD . On ne voit au demeurant pas en quoi cette décision de renvoi causerait un préjudice irréparable aux recourants, ceux-ci pouvant toujours, le cas échéant, contester la décision de l'Administration fédérale des contributions. Le recours, en tant qu'il porte sur l'IFD de l'année fiscale 2011, s'avère donc irrecevable.

E. 10

Au vu de l'issue du litige, les frais judiciaires sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.