

GE_GERICHTE ATA/1057/2024 vom 3. September 2024

GE Cour de justice, 2024-09-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1057_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/1057/2024 du 3 septembre 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/1057/2024 del 3 settembre 2024

Regeste

Résumé: confirmation de la décision de l'AFC-GE d'assujettir la contribuable aux impôts à Genève dès le 1er janvier 2020. Présomption selon laquelle la recourante a son domicile fiscal principal au lieu où elle réside durant la semaine et à partir duquel elle se rend à son travail, soit Genève. Elle ne parvient pas à prouver l'existence de relations familiales et sociales particulièrement intenses au Tessin, où vivent sa mère et son frère et où elle allègue rentrer en fin de semaine, et échoue donc à renverser ladite présomption. Malgré l'existence d'une situation de double imposition virtuelle, la recourante payant des impôts au Tessin, la chambre administrative n'est pas compétente pour analyser sur le fond la question du respect de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Rejet de recours.

Erwägungen

E. 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

E. 2

Dans un premier grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu, la recourante reproche à l'AFC-GE d'avoir pris la décision du 29 octobre 2020 sans la consulter, ni l'entendre oralement, ni lui expliquer les conséquences de cette décision.

- 7/22 - A/4301/2022

E. 2.1

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision les concernant ne soit prise (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 28 novembre 2022 consid. 3 et les références). Il implique également que l'administré soit orienté sur l'objet de la procédure, sur ses étapes et les éléments essentiels de la décision qui pourrait être prise à son égard (ATF 144 I 11 consid. 5.3 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2018, p. 519 n. 1529).

E. 2.2

En l'espèce, la recourante perd de vue qu'avant de prendre la décision du 29 octobre 2020, l'AFC-GE lui a demandé à trois reprises, par courriers des 1er novembre 2019, 3 et 28 février 2020 de lui remettre une copie complète de sa déclaration fiscale tessinoise et une copie de son nouveau contrat de travail à Genève dès le 1er février 2018, précisant, dans son

courrier du 28 février 2020, qu'en l'absence de réponse de sa part dans le délai imparti, elle serait contrainte de lui notifier une décision d'assujettissement. L'intéressée n'a toutefois pas répondu à ces courriers. Ainsi, elle ne saurait reprocher à l'AFC-GE d'avoir statué sans la consulter, celle-là ayant tenté à trois reprises, sans succès, d'obtenir des documents de sa part. Le fait que lesdits courriers soient restés sans réponse est imputable à la recourante, puisqu'ils ont été envoyés à la bonne adresse, soit au B _____, où elle vit à Genève. En outre, elle a été informée des conséquences d'un défaut de réponse de sa part, soit une décision d'assujettissement aux impôts genevois, et ne pouvait de bonne foi ignorer les conséquences évidentes de cette décision, soit le paiement d'impôts à Genève. Son droit d'être entendue a donc été respecté, étant également relevé que, comme on le verra ci-après (consid. 3), elle n'avait aucun droit à être entendue oralement avant le prononcé de la décision du 29 octobre 2020. L'intéressée ne peut se prévaloir de la période du Covid-19 et du fait qu'elle aurait été prise dans la réorganisation de la vie de ses proches en février 2020 pour justifier son défaut de réponse. En effet, lorsque les deux premiers courriers (1er novembre 2019 et 3 février 2020) ont été envoyés, aucun cas de Covid-19 n'avait encore été enregistré en Suisse, le premier l'ayant été le 25 février 2020. De plus, s'il faut admettre que la période du Covid-19 est survenue de manière inattendue, la réorganisation de la vie de ses proches ne constitue toutefois pas un cas de force majeure qui l'aurait empêchée de façon irrésistible de répondre à l'AFC-GE (sur la notion de force majeure : ATA/244/2024 du 27 février 2024 consid. 1.2 et les arrêts cités), étant précisé que celle-ci a statué seulement huit mois plus tard, soit après la levée, dès mai 2020, des mesures sanitaires. Il paraît du reste invraisemblable que la recourante ne soit pas revenue à Genève entre-temps et n'ait pas pu, d'une part, prendre connaissance de son courrier et, d'autre part, répondre à l'AFC-GE, étant rappelé que celui du 28 février 2020 l'informait expressément des conséquences d'un défaut de réponse. Pour le surplus, quand bien même l'AFC-GE - 8/22 - A/4301/2022 aurait pu contacter l'intéressée par courrier électronique, rien ne l'obligeait à le faire, ce d'autant moins compte tenu de l'envoi des trois courriers précités à la bonne adresse. Le grief sera donc écarté.

E. 3

Invoquant notamment une violation de l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), la recourante se plaint de ce que le TAPI n'a pas ordonné sa comparution personnelle et sollicite son audition.

E. 3.1

Le droit d'être entendu comprend également et notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, il n'implique pas le droit à une audition orale (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

E. 3.2

Sous l'angle de l'art. 29 al. 2 Cst. qui garantit le droit d'être entendu dans les procédures purement fiscales, dépourvues de connotation pénale, il n'existe pas, de façon générale, un droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 et les références citées), étant précisé que l'art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal (ATF 140 I 68 consid. 9.2 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.2.1).

E. 3.3

En l'espèce, la présente procédure n'a pas un caractère pénal, puisqu'elle porte sur une décision d'assujettissement aux impôts genevois dès 2020. L'art. 6 CEDH ne trouve donc pas application, quoiqu'en dise la recourante, si bien que celle-ci n'a pas un droit d'être entendue oralement. La recourante a apporté des pièces au dossier et fourni des explications tant devant l'AFC-GE que devant le TAPI et la chambre de céans. En tant qu'elle cherche à démontrer qu'elle a payé des impôts au Tessin pour les années 2020 et suivantes, elle perd de vue que de tels éléments peuvent être établis au moyen de pièces, pièces qu'elle a d'ailleurs fournies devant la chambre administrative (mais pas devant le TAPI), et que la procédure administrative est en principe écrite (art. 18 LPA), sous réserve de circonstances particulières qui ne sont pas réalisées en l'espèce. Dans ces conditions, procédant à une appréciation anticipée des preuves disponibles, le TAPI n'a pas violé son droit d'être entendue en renonçant à procéder à son audition. Le fait que la recourante se soit dite disponible et ouverte à l'échange, sans d'ailleurs pour autant requérir son audition, contrairement à ce qu'elle soutient, n'y change

- 9/22 - A/4301/2022 rien, puisque le TAPI n'avait pas l'obligation de l'entendre oralement. De même, elle ne saurait lui reprocher de ne pas lui avoir demandé de complément d'information car il lui appartenait, en vertu de son obligation de collaborer à la constatation des faits pertinents (art. 22 LPA ; ATF 128 II 139 consid. 2b ; ATA/814/2024 du 9 juillet 2024 consid. 2.5), de fournir, le cas échéant, les preuves supplémentaires qu'elle aurait jugé nécessaires. Le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit dès lors être écarté. Pour les motifs exposés ci-dessus, la chambre de céans ne procédera pas à l'acte d'instruction sollicité, ce d'autant plus que la recourante n'explique pas quels éléments, qu'elle n'aurait pas pu produire par écrit, son audition orale pourrait apporter à la solution du litige.

E. 4

La recourante reproche au TAPI de ne pas s'être prononcé sur son grief lié à l'interdiction de la double imposition intercantonale et d'avoir ignoré des moyens de preuve qu'elle avait offerts.

E. 4.1

Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. implique notamment l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). Il suffit cependant que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 142 II 154 consid. 4.2). L'autorité n'est pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties et peut se limiter aux questions décisives (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 142 II 154 consid. 4.2). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est

erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2).

E. 4.2

En l'espèce, le TAPI a estimé que dans la mesure où la recourante n'avait fourni aucun élément de preuve sur sa prétendue imposition dans le canton du Tessin dès 2020, il n'y avait pas lieu d'examiner son grief relatif à la double imposition, d'autant moins que l'AFC-TI ne s'était pas opposée à la décision de l'AFC-GE de l'assujettir à Genève à partir de cette année-là (JTAPI/1062/2023 consid. 10). Le TAPI a dès lors expliqué de façon claire pourquoi il n'était pas nécessaire d'examiner le grief soulevé par la recourante, si bien qu'aucun déni de justice ne peut lui être reproché, ce d'autant plus que la recourante n'a effectivement fourni devant le TAPI aucun document attestant de son imposition dans le canton du

- 10/22 - A/4301/2022 Tessin – ce qui lui incombait, contrairement à ce qu'elle prétend. Par surabondance, il sera vu ci-après que le TAPI n'avait pas besoin d'examiner ledit grief (consid. 9), puisque la question de la double imposition intercantonale n'est pas pertinente à ce stade. La recourante reproche encore au TAPI d'avoir ignoré certains éléments qui seraient déterminants, à savoir le renseignement du paiement des bulletins 2023 envoyés par l'AFC-TI, le fait qu'elle l'ait informé avoir commencé à payer les bulletins que l'AFC-TI lui avait envoyés en 2023, l'exemption du dépôt de la déclaration d'impôt 2021 par l'AFC-GE ainsi que le fait qu'elle ait signalé une diminution soudaine de 10 % pour son CDI vaudois pour montrer la stabilité partielle de ce poste. Les deux premiers éléments précités sont en lien direct avec la question de la double imposition intercantonale. Or comme on l'a vu, cette question n'est pas pertinente à ce stade. Par conséquent, ces deux éléments ne sont pas décisifs pour la décision à rendre, de sorte que le TAPI n'avait aucune obligation de les prendre en compte. La recourante a certes mentionné l'exemption du dépôt de la déclaration d'impôt 2021 par l'AFC-GE mais elle n'en a tiré aucun argument devant le TAPI. Elle ne saurait dès lors lui reprocher de ne pas avoir pris en compte cet élément, ce d'autant plus que, comme on le verra ci-après (consid. 8), ce dernier est sans effet sur la solution du litige. Enfin, la recourante a allégué devant le TAPI avoir signalé une diminution soudaine de 10% pour son CDI vaudois, afin de démontrer la stabilité partielle de ce poste. Or, d'une part, au consid. 8 de son jugement, le TAPI a développé un raisonnement qui permet de comprendre pourquoi il a écarté cet argument ou en quoi cet argument n'aurait de toute façon eu aucun poids dans son raisonnement dans le cas où il l'aurait ignoré. En effet, le TAPI a expressément indiqué que l'intéressée avait toujours travaillé à Genève et Lausanne, – ce qui n'est du reste pas contesté –, si bien que ses attaches professionnelles ne pouvaient pas se trouver au Tessin. D'autre part, il sera vu ci-après (consid. 7) que la prétendue stabilité partielle du poste n'a pas d'influence suffisante sur la solution du litige. Au vu de ce qui précède, le jugement querellé ne consacre aucun déni de justice. Le grief sera donc écarté.

E. 5

La requérante se plaint de la constatation inexacte des faits, le TAPI ayant selon elle constaté à tort qu'elle ne payait plus d'impôts dans le canton du Tessin depuis 2020, que son lieu de départ pour son travail à Lausanne était toujours Genève et qu'elle télétravaillait uniquement depuis Genève.

E. 5.1

Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce.

- 11/22 - A/4301/2022

E. 5.2

En application de la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public (art. 19 et 20 LPA), l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 124 II 361 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_728/2020 du 25 février 2021 consid. 4.1) ; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

E. 5.3

La constatation des faits est, en procédure administrative, gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 phr. 2 LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/96/2024 du 30 janvier 2024 consid. 3.2 et les arrêts cités).

E. 5.4

En l'espèce, la requérante a démontré devant la chambre de céans qu'elle continuait à payer des impôts dans le canton du Tessin, y compris depuis la période fiscale 2020, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI. Toutefois, comme déjà mentionné, la question de la double imposition intercantonale n'est pas pertinente à ce stade, si bien que le paiement par la requérante d'impôts dans le canton du Tessin n'a pas d'importance dans le cadre de la présente procédure. L'éventuelle constatation inexacte des faits sur ce point par le TAPI est donc sans incidence. Contrairement à ce que la requérante prétend, le TAPI n'a pas retenu qu'elle télétravaillerait exclusivement depuis Genève, puisqu'il n'a pas abordé ce sujet. Au demeurant, la requérante ne démontre pas faire du télétravail ailleurs, en l'occurrence au Tessin, ou en avoir fait en 2020 et 2021 ainsi qu'en partie en 2022. Enfin, il sera vu ci-après (consid. 7) que l'analyse du TAPI selon laquelle la requérante se rend à partir de son appartement à Genève à son lieu de travail à Lausanne et sur les autres lieux de ses recherches scientifiques ne prête pas le flanc à la critique. Le grief est dès lors mal fondé et sera écarté.

E. 6

Le litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que l'AFC-GE a assujetti la recourante, de façon illimitée, aux impôts à Genève dès le 1er janvier 2020, ce que celle-ci conteste.

E. 6.1

Le domicile au regard du droit fiscal est une notion autonome, même si la définition qui en est donnée par la loi fiscale est très proche de celle que retient le droit civil (art. 23 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210 ; Jean■Blaise PASCHOUD/Daniel DE VRIES REILINGH, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 10 ad art. 3 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

- 12/22 - A/4301/2022 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Selon le Tribunal fédéral, le domicile fiscal correspond du reste en principe au domicile civil (arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 du 13 novembre 2023 consid. 6).

E. 6.2

Selon les art. 3 al. 1 LIFD, 3 al. 1 de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 2 de loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), les personnes physiques sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur domicile ou leur lieu de séjour en Suisse ou dans le canton au regard du droit fiscal. Une personne physique a notamment un domicile fiscal en Suisse ou dans le canton lorsqu'elle y réside avec l'intention d'y demeurer durablement (art. 3 al. 2 LIFD ; art. 3 al. 2 LHID ; art. 2 al. 2 LIPP). Aux termes des art. 3 al. 3 LIFD, 3 al. 1 LHID et 2 al. 3 LIPP, une personne séjourne en Suisse ou dans le canton de Genève au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant 30 jours au moins et y exerce une activité lucrative (let. a) ; ou qu'elle y réside pendant 90 jours au moins sans y exercer d'activité lucrative (let. b). Le domicile fiscal suppose ainsi la réunion de deux conditions cumulatives : le séjour en un lieu et l'intention de s'y établir (ATF 143 II 233 consid. 2.5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_668/2022 précité consid. 6 ; 2C_533/2018 du 30 octobre 2019 consid. 2.2.1). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le domicile d'une personne se détermine uniquement d'après l'ensemble des circonstances objectives, reconnaissables par des tiers, et non pas en fonction des déclarations de cette personne. Les souhaits simplement exprimés par le contribuable ou la préférence sentimentale pour un lieu n'entrent pas en ligne de compte. Le domicile fiscal ne peut donc pas être choisi librement (ATF 148 II 285 consid. 3.2.2 ; 143 II 233 consid. 2.5.2 ; 138 II 300 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_496/2023 du 29 février 2024 consid. 5.2). L'intention reconnaissable de l'extérieur doit porter sur le caractère durable du séjour. Même un séjour simplement temporaire depuis le début peut fonder un domicile, s'il est conçu pour une certaine durée et que le centre de vie y est déplacé. Il est généralement admis que le séjour doit durer au moins un an. L'intention de quitter ultérieurement à nouveau un endroit (en raison de circonstances nouvelles qui ne peuvent être prévues avec certitude) n'exclut pas l'existence d'un domicile (ATF 143 II 233 in RDAF 2017 II p. 553 ss, 557 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_496/2023 précité consid. 5). Le lieu du domicile fiscal est celui dans lequel une personne a le centre de ses intérêts vitaux (ATF 148 II 285 consid. 3.2.2 et les références citées ; 132 I 29 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.2.1). Si une personne a des liens avec plusieurs lieux, son domicile fiscal est là où elle a les relations les plus étroites (ATF 148 II

285 consid. 3.2.3 ; 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.2).

- 13/22 - A/4301/2022

E. 6.3

La détermination du canton du domicile fiscal ne peut guère se fonder sur des preuves strictes, mais résulte généralement d'un faisceau d'indices. Le point de départ de l'analyse est le lieu de résidence habituel de la personne concernée. Ses intérêts personnels, familiaux, professionnels et sociaux peuvent toutefois la lier si étroitement à un autre lieu que celui-ci apparaît comme le centre de ses intérêts personnels, même si elle y passe moins de temps. Les éléments pertinents à prendre en compte sont notamment le lieu de résidence habituel des membres de la famille (époux, enfants, parents et frères et sœurs), les relations sociales extra-familiales (par exemple la participation à la vie associative), la situation professionnelle du contribuable ou ses conditions de logement dans les différents lieux (ATF 148 II 285 consid. 3.2.3). Le fait d'avoir déposé ses papiers dans un canton n'est qu'un indice (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.1). Les différents critères doivent être pondérés en fonction de la situation personnelle de la personne concernée, dans le cadre d'une appréciation globale des circonstances (ATF 148 II 295 consid. 3.2.3). Les faits antérieurs ou postérieurs à la période fiscale examinée ne sont pas directement pertinents, mais peuvent néanmoins être pris en compte à titre d'indices (ATF 148 II 295 consid. 3.2.3 in fine et les références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_496/2023 précité consid. 5.3 ; 9C_668/2022 précité consid. 6.1). Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu à partir duquel ils exercent quotidiennement leur activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à leurs besoins (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.3 ; 2C_994/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2). Pour le contribuable marié qui exerce une activité lucrative dépendante sans avoir de fonction dirigeante, ainsi que pour les personnes vivant en concubinage dans la même situation, les liens créés par les rapports personnels et familiaux (époux, enfants, concubin) sont tenus pour plus forts que ceux tissés au lieu de travail ; pour cette raison, ces personnes sont imposables en principe au lieu de résidence de la famille, même lorsqu'elles ne rentrent dans leur famille que pour les fins de semaine et durant leur temps libre (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_994/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2 et les arrêts cités). Ces principes s'appliquent également au contribuable séparé ou veuf, ainsi qu'à celui qui n'a pas de conjoint ou de concubin, car la jurisprudence considère que les parents ainsi que les frères et sœurs d'une personne font partie de sa famille. Toutefois, les critères qui conduisent le Tribunal fédéral à désigner non pas le lieu où le contribuable travaille, mais celui où réside sa famille doivent être appliqués de manière particulièrement stricte, dans la mesure où les liens avec les parents et la fratrie sont généralement plus distants que ceux entre époux ou concubins et avec les enfants. En pareilles circonstances, la durée des rapports de travail et l'âge du contribuable ont une importance particulière. Le Tribunal fédéral considère ainsi

- 14/22 - A/4301/2022 que les relations du contribuable célibataire (et qui ne vit pas en concubinage) avec ses parents sont en général moins étroites, lorsque celui-ci a plus de trente ans et/ou qu'il réside sur son lieu de travail de manière ininterrompue depuis plus de cinq ans (arrêts du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.4 ; 2C_994/2019 du

E. 6.4

Selon la maxime inquisitoire applicable à la procédure de taxation (cf. aussi l'art. 46 al. 1 LHID), il appartient à l'autorité fiscale d'examiner l'ensemble des faits pertinents (ATF 148 II 285 consid. 3.1.1 ; 147 II 209 consid. 5.1.3). Le contribuable a toutefois une obligation de collaborer (cf. art. 42 al. 1 LHID ; ATF 148 II 285 consid. 3.1.1). Lorsque le for fiscal est litigieux, cette obligation implique que le contribuable est tenu de fournir des renseignements sur les faits et indices pertinents pour déterminer son domicile (ATF 148 II 285 consid. 3.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.3.1 et les références citées). La question du fardeau de la preuve se pose lorsque les autorités fiscales ne parviennent pas à établir les faits pertinents (ATF 148 II 285 consid. 3.1.3 ; 147 II 427 consid. 5.1.3). A cet égard, le principe selon lequel le fardeau de la preuve d'un fait incombe à celui qui en déduit des droits s'applique également en droit public (art. 8 CC par analogie). L'assujettissement illimité à l'impôt d'une personne doit donc être prouvé par l'autorité fiscale (ATF 148 II 285 consid. 3.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral

E. 6.5

Pour déterminer le domicile fiscal, il faut déduire des faits internes à partir de circonstances extérieures objectives (arrêts du Tribunal fédéral 2C_510/2016 précité consid. 2.2 ; 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 4.1, in StE 2013 A 24.21 n. 24). En général, il n'est pas possible d'apporter une preuve claire à ce sujet, mais

- 15/22 - A/4301/2022 il faut procéder à une pondération sur la base d'indices. Pour ce faire, il est nécessaire de prendre soigneusement en compte toutes les circonstances professionnelles, familiales et de vie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_793/2013 du 7 mai 2014 consid. 4.2, in StE 2014 A 24.21 n. 29 ; 2C_397/2010 du 6 décembre 2010 consid. 2.4.2, in StE 2011 A 24.21 n. 22 ; ATA/24/2024 du 9 janvier 2024 consid. 8.4).

E. 6.5.1

Plusieurs indices peuvent plaider, pour les personnes seules, en faveur d'un renforcement de la présomption du domicile fiscal au lieu où le contribuable réside durant la semaine (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.5). Cette présomption a d'autant plus de poids qu'une personne est âgée et que la dichotomie entre le lieu où il réside durant la semaine et son deuxième lieu de résidence a duré longtemps. Même en cas de retour au domicile familial, le cas échéant chaque semaine, les relations avec le lieu de travail peuvent être prépondérantes, notamment lorsque l'intéressé y a développé un cercle particulier d'amis et de connaissances (ATF 148 II 285 consid. 3.3.3). En particulier, après des années d'activité professionnelle dans un autre canton et un séjour hebdomadaire de la même durée dans les environs proches, on peut partir du principe que l'assujetti y dispose également de certains contacts sociaux (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.5.1 et les références citées). De même, les indices en faveur du lieu où le contribuable réside durant la semaine peuvent être prépondérants s'il y a séjourné pendant la majeure partie de la semaine, y a travaillé et y a loué son propre appartement, meublé par ses soins (ATF 148 II 285 consid. 3.3.3). Dans la cause ayant donné lieu à l'arrêt 2C_994/2019 du 8 juin 2020, le contribuable disposait, sur son lieu de travail, d'un appartement loué meublé par ses soins d'une surface de 59 m², alors qu'il ne disposait, là où il retournait le week-end, que d'un pied-à-terre situé dans l'appartement de trois pièces de ses parents, qu'il partageait avec eux et pour lequel il ne payait pas de loyer (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.5.2 et les références citées).

E. 6.5.2

En revanche, d'autres indices plaident en faveur d'un centre de vie des personnes seules au lieu où elles retournent le week-end et où se trouve leur famille (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.6). Un premier indice important peut résider dans les conditions de logement au lieu d'origine (en particulier par rapport à celles du lieu où le contribuable réside durant la semaine). C'est par exemple le cas lorsque l'intéressé passe ses week-ends et le reste de son temps libre dans son lieu d'origine, où il détient un appartement de quatre pièces avec 940 m² de surface environnante, alors qu'il ne dispose que d'un petit appartement d'une pièce à proximité de son lieu de travail. Les conditions de logement au lieu où le contribuable retourne le week-end ou où il a sa famille sont prépondérantes quand le canton du lieu où il réside durant la semaine ne peut démontrer aucune relation de nature personnelle ou sociale avec le lieu de travail allant au-delà des activités économiques, soit lorsque le contribuable séjourne dans

- 16/22 - A/4301/2022 le canton de travail uniquement pour gagner sa vie (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.6.1 et les arrêts cités). En outre, le fait que le contribuable entretienne des relations familiales particulièrement étroites là où il retourne le week-end plaide en faveur d'un domicile fiscal en ce lieu. Le Tribunal fédéral a considéré que tel était le cas d'un contribuable âgé de 57 ans qui, pendant la semaine, séjournait pour son travail dans un appartement d'une pièce dans un autre canton, mais qui, depuis longtemps, passait ses week-ends avec sa sœur dans un appartement de quatre pièces au lieu de résidence de la famille (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_397/2010 du 6 décembre 2010 consid. 2.4.3) ou dans le cas de contribuables qui s'occupaient de parents nécessitant des soins au lieu de résidence de la famille (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.6.2 et les arrêts cités). Des relations particulièrement étroites avec un cercle d'amis et de connaissances ainsi que des activités de loisirs et associatives exceptionnellement intenses et chronophages plaident également en faveur d'un domicile fiscal au lieu où le contribuable retourne le week-end (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 6.2.3 et les arrêts cités).

E. 6.5.3

Dans la pondération des indices, la fréquence et la durée des retours du contribuable au lieu où se trouve sa famille ou au lieu où il passe ses week-ends sont régulièrement prises en compte (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.7 et les arrêts cités). Même dans le cas d'un rapport de travail existant depuis de longues années au lieu où le contribuable réside durant la semaine, il doit être possible pour ce dernier de renverser la présomption d'un domicile fiscal en ce lieu. Il doit apporter des indices importants et pouvoir les prouver. Les critères de pondération sont alors appliqués de manière particulièrement stricte. Il est en principe nécessaire que la personne non mariée rentre régulièrement, au moins une fois par semaine, au domicile familial (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.7.1 et les arrêts cités). Le renversement de la présomption du domicile fiscal au lieu où le contribuable réside durant la semaine ne présuppose toutefois pas l'apport d'une preuve irréfutable et reste possible même si le contribuable ne passe pas tous les week-ends au lieu de résidence de sa famille, pour autant toutefois qu'il y passe la grande majorité (arrêts du Tribunal fédéral 2C_994/2019 du 8 juin 2020 consid. 7.2.1 ; 2C_296/2018 du 6 juin 2018 consid. 2.3, où la contribuable n'a pu prouver qu'elle se trouvait en Valais que pendant un peu plus de la moitié des week-ends ; 2C_247/2021 du 27 décembre 2021 consid. 3.5, dans lequel le contribuable a indiqué avoir passé 191 nuits au lieu de séjour familial [contre 174 nuits au lieu de séjour hebdomadaire]

et avoir passé ses vacances et les jours fériés au lieu de séjour familial). Pour renverser ladite présomption, il peut suffire d'apporter des indices importants et de les prouver de façon convaincante, de telle sorte qu'ils apparaissent plus forts que la présomption selon laquelle le contribuable a son domicile fiscal là

- 17/22 - A/4301/2022 où il réside durant la semaine (arrêt du Tribunal fédéral 9C_474/2023 précité consid. 2.7.2 et les arrêts cités). 7. En l'espèce, la recourante, âgée de 48 ans en 2020 (année fiscale à partir de laquelle elle a été assujettie à l'impôt à Genève), est célibataire et n'a pas d'enfant. Au bénéfice d'un certificat de séjour pour confédérés, elle a occupé sans interruption depuis novembre 1994 des appartements à Genève et y exerce, depuis le 1er mars 2012 à tout le moins, une activité dépendante (à temps partiel) de collaboratrice scientifique auprès de l'UNIGE. Elle exerce également, depuis 2007, une activité dépendante (à temps partiel) de responsable de recherche pour le CHUV à Lausanne. Elle a gardé une adresse dans le Tessin, où vivent sa mère et son frère. Il existe dès lors une présomption selon laquelle l'intéressée a son domicile fiscal principal au lieu où elle réside durant la semaine et à partir duquel elle se rend à son travail. Il sera retenu que ce lieu correspond à Genève. En effet, la recourante y occupe un logement, et ce depuis 30 ans. Elle a elle-même indiqué l'occuper 140 à 160 jours par an et effectuer, notamment à Genève, du télétravail, ce qui ressort du compte rendu de l'entretien du 2 juin 2021 qu'elle n'a pas contesté sur ce point. Elle n'a en revanche pas démontré résider la semaine au Tessin ou y effectuer du télétravail ni y avoir passé plus de temps. En outre, ses différents lieux de travail, soit Genève, Fribourg, Lausanne, Strasbourg et Lugano sont, à l'exception de cette dernière ville, plus proches de Genève que du Tessin. Il confine dès lors à la certitude que la recourante s'y rend, en tout cas pour Genève, Lausanne et Fribourg, à partir de Genève, et non à partir du Tessin. Cette présomption est par ailleurs renforcée par le fait que la recourante est âgée de 52 ans, qu'elle réside la semaine à Genève, et non plus au Tessin, depuis 30 ans et qu'elle loue le même appartement de cinq pièces à Genève depuis seize ans. À l'inverse, si la recourante allègue loger avec sa mère dans un appartement à Bellinzone quand elle s'y trouve et être inscrite sur le bail y relatif, elle ne fournit toutefois aucun renseignement sur la grandeur de ce logement et n'allègue pas payer un loyer, étant relevé qu'elle n'en est pas la propriétaire. N'ayant produit aucun contrat, elle ne démontre pas non plus être inscrite sur le bail, étant au demeurant relevé qu'elle avait initialement, en 2012, indiqué ne pas être titulaire du bail. Dans ces conditions, il incombe à la recourante de prouver que le centre de ses intérêts vitaux se trouvent au Tessin. Faute pour elle d'avoir fourni des indications précises ou des documents, on ignore la fréquence de ses déplacements au Tessin. Cet élément ne pourra donc pas être retenu en faveur d'un domicile au Tessin dans la pondération des indices. Il n'est pas contesté que la mère et le frère de l'intéressée vivent au Tessin. Toutefois, si elle allègue devoir veiller sur eux, elle ne prouve pas que sa mère, qui serait selon elle âgée de 82 ans, nécessiterait des soins particuliers dont elle se chargerait, ni que son frère, qui serait d'après elle rentier AI, aurait un besoin particulier

- 18/22 - A/4301/2022 d'accompagnement de sa part. Elle ne saurait dès lors se prévaloir d'entretenir des relations familiales particulièrement étroites ou sortant de l'ordinaire au Tessin. La recourante ne soutient pas, ni a fortiori ne prouve, avoir des relations particulièrement étroites avec un cercle d'amis et de connaissances au Tessin ou s'y consacrer à des activités de loisirs et associatives exceptionnellement intenses ou chronophages. Par ailleurs, si elle a allégué être membre d'un club de natation à Bellinzone,

elle n'a toutefois pas fourni l'attestation y relative. Enfin, ses affirmations selon lesquelles elle et son frère disposeraient dans les Grisons italophones de biens immobiliers, où ils séjourneraient, et de terrains dont ils gèreraient l'entretien ne sont étayées par aucune pièce. En particulier, aucun extrait du registre foncier ni acte de propriété n'a été produit, ce que l'on pouvait pourtant raisonnablement attendre de l'intéressée. Au vu de ce qui précède, celle-ci ne parvient pas à prouver l'existence de relations familiales et sociales particulièrement intenses au Tessin et échoue donc à renverser la présomption du domicile fiscal à Genève. Ainsi, et contrairement à ce qu'elle soutient, il n'est pas nécessaire pour l'AFC-GE de prouver qu'elle entretient des relations économiques et, le cas échéant, personnelles et sociales plus importantes avec Genève. Ses arguments liés à la prétendue précarité de son emploi à Genève, à la stabilité partielle de son poste au CHUV, ou au manque de perspectives professionnelles ne sont donc pas pertinents et n'ont pas à être examinés. Aussi et dans ces conditions, quand bien même sa situation professionnelle de collaboratrice scientifique à temps partiel sans aucune fonction dirigeante limiterait grandement sa vie sociale à Genève, cet élément n'a aucune importance. Quoi qu'il en soit, si ses contrats à l'UNIGE sont des contrats de durée déterminée renouvelables d'année en année, moins stables que des contrats de durée indéterminée, il n'en demeure pas moins que ces contrats ont été régulièrement renouvelés depuis plus de douze ans au moins et donc que le caractère durable du séjour de la recourante à Genève est établi. Elle ne peut donc se prévaloir d'une situation qui ne serait que transitoire. En outre, s'agissant de son travail au CHUV, on ne saurait voir dans la simple diminution de 10 % de son temps de travail un manque de stabilité, ce d'autant plus qu'elle est au bénéfice d'un contrat de durée indéterminée depuis le 15 mars 2007, soit depuis plus de 17 ans. De même, contrairement à ce qu'elle prétend, le fait qu'elle « serait » prête à accepter un assujettissement à Genève si un poste de plus d'une année lui était proposé n'est pas non plus déterminant, puisque le domicile d'une personne se détermine uniquement d'après l'ensemble des circonstances objectives, reconnaissables par des tiers, et non pas en fonction des déclarations de cette personne ou de ses préférences. Par ailleurs, le fait qu'elle ait l'intention de quitter Genève et de retourner vivre au Tessin, ou à tout le moins y passer à court ou moyen terme plus de temps pour des raisons professionnelles, ne suffit pas à renverser la présomption, puisque l'intention de quitter ultérieurement un endroit n'exclut pas l'existence d'un domicile, en l'occurrence à Genève.

- 19/22 - A/4301/2022 En définitive, c'est à bon droit que l'AFC-GE a assujetti la recourante de façon illimitée aux impôts genevois dès la période fiscale 2020.

E. 8

octobre 2020 consid. 3.1). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande également à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradiction (ATF 111 V 81 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_500/2020 du 11 mars 2021 consid. 3.4.1).

E. 8.1

Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_145/2019 du 3 juin 2020 consid. 6.3.2). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec

l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_145/2019 du 3 juin 2020 consid. 6.3.2). L'art. 9 in fine Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_626/2019 du

E. 8.2

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de façon stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêts du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4).

E. 8.3

En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références citées).

E. 8.4

En l'espèce, le fait que la recourante n'ait pas été assujettie aux impôts à Genève avant 2020 et qu'elle le soit depuis cette période fiscale n'est pas constitutif d'une violation du principe de la bonne foi. En effet, si l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée, elle n'est a fortiori pas non plus liée par le non-assujettissement d'un contribuable pour des périodes antérieures à celle(s) concernée(s). Pour cette raison, le fait que la situation de la recourante en 2012 ait été, selon elle, quasiment la même que sa situation actuelle

- 20/22 - A/4301/2022 et qu'elle avait mené l'AFC-GE à ne pas l'assujettir à Genève à ce moment-là ne pouvait constituer l'assurance qu'il en irait de même pour les années ultérieures. Contrairement à ce que prétend l'intéressée, le fait qu'elle ait été exemptée de déposer une déclaration 2021 ne permet pas de retenir que l'AFC-GE lui aurait promis une exemption du paiement des impôts 2020 à 2022. En effet, une telle promesse ne ressort pas, même implicitement, du courrier du 8 juillet 2022. D'autre part, l'AFC-GE a expressément indiqué que, compte tenu de l'examen actuel de sa situation, il avait été considéré que ladite déclaration avait été déposée. Cette exemption s'inscrivait donc dans un contexte exceptionnel. Au demeurant, la recourante n'allègue pas, ni a fortiori ne démontre, avoir réglé sa conduite d'après les déclarations de l'AFC-GE et avoir pris sur cette base des dispositions qu'elle ne saurait modifier sans subir de préjudice. La décision querellée ne consacre donc aucune violation du principe de la bonne foi.

E. 9

Dans un dernier grief, la recourante se plaint de la violation du principe de l'interdiction de la double imposition, celle-ci payant déjà des impôts au Tessin.

E. 9.1

Énoncé à l'art. 127 al. 3 Cst., le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, 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, entende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). En d'autres termes, la notion de double imposition intercantonale prohibée par la disposition constitutionnelle précitée implique un conflit de souveraineté fiscale entre cantons et suppose la réunion des quatre conditions d'identité du sujet, de l'objet, du type d'impôt et de la période fiscale (ATF 150 I 31 consid. 4.1 ; 148 I 65 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 13.1 et les références citées).

E. 9.2

La personne touchée par une double imposition intercantonale peut déférer l'affaire au Tribunal fédéral dès qu'un canton a rendu une décision en dernière instance, sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés. Le délai commence à courir « au plus tard » le jour où chaque canton a rendu une décision (art. 100 al. 5 de loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 - LTF - RS 173.110), ce qui signifie qu'il est possible soit de contester tout de suite la décision rendue par le canton qui statue le premier, soit d'attendre la décision d'un autre canton et, en recourant contre cette dernière, de remettre en cause également celle du premier (ATF 133 I 300 consid. 2 ; 133 I 308 consid. 2.3 ; ATA/625/2024 du 21 mai 2024 consid. 2.10 et l'arrêt cité). Ainsi, le recours en matière de droit public au Tribunal fédéral peut être déposé contre les décisions de taxation déjà entrées en force d'un autre canton, même s'il ne s'agit pas de décisions au sens de l'art. 86 LTF. Les voies de recours ne doivent

- 21/22 - A/4301/2022 en effet être entièrement épuisées que dans un seul canton (ATF 139 II 373 consid. 1.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_216/2023 du 31 octobre 2023 consid. 1.5.1 ; 2C_401/2020 du 28 juillet 2021 consid. 1.2.1 et les références citées non publié aux ATF 148 I 65).

E. 9.3

Dans un arrêt de 2024, la chambre de céans a constaté que l'imposition dont il était question contrevenait à l'interdiction de la double imposition intercantonale selon l'art. 127 al. 3 Cst. Il ne s'en ensuivait pas pour autant que la taxation genevoise, intervenue après la taxation valaisanne, devait être annulée. Il appartiendrait au Tribunal fédéral de se prononcer d'une manière permettant de respecter l'interdiction de la double imposition intercantonale (ATA/625/2024 précité consid. 3).

E. 9.4

En l'espèce, la recourante a démontré devant la chambre de céans qu'elle continuait à payer des impôts dans le canton du Tessin, y compris depuis la période fiscale 2020. La décision de l'AFC-GE d'assujettir la recourante aux impôts genevois crée donc une situation de double imposition virtuelle. Toutefois, il ne s'en ensuit pas pour autant que cette décision devrait être annulée. En effet, conformément à la jurisprudence précitée, il appartiendra au

Tribunal fédéral de se prononcer, le cas échéant et en temps voulu, d'une manière permettant de respecter l'interdiction de double imposition intercantonale. La chambre de céans n'est donc pas compétente pour analyser cette question sur le fond, dans la mesure où elle ne peut pas, à la différence du Tribunal fédéral, annuler une décision ou un jugement tessinois. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

E. 10

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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