

GE_GERICHTE ATA/745/2011 vom 6. Dezember 2011

GE Cour de justice, 2011-12-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_745_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/745/2011 du 6 décembre 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/745/2011 del 6 dicembre 2011

Regeste

Résumé: Le fait de détenir des cartes de fidélité ou des abonnements pour des établissements se trouvant en Suisse ne suffit pas à démontrer un domicile dans ce pays dès lors que ce type de cartes est délivré à toute personne qui les sollicite. La fréquentation d'écoles publiques genevoises, voire un centre de loisirs, n'est pas non plus de nature à permettre d'établir qu'une famille est domiciliée à Genève.

Erwägungen

E. 1

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

E. 2

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

E. 3

Si les contribuables n'avaient pas élevé réclamation le 26 mars 2000 pour solliciter de l'AFC la prise en compte de la totalité de leurs frais de déplacement représentant 40 kilomètres par jour pour chacun d'eux au motif qu'ils devaient se rendre de Chenex à Genève, l'attention de l'AFC n'aurait pas été attirée sur leur situation. Oser prétendre, comme ils l'ont fait en dernier lieu, dans la présente

- 12/19 - A/4234/2006 cause, que cette argumentation qu'ils avaient alors développée relevait d'une erreur de leur part, est non seulement téméraire, mais contraire au principe de la bonne foi, que l'autorité administrative, mais également le justiciable, doivent respecter. En effet, 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 (cf. art. 5 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; E.

BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, System des Steuerrechts, Zurich 2002, 6ème éd., p. 28 et

les nombreuses références ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, 2ème éd., p. 132). 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 manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 ; 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7 ; ATA/111/2006 du 7 mars 2006 consid. 5b).

E. 4

Au terme de cette première procédure, les contribuables avaient certes obtenu gain de cause devant la commission compétente, qui avait admis qu'ils étaient alors, pour la période fiscale 1999/2000, domiciliés à Genève, ce qui n'emporte pas qu'une solution différente ne puisse être adoptée pour les années litigieuses en l'espèce, à savoir les années 2002 à 2004. Les contribuables ont sollicité leur audition, de même que celle de Mme R_____, et celle de M. T_____. Si la chambre de céans a convoqué et entendu les époux B_____, de même que Mme R_____, elle a renoncé à procéder à l'audition de M. T_____.

a. La procédure administrative est en principe écrite (art. 18 al. 2 LPA), et les parties ne peuvent prétendre à une audition verbale, sauf dispositions légales contraires (art. 41 LPA), lesquelles n'existent pas en l'espèce.

D'une manière plus générale, le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), confère à toute personne le droit de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, d'avoir accès au dossier, d'offrir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, de participer à l'administration des preuves et de se déterminer à leur propos. Cette garantie inclut le droit à l'administration des preuves valablement offertes, à moins que le fait à prouver ne soit dépourvu de pertinence ou que la preuve apparaisse manifestement inapte à la révélation de la vérité. L'art. 29 al. 2 Cst. assure une protection minimum dans une procédure régie au premier chef par le droit cantonal ; il ne garantit pas, en principe, le droit de s'exprimer oralement devant l'autorité (Arrêt du Tribunal fédéral 4A_184/2011 du 21 juin 2011 consid. 4 et les arrêts cités, notamment ATF 134 I 140 consid. 5.3 et 133 I 270 consid. 3.1).

- 13/19 - A/4234/2006 b. En l'espèce, l'audition de Mme R_____, directement impliquée comme locataire principale des logements dont il est allégué qu'ils auraient été mis à disposition des contribuables, était plus pertinente que celle de M. T_____, de sorte qu'il a été renoncé à l'audition de ce dernier. Le dossier était en effet suffisamment complet pour permettre à la chambre de céans de statuer.

E. 5

La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas

indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; M. ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, p. 109 consid. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse 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 (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, op. cit., p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral

- 14/19 - A/4234/2006 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

E. 6

En l'espèce, les contribuables ont bien rempli une déclaration fiscale ICC et IFD pour les années 2002 à 2004, mais c'est leur domicile fiscal qui est litigieux. Or, l'abondante jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le domicile fiscal précise que l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne revient au canton où cette personne a son domicile fiscal. Par domicile fiscal, il faut entendre en principe, selon l'art. 3 al. 2 LHID, le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où l'intéressé réside avec l'intention de s'y établir durablement ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue, dans ce contexte, aucun 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. 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 pas en fonction des déclarations de cette personne ou de ses vœux (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_355/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4.1) ; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 35 s.) ; une préférence affective pour l'un ou l'autre lieu de la part du contribuable ne revêt du reste aucun poids particulier (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2 ; ATF 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b).

Si une personne séjourne alternativement à deux endroits, ce qui est notamment le cas lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites. Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu dans lequel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé en vue de subvenir à ses besoins (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_969/2010 du 3 août 2011 consid. 3.1, et 2C_672/2010 du 30 juin 2011 consid. 4.1 ; ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 s. et les références citées).

Lorsque le contribuable marié exerce une activité lucrative dépendante (sans avoir de fonction dirigeante) et revient chaque jour dans sa famille (pendulaire), son domicile fiscal est au lieu de résidence de la famille. Il en va de même lorsque ce même contribuable ne rentre dans sa famille que pour les fins de semaine et son temps libre (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.2 et 4.3 et les références citées ; ATA/623/2011 du 4 octobre 2011).

- 15/19 - A/4234/2006

E. 7

S'il est certain que le domicile civil ne correspond pas nécessairement au domicile fiscal et qu'en particulier, l'inscription dans le registre de l'OCP n'est à cet égard pas déterminante, il est établi en l'espèce que les indications figurant pour les contribuables dans le registre de l'OCP au sujet de leurs adresses à Genève ne sont pas corroborées par les affirmations de Mme R_____. Selon cette dernière en effet, les époux B_____ avaient sous-loué son appartement de la rue A_____ pendant toute l'année 2002 et en janvier 2003, alors que dans les registres de l'OCP, ils apparaissaient comme étant domiciliés à cette adresse du 1er janvier 2003 au 1er janvier 2005, quand bien même Mme R_____ avait affirmé avoir résilié le bail de ce logement en février 2003.

Ensuite, les époux B_____, selon Mme R_____ toujours, auraient sous-loué dès février 2003 et jusqu'en décembre 2004, un appartement au sous-sol de la maison sise au chemin de S_____, cette adresse n'apparaissant nullement dans les fichiers de l'OCP. Enfin, dès le 1er janvier 2005, les époux B_____ auraient été domiciliés à Thônex, chez M. G_____, mais cette année-ci ne fait pas l'objet de la présente procédure.

Il sied de relever en outre que, selon les registres de l'OCP, les époux B_____ auraient habité toute l'année 2002 à leur précédente adresse à l'avenue du G_____ n° _____, alors que selon Mme R_____, ils étaient déjà en janvier 2002 sous-locataires de l'appartement de la rue A_____.

Les contribuables, qui avaient tous deux une obligation contractuelle envers leur employeur d'être domiciliés dans le canton de Genève, pouvaient aisément annoncer si tel avait été le cas, leur prise de domicile à la rue A_____ en janvier 2002, ce qu'ils n'ont pas fait.

Quant à Mme R_____, elle a elle-même indiqué ne pas avoir annoncé cette sous-location à la régie de l'immeuble en cause. Ainsi, les seules pièces alléguées par les contribuables pour établir la réalité de leur domicile à la rue A_____ pendant l'année 2002 et le premier mois de l'année 2003 résident dans les quittances de loyer produites par Mme R_____, ainsi que leur participation aux factures de téléphone et de Services industriels de Genève (ci-après : SIG), dont ils se seraient acquittés. Or, les preuves des versements du loyer résultent de décomptes manuscrits entre Mme R_____ et Mme L_____. Quant aux factures relatives aux charges, elles étaient établies au nom de la locataire principale et rien

ne permet de prouver qu'elles auraient été prises en charge partiellement par les contribuables. Force est d'admettre dans ces conditions que l'audition de Mme R_____ et les pièces produites par elle et par les époux B_____ ne sont pas de nature à établir la réalité de la sous-location par ces derniers de l'appartement de la rue A_____ pendant toute l'année 2002 et le premier mois de l'année 2003.

Il en est de même pour le logement situé au sous-sol qu'auraient occupé depuis février 2003 jusqu'à fin 2004, avec leurs deux filles adolescentes, les

- 16/19 - A/4234/2006 époux B_____ dans la maison sise au chemin de S_____ et dans laquelle vivaient neuf personnes. Certes, les explications fournies par les contribuables lors de l'audience de comparution personnelle sur les charges qui étaient les leurs en raison en particulier de l'aide qu'ils apportaient à la famille de Mme L_____, demeurée au Pérou, peuvent expliquer que les revenus du couple à disposition de celui-ci pour son entretien n'étaient pas aussi élevés en réalité puisque, comme ils l'ont admis, il ne leur restait que CHF 90'000.- à CHF 100'000.- par an pour vivre et qu'ils acceptaient d'être ainsi en sous-location en semaine, fût-ce en sous-sol, puisqu'ils pouvaient, durant les week-ends, se rendre dans leur résidence secondaire en France. De telles explications sont cependant difficilement crédibles, ce d'autant que cette maison a été achetée par leurs soins en 1993, lorsque, comme ils l'ont déclaré, ils considéraient que les CHF 1'800.- de loyer avec la surtaxe dont ils devaient alors s'acquitter pour leur appartement au Petit- Lancy, étaient trop élevés. A n'en pas douter, l'acquisition dans ces conditions et à ce moment d'une résidence secondaire en France voisine devait permettre au couple de transformer celle-ci en résidence principale.

E. 8

Quant aux autres pièces produites par Mme L_____ en particulier, à savoir une carte d'une bibliothèque municipale à Genève, d'un fitness à Genève, du théâtre Confiture, du club de la Fourchette ou encore les cartes Cumulus, Supercard, respectivement de la Migros ou de la Coop, elles sont sans pertinence pour prouver un domicile en Suisse des intéressés, de telles cartes étant délivrées aux personnes qui les sollicitent, sans pour autant que celles-ci doivent être domiciliées sur le territoire du canton de Genève. De la même manière, la fréquentation d'un théâtre ou de restaurants à Genève ne saurait être déterminante à cet égard, rien n'empêchant, par hypothèse, les contribuables de dîner dans un restaurant ou de fréquenter un théâtre et de rentrer chez eux, cas échéant, en France voisine. Ces pièces seront donc écartées car non pertinentes.

Il en sera de même des abonnements de téléphone à un opérateur de téléphonie mobile suisse.

E. 9

Quant aux factures d'électricité ou de téléphone, respectivement à Genève ou à Chenex, elles ne sauraient être déterminantes, les factures établies pour Genève n'étant pas au nom des contribuables, ceux-ci étant toujours en sous- location et les factures de consommation pour leur résidence en France ne permettant pas de savoir ce que serait la consommation ordinaire d'un couple avec deux enfants, malgré les statistiques produites de Solairedirect.

Enfin, il sied de relever que selon une facture de téléphone mobile datant de 2002, C_____, l'aînée, née le _____ 1984, alors âgée de 18 ans, était domiciliée _____, promenade de F_____ et qu'elle a, après avoir obtenu sa maturité, fréquenté le collège de

Saussure au Petit-Lancy de 1999 à 2003. Elle avait commencé des études de droit à Unimail, à l'Université de Genève (ci-après : l'université). Quant à la cadette, elle avait fréquenté l'école primaire du Mail et

- 17/19 - A/4234/2006 aurait été inscrite depuis 2002 au centre de loisirs de la Jonction, les contribuables admettant que depuis le 1er janvier 2005, E_____ était scolarisée à Perly-Certoux « en raison de leur probable déménagement dans cette commune ».

Le fait que les enfants aient fréquenté des écoles à Genève, voire un centre de loisirs, n'est pas non plus de nature à permettre d'établir que la famille était domiciliée à Genève, puisque, dans leur réclamation du 26 mars 2000, les contribuables indiquaient devoir véhiculer leurs enfants scolarisés à Genève et parcourir quotidiennement 40 kilomètres chacun pour se rendre de Chenex à leur lieu de travail. Des enfants domiciliés en France peuvent ainsi être scolarisés à Genève sans que cet élément soit de nature à prouver qu'ils sont domiciliés sur le territoire du canton.

E. 10

Force est d'admettre dans ces conditions que les époux B_____ n'ont pas démontré qu'ils étaient domiciliés à Genève pendant les années fiscales 2002 à 2004, faute d'avoir rapporté la preuve qui leur incombe de ce fait.

E. 11

Enfin, il convient de revenir sur l'entrevue qu'a eue M. J_____ avec M. V_____ le 20 avril 2006, au cours de laquelle ont été évoquées les raisons pour lesquelles les contribuables ne pouvaient pas recevoir à leur adresse professionnelle des correspondances de l'AFC selon lesquelles ils étaient assujettis à l'impôt à la source. A cette occasion, M. J_____ a expressément accepté que l'AFC lui notifie les bordereaux d'impôt à la source pour ces années- ci afin d'éviter que ces documents ne parviennent à la connaissance de leurs employeurs respectifs mais il n'a pas formellement contesté leur assujettissement audit impôt.

E. 12

C'est très certainement à réception des bordereaux d'impôt à la source et en raison de la différence très conséquente qui résultait de ceux-ci par rapport à leurs taxations ICC et IFD pour ces mêmes années, que les contribuables ont alors recouru.

Il n'en demeure pas moins que les contribuables ne sont pas parvenus à rapporter la preuve qu'ils étaient domiciliés effectivement dans le canton de Genève de 2002 à 2004 et qu'ils avaient en ce lieu créé tous les centres de leurs intérêts, de sorte que le recours de l'AFC sera admis, la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 annulée et les taxations pour l'impôt à la source 2002 à 2004 rétablies.

E. 13

Vu l'issue du litige, il sera mis un émolument de CHF 1'000.- à charge des intimés, auxquels il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA). * * * * *

- 18/19 - A/4234/2006