

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4043/2008-FIN

ATA/127/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 mars 2010

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur G_____

représenté par Maître Nicolas De Cet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur G_____, né en 1967, célibataire, est employé de guichet pour l'entreprise « la Poste », à Genève.

2. Le 11 août 2003, M. G_____ a rempli, à la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), une déclaration en vue de déterminer son assujettissement à l'impôt. Il disposait d'un appartement à Genève, à la rue de Fribourg, dont il était titulaire du bail, et habitait à La Neuveville, dans le canton de Berne, chez sa mère. Il résidait deux cents quarante jours par année à Genève et, le reste du temps, à La Neuveville. Au cours de la dernière année, il avait passé quatre ou cinq congés hebdomadaires à Genève. Pour se rendre à La Neuveville, il utilisait le train, mais ne disposait pas d'un abonnement. Il n'utilisait ni sa voiture, ni celle d'un tiers. Tous ses liens familiaux et amicaux se trouvaient dans le canton de Berne et il n'avait pas d'attache à Genève.

Etait annexé à ce document un contrat de bail à loyer pour un appartement de trois pièces à Genève, du 1^{er} juin 1998.

3. Par courrier du 13 septembre 2005, l'intendance des impôts du canton de Berne a informé l'AFC qu'elle admettait que le domicile fiscal de l'intéressé soit fixé à Genève dès le 1^{er} janvier 2005.

4. Le 27 septembre 2005, l'AFC a informé M. G_____ que, dès le 1^{er} janvier 2005, il était assujetti aux impôts dans le canton de Genève.

5. Le 17 octobre 2005, M. G_____ a saisi l'AFC d'une réclamation contre la décision précitée. Il travaillait à Genève mais n'avait pas l'intention de s'y établir définitivement. Son centre d'intérêts principal était à La Neuveville.

A cette réclamation étaient annexés divers documents, dont un pli adressé par la municipalité de La Neuveville à l'intendance des impôts du canton de Berne, s'opposant au changement de domicile fiscal du contribuable. Ce dernier rentrait chez sa mère le week-end et son cercle d'amis, de même que sa famille, étaient dans cette commune.

6. Le 26 avril 2006, l'AFC a maintenu sa décision. En règle générale, le domicile fiscal des personnes physiques se trouvait au lieu où elles avaient le centre de leurs intérêts vitaux, soit en principe le lieu où elles travaillaient. Des circonstances exceptionnelles, non réalisées en l'espèce, permettaient de déroger à cette règle.

7. Le 5 mai 2006, M. G_____ a recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le

1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission). Il remplissait un mandat au conseil de ville de La Neuveville et un changement de situation le priverait de l'exercice de ses droits civiques dans ce lieu.

A ce document était annexée une attestation du «F_____» selon laquelle M. G_____ s'était acquitté de sa cotisation à ce groupement politique pour l'année 2006.

Par ailleurs, le tennis club N_____ indiquait que M. G_____ était membre depuis 1994, qu'il suivait régulièrement les entraînements du week-end, participait aux rencontres et manifestations et qu'il assumait des responsabilités puisqu'il s'occupait des finances des quelques événements, tels qu'assemblées, fêtes et cours.

8. Le 30 novembre 2006, l'AFC s'est opposée au recours, reprenant et développant son argumentation antérieure.
9. Le 5 janvier 2007, M. G_____, assisté par un avocat, a maintenu sa position. Tous ses centres d'intérêts se situaient à La Neuveville, où il exerçait des activités politiques, où ses loisirs avaient lieu et où son cercle de connaissance et d'amis se trouvait. Il y séjournait aussi souvent que possible, et au moins une fois par semaine. Si l'on suivait la position de l'autorité intimée, tous les employés célibataires du canton de Genève y auraient leur domicile fiscal.

Il produisait la photocopie de quatre cartes multi-parcours, simples courses, pour l'itinéraire Genève-La Neuveville, attestant des trajets suivants :

- Neuchâtel-Genève : 2 janvier 2005, 21 janvier 2005, 27 février 2005, 28 mars 2005, 8 mai 2005, 5 juin 2005, 2 juillet 2005, 6 novembre 2005, XX [illisible] novembre 2005 et 26 décembre 2005 ;
- Genève-Neuchâtel : 22 janvier 2005, 25 février 2005, 23 mars 2005, 4 mai 2005, 3 juin 2005, 1^{er} juillet 2005, 23 septembre 2005, 24 novembre 2005.

10. Par décision non datée mais notifiée le 8 octobre 2008, la commission a rejeté le recours. M. G_____ n'avait pas démontré que le centre de ses intérêts vitaux se trouvait à La Neuveville.
11. Le Tribunal administratif a reçu le dossier de la commission le 8 décembre 2008.
12. Le 11 décembre 2008, M. G_____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée, reprenant et développant son argumentation antérieure. Aux documents déjà produits étaient ajoutées les pièces suivantes :

- une attestation de sa mère, Madame D_____, expliquant que son fils rentrait le week-end à La Neuveville, région à laquelle il était très attaché. Il ne faisait que gagner sa vie à Genève et cherchait un emploi dans la région, sans succès pour l'instant. Elle s'occupait de son linge, de lui faire à manger et ses séjours à La Neuveville lui permettaient de se ressourcer car la vie à Genève était pesante pour lui ;

- un courrier du tennis club N_____ attestant que M. G_____ était co-responsable de l'entretien et de la maintenance des installations de tennis, ce qui nécessitait un travail hebdomadaire durant toute la saison, que l'intéressé effectuait à satisfaction. ;

- des échanges de correspondance concernant des candidatures déposées par M. G_____ pour des postes à l'office fédéral de la statistique, à Bienne ;

- une attestation de M. T_____, maire de Nods, indiquant que M. G_____ rentrait les week-ends à La Neuveville, ainsi que chaque fois qu'il en avait l'occasion. Il effectuait les voyages en transports publics mais bénéficiait régulièrement de la voiture de M. T_____, qui se rendait souvent à Genève pour rendre visite à sa marraine ;

- des attestations d'assurance et des factures de médecin, dont il ressortait que M. G_____ était suivi par des praticiens de la région de La Neuveville ;

- un courrier de la municipalité de La Neuveville, dont il ressortait que M. G_____ était membre du bureau de vote pour la votation cantonale et fédérale du 11 mars 2007.

13. Le 30 janvier 2009, l'AFC s'est opposée au recours. Ce n'est que devant le Tribunal administratif que M. G_____ alléguait effectuer des transports avec la voiture de tiers. Il paraissait peu vraisemblable qu'il n'ait pas noué de relations avec ses collègues de travail ou avec ses voisins à Genève.

14. Une copie de cette détermination a été transmise à M. G_____ le 6 février 2009.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. Selon les art. 3 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la

loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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.

b. Même si les dispositions précitées connaissent une définition du domicile qui n'est plus, à l'instar des anciennes lois fiscales, calquée sur la définition du droit civil, la notion de domicile fiscal reste néanmoins très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 p. 64 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 ; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^e éd., Berne 2002, p. 31 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2^e éd., Lausanne 1998, note 2b p. 311).

Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1 p. 239 ; 131 V 59 consid. 5.7 p. 64 ; ATA/593/2006 du 14 novembre 2006 consid. 6b). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le lieu où une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 36 ; 131 I 145 consid. 4.2 p. 150). Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA/272/2003 du 6 mai 2003 consid. 4b).

Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 ; 131 I 145 consid. 4.1 p. 149). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée (ATF 123 I 289 consid. 2 p. 294 ; ATA/593/2006 du 14 novembre 2006 consid. 6c).

3. Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à leur lieu de travail, soit au lieu où 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 p. 36 ; 131 I 145 consid. 4.2 p. 150).

Selon une jurisprudence constante, il est fait exception à cette règle pour les contribuables mariés qui reviennent régulièrement en fin de semaine auprès de

leur famille (ATF 132 I 29 consid. 4.3 p. 36 ; 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56/57 ; 121 I 14 consid. 4a p. 16 ; 111 Ia 41 consid. 3 p. 42 et la jurisprudence citée).

Cette jurisprudence est applicable mutatis mutandis aux personnes célibataires, dont la famille comprend les parents et les frères et sœurs. Toutefois, les critères auxquels le Tribunal fédéral se réfère pour faire prévaloir le lieu des relations familiales sur celui du travail sont appréciés de manière particulièrement stricte, notamment s'agissant du retour régulier, tant il est vrai que les rapports d'une personne célibataire avec ses parents seront généralement plus lâches que les liens entre époux. Malgré un retour hebdomadaire régulier au lieu où réside la famille, l'activité lucrative exercée au lieu du travail, compte tenu des relations personnelles et sociales à cet endroit, l'emporte par rapport aux relations à l'autre lieu, notamment en raison de l'investissement demandé par la profession, si le contribuable dispose de son propre logement au lieu de son travail, qu'il y vit en concubinage ou sous une autre forme de partenariat, ou qu'il y entretient un cercle d'amis et de connaissances appréciables et lorsqu'il est personnellement et économiquement autonome. Dans ce contexte, la durée des rapports de travail ainsi que l'âge du contribuable ont une importance particulière (ATF 125 I 54 consid. 2b/bb p. 57 et les arrêts cités).

Par ailleurs, les rapports familiaux créent d'expérience, plus que tout autre contact, des relations particulières avec le lieu où ils s'exercent. Des rapports familiaux particulièrement étroits et d'autres relations – tels notamment un cercle assez important d'amis ou de connaissances, des relations sociales spécialement développées, le fait que le contribuable y possède sa propre maison ou son propre appartement – peuvent donner un poids prépondérant au lieu de séjour en fin de semaine. Ainsi, la jurisprudence admet que de jeunes célibataires ayant quitté pour la première fois, et depuis peu de temps, le foyer familial y conservent leur domicile fiscal, notamment lorsqu'ils y rentrent pendant la part la plus importante de leur temps libre et avec une grande régularité (ATF 111 Ia 41 consid. 3 p. 43 ; RDAF 1998 II 67 consid. 2c p. 70).

L'activité lucrative dépendante, déployée au lieu du travail où réside le célibataire pendant la semaine, crée la présomption qu'il y a son domicile. Cette présomption n'est renversée que si le célibataire rentre régulièrement, soit au moins une fois par semaine, au lieu de résidence de sa famille en raison de rapports particulièrement étroits avec celle-ci et avec d'autres personnes qui y demeurent. Ce n'est que si le célibataire peut se prévaloir de tels rapports avec sa famille et le lieu où il réside, et s'il les établit, qu'il incombe alors au canton où il séjourne durant la semaine d'apporter la preuve de l'importance des relations économiques et, le cas échéant, personnelles au lieu de travail (sur le fardeau de la preuve cf. Archives 63 p. 836 consid. 3c p. 842 ; ATF 125 I 54 consid. 3a p. 58 ; RDAF 1998 II p. 67 consid. 2c in fine p. 70). Cette appréciation restrictive prend justement en compte la situation réelle : les impôts directs ont pour justification et

pour objectif de couvrir les dépenses générales engagées par la collectivité pour ceux qui en font partie. Or, des personnes célibataires sollicitent en général les infrastructures publiques et les prestations de la collectivité de manière plus intense au lieu où elles exercent leur activité lucrative et séjournent la majeure partie de la semaine qu'à l'endroit où elles passent leur temps libre (ATF 125 I 54 consid. 2b/cc p. 57). L'imposition de la personne célibataire à son lieu de travail se justifie également en comparaison avec la situation de contribuables mariés qui passent régulièrement leur fin de semaine avec leur famille dans un autre canton - avec lequel leurs attaches affectives sont, le cas échéant, très fortes - que celui de leur lieu de travail et qui sont généralement imposés à ce dernier endroit (cf. ATF 123 I 289 consid. 2c p. 294/295).

4. En l'espèce, le Tribunal administratif retiendra que les pièces fournies par le recourant démontrent que le centre principal de ses intérêts, et en conséquence son domicile fiscal, est à La Neuveville.

Ce dernier explique retourner dans cette ville à un rythme hebdomadaire, ce qu'attestent sa maman, M. T_____, la municipalité de La Neuveville et, pour la durée de la saison, le tennis club de N_____. Certes, M. G_____ a mentionné, dans le questionnaire qu'il a rempli le 11 août 2003, qu'il utilisait le train. Toutefois, la formule de la question permet de comprendre que la réponse attendue est alternative : l'intéressé doit indiquer s'il utilise soit le train, soit la voiture. Cette analyse est confirmée par le fait qu'il n'a pas répondu à la question demandant l'identité de l'éventuel tiers propriétaire du véhicule utilisé. Il a apposé un petit trait, comme il l'a fait pour les rubriques qu'il estimait ne pas être pertinentes.

En outre, le fait qu'il ne dispose pas d'un appartement à son nom à La Neuveville n'est pas déterminant, dès lors que sa mère atteste non seulement le loger lorsqu'il est de retour, mais encore de s'occuper de son linge, élément qui renforce l'importance du lien familial qui persiste. Cette appréciation est encore confirmée par les factures de médecin produites par M. G_____, démontrant qu'il est suivi par un médecin de La Neuveville et que, lorsqu'il a été hospitalisé, c'était au centre hospitalier de Bienne. En dernier lieu, le courrier du bureau des contributions de La Neuveville atteste, lui aussi, du retour de M. G_____ au domicile de sa mère le week-end et de son centre d'intérêts principal dans cette commune.

5. Au vu de ces éléments, le recours sera admis et la décision litigieuse annulée.
6. Selon l'art. 87 al. 1 LPA, la juridiction administrative peut, sur requête, allouer à la partie ayant entièrement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours. La jurisprudence constante indique que la juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation et que l'indemnité

allouée ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocat (ATA/554/2009 du 3 novembre 2009 et la jurisprudence citée). En application de ces règles, une indemnité de procédure - valant pour les actes réalisés tant devant la commission que devant le Tribunal administratif - de CHF 1'500.- sera allouée à M. G_____, à la charge de l'Etat de Genève, qui succombe. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 novembre 2008 par Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 8 octobre 2008 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 8 octobre 2008, la décision sur réclamation et la décision initiale de l'administration fiscale cantonale des 27 septembre et 17 octobre 2005 ;

constate que M. G_____ n'est pas assujetti aux impôts sur le canton de Genève au 1^{er} janvier 2005 ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

alloue une indemnité de procédure à M. G_____ de CHF 1'500.- à la charge de l'Etat de Genève ;

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 Monsieur Nicolas De Cet, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière

administrative et, pour information, à l'intendance des impôts du canton de Berne, 30c rue du Château, 2740 Moutier.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :