RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4623/2005-FIN **ATA/240/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 mai 2006

dans la cause

Madame et Monsieur C_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur C_____ (ci-après : les époux C_____) ont une fille, née en 1988.

2. Les époux C_____ ont été invités par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration) à remplir et à renvoyer une déclaration fiscale 2002, et ce aux motifs suivants :

   - Dans le courant de l'année 2002, l'AFC avait été informée que le couple résidait dans le canton de Genève sans être annoncé à l'Office cantonal de la population (ci-après : l'OCP).

   - M. C_____ était directeur de la société X_____ S.A. (ci-après : la société), inscrite au Registre du commerce de Genève depuis le 15 février 2002. Cette société possédait un raccordement téléphonique avec pour adresse _____ à Genève.

   - L'inscription suivante : « X_____ S.A., M. et Mme C_____ » figurait sur la boîte aux lettres de la villa, sise à l'adresse précitée.

   - La présence régulière du couple à cette adresse avait été confirmée par le voisinage.

   - La fille des contribuables était arrivée à Genève le 8 septembre 2001 afin de fréquenter le _____. Elle était au bénéfice d'une autorisation de séjour pour études.

3. Suite à un rappel de l'administration, les époux C_____ ont indiqué avoir demandé un permis séjour dans le canton de Genève. N'étant toutefois pas encore titulaires d'un tel permis, ils ne pouvaient être assujettis à l'impôt tant fédéral que cantonal.

4. Par lettre du 28 octobre 2003, l'AFC a rappelé aux époux C_____ qu'en droit fiscal le domicile d'une personne était à l'endroit où elle résidait avec l'intention de s'y établir. Il n'était dès lors pas déterminant qu'un permis de séjour soit ou non en cours d'attribution. La présence régulière de la famille à Genève depuis le début de l'année 2002, ainsi que l'activité lucrative de M. C_____ étaient des éléments suffisants pour déclarer le couple assujetti aux impôts genevois.

   L'administration a donc invité les époux C_____ à déposer sans retard leur déclaration fiscale 2002, faute de quoi elle serait dans l'obligation de procéder à une taxation d'office.

5. Aucune déclaration n'ayant été retournée, malgré un dernier rappel du 4 novembre 2003, l'AFC a notifié, en date du 15 décembre 2003, un bordereau de taxation d'office 2002, au montant de CHF 11'112,05, établi à partir d'un revenu imposable de CHF 80'000.-.

6. Le 17 février 2004, les époux C_____ ont élevé réclamation. Ils ne remplissaient pas les conditions d'assujettissement « au sens de l'article 3 LIFD ».

7. Par décision sur réclamation du 21 juillet 2004, l'administration a maintenu la taxation contestée.

La réclamation était tardive. En tout état, le droit fiscal attachait plus d'importance aux véritables circonstances économiques et personnelles plutôt qu'aux purs indices formels tels que le dépôt des papiers.

8. Par acte du 20 août 2004, les époux C_____ ont interjeté recours contre la décision précitée. Ils ont sollicité un délai au 30 septembre 2004 pour collecter les différents documents nécessaires à leur argumentation.

Dans leur complément de recours, les époux C_____ ont contesté leur assujettissement à l'impôt cantonal. M. C_____ était domicilié à l'étranger. Durant l'année fiscale 2002, la durée de résidence à Genève n'avait pas excédé trente jours pour M. C_____ et nonante jours pour Mme C_____. A l'appui de leur recours, les époux C_____ ont produit une copie de la carte de résidence de M. C_____, certifiant que ce dernier avait le droit de résider à _____ du 15 mars 2000 au 10 avril 2005.

M. C_____ ne remplissait pas les conditions d'assujettissement liées au rattachement économique. Les époux C_____ ont joint une attestation établie par la société**,** selon laquelle M. C_____ gérait celle-ci depuis l'étranger et ne percevait aucun revenu pour son activité de directeur. On ne pouvait parler d'activité lucrative exercée au sein de la société. L'attestation précisait en outre que la présence de M. C_____ dans les bureaux de celle-ci n'avait en aucun cas été supérieure à un mois durant l'année civile 2002.

Quant à la tardiveté de la réclamation, M. C_____ a expliqué avoir été absent du territoire suisse en décembre 2003 et en janvier 2004. Il avait déposé son recours dans le délai de trente jours suivant son retour en Suisse.

9. Dans sa réponse du 27 avril 2005, l'administration conclut à la tardiveté de la réclamation. Au surplus, la taxation d'office était justifiée.

10. Le 2 juin 2005, les époux C_____ ont maintenu leur recours.

11. Par décision du 14 novembre 2005, retirée par le recourant en date du 29 novembre 2005, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) a rejeté le recours.

La tardiveté de la réclamation était guérie par le fait que l'administration s'était prononcée sur le fond de l'affaire.

L'administration avait établi un faisceau d'indices permettant de présumer que les époux C_____ avaient le centre de leurs intérêts dans le canton.

Les époux C_____ n'avaient pas apporté les preuves suffisantes permettant d'établir d'une part que M. C_____ exerçait effectivement son activité lucrative depuis l'étranger et d'autre part que Mme C_____ résidait moins de nonante jours à Genève.

C'était donc à juste titre que l'administration avait procédé à la taxation d'office pour l'année fiscale 2002.

12. Par acte posté le 29 décembre 2005, les époux C_____ ont saisi le Tribunal administratif d'un recours. Ils ont conclu à l'annulation de la décision de la commission.

Les présomptions de l'administration étaient inexactes.

Mme C_____ s'était occupée de sa fille lors des premiers mois (environ deux mois et demi) suivant son arrivée à Genève le 8 septembre 2001. Cependant, n'ayant pas pu s'adapter, leur fille était repartie à l'étranger au mois de juin 2002. La résidence en Suisse uniquement à des fins d'instruction n'était d'ailleurs constitutive ni de domicile ni de séjour selon l'article 3 alinéa 4 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11).

De plus, leur fils est décédé dans un accident de ski lors de vacances en Suisse en automne 2001, ayant pour effet de « compromettre définitivement les projets » des époux C_____.

13. Dans sa réponse du 2 février 2006, l'AFC conclut au rejet du recours.

Le recours n'apportait aucun élément nouveau pertinent par rapport à celui déposé par les époux C_____ les 20 août et 30 septembre 2004. Ils n'avaient pas remis de pièces apportant la preuve de leur assujettissement fiscal en un autre lieu que celui de Genève lors de l'année fiscale 2002.

L'inscription de leur fille au _____ ne constituait qu'un indice parmi d'autres qui avaient amené l'administration à retenir l'assujettissement fiscal à Genève des époux C_____ pour l'année fiscale 2002.

Le décès accidentel de leur fils, en tant qu'il constituait le seul élément nouveau apporté dans leur acte de recours, n'avait pas pour effet de remettre en cause l'appréciation globale des faits retenue par l'AFC et confirmée par la commission.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 1990 (LIPP 1 - D 3 11) qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

3. a. Les recourants soutiennent qu'ils ne sont ni domiciliés ni résidents à Genève et que, partant, ils ne remplissent pas les conditions d'assujettissement illimité aux impôts genevois.

b. Selon l'article 2 alinéa 1 LIPP 1, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton. L'alinéa 2 de cette même disposition précise qu'une personne a son domicile dans le canton 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. Le séjour fonde également un assujettissement illimité. Celui-ci est prévu au troisième alinéa de cette disposition, en vertu duquel une personne séjourne dans le canton lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative (let. a) ou elle y réside pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative (let. b).

c. Le domicile comporte deux éléments : une condition objective, le séjour, et une condition subjective, l'intention de s'établir durablement. Le séjour suppose la présence d'une personne à un endroit. Peu importe la durée de cette présence, pour autant qu'elle soit plus que fortuite ou passagère. S'agissant de démontrer l'intention de s'établir durablement en un lieu donné, le droit fiscal attache plus d'importance aux circonstances réelles qu'aux indices purement formels. Sera déterminant en pratique le centre des intérêts vitaux du contribuable. Il n'est certes pas indispensable que le contribuable souhaite demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée dans un lieu donné ; il suffit que ce dernier se propose de faire de ce lieu le centre de son existence, de ses relations personnelles et professionnelles de façon à donner à ce séjour une certaine stabilité (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2002, p. 60). Incontestablement, l'intention de

résider durablement dans un lieu doit pouvoir se reconnaître ou se manifester dans des faits concrets (ATF 97 II 3). Le Tribunal fédéral a toujours répété qu'en droit fiscal, c'est le domicile effectif qui est décisif et non pas un pur domicile fictif (ATF 69 I 9) (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse - impôts directs, 4ème édition, Berne 2002, p. 32). A noter que 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 125 I 468 ; ATF 125 I 54 ; ATF 123 I 289).

d. Selon un principe général en matière fiscale, on admet que l'administration supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et d'en supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Cela étant, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait est toutefois limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/22/2005 du 18 janvier 2005 ; ATA/792/2003 du 28 octobre 2003 ; ATA/384/2003 du 20 mai 2003 ; RDAF 1998 II 25 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 431).

En l'espèce, les pièces versées au dossier ainsi que les écritures produites par les parties ont permis à la commission de trancher en l'état le litige qui lui était soumis. Avec des motifs suffisants, l'AFC a considéré que les recourants avaient le centre de leurs intérêts vitaux dans le canton.

Il appartenait donc aux recourants de remettre en cause cette présomption.

4. a. A l'appui de leurs allégations, les recourants ont produit une copie de la carte de résidence de M. C_____, certifiant que ce dernier avait le droit à la résidence au _____.

b. Dans un arrêt du 19 juin 2003 (arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002), le Tribunal fédéral a confirmé la décision du tribunal cantonal du Valais constatant que « les nombreuses pièces fournies par le recourant, telles qu'un certificat de résidence, un contrat de bail, des factures, des billets d'entrée à des manifestations publiques démontraient qu'il résidait régulièrement à C. Toutefois, que le recourant ait séjourné à C. ne signifiait pas qu'il y était domicilié, puisqu'une personne qui séjourne à l'étranger peut avoir un domicile en Suisse lorsqu'elle y a le centre de son existence, de ses relations, de ses intérêts idéaux et matériels et de sa vie domestique (cf. art. 23 al. 1 CC) ». Le Tribunal administratif a également eu

l'occasion d'affirmer que la production d'un certificat de domicile n'était absolument pas probante. En effet, « le recourant aurait également dû produire un contrat de bail à loyer, des factures de consommation d'électricité et d'utilisation du téléphone afin de démontrer la réalité d'un domicile (…) » (ATA/697/2005 du 25 octobre 2005).

Il découle de la jurisprudence précitée que l'apport cette pièce n'est pas suffisant pour remettre en cause la présomption du domicile des recourants à Genève. Comme l'AFC le relève dans son mémoire de réponse, les recourants avaient largement eu la possibilité d'apporter des pièces probantes, notamment la preuve de l'assujettissement de M. C_____ aux impôts dans le pays où il prétend résider. Or, bien au contraire, les recourants se sont bornés à alléguer des faits, en affirmant notamment que la durée de résidence à Genève pour l'année 2002 n'avait pas excédé 30 jours pour M. C_____ et 90 jours pour son épouse, sans pour autant apporter des preuves à leur appui.

5. Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire de déterminer si M. C_____ remplit ou non les conditions d'assujettissement liées au rattachement économique, ce dernier étant subsidiaire au rattachement personnel (art. 3 al. 1 LIPP 1).

6. Le recours sera donc rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 décembre 2005 par Madame et Monsieur C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2005 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Madame et Monsieur C_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice- présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :