

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/495/2008-ICC

ATA/409/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 juin 2010

1^{ère} section

dans la cause

Madame S_____ et

Monsieur S_____

représentés par Mes Xavier Oberson et Fouad Sayegh, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 1er février 2010 (DCCR/106/2010)**

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2001.
2. Madame S_____ et Monsieur S_____ (ci-après : les époux S_____ ou les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève depuis 1989.
3. M. S_____ a exercé jusqu'au 31 décembre 2005, en qualité d'indépendant, une activité de consultant en matière de conseils d'entreprise et de personnes dans le domaine de la technique scientifique de marques. Il avait inscrit à ce titre la raison individuelle I_____ S_____ au Registre du commerce du canton de Fribourg.
4. Durant la période fiscale 2001, M. S_____ était par ailleurs l'actionnaire unique de la société F_____ AG (ci-après : F_____). De siège à Morat, dans le canton de Fribourg, et disposant d'une succursale à Lancy Genève, F_____ est une société active dans l'exploitation et la gestion d'un bureau de conseils d'entreprise et de personnes en matière de technique scientifique de marques sous forme de conférences, séminaires, workshops, etc., ainsi que par la recherche scientifique et la publication dans ce domaine.
5. Dans leur déclaration 2001-B du 13 novembre 2002, les époux S_____ ont notamment mentionné le revenu provenant de l'activité exercée sous la raison sociale I_____ S_____. La commune de Plan-Les-Ouates était mentionnée comme lieu d'activité.
6. Le 19 décembre 2002, le service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après : le SCC Fribourg) a émis un bordereau visant les revenus et fortune découlant de l'activité lucrative indépendante de M. S_____ pour la période fiscale 2001.
7. Par bordereau ICC 2001 du 25 novembre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a taxé l'intégralité du revenu des contribuables sans tenir compte d'une répartition cantonale.
8. Le 4 décembre 2003, les contribuables ont formé réclamation contre ledit bordereau en se prévalant d'une double imposition cantonale. Ils joignaient un tableau de répartition intercantonale pour la période 2001 établi par le SCC Fribourg, démontrant que le produit de l'activité indépendante avait également été taxé dans ce canton. Celle-ci ne devait dès lors pas être taxée à Genève.
9. Le 24 novembre 2004, l'AFC a ouvert une procédure en rappel d'impôts pour les périodes ICC 1999 à 2002 et IFD 1995-1996 à 2002 à l'encontre des époux S_____ afin de déterminer avec précision la situation de ces derniers.

10. Le 22 mai 2006, F_____ a déplacé son siège dans le canton de Genève. L'inscription de sa succursale a été radiée le 14 juillet 2006.
11. Le même jour, par l'entremise de son mandataire, M. S_____ a transmis à l'AFC copie d'un courrier qu'il avait adressé au SCC Fribourg par lequel il concluait notamment à être imposé, en qualité d'indépendant, à Genève, à partir de la période fiscale 2001.
12. Par courrier du 31 octobre 2006, l'AFC a exposé aux autorités fribourgeoises qu'elle revendiquait l'imposition des éléments découlant de l'activité lucrative indépendante de M. S_____ dans le canton de Genève pour les impôts cantonaux, communaux et fédéraux de 2001-B à 2005, tout en renonçant, par mesure de simplification, à ses prétentions pour les périodes fiscales précédentes.

Les contribuables étaient domiciliés depuis plus de dix ans à Genève et l'activité de M. S_____ se déployait depuis des bureaux situés dans sa villa à Plan-les Ouates. Aucune activité n'était exercée à Morat.

13. Dans sa réponse du 8 novembre 2006, le SCC Fribourg a indiqué qu'il maintenait ses taxations pour les périodes fiscales 2001-B, 2002 et 2003, « dans l'attente d'une éventuelle requête du contribuable destinée à éviter cette double imposition ».

C'était en toute bonne foi, sur la base des renseignements fournis par les contribuables, qu'il avait prélevé l'impôt sur le revenu déclaré comme provenant d'une activité indépendante exercée sur la commune de Morat.

14. Le 30 mars 2007, l'AFC a notifié aux contribuables la clôture de la procédure de contrôle soulignant que, pour la période 2001-B, une décision sur réclamation leur serait envoyée. Elle les informait que l'activité indépendante de M. S_____ était imposable dans le canton de Genève pour les années fiscales 2002 à 2005 et joignait les bordereaux de taxation idoines.
15. Le 2 mai 2007, les époux S_____ ont interjeté un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre des décisions de taxation des administrations genevoise et fribourgeoise pour les périodes fiscales 2002 et 2003, pour violation de l'interdiction de double imposition.

Le même jour, ils ont également formé réclamation, respectivement une demande en reconsidération, contre les décisions de taxation 2001, 2002 et 2003 du SCC Fribourg.

16. Par arrêt du 21 septembre 2007, le Tribunal fédéral a déclaré le recours des époux S_____ irrecevable (2P.63/2007) faute d'épuisement des voies de droit cantonales (art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 -

LTF - RS 173.110). Les contribuables étaient dès lors invités à contester les décisions querellées devant les instances genevoises.

17. Par décision du 15 janvier 2008, l'AFC a rejeté la réclamation relative à l'ICC 2001-B. L'activité du contribuable s'exerçant à Genève, la totalité des revenus était imposable exclusivement dans ce canton.

18. Les contribuables ont interjeté recours le 15 février 2008 contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) en concluant à l'annulation du bordereau 2001-B ainsi qu'à l'allocation d'une indemnité de procédure.

L'activité de M. S_____ s'était exclusivement déroulée à Genève et à l'étranger. La LTF ne prévoyant plus d'exception à la règle de l'épuisement des instances cantonales en matière de double imposition cantonale, ils n'avaient d'autres choix que de former recours pour sauvegarder leurs droits.

19. Par décisions distinctes du 29 février 2008, le SCC Fribourg a admis la réclamation formée pour les années 2002 et 2003 mais déclaré irrecevable la réclamation, respectivement la demande de reconsidération, concernant la période fiscale 2001.

20. Le 29 août 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours considérant que les contribuables n'apportaient aucun élément permettant de remettre en question, sur le fond, la décision de taxation.

21. Par décision du 1^{er} février 2010, la CCRA a rejeté le recours des époux S_____. Ces derniers admettaient que l'activité indépendante s'était exercée exclusivement à partir des locaux situés dans le canton de Genève. Il n'y avait dès lors pas à tenir compte d'une attribution ou répartition intercantonale avec Fribourg.

22. Le 11 mars 2010, les contribuables ont interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif en concluant à son annulation, à ce qu'il soit constaté qu'ils faisaient l'objet d'une double imposition intercantonale pour la période fiscale 2001 ainsi qu'au versement d'une indemnité de procédure.

Les conditions d'une double imposition effective prohibée par l'art. 127 al. 3 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) étaient remplies en l'espèce. La voie de recours de droit public au Tribunal fédéral n'étant pas ouverte en l'espèce faute de l'épuisement des instances cantonales, ils n'avaient d'autre choix que de former le présent recours pour s'opposer à la double imposition intercantonale dont ils faisaient l'objet.

23. La CCRA a déposé son dossier le 30 mars 2010 en déclarant persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

24. Dans sa réponse du 20 avril 2010, l'AFC a persisté intégralement dans l'argumentation de ses précédentes écritures.
25. Sur quoi la cause a été gardée à juger.

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. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. c, la LIPP abroge la LIPP-I à IV.

b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le litige concernant la période fiscale 2001 doit ainsi être examiné à l'aune de la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I - D 3 11) et de son règlement d'application.
3. Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de l'art. 127 al. 3 1^{ère} phrase Cst. 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, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle) (ATF 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s.; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311).
4. a. A teneur de l'art. 2 al. 1 LIPP I, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton.

b. L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton. L'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est quant à elle définie, dans les relations intercantionales et internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition (art. 5 al. 1 et 3 LIPP I).

c. En principe, la primauté du droit d'imposition appartient au domicile fiscal principal c'est-à-dire le lieu où est imposable l'ensemble du revenu de la fortune mobilière du contribuable (assujettissement illimité). Dans la mesure où des parties de l'activité indépendante du contribuable s'exercent également dans un autre canton, il pourra y avoir création d'un domicile secondaire entraînant alors une répartition intercantonale avec le canton du domicile spécial (assujettissement limité) (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2002, p. 400 ss ; ATA/141/2006 du 14 mars 2006).

En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants sont domiciliés à Genève depuis 1989. Ils admettent, de plus, réaliser leur activité indépendante exclusivement à partir des locaux situés dans ce canton. C'est dès lors à bon droit que leur taxation genevoise pour la période 2001-B est fondée sur la globalité de leurs revenus sans tenir compte d'une attribution ou répartition cantonale avec le canton de Fribourg. Le SCC Fribourg ne conteste d'ailleurs pas les critères retenus par l'AFC pour admettre l'existence d'un assujettissement illimité dans le canton de Genève mais invoque sa bonne foi, ayant procédé à l'imposition des contribuables sur la base des renseignements erronés, fournis par ces derniers.

5. Pour le surplus, la conclusion des recourants tendant à ce qu'il soit constaté qu'ils font l'objet d'une double imposition intercantonale pour la période fiscale 2001 doit être écartée.

Contrairement à ce qui prévalait pour le recours de droit public sous le régime de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ - RS 173.110) (art. 84 ss et en particulier art. 86 al. 1 et 2 OJ), depuis l'entrée en vigueur de la LTF (art. 82 ss), le législateur n'a prévu aucune dérogation à la règle de l'épuisement des voies de droit cantonales pour le recours en matière de droit public, afin d'éviter que le Tribunal fédéral ne statue comme première instance judiciaire (Message du Conseil fédéral du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 p. 4000 ss, 4123 s.). Pour déférer l'affaire au Tribunal fédéral, la personne touchée par une double imposition intercantonale doit ainsi attendre qu'un canton ait rendu une décision en dernière instance, sans qu'il soit toutefois nécessaire d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés (loc. cit., p. 4124).

Cette exigence n'implique cependant pas pour le Tribunal administratif, qu'il examine la constitutionnalité de l'assujettissement auquel a procédé le SCC

Fribourg. Le tribunal de céans doit ainsi, en l'espèce, se limiter à examiner le bien-fondé de l'assujettissement genevois, sous peine de violer la souveraineté fiscale d'un canton tiers.

6. Mal fondé, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.-, sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants. Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 mars 2010 par Madame S_____ et Monsieur S_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 1^{er} février 2010 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge, conjointe et solidaire, des recourants ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 Mes Xavier Oberson et Fouad Sayegh, avocats des recourants, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :