du 4 mai 1999

dans la cause

Monsieur C_____
représenté par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Né en 1957, de nationalité suisse, Monsieur C_____ est domicilié actuellement au __, rue de M_____, 1201 Genève.

Il est parti à l'étranger en 1982.

Avant de revenir s'établir à Genève, il était domicilié à B_____ (France).

2. Dans sa déclaration pour l'impôt 1995, qu'il a datée et signée le 28 novembre 1995, il a inscrit le mot "Divers" à la rubrique "Domicile personnel - Séjour" aussi bien dans la colonne "Rue et numéro" que dans la colonne "Canton - Pays".

Il a en outre indiqué qu'il était domicilié dès le 15 février 1995 au __, rue R_____, 1202 Genève.

M. C_____ a en effet déposé ses papiers à l'office cantonal de la population le 15 février 1995.

3. Au chapitre "Déclaration de salaire" il a indiqué le salaire qu'il avait réalisé chez I_____ S.A. du 15 février au 31 octobre 1995, soit un montant de CHF 25'400.-.

Il n'a mentionné aucun salaire ou revenu réalisé en 1994.

Sur la base de ces indications, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à M. C_____ le 22 décembre 1995 un borderau de taxation provisoire pour l'impôt 1995, tenant compte des quelques déductions mentionnées.

4. Dans sa déclaration pour l'impôt 1996, datée et signée le 16 septembre 1996, M. C_____ a indiqué à nouveau qu'il était domicilié au __, rue R_____ du 15 février au 31 décembre 1995.

Etait jointe à la déclaration 1996 une lettre explicative, datée du 17 septembre 1997 (recte : 1996), dans laquelle M. C_____ expliquait à l'AFC les difficultés qu'il avait rencontrées. Sa lettre débutait de la manière suivante : "Ma réinstallation à Genève début 1995 après quinze années d'absence s'est effectuée dans des conditions difficiles, ...". Il a expliqué qu'il avait dû se reconvertir dans un domaine nouveau, comme employé de commerce auprès d'I_____ S.A., "en qualité de stagiaire et avec une rémunération correspondante". En raison des difficultés que connaissaient les activités de négoce de café et de cacao, son activité avait pris fin le 30 juin 1996, et il était au chômage depuis lors. En outre, depuis avril 1996, il avait dû entreprendre un traitement médical lourd de plusieurs mois, contraignant sur le plan tant physique que financier. C'est pourquoi, il demandait à l'AFC de réexaminer sa dette fiscale 1995 et 1996, en tenant compte des précisions qu'il apportait.

Cette lettre est restée sans réponse.

Il a fourni un certificat de salaire d'I_____ S.A. pour la période du 15 février au 31 décembre 1995, mentionnant un salaire brut de CHF 34'642.-.

5. Le 4 octobre 1996, l'AFC a notifié à M. C_____ un nouveau bordereau pour l'impôt 1995, annulant la taxation provisoire précédente. Elle a annualisé le revenu déclaré pour la période du 15 février au 31 décembre 1995, de même qu'elle a annualisé l'ensemble des déductions auxquelles avait droit M. C_____. Puis elle a calculé la taxation 1995 pour 315 jours. Il en est résulté un revenu imposable

de CHF 21'792.-, et un impôt de CHF 3'717,55.

Le 7 octobre 1996, l'AFC a adressé à M. C_____ un bordereau pour l'impôt 1996, calculé sur les mêmes éléments, soit sur un revenu imposable de CHF 21'792.-. L'impôt 1996 s'élevait cependant à CHF 4'339,30, car il avait été calculé pour 360 jours.

6. Par acte du 3 novembre 1996, M. C_____ a élevé réclamation contre ses taxations 1995 et 1996. Il a relevé une omission de sa part consistant à avoir oublié dans sa déclaration la déduction personnelle de CHF 10'383.-. La taxation de 1995 n'était pas basée sur son revenu effectif. Il n'avait été tenu compte ni de sa situation personnelle malgré son courrier du 17 septembre, ni de sa période de chômage en 1996. En effet, il avait été au chômage du 1er juillet au 1er octobre 1996 sans solliciter ses droits sociaux pour cette période. Ceux-ci se seraient élevés à plus de CHF 8'000.-, il l'avait vérifié. Il a critiqué le mode de calcul fondé sur l'annualisation. Ce qui ne se justifiait pas, puisqu'il était à la recherche d'un emploi à Genève depuis 1994 déjà.

Dans le corps de sa réclamation le recourant a établi son propre tableau en prenant pour base les revenus réalisés en 1995. Il a précisé qu'il n'avait "déposé (ses) papiers qu'après avoir obtenu un contrat de travail et compte tenu de (sa) procédure de divorce en cours à l'étranger".

Il a également ajouté qu'il tenait à la disposition de l'AFC l'état de ses revenus 1994.

Il a joint à sa réclamation une attestation de la maison "G_____" selon laquelle il avait réalisé en janvier 1995 un salaire de CHF 113,60 net.

7. Par deux décisions séparées datées du 29 novembre

1996, l'AFC a rejeté les réclamations. Les deux taxations litigieuses avaient été calculées conformément à l'article 17 alinéa 2 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 19887 (LCP - D 3 05) dont la teneur lui a été communiquée.

8. M. C_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours) par acte du 28 décembre 1996. D'entrée de cause, il a déclaré qu'il avait établi son domicile à Genève dès janvier 1994, "prenant adresse chez sa compagne Mlle L_____ au __, rue J_____ ... dès mars 1994". Puis il s'était établi avec elle au no __, route D_____ de juillet à décembre 1994, puis au __, rue R_____ depuis le 1er janvier 1995. Pendant cette période, il n'avait entretenu aucune attache personnelle, professionnelle ou de toute autre nature en dehors du canton. Il avait maintenu une adresse auprès de ses beaux-parents en France jusqu'au prononcé de son jugement en divorce par consentement mutuel de décembre 1994 (sic) pour des motifs exclusivement administratifs. Son retour à Genève avait été décidé pour se rapprocher de sa famille et en vue d'y établir un foyer avec Mlle L_____.

Depuis la date de son retour à Genève jusqu'à l'obtention d'un contrat ferme en février 1995, il avait exercé plusieurs activités : préparation et organisation d'une manifestation culturelle au Centre Culturel du Grütli du 18 mars à juin 1994; rédactions au cachet pour "LC_____ S.A." (août et septembre 1994); services de chauffeur au cachet pour G_____ S.A. (septembre 1994 à janvier 1995). Il a ajouté qu'il avait effectué de nombreuses démarches de recherche d'emploi dans le domaine qui était le sien, soit le spectacle et l'audiovisuel. S'étant fait aider par un expert-comptable pour la confection de son recours, M. C_____ a développé quelques considérations sur la notion de domicile. Le dépôt de ses papiers à l'office

cantonal de la population n'était pas essentiel pour la détermination d'un domicile.

M. C_____ a conclu à l'annulation des deux bordereaux d'impôts 1995 et 1996. L'AFC devait calculer l'impôt 1995 sur le revenu réalisé en 1994 et ceux pour 1995 et 1996 devaient l'être en conformité avec l'article 17 LCP en tenant compte du début d'assujettissement fixé au 1er janvier 1994.

M. C_____ n'a joint à son recours aucun document, ni relevé de salaire, ni l'état de ses revenus réalisés en 1994.

9. Dans sa réponse au recours, l'AFC a noté que la volonté de M. C_____ de se constituer un domicile à Genève était apparue seulement en février 1995. Les éléments contenus dans ses deux déclarations d'impôts, et dans sa lettre du 17 septembre 1996, concouraient toutes dans ce sens.

L'AFC s'est donc opposée au recours, tout en se proposant de rectifier l'imposition de M. C_____ pour 1996, en application des règles dégagées par le Tribunal administratif dans son arrêt B. du 14 novembre 1995. C'est ainsi que l'AFC prendrait en considération l'ensemble des revenus réalisés par M. C_____ entre le 15 février 1995 et le 31 décembre 1996 en les annualisant.

10. Par décision du 28 mai 1998, la commission de recours a rejeté le recours. Elle a estimé que M. C_____ ne s'était constitué un domicile à Genève qu'à partir du 15 février 1995. C'est à cette date qu'il avait déposé ses papiers selon le fichier de l'office cantonal de la population. Cela ressortait aussi des indications qu'il avait données dans ses deux déclarations d'impôts pour 1995 et pour 1996. L'imposition 1995 avait donc été faite conformément à la loi, c'est-à-dire en prenant le revenu partiel réalisé

durant l'année de taxation et en l'annualisant. Quant à l'imposition pour 1996, elle s'était fondée sur les mêmes éléments.

En outre, n'étant pas en possession des revenus réalisés en 1996 et ne sachant donc pas si ceux-ci étaient plus ou moins importants que ceux de 1995, la commission de recours a confirmé le bordereau de taxation 1996. Ce faisant, elle a jugé inutile d'appréhender le revenu global réalisé en 1995 et en 1996 et de les annualiser.

11. M. C_____ a recouru auprès du Tribunal administratif par acte du 19 juillet 1998. Il a protesté contre le fait que la commission de recours n'avait pas daigné lui réclamer les pièces qu'il s'était proposé de lui fournir. Il a expliqué qu'en 1994, il avait eu cinq adresses différentes, ce qui expliquait la mention "Divers" qu'il avait fait figurer sur ses déclarations. En automne et hiver 1993/1994 il a indiqué : "résidence plus ou moins régulière à Genève 1208, chez (ma) mère O_____ C_____, au__, rue MC_____ et à Nyon chez (ma) soeur Z_____ à la route de P_____. Début de recherche d'emploi et donc de volonté de (m)'établir". En 1994, il avait résidé chez sa mère, chez un ami de Mlle L_____, chez une amie de cette dernière et finalement chez Mlle L_____ elle-même au no__, rue J_____, dès fin juin 1994. De juillet à décembre 1994, il a indiqué l'adresse 1, route D_____ avec Mlle L_____. Il a ajouté : "Abonnement téléphonique et entrée annuaire du recourant".

M. C_____ a fourni en outre les pièces suivantes :

a. Une lettre datée du 20 septembre 1993 adressée à un employeur potentiel et portant, comme adresse de l'expéditeur, __, rue MC_____.

b. Cinq courriers portant des dates comprises entre février et juin 1994, adressés à des organisations gouvernementales et non gouvernementales susceptibles de lui proposer un emploi, écrits parfois en anglais et portant tous comme adresse de l'expéditeur, __, rue MC_____.

c. Deux lettres datées du 22 septembre 1994 adressées à la télévision suisse romande et portant comme adresse de l'expéditeur, __, route D_____.

d. Comme justificatif de ses revenus, il a indiqué que son revenu personnel en 1994 ne s'était élevé qu'à CHF 3'763.-. Il a joint deux justificatifs, l'un émanant du C_____ S.A. (25 août 1994) et correspondant à un article de 95 lignes pour lequel il avait reçu un cachet de CHF 76.-. Le second justificatif consiste en une photocopie d'un chèque commercial, de CHF 140.-, avec la mention : "Entretien Omar Porras du 3.09.94".

e. Un tableau récapitulatif de ses gains en 1994. Il résulte de celui-ci que le recourant a travaillé une dizaine de jours pour la compagnie "G_____" en septembre et octobre 1994, réalisant un revenu brut de CHF 1'626,10. En octobre, il avait travaillé huit jours, réalisant un revenu brut de CHF 1'306,70. Au mois de novembre, il n'a effectué aucun travail et en décembre 1994, il a travaillé pendant trois jours, réalisant un revenu brut de CHF 614.-.

f. Copie d'une lettre recommandée de la régie M_____ & Cie, gérante de l'immeuble __, rue J_____, adressée à M. C_____ et concernant un état des lieux. La régie avait constaté que l'appartement était encore habité, de sorte que la résiliation annoncée pour le 30 juin 1994 n'était plus valable. Copie de dite lettre a été adressée sous pli simple à Mlle L_____.

En cours de procédure, le recourant s'est fait

assister par un conseil, lequel a insisté sur le fait que M. C_____ était bien en séjour dans le canton de Genève depuis le début de l'année 1994.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 ch. 18 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. La question à résoudre consiste à savoir à quelle date débute l'assujettissement du recourant, ce qui correspond à sa prise de domicile dans le canton.

3. a. Selon l'article 23 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS – RS 210), auquel renvoie l'article 3 LCP, le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir. La notion de domicile suppose d'une part la volonté de rester dans un endroit de façon durable et d'autre part la manifestation de cette volonté par une résidence effective dans ce lieu. Il faut qu'il y ait intention de conserver cette résidence pendant un certain temps et d'en faire, durant cette période, le centre de ses relations personnelles. Pour savoir si une personne réside dans un lieu avec l'intention de s'y établir, ce qui importe n'est pas la volonté interne de cette personne, mais les circonstances, reconnaissables pour des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention (JdT 1972 p. 348). Le lieu où une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques n'a pas de portée déterminante; ces circonstances extérieures ne peuvent constituer que des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne

(RDAF 1998 p. 68 et jurisprudence citée; JdT 1977 IV p. 108). A cet égard, le domicile fiscal et le domicile civil sont réputés identiques, sauf le cas où une personne exerce une position dirigeante dans un canton, et conserve dans un autre canton ses attaches personnelles et familiales (JdT 1977 I p. 496/497 consid. 4 a).

b. Il n'est pas indispensable qu'une personne ait l'intention de rester toujours ou pour un temps indéterminé dans un certain lieu; il suffit qu'elle 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, quand bien même elle aurait l'intention de transporter plus tard son domicile ailleurs au cas où les circonstances viendraient à se modifier. Le fait que la durée du séjour est limitée d'avance n'exclut pas la possibilité de l'existence d'un domicile, mais il faut toujours que le séjour dans un endroit déterminé ait sa raison en lui-même pour qu'il puisse être question de domicile. La continuité de la résidence n'est pas un élément nécessaire de la notion de domicile; le domicile en un lieu peut durer alors même que la résidence en ce lieu est interrompue pour un certain temps, pourvu que la volonté de conserver le lieu de la résidence actuelle comme le centre d'existence résulte de certains rapports avec celui-ci (jurisprudence ad. art. 23 CC, G. Scyboz et P.-R. GILLIERON, Code Civil Suisse annoté éd. 1993).

4. Dans la présente affaire, le Tribunal administratif relève que le recourant a rempli et signé sa déclaration le 28 novembre 1995, aidé de la notice explicative que reçoit tout contribuable, et qu'il a indiqué spontanément les revenus qu'il avait réalisés durant l'année en cours, soit celle de la taxation 1995. De même a-t-il indiqué dans cette même déclaration, en regard de la rubrique domicile : dès le 15 février 1995.

Bien plus, dans une lettre d'accompagnement du 17 septembre 1996, il a précisé que sa réinstallation à Genève datait du début 1995, après quinze années d'absence. Dans cette déclaration, l'intéressé a derechef mentionné les revenus qu'il avait réalisés en 1995, les mêmes qui avaient servi à la taxation 1995. Ce faisant, il s'est spontanément conformé au système prévu pour la taxation des contribuables dont l'assujettissement à l'impôt débute dès leur arrivée dans le canton, ce qui implique que les revenus réalisés durant cette même année sont pris en compte d'abord pour l'année en cours, puis pour l'année suivante.

A aucun moment en effet, M. C_____ n'a déclaré les revenus qu'il avait réalisés en 1994. Cette omission n'est pas innocente, puisque dans sa réclamation du 3 novembre 1996, il a joint un relevé du salaire réalisé auprès de "G_____" pour le seul mois de janvier 1995, alors que, selon ses aveux tardifs, il a travaillé pour cette entreprise en septembre, octobre et décembre 1994.

Le recourant n'était pas ignorant de la mécanique fiscale, puisqu'il a attiré l'attention de l'AFC qu'il avait oublié la déduction personnelle de CHF 10'383.-. Dans cette même réclamation du 3 novembre 1996, le recourant a dressé lui-même le tableau de ses revenus en prenant pour base ceux de 1995.

Il est probable que dès 1994, voire déjà à partir de septembre 1993, le recourant a eu l'intention de se réinstaller à Genève, après plusieurs années vécues à l'étranger. Cependant, ou bien la volonté du recourant de se constituer un domicile à Genève n'était encore que timide, ou bien n'a-t-il pas su se comporter de telle manière que la constitution d'un nouveau domicile à Genève soit reconnaissable pour des tiers. Toujours est-il que vis-à-vis des tiers précisément, et singulièrement à l'égard de l'office cantonal de la population, auprès de qui il a déposé

ses papiers le 15 février 1995, et vis-à-vis d l'AFC, la volonté de prendre un domicile à Genève n'a été reconnaissable qu'à partir du 15 février 1995. D'ailleurs, le recourant a indiqué dans son recours auprès de la commission de recours qu'il avait maintenu une "adresse" auprès de ses beaux-parents pour des motifs exclusivement administratifs. A cet égard, l'intéressé avait des raisons de conserver son adresse en France, avant que soient terminées les formalités de son divorce, ce qui démontre que le recourant n'était pas encore tout à fait disposé à se créer un domicile en Suisse.

Le Tribunal administratif relève également que ce n'est que beaucoup plus tard, soit à l'occasion de son recours auprès de la commission de recours le 28 décembre 1996, que le recourant, après s'être entouré des avis d'un mandataire professionnellement qualifié, a changé de version et a soutenu que sa volonté de se créer un domicile à Genève remontait au début de l'année 1994. Comme il l'a été dit plus haut, le Tribunal administratif ne retiendra pas cette version tardive. La préférence doit en principe être accordée à celle que l'intéressé a donnée en premier, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures.

Le Tribunal administratif ajoutera enfin que les adresses successives de ses différentes résidences qu'a fournies le recourant - toujours tardivement - ne sont pas déterminantes. En septembre 1993, il a utilisé l'adresse de sa mère pour des raisons de commodité, et parce que les réponses à ses lettres ne risquaient pas de se perdre. Mais cette utilisation de l'adresse parentale ne signifie pas encore la volonté de faire d'un lieu donné le centre de ses relations personnelles et professionnelles. Plus tard, au cours de l'année 1994, alors que le recourant était supposé habiter chez son amie, il a continué à écrire des lettres en mentionnant l'adresse de sa mère comme expéditeur. Cela est

également le signe que, vis-à-vis des tiers, l'intéressé n'avait pas encore réellement la volonté de rendre notoire et officielle la création d'un domicile et de l'utiliser dans ses relations.

Quant à la lettre recommandée de la régie M_____ Cie adressée au recourant, elle n'a pas de signification particulière. Selon les documents que l'AFC avait obtenu auprès de l'office cantonal de la population, l'appartement en question était occupé par Mlle L_____ depuis le 30 mars 1993 déjà. L'on peut supposer que M. C_____ était le titulaire du bail à cette époque, et qu'il sous-louait son appartement à son amie, de nombreux mois avant qu'il soutienne se constituer un domicile à Genève.

5. Pour toutes ces raisons, le Tribunal administratif confirmera que l'assujettissement du recourant a débuté le 15 février 1995. Le recours sera donc rejeté sur ce point, et la taxation pour 1995 confirmée.

6. S'agissant de la taxation 1996, la commission de recours a erré en refusant de donner acte à l'AFC de son intention de grouper les revenus 1995 et 1996 et de les annualiser aussi bien pour la taxation 1995 que pour celle de 1996. La commission de recours a pris le prétexte qu'elle ignorait les revenus que le recourant avait réalisés en 1996. Cet argument n'est pas pertinent. A supposer en effet que les revenus 1996 soient exactement semblables à ceux de 1995, la prise en compte globale des revenus des deux années, puis l'annualisation de ses revenus et la taxation en 1995 pour 315 jours et en 1996 pour 360 jours revient strictement au même.

C'est pourquoi, le Tribunal administratif admettra partiellement le recours et renverra la cause à l'AFC afin qu'elle calcule l'impôt 1996 de la manière qu'elle s'était proposée de le faire dans sa réponse au présent recours (cf.

chiffre 9, 2e paragraphe partie en fait).

7. Le recours sera ainsi partiellement admis. Vu l'issue du litige, et étant donné que le recourant perd pour l'essentiel, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à sa charge.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 juillet 1998 par Monsieur C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 mai 1998;

au fond :

l'admet partiellement;

confirme la taxation 1995;

renvoie la cause à l'AFC afin qu'elle calcule l'impôt 1996 dans le sens des considérants;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.-;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé

en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi;

communique le présent arrêt à Me Damien Bonvallat, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Schucani, président, M. Thélin, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, M. Paychère, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
le greffier-juriste adj. : le vice-président :

N. Bolli D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :

Mme M. Oranci