

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/842/2011-ICC

ATA/218/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 avril 2013

1^{ère} section

dans la cause

Madame L_____

représentés par Me Yves Noël, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 juin 2012 (JTAPI/738/2012)**

EN FAIT

- 1) Madame L_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Buchillon, dans le canton de Vaud. Ils sont respectivement ressortissants d'Italie et de Nouvelle-Zélande.
- 2) Le 1^{er} février 2005, les contribuables sont arrivés en Suisse, dans le canton de Genève. Ils ont alors acquis un appartement pour le prix de CHF 1'340'000.- sur la commune de Satigny et y ont élu domicile.
- 3) Dès cette date, ils ont été imposés au forfait sur la base d'une dépense annuelle de CHF 400'000.-.
- 4) Le 18 juillet 2008, les contribuables ont acquis un nouveau bien immobilier situé sur la commune de Buchillon (VD) pour le prix de CHF 3'140'000.-.
- 5) Le 3 janvier 2009, ils ont quitté le canton de Genève pour se domicilier dans l'immeuble nouvellement acquis. Ils ont toutefois conservé l'appartement sis à Satigny.
- 6) Le 15 janvier 2009, l'administration cantonale des impôts (ci-après : ACI) du canton de Vaud a confirmé aux contribuables qu'ils seraient imposés sur la base d'une dépense annuelle minimale de CHF 400'000.-.
- 7) Le 16 juillet 2010, les contribuables ont retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration fiscale pour contribuables domiciliés hors du canton 2009. Y figurait uniquement l'immeuble de Satigny dont la valeur locative brute était de CHF 49'975.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et CHF 41'979.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), ainsi que les charges et frais d'entretien de CHF 4'997.- pour l'IFD et CHF 2'939.- pour l'ICC. Les intérêts hypothécaires pour l'immeuble genevois se montaient à CHF 15'663.-. En ce qui concerne la fortune, la valeur du bien était fixée à CHF 1'225'600.- (CHF 1'340'000.- avec abattement de 16 %) et la dette hypothécaire était de l'ordre de CHF 975'614,50.
- 8) Le 19 août 2010, l'office d'impôt du district de Morges (VD) a rendu une décision de taxation des contribuables pour l'année 2009. L'ICC s'élevait à CHF 65'513,50 et l'IFD à CHF 39'346.-.
- 9) Par courrier du 13 décembre 2010, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'elle renonçait à les assujettir à l'IFD dans le canton de Genève pour l'année fiscale 2009.

- 10) Le même jour, l'administration précitée a émis un bordereau pour l'ICC 2009 portant sur un revenu imposable de CHF 34'354.- au taux de CHF 62'853.- et une fortune de CHF 833'794.- imposable au taux de CHF 3'038'786.-. Le total des impôts s'élevait à CHF 19'217,35, comprenant un impôt immobilier complémentaire de CHF 1'340.-.
- 11) Le 11 janvier 2011, les contribuables ont formé réclamation contre le bordereau précité auprès de l'AFC-GE, concluant à son annulation et « à l'établissement de nouvelles taxations, genevoise et vaudoise, éliminant la double imposition incriminée ».

L'impôt sur la dépense remplaçait tous les impôts sur les revenus et la fortune prélevés en Suisse dans le cadre du régime ordinaire. Le canton de Genève n'avait pas le droit de taxer les revenus et la fortune provenant de biens immobiliers sis sur son territoire sans tenir compte du système spécial de l'impôt basé sur la dépense.

La taxation d'un immeuble hors du canton de résidence, en plus de l'imposition selon la dépense, était contraire à l'esprit de cette forme de taxation. Celle-ci représentait la fortune et les revenus mondiaux du contribuable. Un contribuable à forfait propriétaire de plusieurs immeubles dans le canton de résidence serait en outre moins lourdement taxé que celui propriétaire des mêmes immeubles répartis dans différents cantons. Une telle différence de traitement était contraire à l'égalité d'imposition garantie par l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

Le seul moyen d'éliminer la double imposition précitée était de prévoir une répartition intercantonale du montant de l'impôt calculé d'après la dépense.

- 12) Le 10 février 2011, faisant suite à la réclamation susmentionnée, l'AFC-GE a décidé de maintenir la taxation. Celle-ci avait été établie conformément aux dispositions légales en vigueur dans le canton.
- 13) Le 15 mars 2011, les contribuables ont interjeté recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Ils ont conclu à sa réformation, « le dossier étant pour le surplus renvoyé à l'autorité fiscale vaudoise pour la modification correspondante de la décision de l'Office d'impôt du district de Morges du 19 août 2010 ».

La motivation de la décision litigieuse était insuffisante. Elle empêchait les recourants de comprendre les raisons qui avaient conduit l'autorité intimée à maintenir sa décision de taxation.

En outre, la décision entreprise conduisait à une double imposition des contribuables prohibée.

- 14) Le 8 juillet 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Seule la taxation ICC 2009 genevoise des recourants avait fait l'objet d'une réclamation, puis d'un recours. Cette procédure ne pouvait avoir une quelconque incidence sur la décision de l'office d'impôt du district de Morges du 19 août 2010 qui était entrée en force.

Par ailleurs, si la motivation de sa décision sur réclamation était certes succincte, les intéressés disposaient de tous les éléments pour la contester en connaissance de cause, ce qu'ils avaient fait de manière circonstanciée. Au demeurant, l'éventuelle violation de leur droit d'être entendu était réparée par cette réponse au recours.

Les immeubles situés hors du canton de résidence des contribuables devaient être soumis à l'imposition ordinaire selon un assujettissement limité dans le canton de situation, à savoir, en l'espèce, Genève. Ainsi, le forfait d'impôt vaudois ne s'opposait pas à ce que l'immeuble sis dans le canton de Genève soit soumis aux impôts ordinaires genevois, en application d'un assujettissement limité relevant de la souveraineté de ce canton. L'immeuble sis à Satigny avait donc été justement taxé par l'AFC-GE pour l'ICC 2009. Il n'y avait pas non plus de double imposition, vu qu'il n'y avait pas de similitude d'impôt.

De plus, les éléments imposables retenus par le canton de Vaud pour fixer le forfait d'impôt n'étaient pas connus et une rétrocession de l'imposition d'après la dépense vaudoise au canton de Genève n'était pas prévue par le législateur.

- 15) Par jugement du 4 juin 2012, le TAPI a rejeté le recours.

Le vice de motivation de la décision sur réclamation avait été réparé par la motivation de l'AFC-GE dans sa réponse au recours. Les contribuables n'avaient d'ailleurs pas demandé à répliquer.

Ces derniers n'avaient pas produit la copie de leur déclaration fiscale vaudoise détaillant les éléments mentionnés dans le cadre du calcul de contrôle, et il était manifeste que le bordereau du 19 août 2010 n'était fondé que sur leur dépense annuelle fixée conventionnellement à CHF 400'000.-.

De surcroît, le courrier de l'ACI du 15 janvier 2009 ne mentionnait pas que les intéressés voulaient conserver leur bien immobilier de Satigny, de sorte que l'on pouvait douter que cet élément ait été pris en considération pour déterminer leur dépense imposable dans le canton de Vaud.

En outre, le seul auteur qui s'était exprimé sur cette question soutenait que les biens situés dans un autre canton que celui de domicile pouvaient être taxés par ce dernier mais ne devaient dès lors pas être intégrés dans le calcul de contrôle, afin d'éviter une double imposition intercantonale. Les contribuables

n'avaient, en l'espèce, ni allégué, ni démontré avoir intégré l'immeuble genevois dans les éléments déclarés pour le calcul de contrôle, ni que celui-ci avait été effectivement pris en considération dans leur taxation. Ils ne pouvaient donc pas prétendre avoir subi une double imposition.

Enfin, l'AFC-GE avait appliqué des principes découlant de son information N° 1/2008 du 15 janvier 2008, portant sur l'imposition limitée à des biens immobiliers sis dans le canton appartenant à des personnes physiques domiciliées à l'étranger, pratique avalisée par les juridictions administratives genevoises. Bien que domiciliés en Suisse, les contribuables se trouvaient ainsi dans une situation très similaire, sans compter le fait qu'ils n'avaient déclaré que les éléments immobiliers sis à Genève et les déductions directement liées, de sorte que l'administration n'avait pas pu procéder à une répartition intercantonale des revenus et de la fortune. Elle était en droit d'appliquer le taux maximum aux éléments imposables.

- 16) Par acte posté le 11 juillet 2012, les contribuables ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à sa réformation et « à ce que le dossier soit pour le surplus renvoyé aux deux autorités cantonales concernées pour les modifications correspondantes des taxations pour l'année 2009 ».

Le TAPI avait violé la maxime inquisitoire en ne sommant pas les contribuables de produire leur déclaration d'impôt vaudoise relative à la période fiscale 2009, alors qu'il considérait cette pièce comme indispensable et propre à déterminer s'ils subissaient une double imposition prohibée. L'autorité précitée ne leur avait pas donné l'occasion de compléter leurs allégués sur ce point et de produire la pièce susmentionnée. Cette violation avait ainsi conduit le TAPI à constater de manière incomplète les faits pertinents, puisque les contribuables avaient effectivement déclaré les deux immeubles dont ils étaient propriétaires.

Ensuite, l'autorité inférieure avait procédé à une appréciation erronée des preuves en ne construisant son raisonnement que sur la base de suppositions et de faits qui ne ressortaient pas des pièces produites.

Finalement, ils avaient été victimes d'une double imposition intercantonale. Un contribuable taxé selon la dépense qui avait plusieurs immeubles dans son canton de domicile était imposé moins lourdement que celui disposant de la même fortune immobilière mais répartie dans plusieurs cantons, puisque la charge fiscale de ces immeubles s'ajouterait à l'impôt sur la dépense. Il fallait, dans ce cas, prévoir une répartition intercantonale du montant de l'impôt calculé d'après la dépense.

- 17) Le 25 juillet 2012, le TAPI a déposé son dossier sans formuler d'observations.
- 18) Le 24 août 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les contribuables avaient pu produire de nouvelles pièces et compléter leur argumentation au stade du recours auprès de la chambre de céans, de sorte que leur droit d'être entendu avait été respecté et les éventuels vices invoqués guéris.

En outre, l'administration précitée n'avait pas assujéti les contribuables sur l'IFD mais uniquement sur l'ICC. La connaissance de tous les immeubles ainsi que tous les éléments imposables étaient nécessaires à la résolution du litige. La taxation sur la dépense des intéressés avait été fixée à CHF 400'000.- par l'administration cantonale des impôts du canton de Vaud, qui avait uniquement tenu compte de l'immeuble sis à Buchillon (VD). La décision de taxation de l'office d'impôt du district de Morges du 19 août 2009 n'était fondée que sur cet immeuble, excluant l'immeuble genevois.

Quant à la question de la double imposition intercantonale, l'AFC-GE persistait dans son argumentation développée dans sa réponse du 8 juillet 2011 adressée au TAPI.

- 19) Le 8 octobre 2012, les contribuables ont déposé leurs observations.

L'imposition sur la dépense (pour l'ICC) était fixée d'après le train de vie des contribuables, lequel était fondé sur le loyer ou la valeur locative du logement occupé par ces derniers.

En outre, le canton de Vaud connaissait l'existence des deux immeubles leur appartenant au moment de rendre sa décision de taxation, vu que ceux-ci avaient été mentionnés dans leur déclaration d'impôt vaudoise 2009. Tous les éléments suisses avaient été déclarés et il y avait ainsi un problème de double imposition à trancher.

Par ailleurs, l'immeuble genevois avait été pris en compte dans le cadre du calcul de contrôle. L'impôt sur la dépense étant au final plus élevé, c'est la seule dépense annuelle qui avait été prise en considération dans la taxation vaudoise 2009.

Le montant de la dépense des contribuables avait été valablement arrêté par l'autorité fiscale vaudoise, de sorte que seules les règles relatives à ce système de taxation étaient applicables. Aucune des autorités fiscales concernées ne pouvait taxer les revenus et la fortune de ces derniers sans tenir compte de la répartition intercantonale de leurs avoirs, et ce quel que soit le montant de la dépense fixé par l'autorité vaudoise.

- 20) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, c'est l'ancien droit, soit les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s'applique à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2009.
- 3) Les recourants allèguent tout d'abord une violation de la maxime inquisitoire. Le TAPI n'a pas réclamé la production de leur déclaration d'impôt vaudoise, alors que cette pièce était un indice pertinent pour établir l'existence d'une double imposition.

a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire selon laquelle l'autorité établit les faits d'office, sans être limitée par les allégués et offres de preuves des parties (art. 19 et 76 LPA). Pour fonder sa décision, elle doit ainsi réunir les renseignements et procéder aux enquêtes nécessaires (art. 20 al. 1 LPA), soit ordonner les mesures d'instruction aptes à établir les faits pertinents pour l'issue de la cause. A cet effet, elle peut recourir aux moyens de preuve suivants : documents, interrogatoires et renseignements des parties, témoignages et renseignements de tiers, examen par l'autorité ou expertise (art. 20 al. 2 LPA).

Le principe de l'établissement des faits d'office n'est toutefois pas absolu. Sa portée est restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et les faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (Arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/625/2012 du 18 septembre 2012 ; ATA/797/2010 du 16 novembre 2010 ; ATA/649/2010 du 21 septembre 2010 et les références citées).

b. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en

faveur ou en défaveur de ce dernier (à Genève, voir notamment les art. 51 et 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^e éd., 2012, p. 442s ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 2 *ad* art. 130).

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, 6^e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^e 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 toute 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 (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; M. ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zurich 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 (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; 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 au 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 2A_374/2006 précité 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).

En l'espèce, les recourants ont pu produire de nouvelles pièces, dont la pièce susmentionnée, et compléter leur argumentation dans le cadre de la procédure de recours, de sorte que ce grief n'a plus lieu d'être.

- 4) Les recourants invoquent ensuite une constatation incomplète des faits et une appréciation erronée des preuves. L'AFC-GE aurait notamment construit son raisonnement sur la base de suppositions et de faits qui ne ressortaient pas des pièces produites.

Selon l'art. 61 LPA, la chambre administrative est habilitée à revoir une décision pour violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA), mais pas sous l'angle de l'opportunité (art. 61 al. 2 LPA).

Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité, tout en restant dans les limites du pouvoir d'appréciation qui est le sien, se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire et de l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 123 V 150 consid. 2 p. 152 et les références citées). Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'autorité est également liée par les critères qui découlent du sens et du but de la réglementation applicable (ATF 107 Ia 202 consid. 3 et les références citées).

En l'occurrence, comme le relève l'AFC-GE dans sa réponse du 24 août 2012, les recourants ont été assujettis uniquement sur l'ICC dans le canton de Genève. La connaissance des valeurs immobilières de tous les immeubles ainsi que tous les éléments imposables étaient nécessaires à la résolution du litige.

En outre, vu que les recourants étaient propriétaires d'une résidence secondaire sise sur le canton de Genève, le montant de la valeur locative de ce bien devait être intégré dans le calcul des frais occasionnés par leur train de vie. Le TAPI pouvait ainsi arriver à la conclusion que leur train de vie avait augmenté. Or, en 2009, les contribuables ont été imposés sur une dépense annuelle fixée à CHF 400'000.-, montant qui était similaire à celui adopté à l'époque où ils étaient domiciliés à Satigny. L'instance précitée pouvait donc arriver à la conclusion que la résidence secondaire n'avait pas été prise en compte dans le calcul des dépenses par l'administration fiscale vaudoise et par conséquent pas non plus incluse dans le calcul de contrôle.

Le TAPI a donc correctement interprété les faits et apprécié les preuves en sa possession. Ce grief sera écarté.

5) Les recourants soutiennent enfin être victimes d'une double imposition intercantonale prohibée. L'AFC-GE leur a adressé un bordereau d'impôt pour la période fiscale 2009 alors qu'ils étaient imposés selon la dépense dans le canton de Vaud pour la même période.

6) Si les recourants sont domiciliés dans le canton de Vaud, et y sont propriétaires d'un bien immobilier dans lequel ils résident, il n'en demeure pas moins qu'ils possèdent également un appartement sis sur la commune de Satigny.

a. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier (art. 4 al. 1 LHID).

Selon l'art. 3 al. 1 let. c aLIPP-I, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées, ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsque, notamment, elles possèdent un ou plusieurs immeubles sis dans le canton.

L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton (art. 5 al. 2 aLIPP-I).

A teneur de l'art. 6 § 1 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LIVD) du 4 juillet 2000, 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.

Pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 6 al. 1 aLIPP-I).

b. Une personne physique cumulera fréquemment divers domiciles fiscaux. A côté du domicile fiscal primaire, des domiciles fiscaux dans d'autres cantons seront constitués, notamment, par le séjour, la détention d'un immeuble, l'exploitation d'une entreprise ou la présence d'une base fixe (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, p. 495).

Par conséquent, le canton de situation d'un immeuble doit imposer le revenu dégagé par ce bien immobilier et sa valeur patrimoniale. C'est pourquoi, à raison

du rattachement économique, le canton de Genève était compétent pour taxer les recourants sur leur immeuble de Satigny. Pour la période d'imposition 2009, l'AFC-GE les a donc imposés à hauteur de CHF 19'217,35.

- 7) Toutefois, les intéressés font valoir qu'ils étaient au bénéfice de l'imposition sur la dépense dans le canton de Vaud et prétendent ainsi que l'impôt genevois à raison du rattachement économique n'était pas fondé.
- 8) Les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse, au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu et sur la fortune (art. 6 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 15 § 1 LIVD ; art. 14 al. 1 aLIPP-I).

Lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt sur la dépense peut être accordé au-delà de cette limite (art. 6 al. 2 LHID ; art. 15 § 2 LIVD ; art. 14 al. 2 aLIPP-I).

Selon les art. 6 al. 3 LHID, art. 15 § 3 LIVD et art. 14 al. 3 aLIPP-I, l'impôt est calculé sur la base de la dépense du contribuable et de sa famille et il est perçu d'après le barème ordinaire (art. 11, al. 1 LHID). Il ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés d'après le barème ordinaire sur l'ensemble des éléments bruts suivants :

- a. la fortune immobilière sise en Suisse et les revenus qui en proviennent ;
- b. les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qui en proviennent ;
- c. les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qui en proviennent ;
- d. les droits d'auteur, brevets et autres droits analogues exploités en Suisse et les revenus qui en proviennent ;
- e. les retraites, rentes et pensions de source suisse ;
- f. les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

L'impôt sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels occasionnés, pendant la période de calcul, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse. Il se fonde au minimum, pour les contribuables chefs

de ménage, sur un montant égal au quintuple du loyer du contribuable locataire ou au quintuple de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire (art. 1 al. 1 let. a de l'Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct du 15 mars 1993 - RS 642.123).

Si le contribuable dispose de plusieurs immeubles en Suisse, on se fondera sur le montant du loyer ou de la valeur locative le plus élevé (Circulaire N° 9 de l'administration fédérale des contributions du 3 décembre 1993 relative à l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct, § 2.1, p. 4).

Cette opinion n'est pas partagée par la majorité de la doctrine qui se fonde sur le lieu où le contribuable possède son domicile fiscal (B. ZWAHLEN/J. MERHAI, Clarification of Lump-Sum Taxation *in* Switzerland, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, p. 292 ; B. ZWAHLEN *ad* art. 14 LIFD n° 27, *in* M. ZWEIFEL, P. ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - I/2a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) art. 1-82, 2^e éd., 2008 ; S. CARLSSON, L'imposition d'après la dépense à la lumière des Conventions de double imposition, Mémoire MBL, 2009, p. 15).

En d'autres termes, l'impôt est égal au montant le plus élevé de celui correspondant soit au calcul effectué sur la dépense, soit aux éléments de revenus désignés dans la loi (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 94).

Il s'agit d'une procédure simplifiée de taxation, où les autorités fiscales se basent sur certains facteurs (le loyer ou la valeur locative) et procèdent finalement à un contrôle avec des éléments de revenu et de fortune de source suisse (Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, L'imposition d'après la dépense, Janvier 2003, p. 1).

En l'espèce, pour l'année 2009, les recourants ont été imposés dans le canton de Vaud sur la base d'une dépense annuelle de CHF 400'000.-.

- 9) L'étendue de l'assujettissement dans les relations intercantionales est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Il faut donc vérifier si les intéressés n'ont pas été victimes d'une double imposition prohibée.
- a. A teneur de l'art. 127 al. 3 Cst., la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires.
 - b. En matière d'imposition sur la dépense, le seul auteur de doctrine s'étant prononcé sur le sujet part du principe que les éléments de revenu et de fortune qui se trouvent dans un autre canton que celui de domicile ne peuvent pas être inclus dans le calcul de contrôle, car ces éléments sont soumis à une imposition spéciale. Il estime qu'une prise en compte de ces éléments dans le calcul de contrôle

mènerait à une double imposition (B. ZWAHLEN, *ad art. 6 LHID n° 33, in M. ZWEIFEL, P. ATHANAS, op. cit.*).

Compte tenu de la souveraineté fiscale de chaque canton, il est justifié de soumettre l'immeuble situé hors du canton de Vaud à l'imposition ordinaire selon un assujettissement limité dans le canton de situation, à savoir le canton de Genève. C'est donc à bon droit que l'AFC-GE a imposé l'immeuble sis à Satigny dans le cadre de l'ICC 2009 des recourants.

En outre, une double imposition inadmissible présuppose que les prétentions fiscales de deux ou plusieurs cantons en concours portent notamment sur le même objet (D. DE VRIES REILINGH, *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, 2011, p. 30*).

En l'occurrence, il y a lieu de douter de l'identité de l'objet de l'impôt. En effet, l'immeuble de Satigny n'a pas été taxé directement par l'administration fiscale vaudoise. Il a simplement été pris en compte dans le calcul de contrôle prévu pour fixer l'imposition d'après la dépense, conservant du reste le même montant de dépense que les autorités genevoises avant elles, alors que les recourants étaient désormais propriétaires de deux biens immobiliers au lieu d'un, et que le nouveau bien, dans lequel ils résident désormais, est d'un prix et d'un standing supérieur. Partant, il n'y a, en l'espèce, pas de double imposition prohibée et les recourants ne peuvent s'en prévaloir pour refuser de payer l'ICC 2009 genevois.

- 10) En ce qui concerne une éventuelle discrimination, le Tribunal fédéral a tiré de l'art. 127 al. 3 Cst. une interdiction d'imposer plus lourdement un état de fait pour la seule raison qu'il concerne plusieurs cantons. Selon la jurisprudence, l'assujettissement d'un contribuable à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons ne doit pas entraîner pour lui de désavantages particuliers, non liés à la répartition intercantonale. Ainsi, il n'est en particulier pas admissible qu'un canton impose davantage un contribuable pour tout ou partie des éléments imposables dans ce canton au motif qu'il ne relève pas seulement de sa souveraineté, mais aussi de celle d'un autre canton (ATF 104 I a 256 consid. 4).

Il faut relever que la possibilité de bénéficier d'une imposition calculée essentiellement sur la dépense, en lieu et place des impôts ordinaires sur le revenu et la fortune, est offerte aux seuls ressortissants étrangers (ou suisses ne séjournant plus en Suisse), sous certaines conditions. Cette procédure de taxation s'adresse à des personnes fortunées qui ont ainsi le choix d'être imposées de manière ordinaire ou d'après la dépense. Or, dans un tel contexte, il paraît difficilement concevable d'invoquer une discrimination telle que prévue à l'art. 127 al. 3 Cst. En effet, le contribuable imposé à forfait est largement favorisé par rapport à un contribuable imposé de manière ordinaire qui serait dans la même situation. On ne

peut ainsi pas considérer que l'assujettissement fondé sur le rattachement économique litigieux entraîne des désavantages particuliers pour les recourants.

Par conséquent, ce grief sera également écarté.

- 11) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des époux L_____, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 juillet 2012 par Madame L_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 juin 2012 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit qu'il ne leur est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 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 Me Yves Noël, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :