

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4234/2006-ICC

ATA/745/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 décembre 2011

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame L_____ et Monsieur J_____

représentés par Me Dominique Christin, avocat

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 (DCCR/1131/2009)

EN FAIT

1. Madame L_____ et Monsieur J_____ sont tous deux ressortissants suisses, Mme L_____ étant d'origine péruvienne. Le couple a deux enfants, C_____, née le _____ 1984, et E_____, née le _____ 1995.
2. Depuis le 1^{er} mai 1996, M. J_____ est cadre supérieur au sein de H_____ S.A. à Satigny____. Mme L_____ est employée depuis le 1^{er} juin 1991 par la Banque I_____. Selon le contrat de travail liant l'un et l'autre des époux à leurs employeurs respectifs, ils n'étaient pas autorisés à prendre domicile hors de Suisse, sauf à requérir et obtenir une exception en ce sens.
3. Depuis 1993, les époux B_____ sont propriétaires d'une maison sise à Chenex, en Haute-Savoie.
4. Le 2 mars 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) leur a notifié un bordereau d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour la période de taxation 1999-2000, considérant qu'ils étaient alors domiciliés au G_____ à Genève, puisque depuis le 30 avril 1982, ils apparaissaient dans les registres de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP) comme étant domiciliés dans le canton.
5. Le 26 mars 2000, les époux B_____ ont élevé réclamation à l'encontre de la taxation précitée : ils demandaient notamment que l'AFC déduise de leurs revenus la totalité de leurs frais de déplacement puisqu'ils devaient l'un et l'autre parcourir quotidiennement quelque 40 kilomètres pour se rendre de Chenex à leur lieu de travail, à Genève. N'ayant pas les mêmes horaires et Mme L_____ devant véhiculer leurs enfants, scolarisés à Genève, les contribuables disposaient de deux véhicules et leurs frais de déplacements annuels s'élevaient à CHF 11'098.- (*recte* CHF 11'088.-), soit CHF 0,60 x 40 kilomètres x 21 x 11 x 2. Ils sollicitaient de plus la rectification de la déduction de leurs frais médicaux.
6. Le 27 octobre 2000, l'AFC a partiellement admis la réclamation mais l'a rejetée s'agissant de la déduction des frais de déplacement. Elle n'avait admis qu'une déduction de CHF 1'613.- par personne pour le trajet entre Le Lignon et le lieu de travail de chacun des contribuables. Le fait d'habiter dans leur résidence en France ne permettait pas aux contribuables de déduire l'intégralité de leurs frais de déplacement entre Chenex et Genève.
7. M. J_____ ayant recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'IFD (ci-après : CCRIFD), devenue le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), puis depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-

après : TAPI), celle-là a rejeté le 4 décembre 2002 le recours des intéressés, considérant qu'ils étaient domiciliés dans le canton de Genève, de sorte qu'ils étaient assujettis de manière illimitée à l'IFD dans la commune de Vernier. Les frais de déplacement étaient ainsi admis à hauteur de CHF 3'226.- (2 x CHF 1'613.-).

8. Cette décision est devenue définitive, les contribuables ne l'ayant pas contestée.
9. Les époux B_____ ont rempli leur déclaration fiscale ICC/IFD 2002, 2003 et 2004 en mentionnant qu'ils étaient domiciliés avec leurs enfants _____, rue A_____ à Genève. En outre, ils avaient à charge la mère et la sœur de Mme L_____, toutes deux domiciliées au Pérou.
10. Le 22 mars 2006, le service de l'impôt à la source a écrit à M. J_____, à l'adresse de son employeur, en priant l'intéressé de lui communiquer dans les dix jours une attestation de scolarité relative à C_____, née en 1984, afin d'établir si celle-ci était étudiante au 31 décembre 2002, 2003 et 2004.
11. Le 1^{er} avril 2006, M. J_____, indiquant pour adresse « case postale _____, Petit-Lancy » a donné suite au courrier précité en produisant l'attestation requise et en s'indignant du fait que le service de l'impôt à la source lui avait écrit à l'adresse de son employeur alors qu'un tel courrier, de nature privée, ne regardait pas celui-là et pouvait lui porter préjudice. M. J_____ poursuivait en ces termes : « étant suisse et résident genevois, je ne veux pas que mon employeur puisse m'assimiler à un travailleur frontalier. Lors de la restructuration de l'entreprise en automne 2005 et les précédentes, se sont d'abord et en majorité les employés frontaliers qui ont été licenciés ».
12. M. J_____ ayant demandé à rencontrer un fonctionnaire de l'AFC, il a eu le 20 avril 2006 une entrevue avec Monsieur V_____, chef du service de l'impôt à la source, auquel il a expliqué que ni son épouse, ni lui-même n'étaient autorisés par leurs employeurs à être domiciliés en France. Depuis le 1^{er} janvier 2005, il habitait avec sa famille chez Monsieur G_____, _____, chemin O_____ à Thônex. Il résulte du procès-verbal d'entretien produit ultérieurement par l'AFC, signé par M. V_____ et M. J_____, que ce dernier a certifié en ces termes : « je soussigné, M. J_____ certifie que je suis hébergé avec ma famille chez M. Daniel G_____ le temps d'acquérir un appartement à Genève, depuis le 1^{er} janvier 2005. Le service de l'impôt à la source va me notifier les bordereaux 2002, 2003 et 2004 ».
13. Suite à cet entretien et par trois décisions, toutes datées du 22 mai 2006, adressées à M. J_____ à l'adresse précitée à Thônex, l'AFC a informé le contribuable qu'elle avait procédé à la rectification de l'impôt sur son revenu perçu

à la source et cela pour 2002, 2003 et 2004. L'impôt à la source dû s'élevait respectivement à :

- CHF 57'990,60 pour 2002 ;
- CHF 52'189,85 pour 2003 ;
- CHF 54'529,70 pour 2004.

Sous déduction des montants déjà versés au titre de l'ICC et/ou de l'IFD, cela représentait un solde à verser d'ici le 22 juin 2006 :

- de CHF 41'064,40 pour 2002 ;
- de CHF 31'062,60 pour 2003 ;
- de CHF 35'669,70 pour 2004.

14. Le 22 juin 2006, les contribuables ont élevé réclamation contre les trois bordereaux précités. Durant les années 2002 à 2004, ils avaient eu leur résidence principale à Genève. Ils avaient certes déménagé à plusieurs reprises mais avaient toujours conservé le centre de leurs intérêts vitaux à Genève. Selon l'attestation établie le 6 juin 2006 par l'OCP, M. J _____ résidait sur le territoire du canton de Genève depuis le 30 avril 1982, au bénéfice d'un permis d'établissement. Les époux B _____ n'avaient jamais reçu de décision d'assujettissement à l'impôt à la source. Ils avaient tenté en vain de vendre leur résidence secondaire à Chenex pour acquérir un logement à Genève. D'ailleurs, dans sa décision du 4 décembre 2002, la CCRIFD avait considéré qu'ils étaient domiciliés à Genève. Du 1^{er} janvier 2002 au 31 janvier 2003, ils avaient vécu avec leurs enfants dans l'appartement de trois pièces et demie mis à leur disposition par une amie de Mme L _____, Madame R _____ à l'adresse _____, rue A _____ à Genève, l'appartement étant au nom de la grand-mère de cette personne, soit Madame M _____, décédée depuis.

Ils produisaient une attestation de Mme R _____ en ce sens, de même que des factures de téléphone et des Services industriels (ci-après : SIG) destinées à démontrer que depuis le 1^{er} janvier 2002, les notes de téléphone établies au nom de Mme R _____ avaient augmenté et reflétaient les appels téléphoniques qu'ils avaient faits au Pérou depuis ce raccordement et que la consommation d'électricité était beaucoup plus élevée qu'auparavant. Plusieurs factures leur avaient été adressées à la rue A _____, telles les cartes grises de leurs véhicules, leurs attestations d'établissement ainsi qu'une commande d'un lave-vaisselle et une carte de membre de la Migros.

Leur fille E _____ était scolarisée à l'école du Mail et inscrite depuis 2002 au centre de loisirs de la Jonction.

Le 1^{er} février 2003, les époux B_____ et leurs deux filles avaient habité avec Mme R_____ suite au décès du père de celle-ci dans sa maison 12, chemin S_____ à Troinex où ils étaient restés jusqu'au 31 décembre 2004.

Les contribuables ont produit de même pour cette période les factures de téléphone attestant d'appels au Pérou. Les contribuables ont réuni un certain nombre d'éléments pour démontrer qu'ils habitaient à Genève. Mme L_____ était membre du réseau des bibliothèques municipales de la Ville de Genève et membre depuis novembre 2003 du Badminton Club d'Onex. Les époux B_____ étaient membres depuis 2001 de l'association Confiture et s'étaient rendus à six représentations théâtrales par année au théâtre de la Cité bleue à Champel ou au Casino Théâtre à la rue de Carouge. Ils fréquentaient tous deux le fitness Silhouette de la rue des Alpes et étaient membres de l'association Assiette genevoise depuis 2003, ce qui leur permettait de passer des soirées entre amis dans des bons restaurants du canton de Genève. Mme L_____ était encore membre depuis 1993 du vidéo club 2001 à la rue du Mail et les époux B_____ s'adressaient aux agences de voyage V.I.P. Voyages S.A. à Genève et Migrator Voyage à Carouge pour planifier leurs déplacements. Leurs enfants étaient scolarisés à Genève, leurs voitures immatriculées à Genève, ils effectuaient leurs courses à Genève et étaient titulaires d'une Supercard de la Coop ainsi que d'une carte Cumulus de la Migros. Enfin, Mme L_____ disposait de plusieurs cartes de fidélité, telles celles de la FNAC, de Manor et des parfumeries Marionnaud. La famille B_____ avait souscrit un abonnement de natel auprès d'une compagnie de téléphonie mobile suisse. Les époux B_____ avaient en 2002 suivi cinq séances auprès de l'Office des consultations conjugales et familiales de Genève. Ils avaient consulté la permanence de l'Ordre des avocats de Genève. Enfin, en 2004, Mme L_____ était titulaire d'un abonnement TPG annuel.

Une personne avait un domicile fiscal en Suisse, respectivement dans le canton de Genève, lorsqu'elle y résidait avec l'intention durable de s'y établir, par référence aux art. 2 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 alors en vigueur (aLIPP IV - D 3 14), 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 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Ils avaient démontré que 2002 à 2004, le centre de leurs intérêts vitaux était à Genève, comme la CCRIFD l'avait d'ailleurs admis pour les années 1999 et 2000.

L'AFC devait éviter des comportements contradictoires et ne saurait s'écarter de la solution retenue par la commission précitée. Le principe de la bonne foi commandait que l'AFC ne se prévale pas d'erreurs manifestes d'un administré au détriment de celui-ci. Les informations inexacts données par les contribuables au cours de la procédure devant la CCRIFD ne portaient que sur un

point accessoire, voire anecdotique de leur déclaration fiscale, soit la déduction pour frais de déplacement. Si celle-ci avait été admise, la taxation n'aurait été inférieure que de quelques centaines de francs et ils ne pouvaient dès lors être punis pour leurs affirmations inexactes et ni être imposés indûment à la source de 2002 à 2004, ce qui entraînerait pour eux une charge extrêmement élevée.

15. Selon les registres de l'OCP, les époux B_____ avaient habité :
- du 1^{er} septembre 1997 au 1^{er} janvier 2003 à l'avenue G_____ ;
 - du 1^{er} janvier 2003 au 1^{er} janvier 2005 au _____, rue A_____ ;
 - du 1^{er} janvier 2005 au 1^{er} août 2007 au _____, chemin O_____ à Thônex ;
 - puis _____, chemin des N_____ à Soral.

Les époux B_____ ont ajouté que leur fille aînée avait effectué sa scolarité postobligatoire de 1999 à 2003 au collège de Saussure au Petit-Lancy. Ayant obtenu sa maturité, elle avait commencé des études de droit à l'Université de Genève. La cadette terminait l'école primaire à l'école du Mail. Divers témoins pouvaient attester que toute la famille avait habité _____, rue A_____ du 1^{er} janvier 2002 au 31 janvier 2003 dans le logement de Mme M_____. D'ailleurs, de nombreux appels téléphoniques au Pérou étaient mentionnés sur les factures de Swisscom. Mme R_____ avait attesté par écrit le 2 mai 2006 que lorsque Mme L_____ lui avait demandé de l'aider à trouver un appartement à proximité de son travail et de l'Université de l'avenue du Mail où sa fille allait étudier, elle lui avait proposé, par amitié, de lui laisser son appartement _____, rue A_____ car elle-même était retournée vivre à Troinex avec son père, gravement malade.

L'AFC devait admettre qu'avec leurs enfants, ils étaient domiciliés à Genève de 2002 à 2004. D'ailleurs, ils s'étaient acquittés de l'ICC et de l'IFD pour ces années.

16. Le 3 octobre 2006, l'AFC a rejeté la réclamation et confirmé les taxations de l'impôt à la source 2002 à 2004, les époux B_____ étant bien domiciliés en France. Etaient joints les procès-verbaux de taxation rectifiés impôt à la source 2002 à 2004, identiques aux trois décisions précitées du 22 mai 2006. Référence était faite de plus à l'entretien précité entre M. V_____ et M. J_____ le 20 avril 2006, dont il était ressorti que le contribuable avait accepté que le service de l'impôt à la source lui notifie les bordereaux pour ces mêmes années.
17. Le 3 novembre 2006, les époux B_____ ont recouru contre cette décision et contre lesdits bordereaux auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), devenue le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA),

puis depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à leur annulation et en reprenant leur argumentation. M. J_____ avait certes accepté le 20 avril 2006 que l'AFC lui notifie les bordereaux d'impôt à la source, pour éviter que ceux-ci ne soient envoyés à l'adresse de son employeur et à celui de son épouse, tous deux craignant dans ce cas d'être licenciés. Il n'avait pas pour autant accepté d'être assujéti à cet impôt de 2002 à 2004, étant précisé que depuis 2005, l'AFC elle-même admettait que les contribuables étaient à nouveau soumis à une imposition ordinaire.

18. Le 28 août 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours. Il existait un faisceau d'indices suffisants pour admettre que les contribuables étaient domiciliés en France durant les années litigieuses. Selon une enquête à laquelle elle avait procédé, six familles habitaient _____, chemin O_____ à Thônex. Un autocollant manuscrit comportant le nom des époux B_____ était apposé sur la boîte aux lettres de « M. D_____ et G_____ 2me » mais le nom des recourants ne figurait ni sur la porte d'entrée ni sur la sonnette. Par ailleurs, ils étaient inconnus du service d'immeuble.

En revanche, la présence des contribuables à Chenex avait été attestée de manière régulière par le voisinage. Les factures de téléphone pour le raccordement de la rue A_____ de même que celles des SIG n'étaient pas probantes, l'époux de Mme R_____ étant également originaire du Pérou et lesdites factures n'étant pas établies au nom des contribuables. Par ailleurs, les dates des communications qu'ils auraient faites au Pérou ne correspondaient pas à celles où ils alléguaient avoir séjourné dans ce logement.

Les cartes de la Migros, de la Coop, les abonnements de fitness, de spectacles, de téléphones portables ou encore les cartes de fidélité de plusieurs magasins ainsi que les cartes de membre de diverses associations n'établissaient aucunement le domicile des contribuables en Suisse. Selon une facture de téléphone mobile datant de 2002, C_____ était domiciliée _____, promenade de F_____ et en 2005, E_____ aurait été scolarisée à Perly-Certoux après avoir obtenu une dérogation alors que ce lieu était plus proche de Chenex que de Thônex, où les contribuables avaient déclaré habiter dès le 1^{er} janvier 2005.

19. Ces derniers ont répliqué le 28 septembre 2007 et sollicité l'audition de Mme R_____ ainsi que celle de Monsieur K_____, ancien collègue de Mme L_____, l'un et l'autre pouvant attester que les contribuables avaient habité à la rue A_____ puis au chemin S_____.

L'époux de Mme R_____ habitait avec cette dernière et ne résidait plus à la rue A_____ en même temps que les contribuables, les époux R_____ ayant déménagé fin 2001 pour habiter au chemin de S_____ avec le père de Mme R_____. Les époux B_____ n'avaient pas communiqué leurs adresses à des tiers et sous-louaient des appartements sans avoir conclu de bail principal à leur

nom. Ils n'avaient pas actualisé leurs adresses auprès de l'OCP. Ils avaient toujours payé leurs assurances sociales à Genève. L'AFC avait fait procéder à une enquête en récoltant des témoignages anonymes et qui plus est sur territoire français. Leur fille E_____ était scolarisée à Perly-Certoux en raison de leur probable déménagement dans cette commune.

20. L'AFC a dupliqué le 13 novembre 2007 en persistant dans son argumentation et ses conclusions.
21. Sur requête de la commission, les parties ont produit diverses pièces :
 - a. L'AFC a remis :
 - la déclaration fiscale 2005 - datée du 2 juillet 2006 - remplie par les contribuables, dans laquelle ils mentionnaient un revenu imposable de CHF 254'771.- et une fortune imposable nulle ;
 - le bordereau de taxe d'habitation de leur immeuble sis à Chenex (France) ;
 - leur déclaration fiscale 2006 - datée du 30 août 2007 - dans laquelle les contribuables ont déclaré un revenu imposable de CHF 107'013.- et une fortune imposable nulle.
 - b. Les recourants ont envoyé :
 - les factures d'électricité et de téléphone détaillées de leur résidence de Chenex pour les années 2002, 2003 et 2004 ;
 - les justificatifs du paiement du loyer et des charges du logement sis _____, rue A_____, à Genève, pour la période du 1^{er} janvier 2002 au 31 janvier 2003,
 - les justificatifs du paiement des frais et charges du logement sis 12, chemin de S_____ à Troinex, pour la période du 1^{er} février 2003 au 31 décembre 2004.
22. Par lettre recommandée du 27 mai 2009, les contribuables ont produit des quittances de paiement de loyer en faveur de Mme R_____, à hauteur de CHF 665.- mensuellement de janvier 2002 à janvier 2003 relativement à l'appartement de la rue A_____ n° _____, ainsi que des quittances de loyer pour des mensualités de CHF 810.-, pour les mois de février 2003 à décembre 2004 relativement à l'appartement du chemin de S_____ 12.
23. Le 15 juillet 2009, les contribuables ont versé à la procédure des factures de France Télécom qui leur avaient été adressées à Chenex pour les années 2002,

2003 et 2004. Selon les explications qu'ils avaient obtenues de France Télécom, aucune facture détaillée n'était disponible pour cette période.

24. Par pli recommandé du 14 septembre 2009, ils ont produit des factures d'électricité d'EDG/GDF de 2002 à 2004 pour leur résidence à Chenex, faisant notamment état d'une consommation d'électricité moyenne de 145.6 kW/h entre avril 2002 et octobre 2007. Ils ont également produit un extrait du site internet de la société française Solairedirect, opérateur dédié à la production d'électricité solaire dans ce pays, selon laquelle en 2004, la consommation électrique moyenne pour un couple avec deux enfants se situait entre 2'500 et 3'100 kW/h, hors chauffage. L'installation de panneaux solaires par cette entreprise permettait d'économiser 40 % à 100 % de la consommation électrique hors chauffage, suivant la situation géographique et les caractéristiques de l'installation.
25. Par décision du 9 novembre 2009, la CCRA a admis le recours des contribuables et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelles taxations 2002 à 2004, les intéressés ayant démontré qu'ils étaient domiciliés à Genève durant ces années-ci, malgré des divergences entre les adresses auxquelles ils avaient affirmé avoir résidé et la base de données de l'OCP.

Le fardeau de la preuve incombait en l'espèce à l'AFC et celle-ci n'avait pas établi que le domicile fiscal des contribuables - qui se définissaient différemment du domicile civil - se situait en France.
26. Le 8 décembre 2009 l'AFC a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à l'annulation de celle-ci et à la confirmation de ses propres décisions, le faisceau d'indices étant suffisant pour considérer que les contribuables étaient domiciliés en France de 2002 à 2004, les pièces qu'ils avaient produites n'étant pas probantes.
27. La CCRA a produit son dossier le 17 décembre 2009.
28. Le 15 janvier 2010 les époux B_____ ont conclu au rejet du recours en persistant à réclamer l'audition comme témoin de Mme R_____.
29. Les parties ont répliqué et dupliqué, respectivement les 21 janvier et 4 février 2010, en faisant référence à deux convocations de l'AFC pour des entretiens les 3 et 25 avril 2007. Ils avaient refusé de se rendre à la première convocation car la cause était alors pendante devant la commission. Quant à la seconde convocation, elle avait trait à l'ICC et l'IFD 2005 et n'était donc pas en relation avec la présente procédure.
30. Le 2 septembre 2011, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle et d'enquêtes.

a. L'AFC était représentée notamment par M. V_____ qui a donné des explications complémentaires au sujet de l'entretien qu'il avait eu avec M. J_____ le 20 avril 2006. Au terme de cette entrevue, M. V_____ a déclaré qu'il était certain que M. J_____, ayant accepté la notification des bordereaux d'impôt à la source 2002 à 2004, avait par-là accepté également l'assujettissement à cet impôt-ci. En recevant le 22 mai 2006 les bordereaux d'impôt à la source relatifs à ces trois années, beaucoup plus élevés qu'une imposition ordinaire, il avait certainement changé d'avis.

Si d'aventure il devait être admis que pour les années 2002 à 2004, les époux B_____ étaient soumis à l'impôt à la source, l'AFC devrait recalculer les bordereaux pour tenir compte de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle diverses déductions, dont les frais de déplacement, devaient être admis dans une plus large mesure pour les travailleurs frontaliers.

b. La représentante de l'AFC s'étant étonnée du fait qu'un couple avec deux enfants, disposant d'un revenu confortable, habite de 1995 à 2010 dans des logements en sous-location et même au sous-sol d'une maison, les époux B_____ ont fait valoir qu'ils n'avaient pas d'autres ressources que leurs salaires. En 1993, ils demeuraient au Petit-Lancy dans un immeuble d'habitation pour la classe moyenne (ci-après : HCM). Le loyer et la surtaxe s'élevaient à quelque CHF 1'800.- par mois. Ils avaient alors acquis leur résidence secondaire à Chenex cette année-ci. Ils ne souffraient pas trop d'être en sous-location la semaine puisque les week-ends, ils pouvaient aller dans leur maison. Ils aidaient financièrement la mère et les sœurs de Mme L_____, toutes domiciliées au Pérou, la mère et l'une des sœurs étant paraplégiques. Ils devaient rembourser le prêt contracté pour l'acquisition de la maison en France. Il ne leur restait que CHF 90'000.- à CHF 100'000.- par an pour vivre. Cela expliquait qu'ils aient opté pour des sous-locations, moitié moins chères qu'un appartement. Ils avaient récemment acquis un appartement à la rue Q_____ où ils étaient dorénavant domiciliés. Ils cherchaient à vendre leur résidence secondaire mais ils n'y étaient pas parvenus car ils devaient entreprendre des travaux de rénovation de la toiture d'une part, et car ils attendaient que le cours de l'euro remonte, d'autre part.

c. Quant à Mme R_____ De Lucia, entendue comme témoin, elle a confirmé l'attestation qu'elle avait établie. En janvier 2002, elle avait quitté l'appartement qu'elle louait à la rue A_____ pour aller habiter avec son père à Troinex et prendre soin de lui, car il était tombé malade. Elle avait l'intention de réintégrer ensuite son logement. Son père étant décédé en janvier 2003, elle avait sous-loué son appartement de la rue A_____ pendant toute l'année 2002 et janvier 2003 aux époux B_____. Après le décès de son père, sa mère était sans revenus. Avec son mari et ses enfants, elle avait habité avec sa mère au chemin de S_____ à Troinex. Elle avait résilié le bail de l'appartement de la rue A_____ en février 2003. Elle avait proposé aux époux B_____ de venir habiter avec elle dans la

maison du chemin de S _____ dans laquelle un appartement était disponible au sous-sol. Les époux B _____ avaient sous-loué ce logement jusqu'en décembre 2004, date à laquelle ils étaient partis. Comme l'attestaient les quittances produites par les époux B _____, ceux-ci lui payaient mensuellement le loyer convenu, tant pour la rue A _____ que pour le chemin de S _____. A la rue A _____, elle passait régulièrement chercher son courrier car elle n'avait pas effectué de changement d'adresse. Elle voyait alors les époux B _____ et elle signait les attestations mensuelles du paiement de loyer. Elle pouvait ainsi confirmer que durant toute cette période, ils avaient habité à la rue A _____. Il en était de même lorsqu'ils étaient à la rue de S _____, car elle les croisait tous les jours. Son propre mari était péruvien. Ils étaient cependant séparés depuis 2008. En 2002, s'il avait téléphoné au Pérou, ce n'était pas depuis l'appartement de la rue A _____ mais de celui du chemin de S _____. Ces sous-locations n'avaient pas été annoncées à la régie. Les quittances concernées ne concernaient que le loyer. Pour les charges, elle s'arrangeait avec les époux B _____ qui payaient la part leur incombant. Au chemin de S _____ logeaient effectivement neuf personnes. Il s'agissait d'une maison avec un logement de plain-pied et un sous-sol comportant une entrée indépendante. Elle ne se souvenait pas si les charges avaient augmenté à la rue A _____ à partir du moment où les époux B _____ y étaient demeurés.

31. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. Si les contribuables n'avaient pas élevé réclamation le 26 mars 2000 pour solliciter de l'AFC la prise en compte de la totalité de leurs frais de déplacement représentant 40 kilomètres par jour pour chacun d'eux au motif qu'ils devaient se rendre de Chenex à Genève, l'attention de l'AFC n'aurait pas été attirée sur leur situation. Oser prétendre, comme ils l'ont fait en dernier lieu, dans la présente

cause, que cette argumentation qu'ils avaient alors développée relevait d'une erreur de leur part, est non seulement téméraire, mais contraire au principe de la bonne foi, que l'autorité administrative, mais également le justiciable, doivent respecter. En effet, le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (*cf.* art. 5 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; E. BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, *System des Steuerrechts*, Zurich 2002, 6ème éd., p. 28 et les nombreuses références ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse*, Lausanne 1998, 2ème éd., p. 132). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 ; 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7 ; ATA/111/2006 du 7 mars 2006 consid. 5b).

4. Au terme de cette première procédure, les contribuables avaient certes obtenu gain de cause devant la commission compétente, qui avait admis qu'ils étaient alors, pour la période fiscale 1999/2000, domiciliés à Genève, ce qui n'emporte pas qu'une solution différente ne puisse être adoptée pour les années litigieuses en l'espèce, à savoir les années 2002 à 2004. Les contribuables ont sollicité leur audition, de même que celle de Mme R_____, et celle de M. T_____. Si la chambre de céans a convoqué et entendu les époux B_____, de même que Mme R_____, elle a renoncé à procéder à l'audition de M. T_____.

a. La procédure administrative est en principe écrite (art. 18 al. 2 LPA), et les parties ne peuvent prétendre à une audition verbale, sauf dispositions légales contraires (art. 41 LPA), lesquelles n'existent pas en l'espèce.

D'une manière plus générale, le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), confère à toute personne le droit de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, d'avoir accès au dossier, d'offrir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, de participer à l'administration des preuves et de se déterminer à leur propos. Cette garantie inclut le droit à l'administration des preuves valablement offertes, à moins que le fait à prouver ne soit dépourvu de pertinence ou que la preuve apparaisse manifestement inapte à la révélation de la vérité. L'art. 29 al. 2 Cst. assure une protection minimum dans une procédure régie au premier chef par le droit cantonal ; il ne garantit pas, en principe, le droit de s'exprimer oralement devant l'autorité (Arrêt du Tribunal fédéral 4A_184/2011 du 21 juin 2011 consid. 4 et les arrêts cités, notamment ATF 134 I 140 consid. 5.3 et 133 I 270 consid. 3.1).

b. En l'espèce, l'audition de Mme R_____, directement impliquée comme locataire principale des logements dont il est allégué qu'ils auraient été mis à disposition des contribuables, était plus pertinente que celle de M. T_____, de sorte qu'il a été renoncé à l'audition de ce dernier. Le dossier était en effet suffisamment complet pour permettre à la chambre de céans de statuer.

5. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA).

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*, 2e 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 tout 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 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 (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 à 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 du 30 octobre 2006 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).

6. En l'espèce, les contribuables ont bien rempli une déclaration fiscale ICC et IFD pour les années 2002 à 2004, mais c'est leur domicile fiscal qui est litigieux. Or, l'abondante jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le domicile fiscal précise que l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne revient au canton où cette personne a son domicile fiscal. Par domicile fiscal, il faut entendre en principe, selon l'art. 3 al. 2 LHID, le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où l'intéressé réside avec l'intention de s'y établir durablement ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue, dans ce contexte, aucun rôle décisif : le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal. 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 pas en fonction des déclarations de cette personne ou de ses vœux (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_355/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4.1) ; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 35 s.) ; une préférence affective pour l'un ou l'autre lieu de la part du contribuable ne revêt du reste aucun poids particulier (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2 ; ATF 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b).

Si une personne séjourne alternativement à deux endroits, ce qui est notamment le cas lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites. Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu dans lequel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé en vue de subvenir à ses besoins (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_969/2010 du 3 août 2011 consid. 3.1, et 2C_672/2010 du 30 juin 2011 consid. 4.1 ; ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 s. et les références citées).

Lorsque le contribuable marié exerce une activité lucrative dépendante (sans avoir de fonction dirigeante) et revient chaque jour dans sa famille (pendulaire), son domicile fiscal est au lieu de résidence de la famille. Il en va de même lorsque ce même contribuable ne rentre dans sa famille que pour les fins de semaine et son temps libre (*cf.* ATF 132 I 29 consid. 4.2 et 4.3 et les références citées ; ATA/623/2011 du 4 octobre 2011).

7. S'il est certain que le domicile civil ne correspond pas nécessairement au domicile fiscal et qu'en particulier, l'inscription dans le registre de l'OCP n'est à cet égard pas déterminante, il est établi en l'espèce que les indications figurant pour les contribuables dans le registre de l'OCP au sujet de leurs adresses à Genève ne sont pas corroborées par les affirmations de Mme R_____. Selon cette dernière en effet, les époux B_____ avaient sous-loué son appartement de la rue A_____ pendant toute l'année 2002 et en janvier 2003, alors que dans les registres de l'OCP, ils apparaissaient comme étant domiciliés à cette adresse du 1^{er} janvier 2003 au 1^{er} janvier 2005, quand bien même Mme R_____ avait affirmé avoir résilié le bail de ce logement en février 2003.

Ensuite, les époux B_____, selon Mme R_____ toujours, auraient sous-loué dès février 2003 et jusqu'en décembre 2004, un appartement au sous-sol de la maison sise au chemin de S_____, cette adresse n'apparaissant nullement dans les fichiers de l'OCP. Enfin, dès le 1^{er} janvier 2005, les époux B_____ auraient été domiciliés à Thônex, chez M. G_____, mais cette année-ci ne fait pas l'objet de la présente procédure.

Il sied de relever en outre que, selon les registres de l'OCP, les époux B_____ auraient habité toute l'année 2002 à leur précédente adresse à l'avenue du G_____ n° _____, alors que selon Mme R_____, ils étaient déjà en janvier 2002 sous-locataires de l'appartement de la rue A_____.

Les contribuables, qui avaient tous deux une obligation contractuelle envers leur employeur d'être domiciliés dans le canton de Genève, pouvaient aisément annoncer si tel avait été le cas, leur prise de domicile à la rue A_____ en janvier 2002, ce qu'ils n'ont pas fait.

Quant à Mme R_____, elle a elle-même indiqué ne pas avoir annoncé cette sous-location à la régie de l'immeuble en cause. Ainsi, les seules pièces alléguées par les contribuables pour établir la réalité de leur domicile à la rue A_____ pendant l'année 2002 et le premier mois de l'année 2003 résident dans les quittances de loyer produites par Mme R_____, ainsi que leur participation aux factures de téléphone et de Services industriels de Genève (ci-après : SIG), dont ils se seraient acquittés. Or, les preuves des versements du loyer résultent de décomptes manuscrits entre Mme R_____ et Mme L_____. Quant aux factures relatives aux charges, elles étaient établies au nom de la locataire principale et rien ne permet de prouver qu'elles auraient été prises en charge partiellement par les contribuables. Force est d'admettre dans ces conditions que l'audition de Mme R_____ et les pièces produites par elle et par les époux B_____ ne sont pas de nature à établir la réalité de la sous-location par ces derniers de l'appartement de la rue A_____ pendant toute l'année 2002 et le premier mois de l'année 2003.

Il en est de même pour le logement situé au sous-sol qu'auraient occupé depuis février 2003 jusqu'à fin 2004, avec leurs deux filles adolescentes, les

époux B_____ dans la maison sise au chemin de S_____ et dans laquelle vivaient neuf personnes. Certes, les explications fournies par les contribuables lors de l'audience de comparution personnelle sur les charges qui étaient les leurs en raison en particulier de l'aide qu'ils apportaient à la famille de Mme L_____, demeurée au Pérou, peuvent expliquer que les revenus du couple à disposition de celui-ci pour son entretien n'étaient pas aussi élevés en réalité puisque, comme ils l'ont admis, il ne leur restait que CHF 90'000.- à CHF 100'000.- par an pour vivre et qu'ils acceptaient d'être ainsi en sous-location en semaine, fût-ce en sous-sol, puisqu'ils pouvaient, durant les week-ends, se rendre dans leur résidence secondaire en France. De telles explications sont cependant difficilement crédibles, ce d'autant que cette maison a été achetée par leurs soins en 1993, lorsque, comme ils l'ont déclaré, ils considéraient que les CHF 1'800.- de loyer avec la surtaxe dont ils devaient alors s'acquitter pour leur appartement au Petit-Lancy, étaient trop élevés. A n'en pas douter, l'acquisition dans ces conditions et à ce moment d'une résidence secondaire en France voisine devait permettre au couple de transformer celle-ci en résidence principale.

8. Quant aux autres pièces produites par Mme L_____ en particulier, à savoir une carte d'une bibliothèque municipale à Genève, d'un fitness à Genève, du théâtre Confiture, du club de la Fourchette ou encore les cartes Cumulus, Supercard, respectivement de la Migros ou de la Coop, elles sont sans pertinence pour prouver un domicile en Suisse des intéressés, de telles cartes étant délivrées aux personnes qui les sollicitent, sans pour autant que celles-ci doivent être domiciliées sur le territoire du canton de Genève. De la même manière, la fréquentation d'un théâtre ou de restaurants à Genève ne saurait être déterminante à cet égard, rien n'empêchant, par hypothèse, les contribuables de dîner dans un restaurant ou de fréquenter un théâtre et de rentrer chez eux, cas échéant, en France voisine. Ces pièces seront donc écartées car non pertinentes.

Il en sera de même des abonnements de téléphone à un opérateur de téléphonie mobile suisse.

9. Quant aux factures d'électricité ou de téléphone, respectivement à Genève ou à Chenex, elles ne sauraient être déterminantes, les factures établies pour Genève n'étant pas au nom des contribuables, ceux-ci étant toujours en sous-location et les factures de consommation pour leur résidence en France ne permettant pas de savoir ce que serait la consommation ordinaire d'un couple avec deux enfants, malgré les statistiques produites de Solairedirect.

Enfin, il sied de relever que selon une facture de téléphone mobile datant de 2002, C_____, l'aînée, née le _____ 1984, alors âgée de 18 ans, était domiciliée _____, promenade de F_____ et qu'elle a, après avoir obtenu sa maturité, fréquenté le collège de Saussure au Petit-Lancy de 1999 à 2003. Elle avait commencé des études de droit à Unimail, à l'Université de Genève (ci-après : l'université). Quant à la cadette, elle avait fréquenté l'école primaire du Mail et

aurait été inscrite depuis 2002 au centre de loisirs de la Jonction, les contribuables admettant que depuis le 1^{er} janvier 2005, E_____ était scolarisée à Perly-Certoux « en raison de leur probable déménagement dans cette commune ».

Le fait que les enfants aient fréquenté des écoles à Genève, voire un centre de loisirs, n'est pas non plus de nature à permettre d'établir que la famille était domiciliée à Genève, puisque, dans leur réclamation du 26 mars 2000, les contribuables indiquaient devoir véhiculer leurs enfants scolarisés à Genève et parcourir quotidiennement 40 kilomètres chacun pour se rendre de Chenex à leur lieu de travail. Des enfants domiciliés en France peuvent ainsi être scolarisés à Genève sans que cet élément soit de nature à prouver qu'ils sont domiciliés sur le territoire du canton.

10. Force est d'admettre dans ces conditions que les époux B_____ n'ont pas démontré qu'ils étaient domiciliés à Genève pendant les années fiscales 2002 à 2004, faute d'avoir rapporté la preuve qui leur incombe de ce fait.
11. Enfin, il convient de revenir sur l'entrevue qu'a eue M. J_____ avec M. V_____ le 20 avril 2006, au cours de laquelle ont été évoquées les raisons pour lesquelles les contribuables ne pouvaient pas recevoir à leur adresse professionnelle des correspondances de l'AFC selon lesquelles ils étaient assujettis à l'impôt à la source. A cette occasion, M. J_____ a expressément accepté que l'AFC lui notifie les bordereaux d'impôt à la source pour ces années-ci afin d'éviter que ces documents ne parviennent à la connaissance de leurs employeurs respectifs mais il n'a pas formellement contesté leur assujettissement audit impôt.
12. C'est très certainement à réception des bordereaux d'impôt à la source et en raison de la différence très conséquente qui résultait de ceux-ci par rapport à leurs taxations ICC et IFD pour ces mêmes années, que les contribuables ont alors recouru.

Il n'en demeure pas moins que les contribuables ne sont pas parvenus à rapporter la preuve qu'ils étaient domiciliés effectivement dans le canton de Genève de 2002 à 2004 et qu'ils avaient en ce lieu créé tous les centres de leurs intérêts, de sorte que le recours de l'AFC sera admis, la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 annulée et les taxations pour l'impôt à la source 2002 à 2004 rétablies.

13. Vu l'issue du litige, il sera mis un émolument de CHF 1'000.- à charge des intimés, auxquels il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 décembre 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 novembre 2009 ;

rétablit les taxations des intimés pour l'impôt à la source 2002 à 2004 ;

met à la charge de Madame L_____ et Monsieur J_____, conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

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 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 Me Dominique Christin, avocat de Madame L_____ et Monsieur J_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :