

VD_OMNI FI.1997.0034 vom 18. Dezember 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-12-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0034

FR: VD_OMNI FI.1997.0034 du 18 décembre 1997

IT: VD_OMNI FI.1997.0034 del 18 dicembre 1997

Regeste

c/ ACI | Rappel de la définition du domicile fiscal. Le lieu où le contribuable privé de discernement séjourne sans interruption notable peut être retenu en tant que for fiscal comme critère d'assujettissement illimité subsidiaire.

Erwägungen

E. 23

al. 1 CCS, tout d'abord, le domicile de toute personne "est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir" ; cette notion de domicile volontaire est composée de deux éléments: 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 (cf. sur ce point, Tuor/Schnyder/Schmid, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 11. Auflage, Zürich 1995, p. 84). L'intéressé doit avoir l'intention de se fixer au lieu de sa résidence, ce pour une certaine durée; cela présuppose qu'il ait la capacité de discernement (v. Deschenaux/Steinauer, Personnes physiques et tutelles, 3ème édition, Berne 1995, no 375). L'art. 26 CCS institue une présomption selon laquelle le séjour dans une localité à des fins spéciales ne suffit pas à constituer un domicile. Cette présomption peut toutefois être renversée, s'agissant, notamment, d'une personne âgée qui peut avoir fait d'une maison de retraite, au sein de laquelle elle a été admise volontairement et de plein gré, le centre de ses relations personnelles (ibid., no 379, référence citée, soit ATF 108 V 22, cons. 2b), ou qui peut avoir manifesté, par des mesures spéciales, sa volonté de demeurer durablement dans la maison de repos qui l'héberge (v. Archives de droit fiscal 41, p. 136 et ss, not. 141). bb) Une personne physique peut toutefois ne pas s'être constitué un domicile volontaire, notamment parce qu'elle est privée de capacité de discernement et ne peut exprimer la moindre volonté à cet égard; l'art. 24 al. 1er CCS substitue dès lors à cette dernière notion celle de domicile fictif (cette notion ne se confondant pas avec l'hypothèse où la personne se domicilie de façon fictive à un endroit déterminé ou crée l'apparence d'un domicile): "Toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau" . Selon la jurisprudence, cette notion vise à situer transitoirement les rapports de droit civil déterminés par la notion de domicile lorsqu'un nouveau domicile n'a pas été créé immédiatement après l'abandon de l'ancien (v. ATF 94 I 318, cons. 5a); elle est applicable à une personne physique qui, soit n'est pas entrée volontairement à demeure dans une maison de retraite pour personnes âgées, soit n'a pas manifesté de quelque manière que ce soit sa volonté d'y demeurer. cc) Par ailleurs, le droit civil fixe, à l'art. 25 CCS, deux domiciles légaux dépendants; celui de l'enfant sous autorité parentale (alinéa 1er), d'une part, celui de la personne physique interdite (alinéa 2), d'autre part. Ce dernier domicile est au siège de l'autorité tutélaire, même si le pupille est en séjour hors de l'arrondissement de tutelle (Deschenaux/Steinauer, op. cit., note 397, références citées), avec pour conséquence que

celui-ci ne peut changer de domicile qu'avec le consentement de l'autorité tutélaire (art. 377 al. 1er CCS). La mise sous curatelle ou l'institution d'un conseil légal n'entraînent en revanche pas la constitution d'un domicile légal (ibid.). b) Le for fiscal se réfère au domicile du contribuable comme critère principal d'assujettissement illimité à l'impôt. Toutefois, à titre subsidiaire, le lieu où séjourne le contribuable peut également être retenu comme critère d'assujettissement illimité. aa) La notion civile du domicile n'est toutefois pas directement applicable en droit public (v. par exemple ATF 111 Ia 251, cons. 3b), ce dernier consacrant, selon les domaines, ses propres définitions. Certes, en droit fiscal, la notion de domicile est, en règle générale, celle du domicile volontaire défini par l'art. 23 CCS (v. Ernst Höhn; Interkantonaes Steuerrecht, Bern 1989, p. 107 et 109). L'article 4 al. 1 AIFD qui renvoyait purement et simplement aux articles 23 à 26 CCS a toutefois été remplacé, dès le 1er janvier 1995, par l'art. 3 al. 2 LIFD qui définit cette notion de la façon suivante: "Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral" (v. en outre art. 3 al. 2 LHID); en droit fiscal cantonal, l'art. 3 al. 2 LI, dans sa teneur applicable à la même date, reprend mutatis mutandis ce texte. Cela dit, cette définition propre au droit fiscal du domicile s'inspire largement des critères énoncés par le droit civil (v. Administration fédérale des contributions, Circulaire no 1, période 1995/96, Innovations apportées par la LIFD, septembre 1992, p. 4; cf. en outre ATF 121 I 14, cons. 4a). bb) A la différence du droit civil, le droit fiscal attache en revanche davantage d'importance aux véritables circonstances économiques et personnelles, plutôt qu'aux purs indices formels ou juridiques (v. Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 26). Sont à cet égard déterminantes les relations personnelles du contribuable, le genre d'activité, le but du séjour, les relations sociales ainsi que les retours réguliers auprès de la famille (v. Archives de droit fiscal 54, 229; en matière de double imposition intercantonale, ATF 108 Ia 252, cons. 4). Dans l'arrêt, certes ancien, du 3 juillet 1968 précité, le Tribunal fédéral avait déjà rappelé que l'art. 24 al. 1er CCS n'était pas déterminant en droit fiscal intercantonal et que lorsque le contribuable qui continue à séjourner en Suisse a cessé définitivement d'être domicilié en Suisse en un certain lieu, ce lieu ne pouvait, d'un point de vue fiscal, être considéré comme le centre effectif de ses relations personnelles (ATF 94 I 318, cons. 5a, confirmé par l'ATF 108 précité, cons. 3b et Archives 39, 284; v. Höhn, op. cit., pp. 129-130; v. en matière de double imposition internationale, Rivier, La notion de domicile fiscal au regard du droit suisse et de la convention de double imposition entre la Suisse et la France en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, in Revue fiscale 1985, p. 534 et ss, spéc. pp. 538-539; v. également Archives 60, 499; StE 1992, B. 11.1 no 13; TA arrêt FI 93/057 du 19 juillet 1996). Dans la consultation versée au dossier, ***** cite du reste plusieurs auteurs selon lesquels l'art. 24 al. 1er CCS ne s'applique pas lorsqu'il s'agit de déterminer le domicile au sens de l'art. 3 al. 2 LHID (dont Peter Locher, Steuerharmonisierung und interkantonaes Steuerrecht, in Archives 65, 616; contra Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, ad art. 3, p. 12, référence citée), lui-même ajoutant, dans une contribution précédente, que ce sont alors les règles sur le séjour qui s'appliquent (Rivier, L'assujettissement à l'impôt des personnes physiques, in Archives 61, 284, référence citée). Ainsi, dans le doute, l'autorité fiscale doit rechercher quel est le lieu avec lequel le contribuable a les liens personnels et sociaux les plus étroits, c'est-à-dire où se situe le centre de gravité de ses attaches (Ryser/Rolli, ibid.). Or, selon la doctrine et la jurisprudence dominantes tant en droit civil qu'en droit fiscal, il faut se fonder non pas sur les décisions subjectives prises par

le contribuable, mais sur toutes les circonstances extérieures reconnaissables pour les tiers (ATF 108 Ia précité, cons. 4 in fine, références citées). L'art. 16 al. 1er LIC renvoie par analogie aux règles sur l'interdiction de la double imposition intercantonale; ce qui a été dit au paragraphe ci-dessus vaut donc mutatis mutandis lorsqu'il s'agit pour l'autorité fiscale de répartir l'impôt entre les communes intéressées (v. sur ce point, Rivier, *ibid.*). cc) Enfin, le siège de l'autorité tutélaire n'est, d'un point de vue fiscal, pas forcément considéré comme le domicile de l'interdit; il le sera en fonction des circonstances lorsque ce lieu coïncide avec celui où le contribuable interdit a les liens personnels et sociaux les plus étroits. En revanche, la personne sous curatelle n'a jamais son domicile fiscal au siège de l'autorité tutélaire (v. Kurt Locher/Peter Locher, *Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht*, in *Die Praxis der Bundessteuern*, Band I, § 3, III A, 2, Nr. 1). c) On retire de ce qui précède que, tout comme le droit civil, le droit fiscal n'admet pas qu'un contribuable privé de discernement puisse se constituer valablement un nouveau domicile. En revanche, le droit fiscal se distingue en ce que le lieu où la personne séjourne, sans interruption notable pendant plus de nonante jours par an, pourra, dans cette hypothèse, être retenu comme for fiscal, ce comme critère d'assujettissement illimité subsidiaire (articles 3 al. 1 LHID et 14 LIC; v. Rivier, *op. cit.*, p. 285; cf. un cas d'application dans l'art. 4 al. 2 lit. a - centre des intérêts vitaux - et b - séjour habituel - de la Convention franco-suisse citée plus haut, v. à ce sujet Rivier, in *Revue fiscale* 1985, p. 581; cf. également sur ce point, arrêt FI 91/036 du 6 octobre 1993, cons. 1b et c). Dans un prononcé du 14 mai 1976, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI) a du reste jugé qu'un séjour pour raisons de santé - dans des circonstances en tous points similaires à celles de la présente espèce -, s'il apparaît en général temporaire, devient permanent et partant propre à constituer un domicile lorsqu'il dure un temps relativement long et que sa fin dépend de circonstances encore indéterminées, au point qu'on puisse admettre la rupture des liens personnels avec le domicile antérieur et le transfert du centre de l'existence au nouveau lieu de résidence (RDAF 1977, p. 110 et ss, not. 111, références jurisprudentielles citées). Le Tribunal administratif a jugé que toutes ces considérations demeuraient valables au regard du droit en vigueur depuis le 1er janvier 1995 (arrêt FI 95/063 du 26 novembre 1996, cons. 3).

2. Dans le cas d'espèce, le tribunal fait, à la lumière de ce qui précède, plusieurs constatations. a) Tout d'abord, il est établi, d'une part, que B._____ est privée, au moins depuis juillet 1994, de sa capacité de discernement et, d'autre part, qu'elle ne peut retourner vivre au domicile qu'elle s'était précédemment constitué à A._____. On reprend ici les conclusions du rapport délivré par le Docteur Christian Roche, psychiatre des Hôpitaux de Paris, le 6 juillet 1994: "1) Madame B._____ présente un état d'entrée dans la démence entravant son jugement et empêchant l'expression de sa volonté. 2) Elle a besoin d'être représentée de façon constante pour les actes de la vie civile et civile. Je conseille une tutelle 3) Son audition par le Juge des Tutelles est préjudiciable à son état de santé. 4) Son placement en milieu spécialisé est à envisager de manière définitive." A cela s'ajoute les deux attestations successives délivrées par le Docteur *****, consultant au *****, le 30 janvier 1996, tout d'abord: "(...)le médecin soussigné atteste que (...) hébergée dans notre Etablissement depuis le 07.06.1995, est une personne entièrement dépendante. Elle nécessite une prise en charge totale, ses déplacements se font uniquement en chaise roulante. Le discernement de Madame B._____ n'est pas très fiable, elle est incapable d'émettre un jugement cohérent. De très graves troubles du comportement perturbent son existence, son état tant physique que psychique ne peut s'améliorer, un retour à son domicile s'avère absolument impossible." le 25 février 1997, ensuite: "Le médecin soussigné atteste

que Madame B. _____ (...) n'a plus ses facultés mentales. Une audition s'avère impossible, son discernement n'étant plus fiable. Son état de dépendance tant physique que psychique est total." Dans ces conditions, force est d'admettre que B. _____ est désormais dans l'incapacité totale de se constituer valablement un domicile volontaire, ce depuis son hospitalisation à Paris, séjour auquel a succédé son hébergement au *****. Le for fiscal de la contribuable ne peut donc être fixé qu'en fonction des circonstances personnelles du cas d'espèce. b) aa) Or, il est impossible de considérer que ce for soit fixé à A. _____. Certes, les époux B. _____ avaient clairement manifesté leur volonté de s'établir dans cette localité dans laquelle ils vivaient depuis 1987; toutefois, la contribuable concernée n'y réside plus depuis juillet 1994 et sa volonté sur ce point n'est, depuis lors, plus perceptible. Par ailleurs, il est établi que B. _____ ne retournera pas dans l'appartement qu'elle occupait à A. _____, dont le bail a du reste été résilié. On peut certes s'étonner que B. _____, totalement dépendante d'autrui en raison de son grand âge, n'ait pas été mise sous tutelle; d'un point de vue fiscal, cette hypothèse, dont le tribunal n'a de toute façon pas à tenir compte, ne serait du reste pas forcément relevante. bb) Depuis juin 1995, la contribuable séjourne au Château de la Rive, à son insu au demeurant; dans ces conditions, il faut en conclure que B. _____ n'a plus de domicile déterminant au regard du droit fiscal. Cela étant, outre l'hébergement, elle reçoit dans cet établissement les soins et les prestations que requiert son état de faiblesse sénile extrême. Il s'agit actuellement - et sans doute définitivement - du seul centre possible de l'existence de B. _____. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité intimée a fixé à C. _____, lieu de séjour de la contribuable, le for fiscal de la contribuable à compter du 1er mars 1996, ce comme critère de rattachement subsidiaire. 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument de 5'000 francs est mis à la charge de la Commune de A. _____, qui succombe; au surplus, des dépens, fixés à 1'800 francs, seront alloués à la Commune de C. _____ qui a plaidé avec l'assistance d'un conseil, cependant que B. _____, qui n'a pas procédé, ne saurait prétendre à l'octroi de dépens.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.