

## VD\_OMNI FI.2001.0101 vom 4. November 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-11-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2001.0101](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0101)

FR: VD\_OMNI FI.2001.0101 du 4 novembre 2002

IT: VD\_OMNI FI.2001.0101 del 4 novembre 2002

### Regeste

Commune de X. \_\_\_\_\_ c/ACI, commune de Z. \_\_\_\_\_ et époux Z. \_\_\_\_\_ | La preuve du domicile doit être apportée par celui qui veut en déduire un droit. Il appartient dès lors à la commune qui conteste le changement de domicile de démontrer que les contribuables continuent à résider sur son territoire. In casu, preuve non rapportée et indices concordants démontrant au contraire le changement de domicile.

### Erwägungen

#### E. 23

à 26 CC 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 reprend, on l'a vu, mutatis mutandis ce dernier texte. On retient que la législation en matière d'imposition directe contient sa propre définition du domicile; cela étant, cette définition 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; Rivier, *ibid.*; cf. en outre ATF 125 I 458, cons. 2b; 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. Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, Berne 1994, p. 26; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, Bâle et Francfort s/Main 1998, § 6 n° 3, p. 54). Il en résulte notamment que la fiction résultant de l'art. 24 al. 1 CC n'est pas transposable en matière fiscale intercantonale, ni par conséquent en matière intracantonale (v. Höhn/Mäusli, § 7, Nr. 14, p. 83; Peter Locher, *Steuerharmonisierung und interkantonaes Steuerrecht*, in *Archives* 65, 616; contra Peter Agner/ Beat Jung/ Gotthard Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zürich 1995, ad art. 3, p. 12, référence citée; v. en outre ATF 94 I 318, cons. 5a, confirmé par l'ATF 108 précité, cons. 3b et *Archives* 39, 284). Du reste, l'art. 8 al. 4 LI ne reprend la règle contenue à l'art. 24 al. 2 CC, qu'en cas de départ du contribuable à l'étranger. On doit retenir que, 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.*). 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); les annonces faites aux autorités de contrôle des habitants et le dépôt des papiers de légitimation ne sont pas déterminants, dans la mesure où ils ne constituent que de simples

indices (cf. ATF 115 la 212, cons. 3; 108 la 252, cons. 5). De même, 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 en fonction des déclarations de cette personne; il n'est pas possible, rappelle le Tribunal fédéral, de choisir un domicile fiscal (v. ATF 125 I 458, déjà cité, cons. 2b in fine; 125 I 54, cons. 2a; 123 I 289, cons. 2b). Ainsi, il est nécessaire que ces circonstances puissent être objectivement constatées; les liens d'un contribuable avec l'endroit qu'il allègue être son domicile ne sauraient avoir un simple caractère affectif (cf. ATF du 31 mars 1965, in Archives 35, 254 cons. 2). Pour que l'on considère en effet le lieu de résidence d'un contribuable comme son domicile fiscal, l'intéressé doit avoir l'intention de s'y fixer pour une certaine durée; la doctrine et la jurisprudence ajoutent que le domicile fiscal est l'endroit où se trouve le centre de ses intérêts vitaux (v. Rivier, op. cit., p. 312; Archives de droit fiscal 41, p. 136 et ss., not. 141; TA, arrêts FI 97/010 du 28 décembre 1998; 95/063, déjà cité; 91/037 du 26 novembre 1996). cc) 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.). c) Le Tribunal fédéral a posé pour principe l'unité du domicile (v. ATF 121 I 17). Cependant, il est extrêmement fréquent qu'une personne entretienne des relations de fait avec deux endroits distincts, notamment dans le cas où elle exerce une activité en un autre lieu que celui où elle habite; de même, elle peut résider au lieu de son travail une partie de la semaine et en un lieu différent durant l'autre partie. Dans une hypothèse de ce genre, la détermination du domicile fiscal n'est pas laissée au libre choix du contribuable; au contraire, sera en règle générale considéré comme tel le lieu avec lequel l'intéressé entretient les relations personnelles et familiales les plus étroites, soit celui où se trouve le centre de ses intérêts vitaux (v. ATF 125 I 54, déjà cité, cons. 2a; 123 I 289, déjà cité, cons. 2b; 104 Ia 264, cons. 2; 101 Ia 557, cons. 4a; cf. en outre, Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Bern 1989, § 7, p. 111, n° 17 et ss; Lydia Masméjan-Fey/ Lucien Masméjan, Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, Berne 2001, ad art. 3 n° 7). aa) En règle générale, le domicile fiscal d'un contribuable, à tout le moins celui exerçant une activité dépendante, ne se trouve en principe qu'à un seul endroit, là où se situe le centre de ses intérêts vitaux, soit en cas de doute, pour un contribuable marié, le lieu de résidence de sa famille (Masméjan-Fey/Masméjan, op. cit., n° 10; réf. citées). L'existence d'un domicile alternant n'est admise qu'à titre exceptionnel, soit lorsque le contribuable déplace le centre de ses intérêts vitaux d'un lieu à un autre, sans que l'on puisse dire avec lequel des deux ses relations sont le plus étroites (v. Höhn, op. cit., § 7, p. 124, n. 42 et ss; cet auteur cite l'exemple jurisprudentiel le contribuable qui, de façon régulière et ininterrompue et avec sa famille, passe une moitié de l'année en un endroit et l'autre moitié en un autre endroit; v. ibid., n. 43; v. ATF 100 Ia 242, cons. 2). bb) Cette situation exceptionnelle doit être distinguée de celle, moins rare, du séjour saisonnier (v. ATF 100 Ia précité); dans ce dernier cas en effet, il est possible de déterminer parmi deux endroits, celui où se trouve le centre des activités et des intérêts vitaux du contribuable. En effet, les relations personnelles et matérielles avec le lieu du travail l'emportent sur celles que le contribuable noue pendant le week-end ou les vacances. De même, selon la jurisprudence, la résidence secondaire du contribuable en un autre lieu que celui où se situe le centre de ses intérêts vitaux n'entraîne pas la constitution d'un domicile, quand bien même l'intéressé y serait attaché (v. arrêts FI 00/043, déjà cité et 92/124 du 16 mai 1995). 3. La décision attaquée in casu est fondée sur deux éléments qu'il importe de distinguer; au 1er janvier 2001, les contribuables

M. et Mme Y. \_\_\_\_\_, d'une part, ne résidaient plus à X. \_\_\_\_\_, d'autre part, se sont constitués un domicile à Z. \_\_\_\_\_. a) S'agissant du premier élément, la Commune X. \_\_\_\_\_ revendique, à titre principal, l'assujettissement des époux Y. \_\_\_\_\_ à son rôle fiscal à compter de la date précitée. Dans la mesure où la présomption instituée par l'art. 24 CC n'est pas applicable ici, la Commune X. \_\_\_\_\_, puisqu'elle se prévaut in casu de cet élément, doit apporter à satisfaction de droit la preuve que ceux-ci ont bien conservé leur domicile sur son territoire et y résidaient toujours à compter du 1er janvier 2001. Elle ne peut à cet égard se contenter de démontrer que ses anciens administrés n'ont constitué à Z. \_\_\_\_\_ qu'une apparence de domicile; elle doit, par surcroît, prouver que ces derniers ont, en dépit de leur déménagement à Z. \_\_\_\_\_, bien maintenu au D. \_\_\_\_\_ le centre de leurs intérêts vitaux ou à tout le moins qu'ils ont continué à y résider. aa) Or, il appert en premier lieu que la Commune X. \_\_\_\_\_, en particulier dans son mémoire de recours, a concentré l'essentiel de son argumentation non pas sur ce dernier fait précis, dont l'apport lui permettrait sans doute d'obtenir gain de cause, mais bien plutôt sur celui que les époux Y. \_\_\_\_\_ ne se sont pas réellement constitués un nouveau domicile à Z. \_\_\_\_\_ et qu'il s'agit en d'autres termes d'un domicile purement fictif. Elle en veut notamment pour preuve que l'appartement du chemin G. \_\_\_\_\_ n'était, selon les observations faites par ses représentants, occupé, ni au cours des deux premiers mois de l'année 2001, ni durant la mi-juin 2001, ce qui démontrerait, selon les explications de son ancien syndic O. \_\_\_\_\_, qu'au 1er janvier 2001, les contribuables continuaient de résider à X. \_\_\_\_\_. En outre et de façon plus générale, elle tient pour invraisemblable le fait que les époux aient pu quitter un domaine aussi étendu que celui de D. \_\_\_\_\_, lequel abrite par surcroît une maison de grande dimension, pour emménager dans un simple appartement, fût-il vaste. Quoi qu'il en soit des explications de la Commune X. \_\_\_\_\_, qui de toute façon ne sont guère convaincantes, l'essentiel est de constater que celle-ci n'a pas apporté le moindre élément concret susceptible de démontrer le maintien, par les contribuables, d'un domicile sur son territoire communal à compter du 1er janvier 2001. Du reste, si O. \_\_\_\_\_ et P. \_\_\_\_\_ ont sans doute fait quelques constatations à Z. \_\_\_\_\_ - dont la portée doit de toute façon être relativisée -, ils ne se sont pas rendus au D. \_\_\_\_\_ durant le premier semestre 2001. Le tribunal tient au contraire pour établi que M. Y. \_\_\_\_\_ a emménagé à Z. \_\_\_\_\_ le 20 décembre 2000 et que Mme Y. \_\_\_\_\_, après un séjour à l'Hôpital de C. \_\_\_\_\_, l'a rejoint, non pas au D. \_\_\_\_\_, mais au demeurant dans l'appartement du chemin G. \_\_\_\_\_ courant janvier 2001. En outre, on pourrait retenir des dépositions concordantes des membres du personnel des époux Y. \_\_\_\_\_ que ceux-ci ont résidé dans cet appartement avec l'intention de s'y établir et ce, durant toute l'année 2001. Supposé toutefois qu'il faille relativiser la portée de ces témoignages, en raison notamment du lien évident de subordination entre les contribuables et le personnel à leur service, aucun élément du dossier ne permettrait pour autant au tribunal de retenir que ceux-ci ont continué à résider à X. \_\_\_\_\_ à compter du 1er janvier 2001. Il est vrai également que les contribuables ont conservé le domaine auquel Mme Y. \_\_\_\_\_ demeure du reste attachée; celle-ci y retourne parfois pour s'assurer que le jardin a bien été entretenu. Une partie du mobilier garnit toujours la maison d'habitation, dans l'attente au demeurant des séjours des contribuables. En outre, on sait que du personnel de maison y vit et continue de s'occuper des extérieurs du domaine. Aucun élément ne permet toutefois de retenir, comme le soutient la commune recourante, que les époux Y. \_\_\_\_\_ auraient continué à y habiter, dès et y compris le 1er janvier 2001. Sans doute, ceux-ci y ont séjourné dans le courant de l'année 2001 et cette circonstance serait éventuellement susceptible de créer un rattachement fiscal

en faveur de la commune recourante; il ne pourrait cependant s'agir alors que d'un rattachement limité, conformément à l'art. 14 LIC, à condition, par surcroît, que celle-ci puisse apporter la démonstration que les contribuables y ont séjourné au moins nonante jours dans l'année, ce qui, à tout le moins en l'état, n'est pas encore établi. Il est en effet certain qu'à une période située entre mi-mai et fin juillet 2001, les époux Y.\_\_\_\_\_ ont séjourné dans leur domaine d'X.\_\_\_\_\_, sans que de plus amples précisions ne puissent être apportées. bb) La commune recourante insiste sur les motivations réelles qui auraient conduit les contribuables à quitter une somptueuse demeure pour emménager dans un appartement plus modeste. Elle explique qu'un différend d'ordre essentiellement fiscal l'a opposée aux époux Y.\_\_\_\_\_; il est en effet établi que M. Y.\_\_\_\_\_ a à répétition fait pression sur la Municipalité X.\_\_\_\_\_ afin que celle-ci diminue le taux d'imposition communal; les époux Y.\_\_\_\_\_ ont même tenté sans succès de contester la décision du conseil communal de maintenir ce taux. Ainsi, la Commune X.\_\_\_\_\_ met en avant les préoccupations essentiellement fiscales des contribuables - il appert en effet que le taux d'imposition de X.\_\_\_\_\_, 90%, est plus élevé que celui de Z.\_\_\_\_\_, 50% - et critique la décision attaquée en ce que l'autorité intimée a perdu de vue le motif réel de ce déménagement à Z.\_\_\_\_\_. On doit objecter à la commune recourante que le contribuable est, en l'état actuel du droit, libre de choisir son domicile comme il l'entend; ses motivations sont à cet égard sans pertinence aucune, fussent-elles d'ordre purement fiscal. Sans doute, il importe en pareil cas de cerner avec une attention particulière le lieu où le contribuable a effectivement établi le centre de ses intérêts vitaux, compte tenu de la persistance du risque que celui-ci se contente de créer une apparence de domicile au lieu fiscalement plus intéressant pour lui. Ce risque est d'autant plus important en l'occurrence que les contribuables ont effectivement à plusieurs reprises brandi la menace d'un déménagement, si satisfaction ne leur était pas donnée quant à leurs revendications. Supposé toutefois un instant que l'adresse des contribuables à Z.\_\_\_\_\_ ne soit finalement qu'une apparence de domicile, ce qui n'est pas établi, il ne serait pas pour autant démontré que ceux-ci ont conservé leur résidence à X.\_\_\_\_\_ en dépit de cette apparence; or, en l'espèce, seul ce dernier élément apparaît déterminant à lui seul. cc) Force est, dans ces conditions, de conclure que la Commune X.\_\_\_\_\_ n'a pas apporté la preuve que les contribuables étaient toujours domiciliés sur son territoire communal au 1er janvier 2001. b) La décision attaquée repose en second lieu sur le fait que les contribuables ont établi leur résidence à Z.\_\_\_\_\_ à compter du 1er janvier 2001; le tribunal doit s'assurer que la preuve de ce second élément a bien été rapportée en l'occurrence. Le fardeau de cette preuve repose en effet sur les épaules de la Commune Z.\_\_\_\_\_, qui se prévaut de la constitution par les contribuables d'un domicile sur son territoire, mais aussi sur celles des époux Y.\_\_\_\_\_ qui allèguent avoir constitué un tel domicile. Sans doute, ceux-ci ont déclaré leur arrivée à Z.\_\_\_\_\_ en même temps qu'ils annonçaient leur départ d'X.\_\_\_\_\_; cela ne constitue toutefois qu'un indice. aa) D'autres éléments permettent en revanche de retenir que, d'un point de vue objectif, les époux Y.\_\_\_\_\_ résident effectivement dans l'appartement de Z.\_\_\_\_\_ acquis par A.\_\_\_\_\_ Immobilière SA au chemin G.\_\_\_\_\_, depuis le déménagement effectué courant décembre 2000; plusieurs indices concordants et concluants ont en effet été recueillis sur ce point. Les époux Y.\_\_\_\_\_ ont confié à l'entreprise H.\_\_\_\_\_ leur déménagement; or, cette entreprise a bien transféré le 20 décembre 2000 une partie du mobilier garnissant la maison de D.\_\_\_\_\_ dans l'appartement de Z.\_\_\_\_\_. Il est vrai que Mme Y.\_\_\_\_\_, au contraire de M. Y.\_\_\_\_\_, n'était pas présente lors du déménagement; il est indifférent à

cet égard que celle-ci ait été hospitalisée du 29 décembre 2000 au 5 janvier 2001, dès lors qu'elle a rejoint son époux à Z. \_\_\_\_\_ à son retour de l'hôpital. Il est en effet établi que Mme Y. \_\_\_\_\_ rencontre des problèmes de santé et vit sous assistance respiratoire depuis plusieurs années; or, des conteneurs à oxygène, dont elle ne peut désormais se passer, ont été régulièrement livrés à l'adresse de Z. \_\_\_\_\_ à compter du mois de décembre 2000. Par ailleurs, les membres du personnel que les contribuables emploient pour des tâches quotidiennes, à savoir leur ménage et la cuisine, ont repris leur service au retour des fêtes de fin d'année, début 2001, non pas à X. \_\_\_\_\_ mais à Z. \_\_\_\_\_; en revanche ceux chargés de l'entretien du domaine sont demeurés à X. \_\_\_\_\_. Enfin, plusieurs aménagements, dont la mise en service d'une installation de télésurveillance et d'alarme médicale le 25 janvier 2001, tendant à démontrer la présence constante des contribuables, et des travaux de réfection ont été réalisés dans l'appartement de Z. \_\_\_\_\_ durant le premier semestre 2001. Il est, dans ces conditions, plus que hautement vraisemblable que les époux Y. \_\_\_\_\_ aient fait de cet appartement le centre de leurs intérêts vitaux à compter de janvier 2001; cela est particulièrement vrai pour Mme Y. \_\_\_\_\_ que l'on voit à vrai dire mal vivre ailleurs qu'au lieu où elle reçoit une assistance médicale constante. bb) Les autres éléments recueillis par le tribunal ne sont du reste pas de nature à ébranler, voire à affaiblir, cette dernière conclusion. Comme indiqué plus haut, les constatations de l'ancien syndic, de même que celles du secrétaire municipal, d'X. \_\_\_\_\_ ne sont guère pertinentes, dès lors qu'elles ont été faites à une période où les époux Y. \_\_\_\_\_, d'une part, venaient tout juste d'emménager à Z. \_\_\_\_\_, d'autre part, séjournaient au D. \_\_\_\_\_. Des factures d'eau versées au dossier, il ressort que de juillet 2000 à juin 2001, les habitants du D. \_\_\_\_\_, dont les époux Y. \_\_\_\_\_, ont consommé 1'329 m<sup>3</sup> d'eau, soit en moyenne 110,75 m<sup>3</sup> par mois; de décembre 2000 à janvier 2002, les occupants de l'appartement de Z. \_\_\_\_\_ ont, pour leur part, consommé 1'139 m<sup>3</sup>, soit 94 m<sup>3</sup> par mois en moyenne. Or, il est patent que d'autres personnes, les époux S. \_\_\_\_\_, ont continuellement habité D. \_\_\_\_\_; au contraire, ces pièces semblent plutôt attester d'une résidence effective des contribuables à Z. \_\_\_\_\_. S'agissant des factures de téléphone, on retient que de juillet à décembre 2000, un total de factures de 672 fr. 10, soit 112 fr. par mois en moyenne, a été adressé à Mme Y. \_\_\_\_\_ pour la ligne du D. \_\_\_\_\_; de janvier à décembre 2001, celle-ci a reçu pour 835 fr. 90 de factures, soit 69 fr. 65 par mois en moyenne. Il pourrait s'agir là d'un indice selon lequel les époux Y. \_\_\_\_\_ ont quelque peu délaissé D. \_\_\_\_\_ à compter de janvier 2001. Cet élément devrait sans doute être mis en relation avec le fait qu'entre décembre 2000 et novembre 2001, Mme Y. \_\_\_\_\_, pour la ligne desservant l'appartement de Z. \_\_\_\_\_, a reçu un total de factures de téléphone de 1'014 fr. 80; or, on constate qu'en août 2001, des frais de déviation de ligne, sans doute au D. \_\_\_\_\_, lui ont été facturés pour 169 fr. 70, ce qui représente, si l'on déduit ce dernier montant, 70 fr. 40 en moyenne de frais de téléphone par mois. Ainsi, avec l'addition des factures d'X. \_\_\_\_\_ et celles de Z. \_\_\_\_\_ à compter de janvier 2001, on obtient peu ou prou un total se rapprochant de celui facturé au domaine avant le déménagement. Surtout, on retient que c'est durant les mois de mai à juillet 2001, ceux durant lesquels les époux Y. \_\_\_\_\_ ont séjourné au domaine, que les factures concernant le raccordement de l'appartement de Z. \_\_\_\_\_ sont les moins élevées. c) A l'issue d'une appréciation objective des éléments qu'il a pu recueillir, le tribunal retient que les époux Y. \_\_\_\_\_ se sont effectivement établis à Z. \_\_\_\_\_ à l'issue du déménagement du 20 décembre 2000; c'est, dans ces conditions, à juste titre que l'autorité intimée a estimé que ceux-ci étaient assujettis de façon illimitée dans cette commune au 1er janvier 2001. La

conclusion principale de la Commune X. \_\_\_\_\_ ne peut être que rejetée. Il reste toutefois à se demander si, au vu des séjours de ceux-ci au D. \_\_\_\_\_ en 2001, la Commune X. \_\_\_\_\_ pourrait revendiquer une part de l'impôt direct sur le revenu et la fortune, proportionnellement à la durée de ce séjour, dont on rappelle qu'il doit cependant être de 90 jours au moins (art. 14 LIC). La commune recourante a en effet formé sur ce volet des conclusions subsidiaires, à l'issue des débats toutefois; par conséquent, le tribunal, qui n'a pas été en mesure d'instruire avec précision sur ce point, ne peut déterminer lui-même la durée exacte du séjour des contribuables à X. \_\_\_\_\_ et dire si ce séjour est constitutif d'un rattachement fiscal. Il appartiendra donc à l'autorité intimée de se saisir de cette question, de reprendre l'instruction et de rendre, cas échéant, une décision sur ce volet.

3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. La Commune X. \_\_\_\_\_ succombant, il se justifie de mettre à sa charge un émolument d'arrêt, de même que les dépens qui seront alloués aux époux Y. \_\_\_\_\_ et à la Commune de Z. \_\_\_\_\_ (art. 55 LJPA). Ces deux parties ont en effet obtenu gain de cause avec l'assistance d'un avocat; compte tenu cependant des deux écritures produites par le conseil des époux Y. \_\_\_\_\_ et de sa présence à l'audience du 25 juin 2002, le montant des dépens alloués à ces derniers sera plus élevé que ceux dus à la Commune Z. \_\_\_\_\_, dont le conseil a simplement pris part à l'audience.

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