

VD_OMNI FI.2003.0031 vom 30. Juli 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-07-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0031

FR: VD_OMNI FI.2003.0031 du 30 juillet 2003

IT: VD_OMNI FI.2003.0031 del 30 luglio 2003

Regeste

c/ACI | Le domicile fiscal des contribuables mariés exerçant une activité dépendante est présumé être au lieu où ceux-ci séjournent pour une durée longue et indéterminée et d'où ils se rendent quotidiennement à leur travail. La prépondérance du lieu du travail s'exprime avant tout lorsque ces contribuables, comme en l'espèce, entendent faire du lieu où ils possèdent une résidence secondaire et où ils passent l'essentiel de leur temps libre leur domicile fiscal principal.

Erwägungen

E. 3

ad art. 3). c) Ces règles jurisprudentielles, qui ont la portée de règles de conflit (v. sur ce point, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2ème éd., Genève/Bâle/Munich 2002, § 3 nos 52/53 et 20 n° 3) sont complétées par certaines dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après : LHID), depuis l'échéance, fixée au 1er janvier 2001, du délai d'adaptation des textes cantonaux; les principes que cette loi consacre s'imposent dès lors aux cantons (v. ATF 125 I 458, déjà cité, cons. 2e). 2. La décision attaquée repose sur les articles 3 LHID et 3 LI (on entend, par cette abréviation, la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001). Ces dispositions consacrent le principe de l'assujettissement illimité en raison d'un rattachement personnel du contribuable. L'art. 3 al. 1 et 2 LHID, qui reprend l'essentiel des principes posés par la jurisprudence du Tribunal fédéral, a la teneur suivante : "Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton ou lorsque, sans interruption notable, elles y séjournent pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative. Une personne a son domicile dans le canton, 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." Le contenu de l'art. 3 al. 1 et 2 LI est, pour sa part, le suivant: "Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton. Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral. (...)" Conformément à l'art. 18 al. 1 LI, les personnes physiques domiciliées ou en séjour dans le canton, au regard du droit fiscal, doivent l'impôt au lieu de leur domicile ou de leur séjour. Ce dernier for peut, vu l'art. 18 al. 6 LI, être fixé, notamment à la demande des municipalités concernées, par l'ACI; la décision de cette dernière peut être déférée au Tribunal administratif. On retire de ce qui précède que le contribuable sera assujetti de façon illimitée dans le canton, au lieu

où il est domicilié ou celui où il séjourne. Jusqu'à l'année fiscale 2002 y compris, l'assujettissement débutait le jour où le contribuable prenait domicile dans le canton (art. 8 al. 1 LI) et cessait à son départ pour un autre canton (al. 2); dès lors, selon l'ancien système en vigueur jusqu'au 31 décembre 2002, la période fiscale était ainsi fragmentée. A compter de 2003 cependant, le principe est celui de l'unité de la période fiscale; il convient désormais de prendre en compte la situation du contribuable prévalant au 31 décembre. C'est la conséquence de l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, laquelle modifie notamment l'art. 15 al. 3 LHID, modification concrétisée en matière d'impôts directs cantonaux et communaux par l'art. 8 al. 3 LI, nouvelle teneur (cf. sur ces questions, Jean-Blaise Paschoud, *Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal? La loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux*, in *Archives* 69, 837 et ss). a) La législation en matière d'imposition directe se réfère en premier lieu au domicile, tel qu'il est défini selon le droit civil. Depuis l'adoption, le 21 juin 1994, de la nouvelle modifiant le texte de l'art. 3 aLI (on entend par cette abréviation la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, abrogée au 1er janvier 2001) dont le texte a été repris à l'art. 3 al. 1 LI, le renvoi aux art. 23 à 26 CC pour définir la notion de domicile a, certes, été abandonné au profit d'une définition propre au droit fiscal. L'art. 3 al. 2 LI est cependant calqué sur l'art. 3 al. 2 LHID; or, ces deux dispositions contiennent une définition du domicile propre au droit fiscal, laquelle doit être distinguée de celle issue des articles 23 et ss CC. Cela dit, dans la plupart des cas, ces deux notions coïncident, la manifestation extérieure de la volonté du contribuable permet de déterminer où celui-ci a l'intention de s'établir de façon durable (v. Jean-Marc Rivier, *L'assujettissement à l'impôt des personnes physiques*, in *Archives de droit fiscal* 61, p. 283 et ss, not. 284; Ernst Höhn/ Peter Mäusli, *Interkantonales Steuerrecht*, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 7, Nr. 8, pp. 81-82). Dès lors, la notion de domicile développée par la jurisprudence à partir du droit civil demeure valable (v. arrêt FI 1995/0063 du 26 novembre 1996). Il convient ainsi de se référer en premier lieu à la notion civile du domicile, avant d'examiner dans un deuxième temps les particularités du droit fiscal. aa) On rappellera qu'à teneur de l'art. 23 al. 1 CC, 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, subjectivement, la volonté de rester dans un endroit de façon durable et, d'autre part, objectivement, la manifestation de cette volonté par une résidence effective dans ce lieu (cf. notamment, sur ce point, Peter Tuor/ Bernhard Schnyder/ Jörg Schmid, *Das schweizerische Zivilgesetzbuch*, 11. Auflage, Zürich 1995, p. 84; Henri Deschenaux/ Paul-Henri Steinauer, *Personnes physiques et tutelles*, 4ème édition, Berne 2001, n° 371, p. 115). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, rappelée par Deschenaux/Steinauer, la notion de résidence suppose un séjour d'une certaine durée dans un endroit donné et la création en ce lieu de rapports assez étroits (op. cit., n° 372; réf. citées); cette notion ne suppose par ailleurs pas un séjour continu (n° 374; réf. citée). Pour la majorité de la population, il s'agit du lieu où la personne physique concernée occupe seule ou avec une autre personne physique un espace habitable, qu'elle loue ou qui lui appartient, et à l'intérieur duquel se trouve sa chambre à coucher (v. Christian Brückner, *Das Personenrecht des ZGB*, Zurich 2000, n. 319, p. 92). Le domicile volontaire implique en outre que l'intéressé a effectivement l'intention de se fixer au lieu de sa résidence; cette intention doit être reconnaissable pour les tiers et au surplus, ressortir de circonstances extérieures objectives

(v. Daniel Staehelin, in Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch I, 2ème éd., Bâle/Genève/Munich 2002, ad art. 23, Nr. 5, p. 223). Cette intention doit impliquer la volonté manifestée de faire d'un lieu déterminé le centre de ses activités et de ses intérêts vitaux ("Mittelpunkt der Lebenbeziehungen" dans la doctrine germanophone); rien toutefois n'empêche de se constituer un domicile pour une durée d'emblée limitée (Deschenaux/Steinauer, n° 377). En droit civil toujours, les époux ont en principe leur domicile au lieu de leur demeure commune (art. 162 CC); cette notion s'entend du logement où les époux vivent ensemble, ne serait-ce qu'une partie du temps (v. Henri Deschenaux/ Paul-Henri Steinauer/ Margareta Baddeley, Les effets du mariage, Berne 2000, nos 160 et 171). Le droit civil pose en outre comme règle à l'art 23 al. 2 CC l'unité du domicile. Cela implique, pour une personne résidant de façon alternative en deux endroits distincts, que sera considéré alors comme étant son domicile celui avec lequel elle entretient les liens les plus étroits (Staehelin, op. cit., n. 30 ad art. 23, réf. citées; Brückner, op. cit., n. 332). bb) Le droit fiscal diffère cependant du droit civil en ce que les circonstances réelles, économiques et personnelles ont plus d'importance que les indices formels ou juridiques (v. Walter Ryser/ Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 26; Oberson, op. cit., § 6 nos 3/4, pp. 59-60). 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 (ATF du 31 mars 1965, in Archives 35, 254 cons. 2). De même, 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 (ATF 115 la 212, cons. 3; 108 la 252, cons. 5). 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 ajoutant que le domicile fiscal est l'endroit où se trouve le centre de ses intérêts vitaux (v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 312; Archives de droit fiscal 41, p. 136 et ss, not. 141; TA, arrêts FI 1997/0010 du 28 décembre 1998; 1995/0063, déjà cité; 1991/0037 du 26 novembre 1996). La seule volonté de la personne de résider en un lieu déterminé n'est toutefois pas décisive pour établir le domicile fiscal; selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, seules comptent les circonstances, reconnaissables pour les tiers, permettant de déduire son intention (v. ATF 123 I 289; 113 Ia 466; 97 II 3). Dès lors, lorsqu'un contribuable quitte formellement son domicile et qu'il y a doute sur la constitution d'un nouveau domicile et ou quant à la persistance de l'ancien, le centre de ses intérêts personnels et sociaux constituera le critère déterminant pour la fixation de son domicile fiscal (Masméjan-Fey/Masméjan, ad art. 3 LI n° 36). Le Tribunal administratif a ainsi jugé que l'annonce du départ aux autorités de l'ancien domicile et l'enregistrement auprès d'autorités d'un autre canton ou d'une autre commune n'étaient à cet égard pas suffisants (arrêts FI 2001/01010 du 4 novembre 2002; 1994/0038 du 16 juillet 1994; 1988/0037 du 2 décembre 1993). En principe, le domicile fiscal des époux est au lieu de la demeure commune, soit là où ils se retrouvent et, s'il y a des enfants, au lieu d'établissement de la famille (v. Masméjan-Fey/Masméjan, op. cit. ad art. 3 LI, n° 28, réf. citée). b) Le Tribunal fédéral a posé pour principe l'unité du domicile (v. ATF 121 I 17). Cependant, il n'est pas rare qu'une personne séjourne alternativement à deux endroits et qu'elle entretienne des relations de fait avec chacun d'entre eux, notamment dans le cas où elle réside 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; Masméjan-Fey/Masméjan, *ibid.*, n° 7). aa) Cela étant, il importe d'effectuer une première distinction entre la situation du contribuable exerçant une activité lucrative dépendante de celle de l'indépendant. Le domicile fiscal du premier ne se trouve en principe qu'à un seul endroit; 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 ses relations sont le plus étroites (v. Höhn, *op. cit.*, § 7, p. 124, n. 42 et ss; cf. en outre Danielle Yersin, *Le domicile des époux et la double imposition intercantonale*, in *Revue fiscale* 1988, p. 341, not. 343). Le Tribunal fédéral a posé pour principe que le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante est, en règle générale, le lieu où ils séjournent pour une durée longue ou indéterminée et d'où ils se rendent quotidiennement à leur travail, puisque le but ainsi poursuivi d'assurer leur entretien est de nature durable (cf. Archives 63, 836; 62, 443 - déjà cité - et 57, 519; v. en outre la jurisprudence citée par Kurt Locher/ Peter Locher, *Das interkantonale Doppelbesteuerung*, Basel/Therwil, Nachtrag 39, 1999, § 3 I, B, 2b, Nr. 7, 11, 17, 18 & 19; v. par ailleurs la contribution du dernier cité, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*, in Archives 65, p. 609 et ss, not. 617-618). bb) Pour certaines catégories de contribuables toutefois, le lieu à partir duquel l'activité professionnelle est exercée ne crée pas le domicile fiscal prépondérant. A cet égard, une seconde distinction doit toutefois être opérée selon que l'on est en présence, d'une part, de contribuables mariés ou dont la relation s'apparente à une union conjugale, d'autre part, de contribuables célibataires. De jurisprudence constante, il est en effet admis que, pour les premiers, les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont tenus pour plus forts que ceux qui sont tissés au lieu du travail; ainsi, lorsqu'elles rentrent régulièrement en fin de semaine auprès de leur famille, ces personnes seront imposables non pas au lieu de leur travail mais bien au lieu de résidence de celle-ci (v. Locher/Locher, *op. cit.*, § 3, I B, 2a, nos 1-3, 5, 9-12, 14, 16 & 18; v. en outre ATF du 29 juillet 2002, n° 2P.335/2001, résumé in RF 2002, 730). Tel est également le cas lorsque le contribuable exerce un emploi saisonnier dans un autre canton que celui où est la famille; pour peu qu'il y passe deux mois au minimum, il sera réputé domicilié dans ce dernier lieu (v. Danielle Yersin, *op. cit.*, p. 343). Dans tous les autres cas en revanche, le lieu du séjour en fin de semaine ou durant les vacances ne sont en revanche pas suffisants pour constituer objectivement un domicile fiscal principal. On a vu que, pour les contribuables célibataires, les relations personnelles et matérielles entretenues durant la semaine avec le lieu du travail ou celui à partir duquel le travail est exercé ("Wochenaufenthaltort") l'emportaient sur celles que ces mêmes contribuables peuvent nouer ailleurs pendant le week-end (v. ATF 125 I 54; cf. en outre TA, arrêt FI 2000/0043 du 29 septembre 2000). Or, il en va de même s'agissant de contribuables mariés sans enfants à charge et ayant des liens à plusieurs endroits (v. ATF 123 I 289). Il est vrai que, dans deux situations fort particulières, le Tribunal fédéral a admis que le domicile fiscal principal de personnes mariées devait être maintenu au même endroit, bien que les contribuables n'y résidaient plus que durant leur temps libre; ceux-ci avaient dû entre-temps quitter leur canton où ils possédaient une maison de famille pour trouver un emploi salarié dans un autre canton et étaient contraints, en raison de l'éloignement, de résider ailleurs durant la

semaine dans un appartement exigü (v. ATF du 5 juin 2002, in StE 2002 A 24.21, n° 13; v. ATF du 9 juin 1983, in Locher/Locher, § 3 I B, 2a, n° 19). cc) Cela étant, la prépondérance du lieu de travail s'exprime avant tout lorsque les contribuables, célibataires ou mariés, entendent faire du lieu où ils ont acquis une résidence secondaire leur domicile fiscal principal (v. Höhn/Mäusli, op. cit., p. 92). Dans l'arrêt FI 1997/0010, déjà cité, le Tribunal administratif a ainsi jugé que les époux qui possèdent une résidence secondaire en un autre lieu que celui où ils exercent leur activité lucrative et s'y rendent aussi souvent que possible pour y passer leur temps libre, ne pouvaient s'opposer avec succès à la fixation du domicile à leur lieu de travail, les liens affectifs créés au lieu de leur résidence secondaire n'étant à cet égard pas suffisants (dans le même sens, ATF du 26 septembre 1986, in Archives 57, 297). Dans une situation de ce genre, l'autorité fiscale peut présumer que les contribuables ont conservé leur domicile au lieu à partir duquel ils se rendent à leur travail (FI 2000/0043, déjà cité). Cette présomption peut cependant être renversée; on relève toutefois sur ce chapitre que la charge de la preuve des relations personnelles avec un autre endroit que celui du séjour en semaine en vue de l'exercice de l'activité lucrative dépendante durable repose sur les épaules du seul contribuable (v. sur ce point le commentaire de l'ATF 125 I 54 par Jean-Blaise Paschoud, in RDAF 1999 II, pp. 186-187). 3. Ces quelques rappels amènent le tribunal à faire, dans le cas d'espèce, plusieurs constatations. a) De 1973 à 2001, les recourants étaient propriétaires d'une villa de 140 m² à Z. _____; ils ont fait l'acquisition en 1986 d'un appartement de 2,5 pièces, de 50 m² à Y. _____, où, jusqu'alors, ils n'avaient au demeurant pas d'attaches particulières, en particulier d'ordre familial (à tout le moins, cela n'est pas allégué) et où ils passent l'essentiel de leur temps libre. Jusqu'à fin 2000, ils travaillaient tous deux dans la région lausannoise (M. X. _____, à Z. _____ et Mme X. _____, à B. _____, localité voisine). De 1986 à 2000, leur domicile fiscal principal se situait donc à Z. _____, ce qu'ils ne contestent du reste pas; en effet, ils avaient fait de leur appartement de Y. _____ une simple résidence secondaire. b) Les recourants exposent cependant que la situation a changé à compter du 1er janvier 2001 et qu'ils auraient fait en quelque sorte de l'appartement de Y. _____ leur résidence principale. Or, plusieurs éléments démontrent au contraire que, du point de vue du droit fiscal, leur assujettissement illimité est demeuré à Z. _____. aa) Les recourants ont, certes, fait donation de leur villa de Z. _____ à leurs enfants; s'ils en ont conservé toutefois l'usufruit leur vie durant, c'est bien parce qu'ils continuent d'y habiter. Du reste, les enfants X. _____ sont majeurs et ont chacun leur propre domicile à l'extérieur de Z. _____. aucun d'entre eux n'a, selon toute vraisemblance, habité à demeure la villa à compter du 1er janvier 2001. Sans doute, il n'est pas exclu que les enfants X. _____ occupent cette villa de temps à autre, soit durant les fins de semaine, lorsque les recourants regagnent Y. _____, voire même davantage; comme on le verra ci-dessous, cela n'est de toute façon pas déterminant. Les recourants ont conservé leur emploi dans la région lausannoise; depuis lors, Mme X. _____ travaille même à Z. _____ et a augmenté son horaire, passant d'une occupation à mi-temps chez C. _____ SA à 80% chez D. _____ SA. Ils soutiennent qu'en raison de leurs horaires respectifs, ils passent la plupart de leurs nuits à Y. _____; selon leurs dernières explications, ils y séjourneraient, durant la semaine où ils travaillent, quatre nuits sur sept, dont trois en fin de semaine. Ainsi, ils se rendent deux fois depuis Y. _____ à leur travail, soit le lundi et le jeudi matins; comme le fait observer la Municipalité de Z. _____, M. X. _____ débute pourtant son travail à 6 heures du matin. Selon leurs explications, les recourants effectueraient ainsi deux fois par semaine les 73 kilomètres

séparant Y. _____ de Z. _____ et les cinquante minutes de trajet, ce alors que le lieu de leurs emplois respectifs se situe à cinq minutes à peine de la villa de Z. _____. Quoi qu'il en soit, l'essentiel est de constater que, contrairement à ce qu'ils indiquent, les recourants ne sont pas des pendulaires; du reste, ils n'ont jamais soutenu qu'ils habitaient toute l'année à Y. _____ et sous-entendent implicitement qu'ils ont continué à occuper la villa de Z. _____, au moins aussi longtemps qu'ils continueraient à exercer une activité lucrative dans la région lausannoise. Cette circonstance a, d'un point de vue objectif, pour conséquence que le centre de leurs intérêts vitaux se situe indéniablement à Z. _____; c'est en effet ici que les recourants séjournent afin d'exercer durant la majeure partie de la semaine, leur activité lucrative, laquelle leur permet d'assurer durablement leur entretien. A cet égard, leur situation n'est pas exceptionnelle et ne se distingue guère de celle de contribuables regagnant chaque fin de semaine et chaque jour férié leur résidence secondaire où ils passent également leur vacances; du reste, l'exiguïté de leur appartement de Y. _____, en comparaison de la villa de Z. _____, démontre précisément qu'il s'agit là d'une résidence secondaire. Quant à l'acquisition, courant 2003, d'un appartement à Y. _____ de taille plus importante, cette circonstance, vu l'art. 8 al. 3 LI, pourrait peut-être - encore que cela soit douteux - influencer sur l'imposition des recourants durant l'année 2003, pour autant toutefois que l'on retienne qu'il ne s'agit plus d'une simple résidence secondaire; cette circonstance ne remet en revanche pas en question leur assujettissement dans le canton et à Z. _____ durant la période de taxation 2001-2002.

bb) Dès lors, il appert de ces éléments que l'autorité intimée était fondée à présumer que les recourants avaient conservé un domicile, déterminant au plan fiscal, à Z. _____, y compris à compter du 1er janvier 2001; du reste, les autorités fiscales cantonales valaisannes elles-mêmes partagent cette conclusion. Le but poursuivi par les recourants, soit d'assurer leur entretien par son travail dans la région lausannoise, se voit conférer en effet une certaine durabilité. Les autres éléments apportés par les recourants ne sont guère de nature à renverser cette présomption. Ceux-ci soutiennent en effet avoir tissé à Y. _____ des liens sociaux prépondérants et insistent sur leur implication culturelle et sociale dans cette localité. Sans doute, comme le fait observer l'ACI, les éléments qu'ils ont versés au dossier sur ce point sont pour le moins vagues et peu pertinents. Cela étant, on peut admettre sans difficulté que, d'un point de vue subjectif, les recourants sont très attachés à Y. _____; comme le tribunal l'a cependant relevé dans l'arrêt FI 2000/0043, déjà cité, l'appartenance à des sociétés locales traditionnelles, comme la Paroisse de ***** en l'occurrence, n'est guère significative au point que l'on doive conclure à une implication prépondérante dans le Bas-Valais. 4. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les recourants succombant, il se justifie de mettre un émolument d'arrêt à leur charge.