

VD_OMNI FI.2005.0176 vom 4. Oktober 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-10-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0176

FR: VD_OMNI FI.2005.0176 du 4 octobre 2005

IT: VD_OMNI FI.2005.0176 del 4 ottobre 2005

Regeste

X /Administration cantonale des impôts, Municipalité de Vevey, Municipalité d'Ascona, Divisione delle contribuzioni | Le domicile fiscal d'un couple de contribuables dont le mari travaille chez Nestlé, est à Vevey, où ils occupent un appartement de 41/2 pièces, et non à Ascona au Tessin, où vivent les parents de l'épouse et où les contribuables ne possèdent pas de domicile propre

Erwägungen

E. 1

Le litige a exclusivement trait dans le cas d'espèce à la fixation par l'ACI du domicile fiscal des recourants à Y._____ et dans le canton de Vaud à compter de l'année fiscale 2004; les recourants soutiennent en effet avoir conservé leur domicile à Z._____ et, partant, être assujetti de façon illimitée dans le canton du Tessin. On rappelle que l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale prohibe la double imposition par les cantons ; on entend par cette notion la double imposition effective, soit lorsqu'un contribuable est soumis dans deux ou plusieurs cantons au même impôt en raison d'un même objet et cela pour la même période et la double imposition virtuelle, ou lorsqu'un canton outrepassé les limites mises à sa souveraineté fiscale par les règles de conflit établies par le droit fédéral et perçoit de ce fait un impôt que seul un autre canton pourrait prélever; v. ATF 125 I 54, cons. 1b; 458, cons. 2a; 121 I 259 cons. 2a; 116 Ia 127, cons. 2a). a) La décision attaquée repose sur les articles 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après : 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). aa) 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. On retire de ce qui précède que le contribuable sera assujéti de façon illimitée dans le canton, au lieu où il est domicilié ou celui où il séjourne.

bb) L'art. 16 LHID laisse aux cantons la liberté de fixer et de prélever les impôts sur le revenu et sur la fortune pour une période fiscale d'une année correspondant à l'année civile (première phrase), le titre septième de la LHID (art. 62 à 70), qui règle la taxation annuelle des personnes physiques, étant, dans ce cas, applicable (deuxième phrase). Or, le canton de Vaud a opté pour cette faculté en modifiant l'art. 76 al. 2 LI dont la nouvelle teneur est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2003. L'impôt sur le revenu est, depuis lors, calculé sur la base des revenus acquis durant la période fiscale (art. 78 al. 1 LI). A cela s'ajoute que la LHID a, elle-même, été modifiée par l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001, 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. Pour chaque modification de l'assujéttissement lors du transfert du domicile du contribuable d'un canton à un autre, ce texte a renoncé à la fragmentation de la période fiscale (imposition pro rata temporis) au profit du principe de l'unité de cette période (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, not. 841). L'art. 68 al. 1, première phrase, LHID a depuis lors la teneur suivante : « En cas de transfert, à l'intérieur de la Suisse, du domicile au regard du droit fiscal, les conditions de l'assujéttissement à raison du rattachement personnel sont réalisées pour la période fiscale en cours dans le canton du domicile à la fin de cette période ». Cette modification a été reprise dans la législation cantonale par l'art. 8 al. 3 LI, première phrase, nouvelle teneur, également en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2003. De ce qui précède, on retire que la situation du contribuable, telle qu'elle prévaut au 31 décembre de l'année en cours, est déterminante pour son assujéttissement durant toute la période fiscale.

b) La législation en matière d'imposition directe se réfère en premier lieu au domicile, tel qu'il est défini selon le droit civil. 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'assujéttissement à l'impôt des personnes physiques*, in *Archives de droit fiscal* 61, p. 283 et ss, not. 284; Ernst Höhn/ Peter Mäusli, *Interkantonaues 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*, 4ème éd., Berne 2001, 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). 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. Lydia Masméjan-Fey/Lucien Masméjan, *Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs*, ad art. 3 LI, n° 28, réf. citée). c) 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, Interkantonaies Steuerrecht, 2. Auflage, Bern 1989, § 7, p. 111, n° 17 et ss; Masméjan-Fey/Masméjan, ibid., n° 7). aa) 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 ; 57, 519 ; v. ég. Peter Locher, Steuerharmonisierung und interkantonaies Steuerrecht, in Archives 65, p. 609 et ss, not. 617-618). bb) Le lieu du séjour en fin de semaine ou durant les vacances n'est en revanche pas suffisant pour constituer objectivement un domicile fiscal principal. Il a ainsi été jugé que 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'emportent sur celles que ces mêmes contribuables peuvent nouer ailleurs pendant le week-end (v., s'agissant de contribuables célibataires, ATF 125 I 54; TA, arrêts FI 2004.0145 du 18 avril 2005 ; FI 2000.0043 du 29 septembre 2000 ; v., s'agissant de contribuables mariés, sans enfants à charge, et ayant des liens à plusieurs endroits, v. ATF 123 I 289 ; ATF du 26 septembre 1986, in Archives 57, 297 ; TA, arrêts FI 2005.0108 du 28 juin 2005 ; FI 2003.0031 du 30 juillet 2003, confirmé par ATF 2P.238/2003 du 17 octobre 2003). cc) 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 (arrêts FI 2005.0108 ; FI 2004.0145 ; FI 2003.0031 ; FI 2000.0043, déjà cités). 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). A réitérées reprises, le tribunal a relevé sur ce point que l'appartenance à des sociétés locales traditionnelles n'était guère significative au point que l'on doive conclure à une implication prépondérante en un lieu déterminé (v., outre arrêts FI 2005.0108 ; FI 2004.0145 ; FI 2003.0031 et FI 2000.0043, déjà cités, arrêt FI 2003.0055 du 26 janvier 2004).

E. 2

A la lumière de ce qui précède, le tribunal se livre, dans le cas d'espèce, à plusieurs constatations. a) Mme X. _____ vivait au Tessin jusqu'au jour où elle a entrepris des études de psychologie qui l'ont amenée à quitter ce canton. M. X. _____ a également quitté le Tessin pour, selon ses propres explications, demeurer auprès de son épouse. Ces circonstances expliquent que les époux aient d'abord habité Genève, où étudiait Mme X. _____, puis A. _____ depuis avril 2000 ; en effet, cette commune de la Terre-sainte est proche à la fois de Genève et de B. _____, où travaillait alors M. X. _____. Les recourants ont même fait l'acquisition d'un appartement dans cette commune, ce qui démontre une volonté de s'y établir durablement ; du reste, ils y sont demeurés, même après que M. X. _____ eut trouvé un nouvel emploi à C. _____, dans la région lausannoise, soit à une quarantaine de kilomètres. Toutes les conditions

étaient donc réunies à cette époque pour que leur domicile fiscal soit fixé à A. _____, puisqu'ils y séjournaient pour une durée longue ou indéterminée ; en outre c'est de ce lieu que M. X. _____ se rendait quotidiennement à son travail. L'autorité intimée ayant renoncé à revendiquer l'assujettissement illimité des recourants avant l'année 2004, il n'y a toutefois pas lieu d'y revenir. M. X. _____ ayant trouvé entre-temps un emploi dans la région Y. _____, les recourants ont emménagé à Y. _____, le 1^{er} mars 2004, dans un appartement de 4 ½ pièces pour la jouissance duquel ils ont conclu un bail de cinq ans, ce qui démontre à tout le moins une volonté de s'établir durablement dans cette localité. Du reste, c'est depuis cet appartement, qu'ils occupent depuis lors avec leur enfant, que M. X. _____ se rend tous les jours à son travail. Cela ressort implicitement du questionnaire qu'ils ont rempli à l'intention des autorités communales Y. _____ ; les recourants ont en effet eux-mêmes indiqué ne passer que deux nuits par semaine à leur résidence principale, soit, dans leur esprit, la maison des parents E. _____, à Z. _____, puisqu'ils n'ont eu, jusqu'en novembre 2005, aucun domicile propre au Tessin. Il est du reste douteux qu'avec un enfant en bas âge (né en 1*****), ils puissent effectuer de fréquents déplacements au Tessin. Ainsi, l'autorité intimée était fondée à présumer qu'au 31 décembre 2004, le but poursuivi par le séjour des recourants à Y. _____ est d'assurer leur entretien de nature durable. Dès lors, on doit admettre que les recourants se sont bien créés un domicile, déterminant au plan fiscal, à Y. _____. Cette circonstance a, d'un point de vue objectif, pour conséquence que le centre de leurs intérêts vitaux se situe indéniablement à Y. _____ puisque le but qu'ils poursuivent, soit d'assurer leur entretien par leur travail dans la région lémanique, se voit conférer une certaine durabilité. Sans doute, les recourants ont indiqué qu'ils allaient quitter Y. _____, aussitôt que cette opportunité se présenterait de façon concrète ; celle-ci paraît s'être réalisée puisqu'ils ont annoncé leur départ au 30 novembre 2005 pour Z. _____. Ce fait nouveau est éventuellement susceptible influencer sur l'année de taxation 2005 ; il n'en demeure pas moins qu'au 31 décembre 2004, les recourants ont habité la Commune de Y. _____, ce qui est déterminant pour juger de la présente cause. b) Les autres éléments apportés par les recourants ne sont guère de nature à renverser cette présomption. A cet égard, les considérations subjectives qu'ils avancent sont sans pertinence. Sans doute, les recourants, Mme X. _____ surtout, ont conservé des attaches profondes avec le canton du Tessin et la région de Z. _____ où il se rendent dès qu'ils le peuvent, au demeurant de façon régulière chaque fin de semaine. Cet élément ne suffit toutefois pas à faire de cette région le centre de leurs intérêts vitaux, ce d'autant moins que, comme il a été relevé ci-dessus, ils n'ont eu avant novembre 2005, aucun domicile propre au Tessin. On relève également que l'appartenance des recourants à des sociétés locales traditionnelles ou leur participation à des événements culturels, tels le Festival du Jazz de Z. _____, ou celui du film, de Locarno, ne sont guère significative au point que l'on doive conclure à une implication prépondérante dans la vie locale. De même, il est sans incidence que la plupart des connaissances des recourants, sinon toutes, habitent le Tessin. Sur ce point, même si cela n'est pas décisif, il est excessif de prétendre que les recourants n'entretiennent pratiquement aucune vie sociale à Y. _____ et dans le canton, où vit du reste la famille de M. X. _____. On ne s'attardera guère au surplus sur les considérations relevant de l'imposition par les autorités fiscales vaudoises du gain immobilier résultant de la vente, par M. X. _____, de l'appartement de A. _____, pour relever qu'il n'y a aucune contradiction entre cette décision et la décision attaquée, dès lors que c'est seulement à compter de l'année 2004 que les recourants sont assujettis de façon illimitée à Y. _____ et dans le canton, sur la base, faut-il le rappeler, de la situation prévalant au 31

décembre 2004. Au surplus, il est douteux que M. X. _____ puisse, à la fois, revendiquer un taux d'imposition plus favorable en invoquant l'art. 72 al. 4 LI et prétendre, durant la période du 18 août 2001 au 1^{er} mars 2004 avoir été domicilié hors canton. c) En définitive, il apparaît que les éléments versés au dossier par les recourants, s'ils constituent un indice sérieux de ce qu'ils ont conservé des liens étroits avec le canton du Tessin, ne pèsent cependant pas d'un poids suffisant pour renverser la présomption selon laquelle ils se sont constitués à Y. _____ un domicile fiscal à compter de l'année 2004. Quant au fait qu'ils quitteront cette commune pour emménager à Z. _____ à fin novembre 2005, il s'agit là d'une circonstance nouvelle, éventuellement susceptible d'influer sur leur imposition durant l'année 2005; elle ne remet en revanche pas en question leur assujettissement dans le canton de Vaud et à Y. _____ en 2004.

E. 3

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les recourants succombant, un émolument d'arrêt sera mis à leur charge ; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens (art. 55 LJPA).

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