

VD_OMNI FI.2012.0066 vom 1. Februar 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-02-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0066

FR: VD_OMNI FI.2012.0066 du 1 février 2013

IT: VD_OMNI FI.2012.0066 del 1 febbraio 2013

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Service cantonal valaisan des contributions, Municipalité de 3*****, Municipalité d'5***** | Le domicile fiscal d'un contribuable divorcé, salarié d'une banque genevoise, est à Etoy, où il a fait l'acquisition d'un appartement de 4,5 pièces, et non à Morgins où sa famille possède un appartement, ceci d'autant plus que la garde de ses deux filles lui a été confiée et que celles-ci ont toujours fréquenté les établissements scolaires de La Côte. L'autorité fiscale était fondée à présumer que ce contribuable s'est créé un domicile, déterminant au plan fiscal, à Etoy à compter du 1er janvier 2010. Le changement de situation intervenu en 2012 est éventuellement susceptible d'influer sur sa situation personnelle au 31 décembre 2012; du reste, l'autorité fiscale s'est expressément réservée la faculté de reconsidérer l'assujettissement illimité du recourant pour l'année 2012 (recours déclaré irrecevable par ATF 2C_211/2013 du 19 mars 2013).

Erwägungen

E. 1

a) Le principe de la prohibition de la double imposition, déduit de l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant les règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; ATF 134 I 303 consid. 2.1 pp. 306 s.; 133 I 19 consid. 2.1 p. 20; 132 I 29 consid. 2.1 pp. 31 s.; 220 consid. 2.1 pp. 222 s. et les arrêts cités). b) Le litige a exclusivement trait dans le cas d'espèce à la fixation par l'ACI du domicile fiscal du recourant à 5***** et dans le canton de Vaud durant les années 2010 et 2011; le recourant soutient en effet que son domicile principal se situe à 1*****, sur la commune de 3***** et partant, qu'il demeure assujetti de façon illimitée dans le canton du Valais.

E. 2

a) A teneur de l'art. 3 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), 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 (al. 1). 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 (al. 2). Le principe général du for d'imposition dans le canton est énoncé à l'article 18 al. 1 LI, à teneur duquel les personnes physiques domiciliées ou en séjour dans le canton, au regard du droit fiscal, doivent l'impôt

au lieu de domicile ou de leur séjour. Cette règle est conforme à celle de l'art.

E. 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, Interkantonaies Steuerrecht, 4 ème éd. Berne/Stuttgart/Vienne 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 ème édition, Zurich 1995, p. 84; Henri Deschenaux/Paul-Henri Steinauer, Personnes physiques et tutelles, 4 ème 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, 2 ème 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). 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 Rysler/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4 ème éd., Berne 2001, p. 26). 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 consid. 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, consid. 3; 108 la 252, consid. 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*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 312; *Archives de droit fiscal* 41, p. 136 et ss, not. 141; arrêts FI.1997.0010 du 28 décembre 1998; FI.1995.0063, déjà cité; FI.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). 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 des déclarations de la personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 36; 131 I 145 consid. 4.1 pp. 149 s.; 125 I 458 consid. 2b p. 467 et les arrêts cités). Cet élément s'apprécie également au regard de l'ensemble des circonstances spéciales du cas (ATF 123 I 289 consid. 2b p. 294). Ainsi, pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont tenus pour plus forts que ceux tissés au lieu du travail; pour cette raison, ces personnes sont imposables au lieu de résidence de la famille (ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36; 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56/57; 125 I 458 consid. 2d p. 467 s.; 121 I 14 consid.

E. 4

a p. 16). 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). Ce principe n'empêche pas cependant qu'une personne puisse séjourner alternativement à deux endroits et qu'elle entretienne des relations avec chacun d'entre eux, notamment lorsqu'elle réside au lieu de son travail une partie de la semaine et en un lieu différent, l'autre partie de celle-ci. En ce cas particulier, la détermination du domicile fiscal n'est pas non plus laissée au libre choix du contribuable; le critère déterminant est celui du centre des relations personnelles, familiales et vitales (ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36; 131 I 145 consid. 4.2 p. 150; 125 I 54 consid. 2a p. 56; cf. en outre, Ernst Höhn, *Interkantonaes Steuerrecht*, 2^{ème} éd. Berne 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. également Peter Locher, *Steuerharmonisierung und interkantonaes Steuerrecht*, in *Archives* 65, p. 609 et ss, not. 617-618). Il en va de même, en principe, pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante; si en revanche, l'activité professionnelle s'exerce dans un autre canton au moyen d'une base fixe d'affaires, celle-ci constituera un domicile fiscal spécial, donnant au canton de situation une vocation exclusive à l'imposition du revenu professionnel net (v. Ryser/Rolli, *op. cit.*, p. 111). 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'emportaient sur celles que ces mêmes contribuables

peuvent nouer ailleurs pendant le week-end (s'agissant de contribuables célibataires, v. ATF 125 I 54; cf. en outre arrêts FI.2011.0007 du 24 juin 2011; FI.2010.0045 du 18 octobre 2010; FI.2009.0127 du 13 avril 2010; FI.2004.0145 du 18 avril 2005; FI.2000.0043 du 29 septembre 2000). Dans certaines circonstances exceptionnelles, le domicile fiscal principal pourra toutefois se trouver au lieu de séjour régulièrement fréquenté pendant les fins de semaine et le temps libre (Archives 71 p. 662; v. en outre arrêts FI.2011.0075 du 14 septembre 2012; FI.2010.0050 du 2 février 2011). cc) Dans une situation de ce genre, l'autorité fiscale peut présumer que le contribuable a conservé son domicile au lieu à partir duquel il se rend à son travail (cf. arrêts FI.2005.0108; FI.2004.0145; FI.2003.0031; FI.2000.0043, déjà cités). Cette présomption peut cependant être renversée (ainsi, dans l'arrêt FI.2011.0075, déjà cité). 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). d) En matière de droit fiscal intercantonal, la jurisprudence admet dans certaines circonstances un partage de la souveraineté fiscale entre cantons. Le Tribunal fédéral a admis une répartition par moitié de la souveraineté fiscale entre le canton de Zurich et celui du Tessin pour un contribuable exploitant son propre commerce à Zurich et allant retrouver épisodiquement sa femme résidant au Tessin (cf. ATF 121 I 14 consid. 5 p. 17 ss; voir aussi ATF 101 Ia 557 consid. 4b-d p. 561 ss). Exceptionnellement, la jurisprudence a admis l'existence d'un domicile alternant, c'est-à-dire de deux domiciles fiscaux d'importance égale, lorsqu'un contribuable a des liens d'égale intensité avec les deux lieux où il séjourne. Tel est le cas lorsque le contribuable transfère à intervalles réguliers son domicile d'un lieu à un autre puis à nouveau au premier endroit, de telle manière qu'en additionnant ces périodes, la durée de la résidence à chacun des deux endroits soit à peu près équivalente sur une année. L'existence d'un domicile alternant entraîne en principe le partage de la souveraineté fiscale entre les deux cantons concernés, les facteurs fiscaux étant répartis par moitié (ATF 131 I 145 consid. 4.2 p. 150). L'existence de liens d'égale intensité avec les deux lieux où séjourne le contribuable résulte de l'examen de l'ensemble des circonstances (ATF 2C_969/2010 du 3 août 2011, consid. 3.1, références citées). 3. A la lumière des considérations qui précède, plusieurs constatations doivent être faites dans le cas d'espèce. a) Durant les années 2010 et 2011, le recourant était salarié de Y. _____ dont il rejoignait chaque jour les bureaux à Genève, dans le quartier 8*****. Sans doute, il est relativement aisé depuis ce lieu de rejoindre 1***** par la rive gauche du Léman, via Thonon-les-Bains et le val d'Abondance. Il n'en demeure pas moins que ce trajet, de 75km, prend en moyenne 1h40 et ceci, sans tenir compte des ralentissements inévitables dus à l'engorgement récurrent du trafic sur les voies reliant Genève à la France voisine. Quoi qu'il en soit, le Tribunal ne saurait prendre à cet égard en compte des dépassements réguliers de la vitesse autorisée pour retenir une durée de 1h15, comme le recourant l'indique. Dès lors, s'il n'est pas exclu que le recourant ait régulièrement regagné le Valais depuis son travail le vendredi soir, pour y passer le week-end, voire à l'occasion durant la semaine, il est plus que douteux en revanche qu'il l'ait fait de façon régulière, comme il le soutient. Ce serait du reste perdre de vue d'autres éléments. Le recourant a la garde de ses

filles et celles-ci ont toujours été scolarisées à 4***** (excepté, s'agissant de C., durant l'année scolaire 2011-2012). En avril 2010, le recourant, qui avait déjà habité La Côte par le passé, a fait l'acquisition d'un appartement à 5*****. Ses deux filles ont emménagé dans cet appartement où le recourant les a régulièrement rejointes durant la semaine. On imagine difficilement que, durant la semaine, le recourant ait régulièrement laissé ses deux filles seules à 5*****, tandis qu'il séjournait à 1*****. Du reste, 45 km seulement séparent 5***** des bureaux de Y. _____ à Genève, soit un trajet d'environ 40 minutes. Certes, ce trajet prend souvent plus d'une heure au vu de l'état du trafic sur l'A1 et à l'entrée de Genève; il reste que ce parcours s'avère sensiblement plus rapide que la distance entre 1***** et Genève, même par la France voisine. Cela étant, le recourant admet lui-même avoir davantage séjourné en 2010 à 5***** que dans l'appartement de 1***** mis à disposition par sa famille. Il a par ailleurs mis à contribution son capital de prévoyance pour financer partiellement l'achat de ce bien immobilier. Or, l'on relèvera à cet égard que la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40) prévoit que l'assuré peut, au plus tard trois ans avant la naissance du droit aux prestations de vieillesse, faire valoir auprès de son institution de prévoyance le droit au versement d'un montant pour la propriété d'un logement pour ses propres besoins. L'ordonnance fédérale du 3 octobre 1993 sur l'encouragement à la propriété du logement au moyen de la prévoyance professionnelle (OEPL; RS 831.411) précise à son art. 4 al. 1 que l'on entend par "propres besoins" l'utilisation par la personne assurée d'un logement à son lieu de domicile ou à son lieu de séjour habituel. Il apparaît dès lors que le deuxième pilier ne peut pas être utilisé pour l'acquisition d'une résidence secondaire (cf. dans ce sens, arrêt FI.2010.0050 du 2 février 2011). C'est donc bien dans le but d'en faire son domicile principal que le recourant a acquis ce bien. Ces éléments conduisent dès lors à présumer que c'est bien depuis 5***** et non depuis 1***** que le recourant se rendait de façon régulière, sinon principalement, dans les bureaux de Y. _____ à Genève. b) Cette circonstance a, d'un point de vue objectif, pour conséquence que le centre des intérêts vitaux du recourant se situe indéniablement à 5*****. C'est en effet ici qu'il séjourne afin d'exercer durant la majeure partie de la semaine, son activité lucrative, laquelle lui permet d'assurer durablement son entretien et celui de ses filles. A cet égard, sa situation est loin d'être 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 leurs vacances. Sans doute, la situation du recourant a évolué en 2012 puisque le contrat le liant avec Y. _____ est arrivé à son terme, de sorte qu'il ne se rend plus à Genève pour y travailler depuis fin février. Actuellement, il bénéficie des mesures prises en sa faveur par les autorités valaisannes compétentes en matière de chômage afin qu'il puisse développer une activité lucrative depuis 1*****. Il s'agit toutefois de circonstances nouvelles, éventuellement susceptibles d'influer sur sa situation personnelle au 31 décembre 2012. Du reste, l'autorité intimée s'est expressément réservée la faculté de reconsidérer l'assujettissement illimité du recourant pour l'année 2012. Ces éléments n'ont cependant aucun effet sur la situation du recourant telle qu'elle se présentait durant les deux années précédentes, de sorte l'assujettissement illimité de l'intéressé dans le canton au 1^{er} janvier 2010 ne saurait être remis en question. c) Dès lors, il appert de ces éléments que l'autorité intimée était fondée à présumer que le recourant s'est créé un domicile, déterminant au plan fiscal, à 5***** à compter du 1^{er} janvier 2010. Le but poursuivi par le recourant, soit d'assurer son entretien par son travail à Genève se voit conférer en effet une certaine durabilité. Les autres

éléments apportés par le recourant ne sont guère de nature à renverser cette présomption. A le lire, il aurait en effet tissé des liens sociaux prépondérants à 1***** et en Valais et n'entretient aucune relation particulière, si ce n'est d'ordre professionnel, avec 5*****. On peut admettre sans difficulté que, d'un point de vue subjectif, le recourant soit très attachés au Valais. Comme le Tribunal l'a cependant relevé à de nombreuses reprises dans la jurisprudence citée au considérant précédent, l'appartenance à des sociétés locales traditionnelles n'est guère significative au point que l'on doive conclure à une implication prépondérante à 1***** (v. deux arrêts récents dans le même sens, FI.2012.0073 du 13 décembre 2012 et FI.2012.0026 du

E. 6

septembre 2012). 4. Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le recourant succombant, un émolument judiciaire sera mis à sa charge (cf. art. 49 al. 1 et 91 LPA-VD). En outre, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 44 al. 1 a contrario et 91 LPA-VD).

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