

VD_OMNI FI.2023.0033 vom 11. März 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-03-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0033

FR: VD_OMNI FI.2023.0033 du 11 mars 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0033 del 11 marzo 2024

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Municipalité de Rolle, Steuerverwaltung des Kantons Zug | Détermination du domicile fiscal dans les rapports internationaux. Rappels des règles applicables en la matière (consid. 4). En l'espèce, le recourant a apporté la preuve qu'il s'était constitué un domicile fiscal à l'étranger séparé de son épouse. Malgré des domiciles distincts, les conditions pour admettre une imposition séparée des époux ne sont en revanche pas réunies, ces derniers continuant notamment à administrer des biens en commun. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36). Lorsqu'une personne conteste son assujettissement à l'impôt dans le canton, ce dernier doit, en règle générale, rendre une décision préjudicielle d'assujettissement, fixant le domicile du contribuable, avant de poursuivre la procédure de taxation (ATF 131 I 145 consid. 2.1; TF 2P.192/2006 du 8 janvier 2007 consid. 2; cf. également Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2^{ème} éd., Berne 2013, n°288 p. 96 et les références; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern*, 2^{ème} éd., Zurich 2018, p. 302, qui reconnaissent qu'un tel droit doit à tout le moins être reconnu pour fixer l'assujettissement subjectif; voir aussi Denis Berdoz/Marc Bugnon, in OREF [éd.], *Les procédures en droit fiscal*, 4^{ème} éd., Berne 2022, p. 518 s.). En dépit de son caractère préjudiciel, cette décision doit être considérée comme une décision finale au sens de l'art. 74 al. 1 LPA-VD, applicable selon le renvoi de l'art. 99 LPA-VD (cf. TF 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 1.1; art. 18 al. 6 LI; cf. ég. arrêt FI.2022.0076 du 8 août 2023 consid. 1). Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 LPA-VD, le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD, applicable selon le renvoi de l'art. 99 LPA-VD, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Il convient de délimiter en premier lieu l'objet du litige. a) L'objet du litige est défini par trois éléments: la décision attaquée, les conclusions du recours et les motifs de celui-ci. Selon le principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous forme de décision. L'objet du litige peut être réduit devant l'autorité de recours, mais pas étendu, ni modifié (ATF 136 V 362 consid. 3.4.2). b) En l'espèce, la décision attaquée est une décision de fixation de for rendue de

manière préjudicielle en application de l'art. 18 al. 6 LI pour les impôts cantonaux et communaux et de l'art. 108 la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) pour l'impôt fédéral direct. Elle maintient le domicile fiscal principal de A. _____ dans le canton de Vaud, à *****, à compter du 1^{er} janvier 2020 et par conséquent un domicile fiscal commun pour les époux. Si les recourants ne contestent pas leur assujettissement dans le canton de Vaud pour la période fiscale 2020, ils soutiennent que A. _____ se serait constitué à compter du 1^{er} juin 2021 un domicile fiscal séparé au Nigéria, pays dans lequel il travaille, réside à l'année et entretient ses relations sociales. Selon eux, à partir de la période fiscale 2021, ils devraient dès lors être imposés de manière séparée. Ils ont pris des conclusions dans ce sens. La problématique du domicile fiscal des époux doit être distinguée de celle de leur imposition conjointe ou séparée. Si la reconnaissance de domiciles séparés est une condition de l'imposition séparée des époux, elle ne suffit en effet pas. Il faut encore que la communauté conjugale ait pris fin (cf. TF 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.4 et les références; ég. infra consid. 5). Les deux problématiques sont néanmoins intrinsèquement liées. L'autorité intimée les a du reste traitées simultanément dans le cadre de la décision attaquée. Les parties en ont fait de même dans leurs écritures, mélangeant parfois les notions. Il convient dès lors d'admettre que l'objet du litige s'étend aux deux volets (cf. dans ce sens arrêt FI.2022.0076 du 8 août 2023 consid. 2), même si formellement la procédure préjudicielle des art. 18 al. 6 LI et 108 LIFD ne porte que sur le for fiscal et non sur l'étendue de l'assujettissement. Si la cour de céans arrive à la conclusion que A. _____ s'est constitué un domicile fiscal séparé – question qui doit être examinée à titre préalable, puisqu'elle est une condition de l'imposition séparée comme on l'a vu ci-dessus –, elle examinera ainsi également si les conditions d'une imposition séparée sont réalisées.

E. 3

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. Les problématiques du domicile fiscal et de l'imposition – conjointe ou séparée – des époux sont réglées de manière identique en droit fédéral et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. en autres arrêts FI.2022.0076 consid. 4; FI.2021.0043 du 4 février 2022 consid. 3 et FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3).

E. 4

Le recourant conteste son assujettissement illimité à l'impôt au niveau cantonal, communal et fédéral, dès la période fiscale 2021. Il soutient qu'il se serait constitué un domicile – séparé de celui de son épouse – au Nigéria à compter du 1^{er} juin 2021. a) Sur le plan du droit international, la Suisse et le Nigéria n'ont conclu aucune convention de double imposition, des négociations étant en cours (cf. rapport sur la politique extérieure 2021 du 26 janvier 2022 du Conseil fédéral). Il n'existe donc en l'espèce aucune règle internationale de conflit de lois qui exclue ou limite la souveraineté fiscale suisse, de sorte que chacun des deux Etats applique ses règles de droit interne (cf. TF 2C_186/2020 du 28 décembre 2020 consid. 4.4). b) Sur le plan interne, selon les art. 3 LIFD, 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 3 LI, dont les teneurs sont similaires, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel notamment lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées en Suisse respectivement dans le canton (al. 1); une personne à son domicile en Suisse respectivement 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). La résidence est un élément de fait. L'intention de s'établir est l'élément subjectif du domicile. S'il n'est pas indispensable que la personne ait l'intention de s'établir en un endroit définitivement, il faut cependant qu'elle ait la volonté d'y séjourner. Toutefois, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. Autrement dit, 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; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 138 II 300 consid. 3.2; 132 I 29 consid. 4.1; 125 I 54 consid. 2a et les références). Selon la jurisprudence, si une personne séjourne alternativement à deux endroits, ce qui est notamment le cas lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (TF 2C_854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.1 et les références). Pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux (époux, enfants) sont tenus pour plus forts que ceux tissés au lieu de travail; pour cette raison, ces personnes sont en principe imposables au lieu de résidence de la famille (ATF 132 I 29 consid. 4.2; 125 I 54 consid. 2b/aa et les références). En droit fiscal intercantonal, le Tribunal fédéral a néanmoins admis que le contribuable marié qui exerce une fonction dirigeante dans une entreprise économiquement importante a son domicile fiscal principal au lieu du travail, le lieu de résidence de la famille constituant pour lui un domicile fiscal secondaire (ATF 132 I 29 consid. 4.3; 125 I 54 consid. 2b/aa; 125 I 458 consid. 2d et les références). Il a jugé qu'il en allait de même du contribuable qui ne rentre pas dans sa famille en fin de semaine ou pas avec la régularité nécessaire (ATF 132 I 29 consid. 4.2). En droit fiscal international, ces critères de "fonction dirigeante" ou de "retour régulier" ne s'appliquent toutefois pas. En la matière, les intérêts professionnels du contribuable ne revêtent pas plus d'importance dans l'examen global que ses relations avec les proches et avec la société, ses intérêts politiques, culturels, ou encore ses loisirs; les intérêts professionnels ne revêtent une importance plus grande à cet égard que lorsqu'ils constituent une part prépondérante de l'ensemble de ses intérêts (cf. TF 2C 924/2014 du 12 mai 2015 consid. 4.2; TF 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.3 et 3.4.2; TF 2C 452/2012 du 7 novembre 2012 consid. 4.6 et les références). Enfin, selon le "principe de la

rémanence" du domicile (cf. art. 24 al. 1 CC, qui ne s'applique en droit fiscal que dans les relations internationales), le contribuable qui abandonne son domicile pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile aussi longtemps qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation (ATF 138 II 300, consid. 3.3 et les références). c) C'est aux autorités fiscales qu'il appartient d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs d'un domicile fiscal. S'il leur incombe bien de prouver l'existence d'un tel domicile, le contribuable a néanmoins un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (cf. ATF 138 II 300 consid. 3.4; ég. TF 2C_924/2014 du 12 mai 2015 consid. 4.4). Cela vaut en particulier pour les faits qui imposent une évaluation différente du domicile fiscal par rapport aux périodes précédentes. En font partie non seulement la rupture définitive des liens avec l'ancien domicile, mais aussi les circonstances de fait qui ont conduit à l'établissement du nouveau domicile (cf. ATF 138 II 300 consid. 3.4; ég. TF 2C_86/2021 du 19 mai 2021 consid. 3.3 et les références citées). d) En l'espèce, il n'est pas contesté que jusqu'au 30 mai 2021, les époux avaient leur domicile commun dans le canton de Vaud, à *****, où ils sont copropriétaires de la villa familiale et où vit encore l'un de leurs deux enfants majeurs. Au 1^{er} juin 2021, le recourant a annoncé son départ de Suisse pour l'étranger. En cours de procédure, il a produit les documents suivants: - un contrat de travail avec la société ***** valable dès le 3 mai 2021 pour une durée indéterminée pour un salaire annuel de 400'000 USD; ce contrat prévoit la mise à disposition d'un logement et la prise en charge de frais d'installation; il résulte du dossier que le recourant réside à ***** dans une villa sur trois étages comprenant trois chambres à coucher, deux salons et un bureau en sus des autres commodités comme cuisine et salle de bain; il emploie un chauffeur et une femme de ménage; - un permis de conduire, une carte d'assurance-maladie et une carte de résidence délivrées par les autorités nigériennes; - des fiches de salaire d'octobre 2021 à janvier 2022; - une attestation de membre de *****; - une attestation de membre d'un club de fitness; - une attestation du Consulat suisse de *****; - la liste détaillée de ses activités à *****; - neuf témoignages de ses liens sociaux et personnels à *****; - une déclaration du Consul général de Suisse à *****; - le détail de ses dépenses quotidiennes et de ses interventions médicales à *****; - une copie d'une attestation de son employeur à ***** et des règles limitant la sortie de sa rémunération du Nigéria. L'ensemble de ses éléments montrent que le recourant réside de manière effective au Nigéria depuis juin 2021 et qu'il y mène une vie professionnelle et sociale active. S'agissant de ses liens avec la Suisse, les recourants sont toujours mariés, aucune procédure de séparation ou de divorce n'étant en cours. Les enfants majeurs du couple s'y trouvent, l'un d'eux toujours au domicile familial. Le reste de la famille habite à l'étranger. Depuis son départ au Nigéria, le recourant allègue qu'il n'est revenu en Suisse qu'à deux reprises en 2022 pour se rendre au chevet de son épouse malade et que celle-ci s'est rendue à son tour au Nigéria en juin de la même année. Bien que cela ne puisse être établi par les pièces au dossier, les visites du recourant en Suisse semblent être plus fréquentes que ce qu'il veut admettre. Ainsi, par courrier de son conseil du 12 décembre 2023, le recourant a déclaré que durant l'année, il s'était rendu une seule fois en Suisse auprès de ses fils en septembre 2023 pour deux semaines. Il ressort toutefois des données du registre foncier au sujet desquelles le recourant a été expressément interpellé par avis de la juge instructrice du 4 décembre 2023, qu'il est venu en Suisse en tout cas une fois de plus, le 7 février 2023, afin de signer l'acte de vente pour l'appartement acquis en société simple avec son épouse, à *****. Il

n'en demeure pas moins que le recourant a établi, pièces à l'appui, qu'il réside de manière effective à ***** depuis le mois de juin 2021, soit depuis plus de deux ans et demi, et que ses venues en Suisse sont rares. Certes, le recourant conserve des attaches familiales et patrimoniales avec la Suisse, comme il sera question sous considérant 5 ci-dessous, mais au vu de la durée de sa résidence au Nigéria, de la structure de ses relations professionnelles et sociales, de ses dépenses et engagements à *****, de sa prise en charge médicale dans ce pays, il y a lieu d'admettre qu'il s'est constitué un domicile séparé de celui de son épouse depuis le mois de juin 2021. De son côté, l'autorité intimée échoue à démontrer que les liens du recourant avec la Suisse seraient plus étroits que les visites occasionnelles à sa famille et la gestion de ses actifs. En particulier, l'autorité intimée ne démontre pas que le recourant se rendrait davantage ou plus régulièrement en Suisse, notamment pour les fêtes de fins d'années ou d'autres occasions particulières, ni que celui-ci ait conservé d'autres attaches, tels des liens sociaux, politiques, culturels ou sportifs.

E. 4.5

et les références). b) Selon la circulaire n o 30 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille (ci-après: la circulaire n o 30), citée par l'autorité intimée, il y a séparation de fait conduisant à une imposition séparée des époux lorsque les critères suivants sont remplis cumulativement (cf. ch. 1.3): "- absence de demeure commune (art. 162 CC), existence de logements distincts (art. 175 CC), existence d'un domicile propre pour chaque époux (art. 23 CC), - absence de mise en commun de fonds pour le logement et l'entretien, - plus d'apparition en public du couple en tant que tel, - la séparation dure un certain temps (au moins un an) ou aboutit à la dissolution du mariage" Ces critères se recoupent avec ceux développés par la jurisprudence, dont ils sont une concrétisation (cf. arrêt FI.2022.0076 précité consid. 5a). c) L'imposition séparée des époux représentant l'exception par rapport à leur imposition conjointe, c'est aux conjoints d'apporter la preuve que les conditions de la séparation sont remplies (cf. TF 2C_952/2020 précité consid. 4.5.1; TF 2C_753/2011 du 14 mars 2012 consid. 6.1.2; é.g. Christine Jacques, in CR LIFD, n o 19 ad art. 9 LIFD). d) En l'espèce, s'il a été retenu que les recourants avaient chacun leur propre domicile (cf. supra consid. 4), on ne saurait en revanche considérer que leur union conjugale a pris fin. Il ressort en effet des pièces du dossier qu'ils continuent à administrer des biens en commun. Ils sont ainsi cotitulaires de plusieurs comptes bancaires. Ils sont par ailleurs toujours copropriétaires de la maison familiale à ***** que la recourante occupe et dont le recourant assume seul le service de la dette hypothécaire. Ils ont en outre acquis en main commune en février 2023, soit plusieurs mois après l'installation du recourant au Nigéria, un appartement à ***** sur plan. Interpellés sur la nature de ce bien, ils ont expliqué qu'il s'agissait d'un investissement pour lequel le recourant avait fourni seul les fonds propres. Ils ont précisé que la transaction avait été faite aux deux noms bien que financé par le seul recourant, car, en raison du domicile à l'étranger de ce dernier, il était plus simple d'avoir une personne sur place pour s'en occuper, ce qui démontre le maintien entre les époux d'une entraide réciproque et la gestion commune d'actifs. L'instruction a permis également d'établir que les recourants continuent à se prêter mutuellement assistance, en tant que mari et femme, comme en témoigne le fait que l'époux se soit rendu à deux reprises au chevet de sa femme malade en 2022 et que celle-ci lui ait à son tour rendu visite seule en juin de la même année. Au regard de ces éléments, les conditions fixées par la jurisprudence pour admettre une imposition séparée, à tout le moins celle de l'absence de mise en commun de fonds, ne sont pas réalisées. Malgré la reconnaissance de domiciles fiscaux séparés, ils doivent continuer à

être imposés de manière conjointe.

E. 5

Il reste à examiner si, malgré des domiciles distincts, les recourants doivent encore être imposés de manière conjointe, ce que les intéressés contestent. a) Selon les art. 9 al. 1 LIFD, 3 al. 3 LHID et 9 al. 1 LI, dont les teneurs sont identiques, le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial. La taxation conjointe des époux est justifiée par le principe de la capacité contributive. Le mariage constitue en effet une unité non seulement juridique, mais aussi économique. Selon cette conception, la capacité contributive des époux ne peut être mesurée qu'en prenant en considération l'addition de tous les éléments déterminants du couple (Christine Jaques, in Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} édition, Bâle 2017, [ci-après CR LIFD] n°3 ad art. 9 LIFD; ég. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., Bâle 2021, p. 94; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel in Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4^{ème} éd., Bâle 2022, n°2 ad art. 9 LIFD). Selon la jurisprudence, l'imposition conjointe déploie ses effets tant que dure l'union conjugale en fait et en droit, même lorsque chaque époux a son propre domicile. L'imposition séparée suppose en effet une séparation durable pour les motifs indiqués aux art. 175/176 CC, respectivement 275 CPC. Tant que les époux (comme par exemple dans le cas d'un "mariage de week-end") ne disposent que de domiciles ou de résidences séparés, tout en maintenant l'union conjugale, il n'y a pas de séparation du point de vue du droit fiscal, les époux devant être taxés conjointement (cf. TF 2C_952/2020 du 6 octobre 2021 consid. 4.3 et les références; ég. TF 9C_249/2023 du 2 août 2023 consid. 2.3 dans lequel le Tribunal fédéral a confirmé sa jurisprudence malgré la critique d'une partie de la doctrine, qui estimait qu'il y avait séparation dès que les époux vivaient séparés physiquement). L'imposition séparée suppose en outre l'absence de communauté de moyens pour le logement et l'entretien. En d'autres termes, l'assistance d'un époux par l'autre doit se limiter à des contributions chiffrées. Si les époux mettent en commun leurs moyens pour assurer leur train de vie ou s'ils disposent conjointement de leurs ressources, ils ne sont ainsi pas séparés au sens du droit fiscal et doivent être taxés conjointement (cf. TF 2C_952/2020 précité consid. 4.3 et

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours et à l'annulation de la décision attaquée en tant qu'elle maintient le domicile fiscal du recourant dans le canton de Vaud et en Suisse à compter de la période fiscale 2021, étant précisé que les époux continueront toutefois à être imposés de manière conjointe, et à sa confirmation pour le surplus. Il appartiendra à l'office d'impôt, respectivement à l'ACI, de déterminer l'étendue de l'assujettissement des recourants dans le cadre des procédures de taxation sur la base des critères fixés par la jurisprudence en matière internationale et rappelés par la circulaire n° 30 (cf. ch. 2). Vu le sort du recours, un émolument de justice réduit sera mis à la charge des recourants (cf. art. 49 al. 1, 2^{ème} phrase, LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). L'indemnité de dépens à laquelle ils ont droit, dès lors qu'ils ont procédé par l'intermédiaire d'un mandataire professionnelle, sera également réduite (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).