

Entscheidung

Interkantonaies Steuerrecht

Steuerdomizil / Doppelbesteuerungsverfahren, Verwirkung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 2. Februar 2001

Hauptsteuerdomizil bei Wochenaufenthalt. Doppelbesteuerungsverfahren: keine Verwirkung des Besteuerungsrechts des Kantons bei Erhebung des Steueranspruchs innerhalb der Veranlagungsperiode.

I. Faits

A.- L. X., née le 27 avril 1962, travaille à Bâle en qualité d'architecte auprès du bureau d'architectes B. & B. Elle habite à Bâle depuis le 1er août 1993 et y loue un appartement de deux pièces pour un loyer mensuel de 935 fr. dans lequel elle vit seule. Depuis le 1er mars 1994, elle est inscrite en tant que résidente à la semaine auprès du Contrôle des habitants de cette ville. Elle rentre régulièrement en fin de semaine à Lausanne où elle dispose d'une chambre dans la maison de ses parents.

Le 23 octobre 1998, la Commission d'impôt et recette de Lausanne-Ville (ci-après: la Commission de Lausanne-Ville) lui a notifié la décision de taxation définitive comportant le calcul de l'impôt pour l'année 1998.

Le 15 février 1999, l'Administration fiscale du canton de Bâle-Ville (ci-après: l'Administration de Bâle-Ville) a envoyé un questionnaire à l'intéressée afin de vérifier son statut de résidente à la semaine dans le canton de Bâle-Ville. Celle-ci y a indiqué qu'elle retourne régulièrement en fin de semaine à Lausanne chez ses parents.

Par décision du 12 mars 1999, l'Administration de Bâle-Ville a fixé le domicile fiscal de L. X. dans ce canton à partir du 1er janvier 1998. Cette autorité a confirmé sa décision le 18 juin 1999 sur réclamation de la contribuable.

B.- L. X. a déposé un recours de droit public contre la décision sur réclamation prise le 18 juin 1999 par l'Administration de Bâle-Ville et contre la décision de taxation définitive prise le 23 octobre 1998 par la Commission de Lausanne-Ville pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Elle demande au Tribunal fédéral d'empêcher qu'elle soit imposée à double pour l'année 1998, en impartissant au canton de Bâle-Ville de considérer le 1er janvier 1999 comme date

déterminante pour le début de son assujettissement aux impôts de ce canton. Subsidiairement, elle conclut au remboursement de l'impôt perçu par le canton de Vaud pour l'année 1998. Elle soutient que le droit d'imposer du canton de Bâle-Ville pour l'année 1998 entre en collision avec celui du canton de Vaud ou elle a déjà payé 8'835,85 fr. d'impôts sur la base de la décision de taxation définitive du 23 octobre 1998, ignorant la prétention concurrente du canton de Bâle-Ville. Ce dernier aurait fait valoir son droit après la fin de l'année 1998; le canton de Vaud aurait perçu les impôts pour cette même année dans les formes voulues et de bonne foi, ignorant également la prétention concurrente du canton de Bâle-Ville. Elle estime en outre que le centre de ses intérêts vitaux se trouve toujours à Lausanne; elle ne serait prête à accepter une autre qualification que si le canton de Vaud la suivait également.

L'Administration de Bâle-Ville conclut au rejet du recours en tant qu'il est dirigé contre son canton et à la confirmation de son droit d'imposer à partir du 1er janvier 1998. L'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration vaudoise) conclut également au rejet du recours en tant qu'il est dirigé contre son canton, respectivement à son admission en tant qu'il est dirigé contre le canton de Bâle-Ville, ainsi qu'à l'attribution de la souveraineté fiscale au seul canton de Vaud, à tout le moins jusqu'à la fin de l'année 1998.

II. Considérants

1. a) A teneur de l'art. 37 al. 3 1ère phrase OJ, l'arrêt est rédigé dans une langue officielle, soit, en règle générale, celle de la décision attaquée. En l'espèce, la décision de l'Administration de Bâle-Ville est rédigée en allemand et celle de la Commission de Lausanne-Ville en français. La recourante a procédé en allemand devant l'autorité de céans alors qu'elle est toujours intervenue en français, soit sa langue maternelle, auprès des autorités cantonales concernées. Deux des trois parties à la présente procédure étant de langue française, il se justifie des lors de déroger à la règle et de statuer en français, malgré le fait que la décision ayant donné lieu à la présente cause et le recours sont rédigés en allemand (cf. art. 37 al. 3 2ème phrase OJ).

b) Lorsqu'une personne conteste son assujettissement à l'impôt dans un canton, ce dernier doit en règle générale prendre une décision préjudicielle sur ce point avant de poursuivre la procédure de taxation. En l'espèce, la décision attaquée est bien une décision préjudicielle sur l'assujettissement (décision fixant le domicile fiscal du contribuable); elle peut être attaquée directement auprès du Tribunal fédéral par la voie du recours de droit public, sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances cantonales de recours (cf. art. 86 al. 2 OJ; cf. également ATF 125 I 54 consid. 1a p. 55 et les arrêts cités).

c) Le recours déposé en temps utile contre la décision du dernier canton qui a statué peut également être dirigé contre la décision de taxation antérieure qui a été prise par l'autre canton et qui est déjà entrée en force (art. 89 al. 3 OJ; ATF 123 I 289 consid. 1a p. 291).

Le recours formé par l'intéressée est ainsi recevable aussi bien en ce qui concerne la décision sur réclamation prise le 18 juin 1999 par l'Administration de Bâle-Ville qu'en tant qu'il est dirigé contre la décision de taxation définitive du 23 octobre 1998 de la Commission de Lausanne-Ville.

d) Le recours de droit public n'a en principe qu'un caractère cassatoire (cf. ATF 125 I 104 consid. 1b p. 107; 125 II 86 consid. 5 p. 96). Il est toutefois fait exception à cette règle lorsque le recours est fondé sur le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale (cf. art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst. dont la portée est similaire, cf. Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle Constitution fédérale in FF 1997 I 1 ss, p. 352/353) et qu'il apparaît nécessaire de donner des instructions aux cantons concernés sur les limites de leur compétence fiscale ou pour ordonner le remboursement d'impôts perçus au mépris de l'interdiction constitutionnelle de la double imposition (cf. Archives 57 p. 578 consid. 1c p. 580; ATF 111 Ia 44 consid. 1c p. 46/47, 120 consid. 1b p. 123, 220 consid. 1c p. 224). Les conclusions de la recourante tendant à ce qu'elle ne soit assujettie à l'impôt dans le canton de Bâle-Ville qu'à partir du 1er janvier 1999, le cas échéant à ce que le canton de Vaud lui restitue l'impôt perçu pour l'année 1998 sont donc recevables.

e) Saisi d'un recours en matière de double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral dispose d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit (cf. Peter Locher, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, in ZBl 91/1990 p. 105 et les références citées).

2. a) Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de la Constitution fédérale (cf. art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst.) 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 des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; cf. ATF 125 154 consid. 1b p. 55/56; 458 consid. 2a p. 466/467 et l'arrêt cité). Contrairement à ce que l'Administration de Bâle-Ville a soutenu dans sa décision sur réclamation du 18 juin 1999, ces conditions sont réalisées en l'espèce dès lors que l'intéressée a été imposée dans le canton de Vaud pour l'année 1998 et que le canton de Bâle-Ville prétend l'assujettir pour cette même année. En effet, si la recourante était sujette aux impôts bâlois à partir du 1er janvier 1998, le canton de Vaud n'aurait pas le droit de la taxer pour l'année 1998 et devrait restituer les impôts déjà perçus pour cette année. Il appartient donc au Tribunal fédéral de déterminer quel est le canton compétent pour l'imposition de l'année 1998.

b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale (cf. art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst.), l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne exerçant une activité lucrative dépendante revient au canton où cette personne a son domicile fiscal.

Par domicile fiscal, on entend en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir durablement (cf. art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue dans ce contexte aucun rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent que des indices propres à déterminer le domicile fiscal (cf. ATF 125 I 458 consid. 2b p. 467 et les arrêts cités).

c) 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, le domicile fiscal est au lieu où la personne assujettie à l'impôt a le centre de ses intérêts personnels. Ce dernier 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 (cf. ATF 125 I 458 consid. 2b p. 467 et les arrêts cités).

d) Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à leur lieu de travail, soit au lieu à partir duquel ils exercent quotidiennement leur activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à leurs besoins (cf. ATF 125 I 54 consid. 2b p. 56 et l'arrêt cité).

aa) Selon une jurisprudence constante, il est fait exception à cette règle pour les contribuables mariés, qui reviennent régulièrement en fin de semaine auprès de leur famille. Les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont alors tenus pour plus forts que ceux tissés au lieu de travail; pour cette raison, ces personnes sont imposables au lieu de résidence de la famille. Il n'en va différemment en principe que lorsque ces personnes exercent une fonction dirigeante dans une entreprise économiquement importante, ce qui suppose qu'elles ont sous leurs ordres un nombreux personnel (cf. ATF 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56/57; 121 I 14 consid. 4a p. 16; 111 Ia 41 consid. 3 p. 42 et la jurisprudence citée).

bb) Cette jurisprudence est également applicable aux personnes célibataires, dont la famille comprend les parents et les frères et sœurs. Toutefois, les critères auxquels le Tribunal fédéral se réfère pour faire prévaloir le lieu des relations familiales sur celui du travail sont appréciés de manière particulièrement stricte, notamment s'agissant du retour régulier, tant il est vrai que les rapports d'une personne célibataire avec ses parents seront généralement plus lâches que les liens entre époux. En règle générale, malgré un retour hebdomadaire régulier au lieu où réside la famille, l'activité lucrative exercée au lieu du travail, le cas échéant compte tenu des relations personnelles et sociales à cet endroit, l'emporte par rapport aux relations à l'autre lieu, notamment en raison de l'investissement demandé par la profession, si le contribuable dispose de son propre logement au lieu de son travail, qu'il y vit en concubinage ou sous une autre forme de partenariat ou qu'il y entretient un cercle d'amis et de connaissances appréciable, lorsqu'il est personnellement et économiquement autonome. Dans ce contexte, la durée des rapports de travail ainsi que l'âge

du contribuable ont une importance particulière (cf. ATF 125 I 54 consid. 2b/bb p. 57 et les arrêts cités).

Par ailleurs, les rapports familiaux créent d'expérience, plus que tout autre contact, des relations particulières avec le lieu où ils s'exercent. Des rapports familiaux particulièrement étroits et d'autres relations – tels notamment un cercle assez important d'amis ou de connaissances, des relations sociales spécialement développées, le fait que le contribuable y possède sa propre maison ou son propre appartement – peuvent donner un poids prépondérant au lieu de séjour en fin de semaine. Ainsi, la jurisprudence admet que de jeunes célibataires ayant quitté pour la première fois et depuis peu de temps le foyer familial y conservent leur domicile fiscal, notamment lorsqu'ils y rentrent pendant la part la plus importante de leur temps libre et avec une grande régularité (cf. l'arrêt du 2 septembre 1997 dans la cause A. contre Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Zurich, reproduit à la RDAF 1998 II p. 67 consid. 2c p. 70; ATF 111 Ia 41 consid. 3 p. 43).

Peu nombreuses seront dès lors les exceptions à la fixation du domicile fiscal au lieu du travail lorsque les personnes concernées, célibataires, n'ont pas ou plus de relations familiales à leur lieu de résidence en fin de semaine. Il convient par conséquent d'admettre avec retenue que les liens avec une telle résidence sont plus forts que ceux qui existent avec le lieu de travail.

cc) Selon la jurisprudence, l'activité lucrative dépendante déployée au lieu du travail où réside le célibataire pendant la semaine crée la présomption qu'il y a son domicile. Cette présomption n'est renversée que si le célibataire rentre régulièrement, soit au moins une fois par semaine, au lieu de résidence de sa famille en raison de rapports particulièrement étroits avec celle-ci ainsi que d'autres relations personnelles et sociales. Ce n'est que si le célibataire peut se prévaloir de tels rapports avec sa famille et le lieu où elle réside et qu'il les établit, qu'il incombe alors au canton où il séjourne durant la semaine d'apporter la preuve de l'importance des relations économiques et, le cas échéant, personnelles au lieu de travail (sur le fardeau de la preuve cf. Archives 63 p. 836 consid. 3c p. 842; ATF 125 I 54 consid. 3a p. 58; l'arrêt du 2 septembre 1997 dans la cause A. contre Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Zurich, reproduit à la RDAF 1998 II p. 67 consid. 2c in fine p. 70).

Cette appréciation restrictive prend justement en compte la situation réelle: les impôts directs ont pour justification et pour objectif de couvrir les dépenses générales engagées par la collectivité pour ceux qui en font partie. Or, des personnes célibataires sollicitent en général les infrastructures publiques et les prestations de la collectivité de manière plus intense au lieu où elles exercent leur activité lucrative et séjournent la majeure partie de la semaine qu'à l'endroit où elles passent leur temps libre (ATF 125 I 54 consid. 2b/cc p. 57). L'imposition de la personne célibataire à son lieu de travail se justifie également en comparaison avec la situation de contribuables mariés qui passent régulièrement leur fin de semaine avec leur famille dans un autre canton – avec lequel leurs attaches émotionnelles sont le cas échéant très

fortes – que celui de leur lieu de travail et qui sont généralement imposés à ce dernier endroit (cf. ATF 123 I 289 consid. 2c p. 294/295).

e) En l'espèce, la recourante a indiqué, dans le questionnaire remis le 15 février 1999 par l'Administration de Bâle-Ville, retourner à Lausanne même en semaine lorsqu'elle travaille sur le chantier à Bienne, sans toutefois fournir de preuve à cet égard. Elle semble cependant rentrer régulièrement en fin de semaine à Lausanne auprès de ses parents et de ses amis, ainsi que l'attestent les différents courriers versés au dossier par l'Administration vaudoise. Elle peut donc se prévaloir d'attaches affectives dans le canton de Vaud, où elle a également effectué ses études universitaires. Cela ne signifie pas encore qu'elle n'aurait pas noué de liens sur son lieu de travail; elle vit et travaille en effet à Bâle depuis plus de sept ans. Elle occupe un appartement de deux pièces meublé par ses soins et y habite seule. Depuis son arrivée à Bâle – à l'exception d'une durée initiale de six semaines passée dans un autre bureau d'architectes –, elle y occupe un emploi à plein temps de durée indéterminée auprès du même employeur et exerce une profession (architecte) qui la met en principe en contact direct avec la population (cf. l'arrêt non publié du 22 février 1999 en la cause A. contre les cantons de Bâle-Ville et de Zurich consid. 3a). L'âge de la contribuable, de même que le fait qu'elle est indépendante économiquement de ses parents depuis longtemps, plaident également en faveur de la reconnaissance d'un centre d'intérêts vitaux à Bâle-Ville. Par ailleurs, il n'est guère vraisemblable qu'elle n'y ait lié aucune relation. En effet, habituellement, les relations avec le foyer parental se distendent aussi dans le cas d'une personne célibataire, de sorte que les relations avec le lieu de travail l'emportent avec le temps. Ordinairement, dans de telles circonstances, des liens sociaux se développent au lieu de travail. Toutefois, les circonstances concrètes du cas demeurent déterminantes. En l'espèce, en l'absence d'indications plus précises sur les activités et relations de l'intéressée, que ce soit à Lausanne en fin de semaine ou à Bâle durant la semaine, il n'y a aucune raison de s'écarter du principe selon lequel le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à leur lieu de travail. En effet, l'intéressée ne prétend ni que son retour au moins hebdomadaire à Lausanne serait nécessité par la situation de sa famille, par exemple par l'aide qu'elle devrait lui apporter ou les rapports particulièrement étroits qu'elle serait amenée à conserver avec elle, ni qu'elle y a d'autres relations très proches. Même si elle semble avoir conservé un cercle d'amis à Lausanne, c'est à Bâle qu'elle travaille depuis plus de sept ans et que se trouve le centre de ses intérêts vitaux. Il se justifie au surplus qu'elle participe également à la couverture des dépenses publiques auxquelles elle contribue, en y acquittant ses impôts.

3. L'Administration vaudoise est d'avis que le droit du canton de Bâle-Ville d'imposer la recourante pour l'année 1998 serait périmé. Celle-ci semble également invoquer cet argument.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, un canton est déchu de son droit d'imposer lorsque, connaissant ou pouvant connaître les faits déterminants pour l'imposition, il tarde néanmoins outre mesure à faire valoir sa prétention fiscale et

que, si cette dernière était admise, un autre canton pourrait être tenu de restituer un impôt perçu dans les formes voulues, de bonne foi et dans l'ignorance de la prétention fiscale concurrente. En application de ce principe, le Tribunal fédéral a exigé que l'imposition du revenu et de la fortune intervienne dans l'année fiscale correspondante (cf. ATF 123 I 264 consid. 2c p. 266 et les références citées). Il s'agissait cependant de cantons et d'impôts pour lesquels l'année fiscale (période pour laquelle l'impôt est dû) et l'année de taxation (période au cours de laquelle l'impôt est fixe et perçu) étaient identiques, c'est-à-dire où une taxation après la fin de l'année fiscale est déjà tardive en vertu du droit cantonal. Le Tribunal fédéral a dès lors admis que les cantons qui, à l'instar de celui de Bâle-Ville, connaissent le système de taxation postnumerando selon lequel la taxation intervient après la fin de l'année fiscale pour laquelle l'impôt est dû, puissent prélever l'impôt l'année suivant cette dernière année (cf. ATF 74 I 117).

Au demeurant, l'exception de la péremption du droit de taxer ne peut être élevée que par un autre canton, à l'exclusion du contribuable lui-même (cf. ATF 123 I 264 consid. 2c p. 267 et l'arrêt cité), l'objectif de cette institution étant de protéger cet autre canton – en l'occurrence le canton de Vaud – de devoir rembourser, en raison d'une prétention en principe privilégiée mais élevée tardivement, des impôts déjà perçus (cf. l'arrêt du 20 mai 1999 en la cause X. contre les cantons de Bâle-Ville et de Nidwalden consid. 4b, reproduit in Kurt Locher/Peter Locher, *Die Praxis der Bundessteuern*, IIIème partie: la double imposition intercantonale, par. 2. IV D. n°37).

En l'occurrence, l'Administration de Bâle-Ville a envoyé son questionnaire le 15 février 1999 et a fixé le domicile fiscal de l'intéressée par décision prise le 12 mars 1999. Elle a confirmé cette dernière décision, sur réclamation, le 18 juin 1999. Elle a en outre envoyé copie de ces décisions à l'Administration vaudoise. Dès lors que tous ces actes ont été accomplis durant l'année de taxation dans le canton de Bâle-Ville, l'exception élevée par le canton de Vaud, qui avait connaissance de la prétention concurrente, doit être écartée.

4. Vu ce qui précède, le présent recours doit ainsi être rejeté en tant qu'il est dirigé contre la décision sur réclamation prise le 18 juin 1999 par l'Administration de Bâle-Ville. Il doit en revanche être admis dans la mesure où il concerne la décision de taxation définitive prise le 23 octobre 1998 par la Commission de Lausanne-Ville, qui doit être annulée.

La recourante demande dans ses conclusions subsidiaires le remboursement, avec intérêts, des impôts perçus par le canton de Vaud pour l'année 1998. Dès lors que la décision de taxation définitive du 23 octobre 1998 de la Commission de Lausanne-Ville est annulée, il appartiendra au canton de Vaud de restituer l'impôt perçu en exécution de cette décision, selon les modalités du droit cantonal.

III.

Le Tribunal fédéral admet le recours en tant qu'il est dirigé contre le canton de Vaud et annule la décision de taxation prise le 23 octobre 1998 par la Commission d'impôt et recette de Lausanne-Ville; en conséquence, le canton de Vaud remboursera à la recourante les impôts perçus à tort.

Le Tribunal fédéral rejette le recours en tant qu'il est dirigé contre le canton de Bâle-Ville.