

La notion de domicile fiscal en droit suisse

Philippe Kenel

[Docteur en droit, avocat à Pully-Lausanne, Genève et Bruxelles, Associé, Valfor Avocats]

Daniel Gatenby

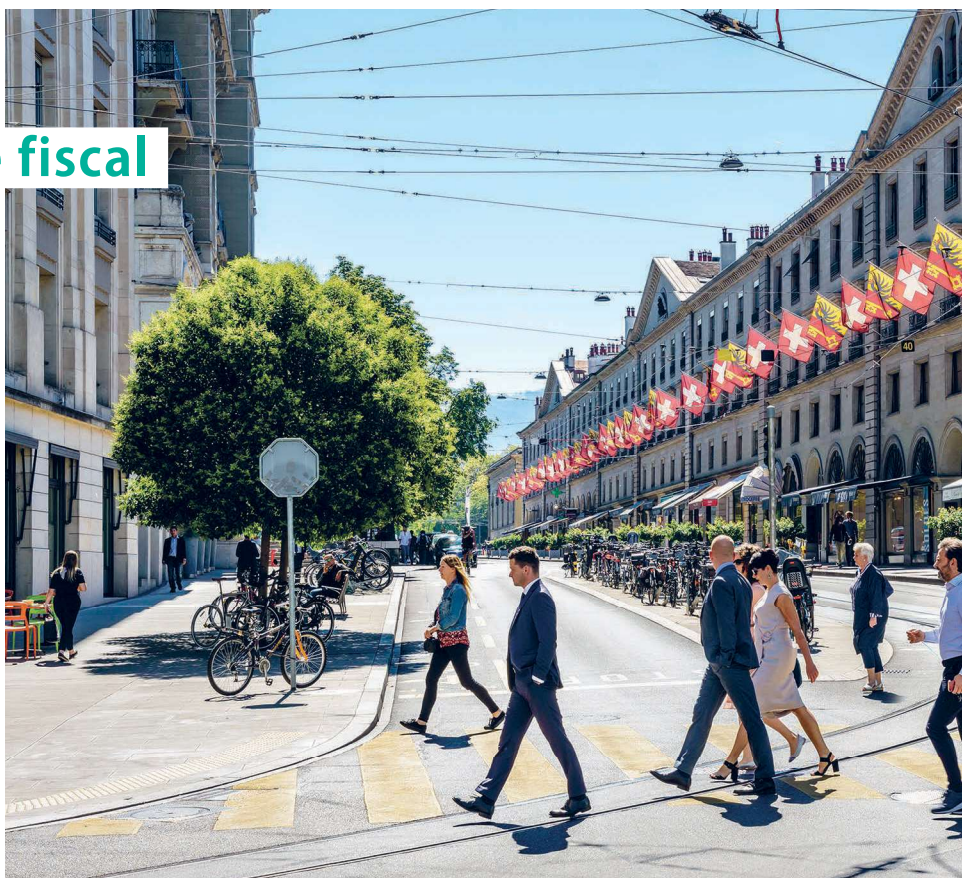
[LL.M. Tax, avocat à Pully-Lausanne et Genève, Valfor Avocats]

Introduction

Le domicile d'une personne au sens du droit fiscal est le principal critère de rattachement menant à un assujettissement illimité à l'impôt en Suisse. Cette notion a son importance aussi bien au niveau international, pour déterminer si un contribuable doit être assujéti en Suisse, qu'au niveau intercantonal, pour déterminer quel canton et quelle commune a le droit d'imposer le contribuable. Nous aborderons en premier lieu la notion de domicile dans les situations internationales puis passerons en revue les différences essentielles avec la notion de domicile applicable dans les relations intercantionales.

Le domicile fiscal en droit suisse

En vertu du droit fiscal suisse, une personne est domiciliée en Suisse si elle y séjourne avec l'intention d'y demeurer durablement (art. 3 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)). Bien que la loi fiscale ne se réfère pas au domicile de droit civil pour définir le domicile fiscal, ce dernier s'appuie sur la notion du Code civil (ATF 148 II 285, c. 3.2.1). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, l'intention de s'établir en un lieu donné ne doit pas être examinée selon la volonté exprimée par le contribuable, mais d'après l'ensemble des éléments objectivement reconnaissables pour les tiers (ATF 138 II 300 c. 3.2). En d'autres termes, le domicile se situe là où se trouve objectivement le centre des intérêts vitaux du contribuable, à savoir le centre de ses relations personnelles et économiques. Lorsqu'un contribuable entretient des relations avec plusieurs lieux, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel il entretient les relations les plus étroites. Le point de départ est le lieu de résidence habituel de la personne



concernée. Toutefois, les intérêts personnels, familiaux, professionnels et sociaux d'une personne peuvent la lier si étroitement à un autre lieu que celui-ci apparaît le centre de ses intérêts, bien qu'elle y passe moins de temps (art. ATF 150 II 244, c. 5.3). Dans ce contexte, le lieu de résidence habituel des membres de la famille (époux, enfants, parents et frères et sœurs), les relations sociales extra-familiales (par exemple la participation à la vie associative), la situation professionnelle du contribuable et les conditions de logement dans les différents lieux sont des éléments pertinents. Ces différents critères doivent être pondérés en fonction de la situation personnelle du contribuable (par exemple son âge) et pesés les uns par rapport aux autres dans le cadre de la considération globale requise pour déterminer le domicile fiscal. Par ailleurs, la situation effective à une date antérieure ou postérieure n'est en principe pas directement pertinente, mais peut être prise en compte à titre d'indice (ATF 148 II 285 c. 3.2.3).

Le domicile fiscal au niveau international

Dans les situations internationales, il convient de souligner que les époux peuvent avoir des domiciles distincts, quand bien même ils ne sont pas séparés (ATF 141 II 318 c. 2.2.3). Dans un arrêt récent concernant un couple ayant déménagé de Suisse au Luxembourg, le Tribunal fédéral a rappelé ce principe (ATF 150 II 244).



L'époux avait un emploi à Luxembourg et y passait le plus clair de son temps (277 jours contre seulement 40 en Suisse). Cela étant, l'épouse avait conservé un emploi à temps partiel en Suisse, et continuait à vivre partiellement dans l'appartement que louait le couple avant leur départ. Par ailleurs, les deux fils du couple, majeurs mais encore en formation, logeaient toujours dans cet appartement. Le couple avait une vie sociale à Luxembourg, où ils recevaient aussi bien des amis suisses que luxembourgeois. L'autorité fiscale cantonale avait retenu que le couple n'avait pas transféré le centre de ses intérêts vitaux au Luxembourg. Le Tribunal a admis le recours du couple en ce sens que seul le domicile de l'épouse, qui passait encore la majorité de son temps en Suisse et y travaillait, pouvait être considéré comme se trouvant en Suisse. L'époux avait ainsi bel et bien transféré le centre de ses intérêts personnels à Luxembourg.

En ce qui concerne l'imposition dans le temps, lorsque le domicile fiscal est transféré dans un autre pays en cours d'année, l'assujettissement en Suisse prend fin à cette date et les impôts ne sont dus en Suisse que pour la période du 1^{er} janvier au jour du départ de l'année en question (art. 8 al. 2 LIFD). En vertu du principe de la rémanence du domicile fiscal, toute personne

conserve son domicile fiscal en Suisse tant qu'elle ne s'en est pas constitué un nouveau hors de Suisse. En droit fiscal international, il peut ainsi être exigé du contribuable qu'il démontre son nouveau domicile étranger et qu'il y soit devenu contribuable, afin qu'il ne soit plus imposable en Suisse (ATF 138 II 300).

Certains Etats se basent sur d'autres critères afin d'établir l'assujettissement illimité à l'impôt en raison du domicile fiscal. Le Royaume-Uni par exemple établit la résidence fiscale en tenant compte du critère purement mathématique du nombre de nuits passées au Royaume-Uni au cours de l'année fiscale. Il peut en résulter un conflit de domicile fiscal entre différents Etats. Dans de tels cas, les conventions de double imposition conclues entre les Etats concernés édictent des *tie-breaker rules* visant à déterminer lequel des deux Etats peut imposer le contribuable en raison de son domicile.

Les *tie-breaker rules* ressortant du Modèle de convention de l'OCDE prévoient à l'article 4 des règles en cascade :

« Lorsqu'une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

- a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ;
- d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord ».

Le domicile fiscal en droit intercantonal

La notion de domicile en droit fiscal intercantonal ne change pas de celle qui ressort de la LIFD. En effet, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) contient une définition identique de domicile au sens du droit fiscal et fait par conséquent également référence au critère du centre des intérêts vitaux du contribuable. Cela étant, une des grandes différences résulte du fait qu'il n'y a pas de répartition de la compétence de taxer en cas de déménagement d'un canton à un autre en cours d'année. Le canton dans lequel le contribuable est domicilié au 31 décembre est compétent pour taxer l'année fiscale complète (art. 4b LHID). En matière de fixation du for fiscal, il appartient en principe à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (ATF 138 II 300 c. 3.4). Cela étant, quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (ATF 2C_111/2012 c. 4.4). Il s'agit non seulement de la cessation définitive des liens avec le domicile précédent mais aussi des circonstances de fait qui ont conduit à l'établissement d'un nouveau domicile. Le fardeau de la preuve est ainsi transféré à l'assujetti dans certains cas. Cela vaut en particulier lorsqu'un contribuable quitte un canton dans lequel son assujettissement illimité était très vraisemblable. Il lui revient alors d'apporter la preuve de son assujettissement subjectif allégué dans un nouveau canton (ATF 9C_6687/2022). Dans un arrêt récent, le Tribunal a confirmé la décision cantonale refusant de reconnaître un déménagement du domicile fiscal la veille de Noël (ATF 9C_25/2023). En réalité, démontrer un transfert de domicile à une période aussi proche de la fin de l'année est extrêmement difficile et le seul transfert administratif de ses papiers est en tout état largement insuffisant.

Le Tribunal fédéral a dressé un certain nombre de critères visant des cas spécifiques lorsqu'un contribuable séjourne dans plusieurs cantons différents notamment en raison de son travail :

- Un contribuable célibataire qui habite et travaille dans des lieux différents est en principe imposé à son lieu de travail, sauf s'il est particulièrement jeune (moins de 30 ans) et qu'il

n'occupe pas son emploi depuis des années (soit depuis moins de 5 ans environ), en quel cas il est imposé à son lieu de domicile;

- Le contribuable marié est en principe imposé au lieu du domicile de la famille, sauf s'il exerce une fonction dirigeante (responsabilité particulière et au moins 100 personnes sous ses ordres), en quel cas il est imposé au lieu de son travail.

Le Tribunal Fédéral a par ailleurs admis que lorsque les rapports du contribuable avec différents lieux sont à peu près de même intensité, un domicile alternant peut exister. Un tel cas entraîne en principe le partage de la souveraineté fiscale par moitié entre les deux cantons concernés (ATF 131 I 145 c. 4.2). Toutefois, un arrêt récent concernant la détermination du domicile intercantonal pour une famille recomposée laisse entendre qu'un revirement de jurisprudence pourrait se produire en ce sens que le concept de domiciles alternants pourrait

disparaître (ATF 148 II 285), n'étant pas compatible avec le principe de l'unité et de l'exclusivité du domicile. Le Tribunal fédéral a toutefois laissé cette question ouverte dès lors que la situation du contribuable en question ne correspondait pas à celle d'un domicile alternant.

Conclusion

La tendance jurisprudentielle tend à démontrer un rapprochement de la notion de domicile fiscal applicable dans les situations internationales et intercantionales, qui est similaire de la notion découlant du droit civil. Les autorités fiscales du canton de départ peuvent remettre en cause aussi bien un départ à l'étranger qu'un départ dans un autre canton et il revient finalement au contribuable – qui a un devoir de collaboration avec les autorités – de démontrer qu'il a bien transféré le centre de ses intérêts personnels.



Tax domicile under Swiss law

Philippe Kenel

[Doctor of Law, lawyer in Pully-Lausanne, Geneva and Brussels, Partner, Valfor Avocats]

Daniel Gatenby

[LL.M. Tax, lawyer in Pully-Lausanne and Geneva, Valfor Avocats]

Introduction

A person's domicile as defined in tax law is the main connecting factor leading to unlimited tax liability in Switzerland. This concept is important both at the international level – to determine whether a taxpayer is liable to tax in Switzerland – and at the intercantonal level – to determine which canton and which municipality has the right to levy tax. We will first look at the concept of tax domicile in Swiss law, then consider its implementation in international situations. Finally, we will review the essential differences with the concept of tax domicile that applies in intercantonal relations.

Tax domicile in Switzerland

Under Swiss tax law, a person is domiciled in Switzerland if he or she resides in the country with the intention of staying there durably (art. 3 para. 2 of the Federal Act of 14 December 1990 on direct federal taxes (DFTA)). Although tax law does not refer to civil law domicile to define tax domicile, the latter is based on the concept of the Civil Code (Swiss Supreme court ruling (SCR) 148 II 285, c. 3.2.1). According to the established case law of the Swiss Supreme Court, the intention to settle in a given place should not be examined according to the will expressed by the taxpayer, but according to all the ob-