Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.171/2005 /svc

Arrêt du 25 janvier 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. de Mestral.

Parties
A._____,
recourant,

contre

Intendance des impôts du canton de Berne, Münstergasse 3, 3011 Berne,
Service des contributions du canton du Jura,
Service juridique, rue de la Justice 2, 2800 Delémont.

Objet
constatation du domicile fiscal pour l'année fiscale 2004,

recours de droit public contre la décision de
l'Intendance des impôts du canton de Berne
du 25 mai 2005.

Faits:
A.
X._____ né en 1963, est célibataire et vit seul. Il travaille à temps partiel (90%) à A._____ (BE) à l'institution B._____ en qualité de maître socio-professionnel. Inscrit comme résident à la semaine à C._____ (BE) dès le 2 avril 1991, il a déménagé le 1er décembre 2004 à D._____ (BE) dans un appartement de 31/2 pièces qu'il loue 809 fr. par mois. Il affirme rentrer en fin de semaine à E._____ (JU), chez ses parents, dans la maison desquels il dispose d'une chambre.
B.
L'Intendance des impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a d'abord considéré que le domicile fiscal de X._____ se trouvait à C._____. Elle a constaté dans une décision sur réclamation des 15 décembre 2004/25 mai 2005, après le déménagement de l'intéressé, que le domicile fiscal de ce dernier se trouvait à D._____ et non plus à C._____, à compter de l'année fiscale 2004 (date déterminante: 31 décembre 2004).
C.
X._____ estime que son domicile fiscal se trouve dans le canton du Jura. Le 24 juin 2005, il a déposé un recours de droit public contre la décision sur réclamation prise par l'Intendance des impôts pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Sous suite de frais, il conclut à l'annulation de la décision querellée et demande au Tribunal fédéral de constater que son domicile fiscal se trouve à E._____.

L'Intendance des impôts conclut au rejet du recours. Le service des contributions du canton du Jura conclut à l'admission du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 131 II 58 consid. 1 p. 60).
1.1 Le recourant a déposé un recours de droit public pour violation de l'art. 127 al. 3, 1ère phrase Cst.
-:-
Selon l'art. 84 al. 1 OJ, le recours de droit public n'est recevable que si la prétendue violation d'un droit constitutionnel ne peut pas être soumise par une action ou par un autre moyen de droit quelconque au Tribunal fédéral ou à une autre autorité fédérale. Tel est bien le cas ici.
En effet, la voie de droit de l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14; ci-après: la loi sur l'harmonisation), effective depuis le 1er janvier 2001, n'est pas ouverte en l'espèce car le litige porte exclusivement sur la détermination des compétences cantonales à l'exclusion de l'interprétation ou de l'application du droit interne d'un canton. Par ailleurs la décision attaquée n'émane pas d'une dernière instance cantonale, ce qui exclut aussi le recours de droit administratif prévu par l'art. 73 LHID. En revanche, une décision préjudicielle d'assujettissement (décision fixant le domicile fiscal du contribuable) 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, et également arrêt du 17 octobre 2005, 2P.100/2005 consid. 1.1). En tant qu'il est dirigé contre la décision des 12 décembre 2004/25 mai 2005 de l'Intendance des impôts, le recours est recevable.
1.2 Le recours de droit public n'a en principe qu'un caractère cassatoire (cf. ATF 127 II 1 consid. 2c p. 5; 126 II 377 consid. 8b p. 395; 125 II 86 consid. 5a 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 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 l'intéressé allant au-delà de la simple annulation de la décision attaquée sont donc recevables.
1.3 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. Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, Archives 68, p. 479 ss, p. 488; Peter Locher, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, in ZBl 91/1990 p. 105 et les références citées).
2.
2.1 Le principe de l'interdiction de la double imposition (art. 127 al. 3, 1ère phrase Cst. et art. 46 al. 2 aCst.) 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). En outre, le Tribunal fédéral a déduit des art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3, 1ère phrase Cst., le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujetti aux impôts dans un autre canton (arrêt du 17 octobre 2005, 2P.100/2005 consid. 2.1; ATF 130 I 205 consid. 4.1 p. 210 et les références citées).
2.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne 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'y 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, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal.

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 131 I 145 consid. 4.1 p. 149 s.; 125 I 458 consid. 2b p. 467 et les arrêts cités).

Ces considérations demeurent valables sous l'empire de la loi sur l'harmonisation qui, à son art. 3 al. 2, contient une définition analogue du domicile de la personne physique, laquelle correspond également à celle de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11; cf. art. 3 al. 2), (arrêt du 17 octobre 2005, 2P.100/2005 consid. 4.1).
2.3 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 le lieu où la personne assujettie à l'impôt a le centre de ses intérêts personnels.

Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à son 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. arrêt du 17 octobre 2005, 2P.100/2005 consid. 4.2; ATF 125 I 54 consid. 2b p. 56 et l'arrêt cité).

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 que suppose qu'elles assument une responsabilité particulière et 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).

Cette jurisprudence est également applicable aux personnes célibataires, dont la famille comprend les parents et les frères et soeurs. 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 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, selon l'expérience, les rapports familiaux créent, 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 de 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.

La jurisprudence admet également que 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 du 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). Les contribuables mariés qui regagnent régulièrement en fin de semaine leur canton de domicile - où ils ont, le cas échéant, des attaches émotionnelles très fortes - y paient leurs impôts. Par opposition, l'imposition de la personne célibataire à son lieu de travail se justifie également (cf. ATF 123 I 289 consid. 2c p. 294/295; arrêt du 9 février 2001, 2P.302/1999 consid. 2d/cc).
3.
3.1 L'Intendance des impôts a fixé le domicile fiscal du recourant sur le territoire du canton de Berne pour l'année fiscale 2004 (date déterminante: le 31 décembre 2004, mais le recourant soutient que son domicile fiscal est à E._____. Les conditions d'une double imposition intercantonale sont réalisées. Il appartient donc au Tribunal fédéral de déterminer à quel canton revient le droit d'imposer le recourant pendant la période en cause.
3.2 Le recourant est célibataire; il exerce une activité dépendante et n'ayant pas sous ses ordres un nombreux personnel, n'a pas une fonction dirigeante dans l'entreprise. En considérant que le domicile fiscal du recourant se trouvait au lieu de son travail, l'Intendance des impôts a appliqué le principe posé par le Tribunal fédéral. Il faut dès lors examiner si le recourant peut se prévaloir de liens suffisamment forts avec le canton du Jura pour renverser la présomption selon laquelle son domicile fiscal est au lieu de son travail.
3.3 Le recourant n'aurait déménagé dans le canton de Berne que pour les besoins de sa profession. Toutefois, E._____ se trouve à une heure de voiture du lieu où le recourant travaille. Malgré la possibilité de faire quotidiennement les trajets entre E._____ et A._____, le recourant a occupé jusqu'au mois de novembre 2004 un studio à C._____. Ce studio constituait, selon le recourant, un logement de travail où il n'était pas possible de vivre à long terme, en particulier pendant les congés et les périodes de vacances. Dès le 1er décembre 2004, le recourant a occupé un appartement de 31/2 pièces à D._____. Force est de constater que le nouvel appartement du recourant dépasse la taille d'un simple pied-à-terre destiné aux seuls besoins de la profession. La taille de ce nouvel appartement permet au recourant d'y passer, à tout le moins en partie, les congés. Le recourant fait valoir que cet appartement, situé dans un immeuble construit à la fin des années 1950, serait vétuste et sans confort; il n'aurait jamais été restauré. Le loyer se monte à 809 fr. par mois. Toutefois, le recourant ne démontre pas que ce prix serait particulièrement avantageux pour la commune de D._____. Le recourant affirme aussi que
l'appartement serait très simplement meublé, qu'il ne comprendrait pas de cuisine agencée, mais uniquement un potager à trois plaques et qu'en outre, il n'y aurait pas la télévision. Aucune pièce au dossier ne vient étayer les dires du recourant; de plus, il n'apparaît pas qu'un tel appartement, nonobstant son manque apparent de confort, ne permette pas un séjour d'une certaine durée. En particulier, la cuisine, même équipée de manière très simple, est suffisante pour apprêter la nourriture que le recourant dit acheter lorsqu'il rentre dans le canton du Jura.
3.4 Le recourant fait valoir plusieurs arguments qui, selon lui, tendent à démontrer qu'il a des liens étroits avec le canton du Jura. D'abord, l'intéressé a grandi, effectué sa scolarité obligatoire puis entrepris un apprentissage de menuisier à E._____. Il affirme y rentrer en fin de semaine et y passer les jours fériés ainsi que ses vacances. La maison familiale se trouve à E._____ où habitent sa mère, âgée de 70 ans et souffrant de diabète et de rhumatismes, son père, âgé de 80 ans et son frère handicapé qui se trouve en institution et rentre le soir chez ses parents. Le recourant profiterait de ses séjours dans le canton du Jura pour aider ses parents - en participant à l'entretien du jardin, notamment - et s'occuper de son frère. Le recourant aurait aménagé la cuisine de la maison familiale, y installant différents appareils.

Il apparaît certes que le recourant aide sa famille lorsqu'il rentre chez ses parents. Toutefois, sa famille parvient à se passer de son aide durant la semaine, lorsqu'il travaille à A._____. Ainsi, le recourant ne démontre nullement que l'aide qu'il apporte à sa famille n'est pas purement occasionnelle.

Ensuite, le recourant déclare aussi être propriétaire, à E._____, d'une parcelle de terrain de 880 m2, jouxtant la propriété de ses parents et sur laquelle il dit projeter la construction d'une maison. L'intéressé admet toutefois que, pour l'heure, il n'a pas les moyens financiers de mener son projet à bien. Le recourant ne peut donc pas invoquer sa qualité de propriétaire immobilier pour démontrer que le centre de ses intérêts se trouverait à E._____. Sa situation est donc différente de celle des arrêts des 9 février 2001 (2P.302/1999) et 1er octobre 1996 (2P.242/1994) où, dans chaque cas, les recourants étaient propriétaires de la maison familiale.

Enfin, le recourant fait encore valoir qu'il aurait maintenu à E._____ tous ses contacts amicaux et sociaux avec ses camarades d'enfance. Ainsi, il serait membre de la Fédération suisse de gymnastique à E._____. A cet égard, il ressort uniquement du dossier que le recourant a participé à une excursion organisée par la Fédération suisse de gymnastique les 13 et 14 septembre 2003 dans les vaux d'Illiez et de Morgins.

Il se rendrait aussi chez le médecin à E._____, chez le dentiste et le coiffeur dans le canton du Jura et son garagiste serait à F._____, village voisin de E._____. Il ressort du dossier que la voiture du recourant est immatriculée dans le canton du Jura; qu'il entretien des relations bancaires avec la banque H._____; qu'il est assuré contre la maladie auprès de la CCS, agence de K._____ et qu'il fait partie du syndicat L._____ à K._____. Certaines pièces du dossier laissent toutefois penser qu'il a aussi des relations commerciales hors du Jura, puisque c'est à Bienne qu'il a acheté les éléments électro-ménagers de la cuisine de ses parents. Au demeurant, le recourant pourrait tout aussi bien entretenir ces relations à son lieu de week-end en étant domicilié fiscalement ailleurs.
3.5 Le recourant fait aussi valoir que son domicile fiscal serait, non pas au lieu de son travail, mais à E._____, en vertu de la jurisprudence concernant les contribuables mariés, applicable aussi aux célibataires, dont la famille comprend les frères et soeurs. Il perd toutefois de vue que les critères qu'il invoque à l'appui de sa thèse doivent être appréciés de manière particulièrement stricte (cf. consid. 2.3. ci-dessus). Il est constant que le recourant maintient des liens avec les lieux de son enfance nonobstant son déménagement dans le canton de Berne. Toutefois, le recourant ne fait pas la preuve de retours au moins hebdomadaires à E._____, ni qu'il y passerait toutes ses vacances.

A l'encontre de la thèse du recourant, il faut retenir que ce dernier était âgé de 41 ans en 2004; il habitait depuis 13 ans dans le canton de Berne. Il est indépendant économiquement de ses parents. Il se trouve donc très éloigné de la situation d'un jeune célibataire quittant pour la première fois et depuis peu de temps le foyer familial et qui y conserverait son domicile fiscal; ce d'autant plus que le recourant n'a conservé qu'une chambre dans la maison de ses parents (cf. la jurisprudence citée au consid. 2.3 ci-dessus).

En outre, le recourant (même s'il nie avoir noué des liens sociaux ou amicaux dans le canton de Berne, bien qu'il y ait habité 13 ans) admet avoir fait des connaissances sur le lieu de son travail. Tous ses liens sociaux ne se trouvent donc pas dans le canton du Jura. Par exemple, le recourant ne joue à E._____ aucun rôle politique laissant penser qu'il y aurait le centre de ses intérêts (cf. arrêt du 9 février 2001, 2P.302/1999; arrêt du 1er octobre 1996, 2P.242/1994).

Au vu du dossier, il faut constater que le recourant ne démontre nullement avoir des contacts si étroits avec le canton du Jura que la présomption selon laquelle le domicile fiscal des contribuables célibataires exerçant une activité lucrative dépendante est au lieu de leur travail s'en trouverait renversée. Peu importe l'attestation du 21 juin 2005 émanant du contrôle des habitants de la commune de E._____ selon laquelle le recourant conserverait son domicile civil, politique et fiscal à E._____ où il rentrerait tous les week-ends dès lors qu'elle ne concerne pas la période litigieuse (l'année 2004). Pour le surplus, ce document ne suffit pas à lui seul à établir que le recourant aurait son domicile fiscal à E._____. Pour tous ces motifs déjà, le recours doit être rejeté.

4.
4.1 Le recourant allègue encore que l'Intendance des impôts a fixé son domicile fiscal avant le 31 décembre 2004 et que cette manière de procéder ne serait pas légale.

L'argumentation du recourant se heurte à la lettre de la loi sur l'harmonisation: "En cas de transfert, à l'intérieur de la Suisse, du domicile au regard du droit fiscal, les conditions de l'assujettissement à raison du rattachement personnel sont réalisées pour la période fiscale en cours dans le canton du domicile à la fin de cette période" (art. 68 al. 1 première phrase LHID). Même si la date déterminante est la fin de la période fiscale, le domicile fiscal peut également être constaté en cours de période, pour autant qu'il n'ait pas changé au 31 décembre. L'argument du recourant doit donc être rejeté.
4.2 Le recourant reproche à l'Intendance des impôts d'avoir désigné D._____ comme domicile fiscal plutôt que de rendre une première décision admettant la réclamation puis une nouvelle décision d'assujettissement dans la commune de D._____. L'Intendance des impôts aurait ainsi privé le recourant d'une voie de droit. En outre, le recourant fait valoir qu'il a passé seize jours à D._____ en 2004; ce serait trop peu pour considérer que son domicile fiscal serait dans cette commune.

Le recourant a déposé un recours de droit public pour double imposition intercantonale devant le Tribunal fédéral sans épuiser les instances cantonales. Saisi d'un tel cas, le Tribunal fédéral ne peut que désigner le canton compétent pour prélever l'impôt (Peter Locher, op. cit., p. 107 ss). Il n'a pas à examiner où, dans le canton compétent, le recourant doit être imposé d'après le droit cantonal. Sur ce point, le recourant aurait dû porter sa cause devant le Tribunal administratif bernois, ce qu'il n'a pas fait. Il ne peut pas se plaindre désormais de ce que l'Intendance des impôts l'aurait privé d'une voie de droit. Le grief soulevé par le recourant est dès lors irrecevable.
5.
Mal fondé, le présent recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaire (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Il n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable. Il est constaté que le recourant a son domicile fiscal dans le canton de Berne en 2004.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Intendance des impôts du canton de Berne et au Service des contributions du canton du Jura, Service juridique.
Lausanne, le 25 janvier 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: