Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.475/2003 /viz

Arrêt du 26 juillet 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président, Hungerbühler, Müller, Yersin et Meylan, juge suppléant.
Greffière: Mme Rochat.

Parties
A._____,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, bâtiment Planta 577, avenue de la Gare 35,
1951 Sion,
Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, bâtiment Planta 577, 1950 Sion.

Objet
art. 3 LIFD: domicile fiscal.

recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 29 mai 2002.

Faits:
A.
Ressortissant suisse, A._____ a habité Martigny jusqu'au 1er février 1997, date à laquelle il a quitté la Suisse pour la Colombie, dans le cadre d'un contrat de travail de durée illimitée qu'il avait conclu avec le Comité international de la Croix-Rouge (ci-après: le CICR). Selon une attestation de domicile établie par le contrôle des habitants de Martigny le 21 février 2000, A._____ avait annoncé un séjour en Colombie de deux ans à compter du 1er février 1997, puis un départ définitif depuis le 5 novembre 1998. En réalité, après la Colombie, il a travaillé, toujours pour le CICR, au Zaïre en 1998, puis en Russie (Arménie) en 1999. Il est domicilié à Genève depuis le 1er mars 2000.
B.
Dans le cadre des procédures de taxation en matière d'impôts cantonaux et communaux et d'impôt fédéral direct pour les périodes de taxation 1997/1998 et 1999/2000, la Commission d'impôt pour le district de Martigny, après divers échanges de correspondance avec A._____ a, par décision préjudicielle du 7 janvier 2002, statué que celui-ci avait conservé son domicile en Valais jusqu'au 1er mars 2000 et qu'il y était en conséquence assujetti de manière illimitée jusqu'à cette date.
Par prononcé du 29 mai 2002, la Commission de recours en matière fiscale a rejeté le recours formé par A._____ contre cette décision. En ce qui concerne l'impôt fédéral, elle est partie du principe que, sous l'empire de l'art. 3 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la notion de domicile se déterminait par renvoi aux art. 23 à 26 CC, comme c'était le cas sous l'ancien droit. Puis, faisant application au recourant de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le cas d'une déléguée du CICR, elle a considéré que l'intéressé n'avait pas constitué de nouveau domicile à l'étranger, de sorte qu'il devait être réputé avoir conservé son domicile valaisan jusqu'à la date de son établissement à Genève.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, A._____ conclut, avec suite de frais, à l'annulation

de la décision préjudicielle de la Commission d'impôt du district de Martigny du 7 janvier 2002 et la décision de la Commission de recours en matière fiscale du 29 mai 2002.
La Commission conclut au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. L'Administration fédérale des contributions propose le rejet du recours.
D.
Parallèlement au présent recours, A._____ a formé un recours auprès de la Cour de droit public du Tribunal cantonal du canton du Valais contre les mêmes décisions, en tant qu'elles concernent les impôts cantonaux et communaux. Cette procédure a été suspendue le 6 novembre 2003.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 130 II 65 consid. 1 p. 67; 129 II 453 consid. 2 p. 456, 302 consid. 1 p. 305 et la jurisprudence citée).
1.1 En tant qu'elles portent sur l'impôt fédéral direct, les décisions attaquées sont fondées exclusivement sur le droit public fédéral et peuvent donc faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral, tant en vertu des dispositions générales des art. 97 ss OJ que selon la disposition particulière de l'art. 146 LIFD.
1.2 Le recours de droit administratif n'est toutefois recevable que contre les décisions des autorités cantonales statuant en dernière instance (art. 98 lettre g OJ). Le présent recours est donc irrecevable en tant qu'il est également dirigé contre la décision de la Commission d'impôt pour le district de Martigny.
1.3 D'après l'art. 104 OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents sous réserve de l'art. 105 al. 2 OJ (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 32 p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Comme il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ), il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 286).
En revanche, lorsque, comme ici, le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans cette décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). La possibilité de faire valoir des faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve est alors très restreinte (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 125 II 217 consid. 3a p. 221; 124 II 409 consid. 3a p. 420; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 286/287). Seules sont admissibles les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 128 III 454 consid. 1 p. 457; 124 II 409 consid. 3a p. 420). En particulier, les modifications ultérieures de l'état de fait ne peuvent normalement pas être prises en considération, car on ne saurait reprocher à une autorité d'avoir mal constaté les faits, au sens de l'art. 105 al. 2 OJ, lorsque ceux-ci ont changé après sa décision (ATF 125 II 217 consid. 3a p. 221).
Dans cette mesure, les allégations formulées pour la première fois devant le Tribunal fédéral, ainsi que les pièces censées prouver ces allégations doivent donc être écartées.
1.4 Pour le reste, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours qui satisfait aux autres conditions de recevabilité des art. 97 ss OJ.
2.
2.1 Selon l'art. 3 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (al. 1); une personne a son domicile en Suisse 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).
Cette disposition consacre une notion autonome du domicile fiscal, à la différence de l'ancien art. 4 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD, abrogé au 31 décembre 1994) qui, lui, se référait expressément aux art. 23 à 26 CC. De cette référence, la jurisprudence avait déduit que l'art. 24 al. 1 CC était applicable, sauf en matière de double imposition intercantonale; elle en concluait que le contribuable qui abandonnait son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conservait son domicile fiscal au

lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en était pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation (arrêts 2A.393/1999 du 28 janvier 2000, 2A.174/1991 du 28 février 1992 et 2A. 406/1990 du 1er juillet 1991, non publiés).
La question se pose toutefois de savoir si cette jurisprudence peut être maintenue sous l'empire du nouveau droit.
2.2 A cet égard, il faut tout d'abord relever que l'art. 3 al. 2, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) contient la même définition du domicile de la personne physique que l'art. 3 al. 2 LIFD, notion dont le législateur a voulu qu'elle s'accorde avec celle du Code civil (FF 1983 II p. 91 et 163). Dans son arrêt du 3 mai 2000 (2A.388/1998, publié in Revue fiscale 55/2000 p. 509 ss), le Tribunal fédéral a également constaté que l'absence de renvoi aux art. 23 à 26 CC ne modifiait pas l'interprétation de la notion de domicile fiscal. En tout cas en matière de droit fiscal international, lorsqu'aucune convention de double imposition n'est applicable, seul importait le fait que personne ne peut avoir simultanément plusieurs domiciles. Comme sous l'ancien droit, toute personne conservait donc son domicile aussi longtemps qu'elle n'en avait pas créé un nouveau. Il était ainsi sans importance que le contribuable ait annoncé son départ du lieu de son précédent domicile ou qu'il l'ait quitté (arrêt précité consid. 5a). Cette jurisprudence a été confirmée dans un arrêt 2A.337/2000 du 6 février 2001, non publié, où le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable quittant la
Suisse était astreint au paiement de l'impôt fédéral direct jusqu'à ce qu'il se soit constitué un nouveau domicile à l'étranger.
En dépit de la controverse que soulève cette question dans la doctrine, dont la majorité considère que la notion de domicile fictif, au sens de l'art. 24 al. 1 CC, n'est plus applicable comme telle pour définir le domicile du contribuable, soit son assujettissement, (voir Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, n. 9 à 11 ad art. 3, p. 88/89 et les références citées), il faut admettre que la notion du domicile fiscal reste très proche de celle du droit civil (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2ème éd. 1998, n. 2b p. 311). Quoi qu'il en soit, si le domicile fictif de l'art. 24 al. 1 CC ne saurait intervenir dans les rapports de droit intercantonal, afin de ne pas heurter la souveraineté des cantons, rien ne justifie l'abandon de cette notion en matière de droit international (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2ème éd. Berne 2000, p. 205/206; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2ème éd. Bâle 2002, p. 60; Daniel de Vries Reilingh-Flückiger, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international - état des lieux et comparaison , in Archives 70 p. 282/283). Il s'ensuit que, pour l'impôt fédéral direct, le domicile en Suisse une fois constitué le reste jusqu'à la
création d'un nouveau domicile à l'étranger. Pratiquement, cela signifie que l'existence d'un nouveau domicile ou d'un séjour à l'étranger - ce qui est équivalent sur le plan de l'assujettissement - ne sera admise que si l'intéressé y paie des impôts ou s'il établit qu'il en est dûment dispensé. Toute autre solution serait en effet susceptible d'entraîner des abus incompatibles avec les principes de droit fiscal appliqués en Suisse. Il est donc essentiel de savoir, preuves à l'appui, si et quand le contribuable s'est constitué un nouveau domicile (Peter Agner/Beat Jung/Gottard Steinmann: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, note 2 ad art. 3, pp. 12 et 13).
2.3 C'est aux autorités fiscales qu'il appartient d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs d'un domicile fiscal (art. 123 al. 1 LIFD); contrairement à ce que paraît supposer le recourant, elles ne sont aucunement liées par les décisions prises par d'autres autorités (octroi d'un congé par l'autorité militaire, décisions en matière d'exercice des droits politiques, etc.). S'il leur incombe de prouver l'existence d'un tel domicile, le contribuable a un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (art. 124 ss LIFD); dans le cadre de ce devoir de collaboration, il est tenu de rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec l'Etat où il se dit domicilié (arrêt 2P.145/1998 du 29 septembre 1999, publié in Praxis 2000 7 p. 29).
En l'espèce, la collaboration du recourant avec les autorités fiscales valaisannes laisse à désirer, puisqu'il s'est pratiquement contenté de dire que, de 1997 à 1999, il avait séjourné en Colombie, au Zaïre et en Russie, sans préciser la nature et la durée de ses missions pour le CICR. Le recourant n'a pas davantage fourni de renseignements sur l'appartement qu'il aurait hérité en Valais et qu'il prétend avoir revendu, sans en fournir la preuve. Il n'en demeure pas moins qu'en tant que célibataire, il a conservé des liens étroits avec sa famille en Valais et que celle-ci s'est occupée de ses affaires pendant son absence. Ce défaut d'informations ne justifie pas de libérer le recourant de toute imposition, lorsqu'il s'agit d'un Suisse qui se rend seul à l'étranger dans le cadre

de missions de courte durée pour une organisation comme le CICR, constituée en association privée selon le Code civil suisse, qui jouit d'un statut international particulier. Il ressort par ailleurs du site internet de cette organisation que les collaborateurs envoyés à l'étranger sont tenus de montrer une grande disponibilité et flexibilité pour répondre à des priorités pouvant se modifier à très court terme. Ils doivent ainsi être prêts à partir à n'importe quel moment et à s'adapter à des changements brusques dans leur vie professionnelle, sociale ou privée. Les expatriés sont en outre affiliés aux assurances sociales, ainsi qu'à une caisse de pensions en Suisse et leurs frais de logement sont pris en charge lorsqu'ils sont en mission sur le terrain. Tout laisse par ailleurs supposer qu'ils touchent une partie de leur salaire en Suisse et qu'ils ne paient pas d'impôts dans les pays où ils séjournent. Il ressort en effet du dossier que le recourant a pu faire des économies proches de 90'000 fr. sur son salaire pendant la période où il a travaillé pour le CICR.
Dans ces conditions, le Tribunal fédéral n'a aucun motif de revenir sur sa jurisprudence développée dans son arrêt 2A.174/1991 du 28 février 1992 concernant une déléguée du CICR, où il avait refusé d'admettre que celle-ci s'était constitué un nouveau domicile à l'étranger. Il avait considéré à ce propos que la durée et le lieu de ses séjours étaient choisis en priorité par son employeur, qui pouvait la déplacer selon l'évolution de la situation politique, de sorte que même si son séjour à l'étranger n'avait pas de durée déterminée préalablement, il ne dépendait pas non plus de sa seule intention de s'établir ou non dans le pays en cause et d'y demeurer. Compte tenu de la brièveté du séjour dans les divers pays concernés et le caractère précaire de son installation, tributaire notamment de la situation internationale, les attestations de résidence à l'étranger produites par la recourante n'avaient d'autre valeur que celle d'une formalité administrative établissant sa présence dans les pays concernés.
Les mêmes considérations ressortaient d'ailleurs déjà de deux cas jugés sous l'angle de l'arbitraire (arrêt 2P.87/1994 du 11 avril 1995, non publié et arrêt 2P.251/1987 du 30 septembre 1987, publié in Archives 58 p. 392). Le Tribunal fédéral avait alors jugé que le contribuable envoyé à l'étranger pour différentes missions, dans le premier cas au sein du Corps suisse en cas de catastrophe et du CICR, dans le second cas à titre de délégué du CICR, gardait son domicile en Suisse, pays où il conservait les relations les plus étroites. La nature même de ces missions excluait en effet que le contribuable ait pu faire de ses lieux de travail le centre de ses intérêts personnels.
A moins qu'il n'existe des circonstances objectives facilement reconnaissables d'une installation durable à l'étranger, il faut dès lors admette que les éléments de précarité liés à l'affectation d'un délégué du CICR à l'étranger impliquent qu'il garde son domicile fiscal en Suisse.
2.4 En l'espèce, le recourant a conservé ses intérêts familiaux et économiques en Suisse, même s'il a séjourné à l'étranger durant quelques trois ans dans trois pays différents. Au demeurant, les renseignements qu'il a fournis à l'autorité fiscale n'ont pas permis d'établir qu'il s'était créé un nouveau domicile dans un autre pays et qu'il y était devenu contribuable. Il s'ensuit que la commission intimée n'a pas violé le droit fédéral, ni abusé de son pouvoir d'appréciation en considérant que le recourant était demeuré domicilié en Valais jusqu'à son établissement à Genève, le 1er mars 2000.
3.
Dans l'hypothèse où les autorités fiscales valaisannes sont reconnues fondées à admettre le maintien de son domicile fiscal en Valais, le recourant demande au Tribunal fédéral d'examiner si, en le rayant de son registre électoral, la commune de Martigny "a établi un faux", si les autorités militaires lui ont indûment accordé un congé militaire et si les autorités consulaires, ainsi que la commune de Martigny, lui "ont indûment octroyé un droit de vote en tant que Suisse à l'étranger, et que, par là même, ses votes durant cette période doivent être invalidés". Ces divers points ne concernent toutefois pas la présente procédure qui porte uniquement sur le domicile fiscal du contribuable, qui a vécu à l'étranger pendant près de trois ans, et non sur les mesures accessoires qui ont été prises en raison de ce séjour à l'étranger. Les griefs que le recourant formule à cet égard sont donc irrecevables.
4.
Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Il y a lieu de mettre un émolument judiciaire à charge du recourant (art. 156 al. 1 OJ).
Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
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, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 26 juillet 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: