

NE_GERICHTE CDP.2010.183 vom 13. November 2007

NE Tribunal cantonal, 2007-11-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2010.183_d20071113

FR: NE_GERICHTE CDP.2010.183 du 13 novembre 2007

IT: NE_GERICHTE CDP.2010.183 del 13 novembre 2007

Regeste

Domicile fiscal des conjoints dans les rapports intercantonaux.

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. Dans la mesure où il porte sur des périodes fiscales pour lesquelles l'assujettissement revendiqué est celui de deux conjoints non séparés, la contestation de la décision d'assujettissement puis du jugement du 26 avril 2010 par l'un des deux conjoints suffit (art. 179 al. 3 LCdir). Les deux époux sont cependant partie à la procédure, du fait de l'assujettissement en tant que couple marié. Depuis le 1^{er} janvier 2011, la Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif et traite les causes qui avaient été déférées à cette dernière instance (art. 47, 83 OJN).

E. 2

Le litige porte sur l'assujettissement illimité de A.X. – en couple avec B.X. – dans le canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 2005 à 2007, le Tribunal fiscal ayant jugé – sans que le service des contributions ne fasse recours – que le contribuable avait déplacé son domicile dans le canton de Zoug dès la période fiscale 2008. Le recourant soutient que le déplacement de son domicile, eu égard au centre de ses intérêts vitaux et de sa séparation de fait de son épouse, valait en réalité aussi pour les périodes fiscales litigieuses. a) Selon l'article 3 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1996 (LIFD; RS 642.11), 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. 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). Les époux vivant en ménage commun sont imposés ensemble, à savoir que leurs revenus sont additionnés (art. 9 al. 1 LIFD). Ces dispositions fédérales ont été reprises par le droit cantonal dans une formulation identique – sous réserve de la référence au canton plutôt qu'à la Suisse – aux articles

E. 4

al. 1 et 2 ainsi que 10 al. 1 de la loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir; RSNE 631.0). Le droit cantonal prévoit en outre que, "dans les relations intercantionales, les effets du début, d'une modification ou de la fin de l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel ou économique sont définis par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que par les règles de droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale" (art.

E. 9

al. 3 LCdir). A ce titre, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) définit à son article 3 al. 2 le domicile des personnes physiques au regard du droit fiscal dans une formulation semblable aux dispositions susmentionnées ("Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement."). b) Les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1er janvier 1993, qui fixe notamment les règles présidant à l'assujettissement des personnes physiques. Interprétant la LHID sous l'angle téléologique, le Tribunal fédéral a jugé qu'il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vue de laquelle la LIFD constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p. 346 cons. 6 et les références citées), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p. 122-129 = StE 2005 A 23.1 no 9). Dans cette perspective, et compte tenu notamment du fait que l'article 4 al. 2 LCdir reprend les articles 3 al. 2 LHID et 3 al. 2 LIFD pour la détermination de la notion de domicile fiscal des personnes physiques dans le cadre d'un assujettissement illimité, l'examen d'un tel assujettissement dans le canton de Neuchâtel peut intervenir en se fondant sur les critères retenus par la jurisprudence fédérale, en application des dispositions de la LHID et de la LIFD. Du reste, un assujettissement illimité à l'impôt cantonal et communal dans un canton entraîne pratiquement celui à l'impôt fédéral direct au même lieu, l'autorité cantonale compétente pour prélever l'impôt fédéral direct étant celle du canton auquel se rattache le for fiscal principal, déterminé selon les dispositions susmentionnées (art. 105 al. 1 LIFD), même si une contestation portant sur la question de savoir quel canton dispose de la compétence pour prélever l'impôt fédéral direct doit être tranché par l'autorité fédérale (art. 108 al. 1 LIFD). c) L'examen conjoint des dispositions fédérales et cantonales s'impose d'autant plus que les questions d'assujettissement illimité sont intrinsèquement liées à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale, contenue à l'article 127 al. 3 de la Constitution fédérale (anciennement art. 46 al. 2 Cst.féd.). Selon cette disposition, la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires. C'est au Tribunal fédéral qu'est revenu le soin de délimiter les domiciles fiscaux là où cela était nécessaire, le mandat législatif n'ayant pas été exécuté (FF 1997 I 1 ss, p. 352). De manière très résumée, la jurisprudence part toujours de la notion de domicile fiscal principal, défini comme étant le lieu où la personne physique a l'intention de s'établir durablement, soit celui avec lequel elle entretient ses liens les plus étroits (not. ATF 125 I 54 cons. 2 traduit à la SJ 1999, p. 257, 258; ATF 125 I 458, cons. 2b, p. 467). 3. a) Plus précisément, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, rappelée dans de nombreux arrêts et notamment dans un arrêt du 06.12.2010 [2C_397/2010] cons.2.2), l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne physique 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 (v. 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 (à cet égard, l'arrêt susmentionné précise: "Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich für die Steuerhoheit ausschliesslich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen des Steuerpflichtigen."). Ces considérations demeurent valables sous l'empire de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, qui, à son article 3 al. 2, contient une définition analogue du domicile de la personne physique, laquelle correspond également à celle de la LIFD (v. art. 3 al. 2). b) 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 ou encore avec celui des fins de semaine, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (arrêt du Tribunal fédéral du 06.12.2010 précité, [2C_397/2010] cons.2.2; mais aussi ATF 131 I 145 cons. 4.1, p.149 ss ; 125 I 458 cons.2b, p.467 et les arrêts cités). Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu à partir duquel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à ses besoins (v. ATF 125 I 54 cons. 2b, p. 56 et l'arrêt cité). Pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont 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 (ATF 125 I 54 cons. 2b/aa, p.56 et 57, 458 cons. 2d, p.467 ss ; 121 I 14 cons. 4a, p. 16 ; 111 Ia 41 cons. 3, p. 42). Lorsque le contribuable marié qui exerce une activité lucrative dépendante (sans avoir de fonction dirigeante) revient chaque jour dans sa famille (pendulaire), son domicile fiscal est au lieu de résidence de la famille (ATF 104 Ia 264 cons. 2a, p. 268). Il en va de même lorsque ce même contribuable ne rentre dans sa famille que pour les fins de semaine et son temps libre (" Wochenaufenthalter" , ATF 104 Ia 264 cons. 2a, p. 268). Ce n'est que lorsque ce même contribuable ne rentre pas dans sa famille en fin de semaine ou pas avec la régularité nécessaire que son domicile fiscal principal est au lieu du travail, le lieu de résidence de la famille représentant alors pour lui un domicile fiscal secondaire (ATF 121 I 14 cons. 4b, p. 17 ; 104 Ia 264 cons. 2b et 4b/bb p. 268, 270; Locher , op. cit., p. 53). Il en va différemment en principe lorsque le contribuable exerce une activité lucrative dépendante dans une fonction dirigeante (Locher/Locher , op. cit., § 3, I B, 1b nos 1-19), telle que définie par le Tribunal fédéral comme étant un poste dirigeant dans (a) une entreprise économiquement importante, ce qui suppose qu'il assume (b) une responsabilité particulière et qu'il a (c) sous ses ordres un nombreux personnel (ATF 125 I 54 cons. 2b/aa, p. 56, 57; 121 I 14 cons. 4a, p. 16 ; 101 Ia 557 cons. 4a et b, p. 559-562 ; arrêts du 07.01.2004 [2P.2/2003] cons. 2.3 et du 29.07.2002 [2P.335/2001] cons. 2.2). Les conjoints ont en principe un seul domicile fiscal commun (RDAF 2001 II, p. 521, 528 cons. 4c). c) Dans la mesure où des rapports intercantonaux sont concernés, le lieu avec lequel le (ou les) contribuable concerné entretient les relations les plus étroites est fixé en vertu de l'ensemble des liens qui l'unissent à l'un ou l'autre des cantons qui entrent en ligne de compte. Ces liens peuvent très bien être concrétisés dans plusieurs communes, sans que le seul fait qu'il existe une répartition des liens entre plusieurs communes du même canton n'atténue la relation à celui-ci. Il s'agit du reste là de la situation la plus usuelle, les contribuables voyant rarement tous les aspects de leur vie (logement, travail, loisirs, solutions de garde ou écoles

pour les enfants, etc.) se dérouler dans la même commune. En ce sens, les éléments rattachés à différentes communes situés dans un même canton – ou même, selon les cas, dans deux cantons limitrophes, s'agissant par exemple d'un domicile semainier situé dans le premier et d'un lieu de travail situé dans un deuxième, le for fiscal étant revendiqué dans le troisième canton du lieu de résidence durant les fins de semaine – s'additionnent bel et bien. Ceci découle du fait que les relations d'un contribuable avec le canton doivent être examinées en fonction de l'ensemble des circonstances (ATF 123 I 289 cons. 2b in fine, p. 294). 4. En l'espèce, A.X. ne conteste pas l'appréciation du Tribunal fiscal selon laquelle il n'occupait pas une fonction dirigeante au sein de l'entreprise qui l'employait dans la région zurichoise dès courant 2004 jusqu'au 31 décembre 2007. Il se plaint en revanche du refus de le considérer comme séparé durant les périodes fiscales en cause et soutient avoir démontré qu'il avait essayé dès 2004 de s'intégrer dans sa nouvelle commune. Certes, une attestation émise par le docteur L. du 6 juillet 2009 – dans laquelle ce praticien, médecin de famille du contribuable depuis juin 2001, confirmait que ce dernier lui avait parlé des problèmes relationnels avec son épouse pour la première fois en mars 2003 – figure au dossier. Cela ne suffit cependant pas pour établir une rupture complète des liens, que ce soit du point de vue civil – on constate du reste à cet égard que les premières démarches judiciaires consistent en une requête des mesures protectrices de l'union conjugale du 21 octobre 2009 seulement – ou fiscal. De ce point de vue, la taxation séparée n'intervient qu'à partir du moment où il n'existe plus de ménage commun ni de communauté des moyens d'existence, consécutive à une fin durable de l'union conjugale (Jaques, in Commentaire romand de la LIFD, n.18 ad art.9 LIFD). Lors de son interrogatoire du 26 juin 2009 devant le Tribunal fiscal, A.X. a indiqué que son départ en Suisse orientale n'était pas motivé par des convenances personnelles, mais le départ de son employeur et l'impossibilité de retrouver un emploi – dans la région neuchâteloise ou biennoise – à 59 ans. Le départ vers le domicile de [...] (ZG) n'était dès lors pas consécutif à des difficultés conjugales et – bien qu'il ait pu en générer ou renforcer une mésentente d'ores et déjà existante, surtout à partir du moment où une relation extraconjugale a été nouée – il n'existe pas d'indications suffisantes permettant de retenir comme motif du départ dans le canton de Zoug une séparation de fait au sens fiscal, avec comme conséquence la fin de la mise en commun des moyens d'existence. Il est vrai que le relevé du compte bancaire au nom de A.X., type "60plus", révèle dès le mois de janvier 2005 des versements mensuels de 1'000 francs en faveur de son épouse sans toutefois que le fondement de ces versements ne soit formalisé, par exemple dans une convention extrajudiciaire de séparation, et que l'on puisse d'emblée exclure qu'il ne s'agissait pas simplement de rééquilibrer les différents comptes utilisés par le couple (de 2005 à 2007, B.X. ne pouvait profiter des avantages d'un compte "60plus", si bien qu'un compte joint ne pouvait être envisagé). Du reste, si le montant de 1'000 francs par mois avait constitué une pension alimentaire, il aurait dû être déclaré comme revenu par B.X. (art. 26 let. f LCdir). Toujours sous l'angle de la situation conjugale, A.X. s'est d'ailleurs annoncé comme contribuable marié dans sa nouvelle commune et a indiqué dans sa déclaration zougnoise être marié jusqu'à la période 2006 incluse et séparé dès l'année 2007 seulement; de son côté, B.X. a continué à cocher la case "mariée" à Neuchâtel à tout le moins jusqu'en 2006, année de la dernière déclaration d'impôt disponible, preuve que tous deux envisageaient une vie en commun qui, du point de vue fiscal, n'est pas influencé par leur vie intime. S'agissant du centre des intérêts vitaux, il faut relever que le contribuable rentrait, selon ses dires, pratiquement toutes les fins de semaine au domicile familial de [...] (NE), selon lui exclusivement pour l'entretenir, mais aussi selon ce qui ressort du dossier pour y entretenir

des relations personnelles. Ainsi, il passait les fêtes de famille à [...] (NE). Durant les premiers mois qui ont suivi son transfert professionnel à Zurich, A.X. ne rentrait pas seulement tous les week-ends mais également parfois pendant la semaine et ne disposait à Zoug jusqu'en mars 2008 que d'une chambre avec place de parc pour le loyer modeste de 284 francs (puis 295 francs) plus 125 francs (puis 138 francs) – peu importe finalement le montant qu'il payait exactement pour celle-ci ou la provenance du mobilier, un tel logement ne peut être considéré que comme secondaire et constitue une entrave importante à l'établissement d'un centre des intérêts vitaux surtout pour un contribuable plus âgé qui possède parallèlement une villa familiale dans laquelle il se rend régulièrement. B.X. a situé au printemps 2008 la véritable prise de distance de son époux vis-à-vis d'elle et l'espacement de ses retours à [...] (NE), étant toutefois précisé qu'en 2007, les époux ont encore passé une semaine de vacances de ski ensemble, sans leurs enfants. S'y ajoute que A.X. – et cela est à son honneur – était particulièrement impliqué dans le suivi et le soutien à sa fille qui souffre de problèmes de santé. Certes, le recourant a apporté au dossier des éléments tendant à prouver son implication dans la vie locale à proximité de son nouvel employeur dès 2004. Les activités qu'il y a déployées démontrent qu'au fil des années, il s'est attaché plus fortement à son nouvel environnement, délaissant peu à peu [...] NE, mais cela ne suffit pas à établir que durant les périodes fiscales litigieuses, il avait le centre de ses intérêts personnels dans le canton de Zoug puisqu'il n'y passait pas ses moments de réels loisirs que peuvent être les fins de semaine mais tentait essentiellement d'occuper ses soirées pendant qu'il était encore employé, soit jusqu'à fin décembre 2007 en tous les cas. Un tel mode de vie n'implique pas, en considération de l'ensemble des circonstances, un déplacement du centre de ses intérêts vitaux durant ces périodes déjà, l'intensité des liens créés n'étant à l'évidence pas équivalente à celle de ceux maintenus à [...] (NE), lieu de retours hebdomadaires voir bihebdomadaires (domicile de B.X., domicile des enfants, logement en villa familiale, besoins spéciaux d'un des enfants, etc.). La position du Tribunal fiscal n'est dès lors pas critiquable, en tant qu'elle assujettit A.X. dans le canton de Neuchâtel pour les années 2005 à 2007. 5. Au vu de ce qui précède, il y lieu de rejeter le recours. Le recourant succombant, les frais seront mis à sa charge, en compensation avec son avance de frais (art. 47 LPJA). Il ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

E. 26

avril 2010 par l'un des deux conjoints suffit (art.179 al. 3 LCdir). Les deux époux sont cependant partie à la procédure, du fait de l'assujettissement en tant que couple marié.

Depuis le 1er janvier 2011, la Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif et traite les causes qui avaient été déférées à cette dernière instance (art. 47, 83OJN).

2. Le litige porte sur l'assujettissement illimité de A.X. ■ en couple avec B.X. ■ dans le canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 2005 à 2007, le Tribunal fiscal ayant jugé ■ sans que le service des contributions ne fasse recours ■ que le contribuable avait déplacé son domicile dans le canton de Zoug dès la période fiscale 2008. Le recourant soutient que le déplacement de son domicile, eu égard au centre de ses intérêts vitaux et de sa séparation de fait de son épouse, valait en réalité aussi pour les périodes fiscales litigieuses.

a) Selon l'article 3al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1996(LIFD; RS 642.11), 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. 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). Les époux vivant en ménage commun sont imposés ensemble, à savoir que leurs revenus sont additionnés (art.9 al. 1 LIFD). Ces dispositions fédérales ont été reprises par le droit cantonal dans une formulation identique ■ sous réserve de la référence au canton plutôt qu'à la Suisse ■ aux articles 4 al. 1 et 2 ainsi que 10 al. 1 de la loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir; RSNE 631.0). Le droit cantonal prévoit en outre que, "dans les relations intercantionales, les effets du début, d'une modification ou de la fin de l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel ou économique sont définis par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que par les règles de droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale" (art.9 al. 3 LCdir). A ce titre, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) définit à son article 3 al. 2 le domicile des personnes physiques au regard du droit fiscal dans une formulation semblable aux dispositions susmentionnées ("Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement.").

b) Les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1er janvier 1993, qui fixe notamment les règles présidant à l'assujettissement des personnes physiques. Interprétant la LHID sous l'angle téléologique, le Tribunal fédéral a jugé qu'il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vue de laquelle la LIFD constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p. 346 cons. 6 et les références citées), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p. 122-129 = StE 2005 A 23.1 no 9). Dans cette perspective, et compte tenu notamment du fait que l'article 4 al. 2 LCdir reprend les articles 3 al. 2 LHID et 3 al. 2 LIFD pour la détermination de la notion de domicile fiscal des personnes physiques dans le cadre d'un assujettissement illimité, l'examen d'un tel assujettissement dans le canton de Neuchâtel peut intervenir en se fondant sur les critères retenus par la jurisprudence fédérale, en application des dispositions de la LHID et de la LIFD. Du reste, un assujettissement illimité à l'impôt cantonal et communal dans un canton entraîne pratiquement celui à l'impôt fédéral direct au même lieu, l'autorité cantonale compétente pour prélever l'impôt fédéral direct étant celle du canton auquel se rattache le for fiscal principal, déterminé selon les dispositions susmentionnées (art. 105 al. 1 LIFD), même si une contestation portant sur la question de savoir quel canton dispose de la compétence pour prélever l'impôt fédéral direct doit être tranché par l'autorité fédérale (art. 108 al. 1 LIFD).

c) L'examen conjoint des dispositions fédérales et cantonales s'impose d'autant plus que les questions d'assujettissement illimité sont intrinsèquement liées à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale, contenue à l'article 127 al. 3 de la Constitution fédérale (anciennement art. 46 al. 2 Cst.féd.). Selon cette disposition, la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires. C'est au Tribunal fédéral qu'est revenu le soin de délimiter les domiciles fiscaux là où cela

était nécessaire, le mandat législatif n'ayant pas été exécuté (FF 1997 I 1 ss, p. 352). De manière très résumée, la jurisprudence part toujours de la notion de domicile fiscal principal, défini comme étant le lieu où la personne physique a l'intention de s'établir durablement, soit celui avec lequel elle entretient ses liens les plus étroits (not.ATF 125 I 54cons. 2 traduit à la SJ 1999, p. 257, 258;ATF 125 I 458, cons. 2b, p. 467).

3.a) Plus précisément, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, rappelée dans de nombreux arrêts et notamment dans un arrêt du 06.12.2010 [2C_397/2010]cons.2.2), l'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne physique 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 (v. 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 (à cet égard, l'arrêt susmentionné précise: "Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich für die Steuerhoheit ausschliesslich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen des Steuerpflichtigen."). Ces considérations demeurent valables sous l'empire de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, qui, à son article 3 al. 2, contient une définition analogue du domicile de la personne physique, laquelle correspond également à celle de la LIFD (v. art. 3 al. 2).

b) 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 ou encore avec celui des fins de semaine, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (arrêt du Tribunal fédéral du 06.12.2010 précité,[2C_397/2010]cons.2.2; mais aussiATF 131 I 145cons. 4.1, p.149 ss ;125 I 458cons.2b, p.467 et les arrêts cités). Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu à partir duquel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à ses besoins (v.ATF 125 I 54cons. 2b, p. 56 et l'arrêt cité). Pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont 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 (ATF 125 I 54cons. 2b/aa, p.56 et 57, 458 cons. 2d, p.467 ss ;121 I 14cons. 4a, p. 16 ;111 Ia 41cons. 3, p. 42). Lorsque le contribuable marié qui exerce une activité lucrative dépendante (sans avoir de fonction dirigeante) revient chaque jour dans sa famille (pendulaire), son domicile fiscal est au lieu de résidence de la famille (ATF 104 Ia 264cons. 2a, p. 268). Il en va de même lorsque ce même contribuable ne rentre dans sa famille que pour les fins de semaine et son temps libre ("Wochenaufenthalter",ATF 104 Ia 264cons. 2a, p. 268). Ce n'est que lorsque ce même contribuable ne rentre pas dans sa famille en fin de semaine ou pas avec la régularité nécessaire que son domicile fiscal principal est au lieu du travail, le lieu de résidence de la famille représentant alors pour lui un domicile fiscal secondaire (ATF 121 I 14cons. 4b, p.

17 ;104 Ia 264cons. 2b et 4b/bb p. 268, 270;Locher, op. cit., p. 53). Il en va différemment en principe lorsque le contribuable exerce une activité lucrative dépendante dans une fonction dirigeante (Locher/Locher, op. cit., § 3, I B, 1b nos 1-19), telle que définie par le Tribunal fédéral comme étant un poste dirigeant dans (a) une entreprise économiquement importante, ce qui suppose qu'il assume (b) une responsabilité particulière et qu'il a (c) sous ses ordres un nombreux personnel (ATF 125 I 54cons. 2b/aa, p. 56, 57;121 I 14cons. 4a, p. 16 ;101 Ia 557cons. 4a et b, p. 559-562 ; arrêts du 07.01.2004 [2P.2/2003]cons. 2.3 et du 29.07.2002 [2P.335/2001]cons. 2.2). Les conjoints ont en principe un seul domicile fiscal commun (RDAF 2001 II, p. 521, 528 cons. 4c).

c) Dans la mesure où des rapports intercantonaux sont concernés, le lieu avec lequel le (ou les) contribuable concerné entretient les relations les plus étroites est fixé en vertu de l'ensemble des liens qui l'unissent à l'un ou l'autre des cantons qui entrent en ligne de compte. Ces liens peuvent très bien être concrétisés dans plusieurs communes, sans que le seul fait qu'il existe une répartition des liens entre plusieurs communes du même canton n'atténue la relation à celui-ci. Il s'agit du reste là de la situation la plus usuelle, les contribuables voyant rarement tous les aspects de leur vie (logement, travail, loisirs, solutions de garde ou écoles pour les enfants, etc.) se dérouler dans la même commune. En ce sens, les éléments rattachés à différentes communes situés dans un même canton ou même, selon les cas, dans deux cantons limitrophes, s'agissant par exemple d'un domicile semainier situé dans le premier et d'un lieu de travail situé dans un deuxième, le for fiscal étant revendiqué dans le troisième canton du lieu de résidence durant les fins de semaine s'additionnent bel et bien. Ceci découle du fait que les relations d'un contribuable avec le canton doivent être examinées en fonction de l'ensemble des circonstances (ATF 123 I 289cons.2b in fine, p. 294).

4. En l'espèce, A.X. ne conteste pas l'appréciation du Tribunal fiscal selon laquelle il n'occupait pas une fonction dirigeante au sein de l'entreprise qu'il employait dans la région zurichoise dès courant 2004 jusqu'au 31 décembre 2007. Il se plaint en revanche du refus de le considérer comme séparé durant les périodes fiscales en cause et soutient avoir démontré qu'il avait essayé dès 2004 de s'intégrer dans sa nouvelle commune.

Certes, une attestation émise par le docteur L. du 6 juillet 2009 dans laquelle ce praticien, médecin de famille du contribuable depuis juin 2001, confirmait que ce dernier lui avait parlé des problèmes relationnels avec son épouse pour la première fois en mars 2003 figure au dossier. Cela ne suffit cependant pas pour établir une rupture complète des liens, que ce soit du point de vue civil ou on constate du reste à cet égard que les premières démarches judiciaires consistent en une requête des mesures protectrices de l'union conjugale du 21 octobre 2009 seulement ou fiscal. De ce point de vue, la taxation séparée n'intervient qu'à partir du moment où il n'existe plus de ménage commun ni de communauté des moyens d'existence, consécutive à une fin durable de l'union conjugale (Jaques, in Commentaire romand de la LIFD, n.18 ad art.9 LIFD). Lors de son interrogatoire du 26 juin 2009 devant le Tribunal fiscal, A.X. a indiqué que son départ en Suisse orientale n'était pas motivé par des convenances personnelles, mais le départ de son employeur et l'impossibilité de retrouver un emploi dans la région neuchâteloise ou biennoise à 59 ans. Le départ vers le domicile de [...] (ZG) n'était dès lors pas consécutif à des difficultés conjugales et bien qu'il ait pu en générer ou renforcer une mésentente d'ores et déjà existante, surtout à partir du moment où une relation extraconjugale a été nouée il n'existe pas d'indications suffisantes permettant de retenir comme motif du

départ dans le canton de Zoug une séparation de fait au sens fiscal, avec comme conséquence la fin de la mise en commun des moyens d'existence. Il est vrai que le relevé du compte bancaire au nom de A.X., type "60plus", révèle dès le mois de janvier 2005 des versements mensuels de 1'000 francs en faveur de son épouse sans toutefois que le fondement de ces versements ne soit formalisé, par exemple dans une convention extrajudiciaire de séparation, et que l'on puisse d'emblée exclure qu'il ne s'agissait pas simplement de rééquilibrer les différents comptes utilisés par le couple (de 2005 à 2007, B.X. ne pouvait profiter des avantages d'un compte "60plus", si bien qu'un compte joint ne pouvait être envisagé). Du reste, si le montant de 1'000 francs par mois avait constitué une pension alimentaire, il aurait dû être déclaré comme revenu par B.X. (art. 26 let. fL Cdir). Toujours sous l'angle de la situation conjugale, A.X. s'est d'ailleurs annoncé comme contribuable marié dans sa nouvelle commune et a indiqué dans sa déclaration zougnoise être marié jusqu'à la période 2006 incluse et séparé dès l'année 2007 seulement; de son côté, B.X. a continué à cocher la case "mariée" à Neuchâtel à tout le moins jusqu'en 2006, année de la dernière déclaration d'impôt disponible, preuve que tous deux envisageaient une vie en commun qui, du point de vue fiscal, n'est pas influencé par leur vie intime.

S'agissant du centre des intérêts vitaux, il faut relever que le contribuable rentrait, selon ses dires, pratiquement toutes les fins de semaine au domicile familial de [...] (NE), selon lui exclusivement pour l'entretenir, mais aussi selon ce qui ressort du dossier pour y entretenir des relations personnelles. Ainsi, il passait les fêtes de famille à [...] (NE). Durant les premiers mois qui ont suivi son transfert professionnel à Zurich, A.X. ne rentrait pas seulement tous les week-ends mais également parfois pendant la semaine et ne disposait à Zoug jusqu'en mars 2008 que d'une chambre avec place de parc pour le loyer modeste de 284 francs (puis 295 francs) plus 125 francs (puis 138 francs) ■ peu importe finalement le montant qu'il payait exactement pour celle-ci ou la provenance du mobilier, un tel logement ne peut être considéré que comme secondaire et constitue une entrave importante à l'établissement d'un centre des intérêts vitaux surtout pour un contribuable plus âgé qui possède parallèlement une villa familiale dans laquelle il se rend régulièrement. B.X. a situé au printemps 2008 la véritable prise de distance de son époux vis-à-vis d'elle et l'espacement de ses retours à [...] (NE), étant toutefois précisé qu'en 2007, les époux ont encore passé une semaine de vacances de ski ensemble, sans leurs enfants. S'y ajoute que A.X. ■ et cela est à son honneur - était particulièrement impliqué dans le suivi et le soutien à sa fille qui souffre de problèmes de santé. Certes, le recourant a apporté au dossier des éléments tendant à prouver son implication dans la vie locale à proximité de son nouvel employeur dès 2004. Les activités qu'il y a déployées démontrent qu'au fil des années, il s'est attaché plus fortement à son nouvel environnement, délaissant peu à peu [...] NE, mais cela ne suffit pas à établir que durant les périodes fiscales litigieuses, il avait le centre de ses intérêts personnels dans le canton de Zoug puisqu'il n'y passait pas ses moments de réels loisirs que peuvent être les fins de semaine mais tentait essentiellement d'occuper ses soirées pendant qu'il était encore employé, soit jusqu'à fin décembre 2007 en tous les cas. Un tel mode de vie n'implique pas, en considération de l'ensemble des circonstances, un déplacement du centre de ses intérêts vitaux durant ces périodes déjà, l'intensité des liens créés n'étant à l'évidence pas équivalente à celle de ceux maintenus à [...] (NE), lieu de retours hebdomadaires voir bihebdomadaires (domicile de B.X., domicile des enfants, logement en villa familiale, besoins spéciaux d'un des enfants, etc.).

La position du Tribunal fiscal n'est dès lors pas critiquable, en tant qu'elle assujettit A.X. dans le canton de Neuchâtel pour les années 2005 à 2007.

5. Au vu de ce qui précède, il y lieu de rejeter le recours. Le recourant succombant, les frais seront mis à sa charge, en compensation avec son avance de frais (art. 47 LPJA). Il ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours

2. Met à la charge du recourant un émolument de décision de 700 francs et les débours par 70 francs, montants compensés avec son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 16 août 2011

1 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.

2 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.

3 Une personne séjourne en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable,

a.

elle y réside pendant 30 jours au moins et y exerce une activité lucrative;

b.

elle y réside pendant 90 jours au moins sans y exercer d'activité lucrative.

4 La personne qui, ayant conservé son domicile à l'étranger, réside en Suisse uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction ou pour se faire soigner dans un établissement ne s'y trouve ni domiciliée ni en séjour au regard du droit fiscal.

5 Les personnes physiques domiciliées à l'étranger qui y sont exonérées totalement ou partiellement des impôts sur le revenu en raison de leur activité pour le compte de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisses, sont également assujetties à l'impôt dans leur commune d'origine à raison du rattachement personnel. Lorsque le contribuable possède plusieurs droits de cité, il est assujetti à l'impôt dans la commune dont il a acquis le droit de cité en dernier lieu. Si le contribuable n'a pas la nationalité suisse, il est assujetti à l'impôt au domicile ou au siège de son employeur. L'assujettissement s'étend également au conjoint et aux enfants, au sens de l'art. 9.

1 Les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial.

1bis Les revenus des partenaires enregistrés qui vivent en ménage commun sont additionnés. Dans la présente loi, les partenaires enregistrés ont le même statut que des époux. Ce principe vaut également pour les contributions d'entretien durant le partenariat enregistré ainsi que pour les contributions d'entretien et la liquidation des biens découlant de la suspension de la vie commune ou de la dissolution du partenariat. 2

2Le revenu des enfants sous autorité parentale est ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale, à l'exception du revenu de l'activité lucrative sur lequel les enfants sont imposés séparément.

1Nouvelle teneur selon le ch. 24 de l'annexe à la loi du 18 juin 2004 sur le partenariat, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20055685;FF20031192).2Introduit par le ch. 24 de l'annexe à la loi du 18 juin 2004 sur le partenariat, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20055685;FF20031192).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.