

# **NE\_GERICHTE CDP.2011.135 vom 31. Oktober 2011**

NE Tribunal cantonal, 2011-10-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2011.135](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.135)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2011.135 du 31 octobre 2011

IT: NE\_GERICHTE CDP.2011.135 del 31 ottobre 2011

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

Le présent litige porte sur l'assujettissement des époux X. dans le canton de Neuchâtel pour l'année fiscale 2006, sachant que le canton du Valais a, suite au dépôt par les contribuables d'une déclaration d'impôt 2006, rendu une décision de taxation du 10 décembre 2008 et soulevé à l'encontre du canton de Neuchâtel, par courrier du 10 novembre 2010, l'exception de la péremption du droit de taxer.

### **E. 3**

Selon l'article 127 al. 3 Cst.féd., la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires. Ce principe 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 - arrêt du TF du 29.05.2009 [2C\_23/2009] cons. 4.1). En l'espèce, il n'est pas contesté que deux cantons élèvent une prétention contre les époux X. pour la même période fiscale (2006) portant sur le même impôt (impôt sur le revenu et la fortune). La question se pose bien plus de savoir si l'un des cantons, en l'occurrence celui de Neuchâtel, est déchu de son droit d'imposer dans la mesure où il a fait valoir ses prétentions tardivement.

### **E. 4**

a) D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt du TF du 01.07.2011 [2C\_463/2010] cons. 3.3.4 ; en français ATF 132 I 29, cons. 3.2), un canton est déchu de son droit d'imposer lorsque, connaissant ou pouvant connaître les faits déterminants pour l'imposition, il tarde néanmoins outre mesure à faire valoir sa prétention fiscale et que, si cette dernière était admise, un autre canton pourrait être tenu de restituer un impôt perçu dans les formes voulues, de bonne foi et dans l'ignorance de la prétention fiscale concurrente. La taxation est considérée comme tardive lorsqu'elle n'est pas introduite dans un certain délai ou que son achèvement est retardé de façon excessive sans motifs suffisants. Le Tribunal fédéral a d'abord jugé que lorsque le canton connaissait le système de taxation postnumerando selon lequel la taxation intervient après la fin de l'année fiscale pour laquelle l'impôt est dû, il pouvait faire valoir sa prétention à l'impôt l'année suivant l'année fiscale (ATF 132 I 29, cons. 3.2 et les références citées). Dans l'arrêt précité, il a cependant revu sa position et considéré qu'il paraissait raisonnable de fixer le délai de péremption de telle manière que le changement de système d'imposition dans le temps –

passage au postnumerando annuel - ne raccourcisse pas de manière inadéquate la durée dont disposait l'autorité fiscale pour ses investigations et d'en rester à environ un an et demi. Il s'ensuit que, dans le cadre du système de taxation postnumerando annuel, les cantons doivent faire valoir leur prétention dans l'année qui suit la période de taxation - et non plus dans l'année qui suit la période fiscale - sous peine de déchéance (ATF 132 I 29 , cons. 3.3). Pour qu'un canton puisse se prévaloir de son droit d'imposer et de son ignorance de la prétention concurrente d'un autre canton, il ne suffit pas que ses autorités fiscales aient effectivement ignoré l'existence de leur droit, il faut en outre qu'en ayant fait preuve de toute la diligence requise, elles n'aient ni pu ni dû en connaître l'existence. Le retard d'un canton à faire valoir sa prétention ne saurait en particulier être excusé par l'ignorance de ses propres registres publics (registre foncier, registre du commerce). Les cantons ne sont en revanche pas tenus de connaître les faits qui ressortent des registres publics des autres cantons ou de la presse privée ( Kurt Locher / Peter Locher , op. cit., § 2, IV D, no 31 et les références citées). b) Fondé sur cette jurisprudence, on retiendra que le canton qui revendique un assujettissement doit faire valoir celui-ci avant la fin de l'année suivant celle durant laquelle a lieu la taxation, soit en l'occurrence avant le 31 décembre 2008 pour l'année 2006, taxée en 2007 ( Beusch , Commentaire bâlois, Interkantonaes Steuerrecht, § 42 no 4). Le point de départ du délai est la fin de l'année fiscale en cause et non pas la fin d'une procédure judiciaire afférant à une période fiscale antérieure. Il y a à cela plusieurs raisons. D'une part, dans la mesure où l'autorité fiscale est libre d'examiner la situation des contribuables de manière différente d'année en année en fonction des conditions prévalant durant l'année fiscale en cause (v. arrêt du Tribunal administratif du 07.07.2008 [TA.2006.6] cons. 6.a in fine), le fait de trancher un litige pour une année fiscale antérieure ne préjuge pas de l'assujettissement des années ultérieures. On ne peut pas considérer de manière générale que l'assujettissement pour l'année n dépend nécessairement du sort réservé à la contestation pour l'année n-1. Tout au plus l'existence d'une contestation aura-t-elle un effet du point de vue de l'examen de la bonne foi et de la possibilité de connaître la prétention concurrente. D'autre part, instaurer un délai qui ne dépendrait pas de la fin de l'année fiscale litigieuse mais de la fin d'une procédure – portant sur d'autres périodes fiscales – viderait l'institution de la péremption du droit de taxer de sa ratio legis puisque ce délai de péremption vise à clarifier la situation dans des délais raisonnables et à éviter qu'un canton qui a exercé, de bonne foi, sa prétention ne soit contraint de revenir sur une de ses décisions entrées en force et de rembourser un impôt d'ores et déjà encaissé. A cet égard, pour qu'un canton puisse faire valoir l'exception de la péremption du droit de taxer, il faut encore - outre l'écoulement du temps dans la mesure susmentionnée – qu'il se trouve cas échéant dans l'obligation de restituer l'impôt perçu de bonne foi et dans l'ignorance excusable de la prétention concurrente ( Beusch , op. cit., § 42 no 5). c) En l'espèce, alors que le litige au sujet de l'assujettissement 2004 et 2005 était encore en cours, les contribuables ont rempli une déclaration d'impôt valaisanne (23 avril 2007), puis ont été taxés dans ce canton (décision du 10 décembre 2008). Ces actes sont intervenus après le jugement du Tribunal fiscal du 16 janvier 2007, qui reconnaissait aux époux X. un centre de leurs intérêts vitaux à [...] pour l'année fiscale 2004 et 2005 et précisait que l'appréciation pour l'année fiscale 2006 devait se faire en fonction de la situation au 31 décembre 2006 (jugement du TFisc, p.12). L'arrêt du Tribunal administratif du 11 février 2009 n'avait pas encore été rendu. Dans un tel contexte, on ne saurait d'emblée suivre l'avis du Service des contributions selon lequel les autorités valaisannes n'ont pas élevé leur prétention de bonne foi. En effet, si le service des contributions du canton du Valais ne pouvait ignorer qu'un

litige existait pour les périodes fiscales 2004 et 2005, dans la mesure notamment où il y a eu entre les deux services des contributions différents échanges, de tels échanges n'ont pas eu lieu – à tout le moins avant la fin 2009 comme on le verra ci-dessous - pour l'année 2006. Parallèlement, le Service des contributions neuchâtelois ne pouvait partir de l'idée que son homologue valaisan avait renoncé à une prétention pour 2006, alors que le Tribunal fiscal avait domicilié les époux X. en Valais en 2004 et 2005. Il ne pouvait dès lors raisonnablement être dans l'ignorance de la prétention valaisanne concurrente, condition pour qu'il puisse se prévaloir de son droit d'imposer. Reste à voir si le canton du Valais – reconnu comme étant de bonne foi – pouvait élever l'exception de péremption à raison des autres critères. Suite à l'arrêt non publié du Tribunal administratif du 11 février 2009, les contribuables ont sollicité dans le canton de Neuchâtel un délai pour remplir les déclarations d'impôt « des années 2004 à 2007 ». Dans leur réponse au rappel/somation que leur a adressé le Service des contributions le 16 octobre 2009, les époux X. ont contesté leur assujettissement dans le canton de Neuchâtel. Celui-ci, par le biais de son service des contributions, a pris contact, pour la première fois s'agissant de l'année fiscale 2006, avec le service des contributions du canton du Valais le 13 novembre 2009. Ce courrier est semble-t-il resté sans réponse. Le Service des contributions a réitéré sa position auprès des autorités valaisannes le 7 juillet 2010, apparemment à nouveau sans réponse. Finalement, le Service cantonal des contributions du canton du Valais s'est adressé au Service des contributions neuchâtelois le 10 novembre 2010, après avoir été informé par les contribuables de la décision de taxation d'office du 14 octobre 2010, en soulevant l'exception de la péremption du droit de taxer. Certes, on peut considérer que les contribuables n'ont pas mis beaucoup de vigueur – avant la décision du 17 décembre 2010 - à contester leur assujettissement dans le canton de Neuchâtel pour l'année 2006 (on en veut pour preuve notamment le courrier de leur mandataire du 14 décembre 2009 dans lequel ils indiquent au Service des contributions: « [c]oncernant celle (i.e la déclaration d'impôt) pour l'année 2006, nous attendons de vos nouvelles quant à son établissement »). Il n'empêche que le Service des contributions neuchâtelois pouvait, sur la base non seulement de la procédure en cours pour les années fiscales 2004 et 2005 mais également du comportement des contribuables qui ne déposaient pas de déclaration d'impôt, s'attendre à ce que la période fiscale 2006 serait également contestée. Il ne pouvait ignorer que les contribuables prétendaient encore, pour l'année fiscale 2006, être domiciliés, de manière à fonder un assujettissement illimité, en Valais. Cette position devait apparaître d'autant plus clairement qu'au moment où la péremption du droit d'imposer serait atteinte, soit au 31 décembre 2008, les contribuables avaient encore pour eux une décision du Tribunal fiscal – certes contestée, avec succès ensuite, par le Service des contributions - les domiciliant en Valais. Dans un tel contexte, il appartenait au canton de Neuchâtel de faire valoir ses prétentions pour l'année 2006, au plus tard jusqu'au 31 décembre 2008. En élevant la première prétention formelle le 13 novembre 2009 seulement, le canton de Neuchâtel a agi tardivement, ce que le canton du Valais – qui a taxé en connaissant le jugement du Tribunal fiscal et pas encore l'arrêt du Tribunal administratif - a valablement fait savoir le 10 novembre 2010. L'institution de la péremption du droit de taxer protège le premier canton à avoir agi de bonne foi contre l'éventuelle restitution de l'impôt encaissé. En ce sens, c'est bien le canton qui bénéficie de cette exception. Cela étant, dans la mesure où un canton élève l'exception avec raison, la conséquence doit en être la déchéance du droit de taxer et également celle d'assujettir dans l'autre canton pour la période fiscale déterminée (déchéance du droit d'imposer, soit de toute prétention fiscale pour l'année en cause) puisque sans cela, une situation de double

imposition intercantonale effective, prohibée par l'article 127 al. 3 Cst.fed., pourrait être créée. Il s'ensuit que la décision d'assujettissement rendue par le canton de Neuchâtel le 17 décembre 2010, confirmée par décision sur réclamation du 2 février 2011, est contraire à la jurisprudence précitée et viole la garantie constitutionnelle de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Ces deux décisions seront dès lors annulées.

#### **E. 5**

Reste encore la question du sort de la taxation d'office du 14 octobre 2010. Au vu de ce qui précède, cette décision n'a pas de fondement légal, faute de droit d'imposer dans le canton de Neuchâtel pour l'année 2006. Cela étant, dans la mesure où la réclamation élevée le 12 novembre 2010 contre les décisions de taxation n'a pas encore été tranchée comme telle, les autorités neuchâteloises se prononçant dans un premier temps sur la question préjudicielle de l'assujettissement (décision du 17 décembre 2010), il n'appartient pas à la Cour de droit public d'annuler cette décision qui n'est pas l'objet du litige. Le Service des contributions devra cependant tenir compte du présent arrêt dans sa décision sur réclamation relative à ces décisions de taxation. Il ne peut en revanche être donné suite à la conclusion tendant à la nullité de celles-ci puisqu'elles ne sont pas affectées d'un vice suffisamment grave – comme pourrait par exemple l'être une décision prise par une autorité manifestement incompétente ou une taxation d'office intervenue sans envoi préalable d'une déclaration d'impôt ni d'une sommation (arrêt du TF du 01.07.2011 [2C\_463/2010] cons. 3.4 et 3.5) - et l'existence d'une double imposition intercantonale ne rendant pas, même si la double imposition est effective, la décision nulle. Une telle décision doit en effet être attaquée par la personne concernée, qui peut également être déchue de son droit de la contester ( Beusch , op. cit., § 42 no 9).

#### **E. 6**

Vu ce qui précède, le recours doit être admis. La décision sur réclamation du 2 février 2011 du Service des contributions ainsi que la décision d'assujettissement du même service du 17 décembre 2010 seront annulées. Il est statué sans frais, les autorités cantonale n'en payant pas même lorsqu'elles succombent (art. 47 al. 1 et 2 LPJA ). Dans la mesure où les recourants obtiennent gain de cause, ils ont droit à des dépens qui seront arrêtés sur la base du dossier, leur mandataire n'ayant pas adressé d'état des honoraires et des frais (art. 55 de l'Arrêté temporaire fixant les tarifs des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative du 22 décembre 2010 ).

#### **E. 42**

no 5).

c) En l'espèce, alors que le litige au sujet de l'assujettissement 2004 et 2005 était encore en cours, les contribuables ont rempli une déclaration d'impôt valaisanne (23 avril 2007), puis ont été taxés dans ce canton (décision du 10 décembre 2008). Ces actes sont intervenus après le jugement du Tribunal fiscal du 16 janvier 2007, qui reconnaissait aux époux X. un centre de leurs intérêts vitaux à [...] pour l'année fiscale 2004 et 2005 et précisait que l'appréciation pour l'année fiscale 2006 devait se faire en fonction de la situation au 31 décembre 2006 (jugement du TFisc, p.12). L'arrêt du Tribunal administratif du 11 février 2009 n'avait pas encore été rendu. Dans un tel contexte, on ne saurait d'emblée suivre l'avis du Service des contributions selon lequel les autorités valaisannes n'ont pas élevé leur prétention de bonne foi. En effet, si le service des contributions du canton du Valais ne pouvait ignorer qu'un litige existait pour les périodes fiscales 2004 et 2005, dans la mesure

notamment où il y a eu entre les deux services des contributions différents échanges, de tels échanges n'ont pas eu lieu ■ à tout le moins avant la fin 2009 comme on le verra ci-dessous - pour l'année 2006. Parallèlement, le Service des contributions neuchâtelois ne pouvait partir de l'idée que son homologue valaisan avait renoncé à une prétention pour 2006, alors que le Tribunal fiscal avait domicilié les époux X. en Valais en 2004 et 2005. Il ne pouvait dès lors raisonnablement être dans l'ignorance de la prétention valaisanne concurrente, condition pour qu'il puisse se prévaloir de son droit d'imposer.

Reste à voir si le canton du Valais ■ reconnu comme étant de bonne foi ■ pouvait élever l'exception de péremption à raison des autres critères. Suite à l'arrêt non publié du Tribunal administratif du 11 février 2009, les contribuables ont sollicité dans le canton de Neuchâtel un délai pour remplir les déclarations d'impôt « des années 2004 à 2007 ». Dans leur réponse au rappel/sommation que leur a adressé le Service des contributions le 16 octobre 2009, les époux X. ont contesté leur assujettissement dans le canton de Neuchâtel. Celui-ci, par le biais de son service des contributions, a pris contact, pour la première fois s'agissant de l'année fiscale 2006, avec le service des contributions du canton du Valais le 13 novembre 2009. Ce courrier est semble-t-il resté sans réponse. Le Service des contributions a réitéré sa position auprès des autorités valaisannes le 7 juillet 2010, apparemment à nouveau sans réponse. Finalement, le Service cantonal des contributions du canton du Valais s'est adressé au Service des contributions neuchâtelois le 10 novembre 2010, après avoir été informé par les contribuables de la décision de taxation d'office du 14 octobre 2010, en soulevant l'exception de la péremption du droit de taxer. Certes, on peut considérer que les contribuables n'ont pas mis beaucoup de vigueur ■ avant la décision du 17 décembre 2010 - à contester leur assujettissement dans le canton de Neuchâtel pour l'année 2006 (on en veut pour preuve notamment le courrier de leur mandataire du 14 décembre 2009 dans lequel ils indiquent au Service des contributions: « [c]oncernant celle (i.e la déclaration d'impôt) pour l'année 2006, nous attendons de vos nouvelles quant à son établissement »). Il n'empêche que le Service des contributions neuchâtelois pouvait, sur la base non seulement de la procédure en cours pour les années fiscales 2004 et 2005 mais également du comportement des contribuables qui ne déposaient pas de déclaration d'impôt, s'attendre à ce que la période fiscale 2006 serait également contestée. Il ne pouvait ignorer que les contribuables prétendaient encore, pour l'année fiscale 2006, être domiciliés, de manière à fonder un assujettissement illimité, en Valais. Cette position devait apparaître d'autant plus clairement qu'au moment où la péremption du droit d'imposer serait atteinte, soit au 31 décembre 2008, les contribuables avaient encore pour eux une décision du Tribunal fiscal ■ certes contestée, avec succès ensuite, par le Service des contributions - les domiciliant en Valais. Dans un tel contexte, il appartenait au canton de Neuchâtel de faire valoir ses prétentions pour l'année 2006, au plus tard jusqu'au 31 décembre 2008. En élevant la première prétention formelle le 13 novembre 2009 seulement, le canton de Neuchâtel a agi tardivement, ce que le canton du Valais ■ qui a taxé en connaissant le jugement du Tribunal fiscal et pas encore l'arrêt du Tribunal administratif - a valablement fait savoir le 10 novembre 2010.

L'institution de la péremption du droit de taxer protège le premier canton à avoir agi de bonne foi contre l'éventuelle restitution de l'impôt encaissé. En ce sens, c'est bien le canton qui bénéficie de cette exception. Cela étant, dans la mesure où un canton élève l'exception avec raison, la conséquence doit en être la déchéance du droit de taxer et également celle d'assujettir dans l'autre canton pour la période fiscale déterminée

(déchéance du droit d'imposer, soit de toute prétention fiscale pour l'année en cause) puisque sans cela, une situation de double imposition intercantonale effective, prohibée par l'article 127 al. 3 Cst.fed., pourrait être créée. Il s'ensuit que la décision d'assujettissement rendue par le canton de Neuchâtel le 17 décembre 2010, confirmée par décision sur réclamation du 2 février 2011, est contraire à la jurisprudence précitée et viole la garantie constitutionnelle de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Ces deux décisions seront dès lors annulées.

5. Reste encore la question du sort de la taxation d'office du 14 octobre 2010. Au vu de ce qui précède, cette décision n'a pas de fondement légal, faute de droit d'imposer dans le canton de Neuchâtel pour l'année 2006. Cela étant, dans la mesure où la réclamation élevée le 12 novembre 2010 contre les décisions de taxation n'a pas encore été tranchée comme telle, les autorités neuchâteloises se prononçant dans un premier temps sur la question préjudicielle de l'assujettissement (décision du 17 décembre 2010), il n'appartient pas à la Cour de droit public d'annuler cette décision qui n'est pas l'objet du litige. Le Service des contributions devra cependant tenir compte du présent arrêt dans sa décision sur réclamation relative à ces décisions de taxation. Il ne peut en revanche être donné suite à la conclusion tendant à la nullité de celles-ci puisqu'elles ne sont pas affectées d'un vice suffisamment grave ■ comme pourrait par exemple l'être une décision prise par une autorité manifestement incompétente ou une taxation d'office intervenue sans envoi préalable d'une déclaration d'impôt ni d'une sommation (arrêt du TF du 01.07.2011 [2C\_463/2010] cons. 3.4 et 3.5) - et l'existence d'une double imposition intercantonale ne rendant pas, même si la double imposition est effective, la décision nulle. Une telle décision doit en effet être attaquée par la personne concernée, qui peut également être déchue de son droit de la contester (Beusch, op. cit., § 42 no 9).

6. Vu ce qui précède, le recours doit être admis. La décision sur réclamation du 2 février 2011 du Service des contributions ainsi que la décision d'assujettissement du même service du 17 décembre 2010 seront annulées. Il est statué sans frais, les autorités cantonale n'en payant pas même lorsqu'elles succombent (art. 47 al. 1 et 2 LPJA). Dans la mesure où les recourants obtiennent gain de cause, ils ont droit à des dépens qui seront arrêtés sur la base du dossier, leur mandataire n'ayant pas adressé d'état des honoraires et des frais (art. 55 de l'Arrêté temporaire fixant les tarifs des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative du 22 décembre 2010).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours et annule la décision sur réclamation du 2 février 2011 et la décision d'assujettissement du 10 décembre 2010.

2. Statue sans frais et ordonne la restitution aux recourants de leur avance de frais de 770 francs.

3. Alloue aux recourants une indemnité de dépens de 1'000 francs.

Neuchâtel, le 31 octobre 2011

1 Les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi.

2 Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.

3La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires.

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