

NE_GERICHTE CDP.2011.57 vom 4. April 2012

NE Tribunal cantonal, 2012-04-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.57

FR: NE_GERICHTE CDP.2011.57 du 4 avril 2012

IT: NE_GERICHTE CDP.2011.57 del 4 aprile 2012

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

L'objet du litige est l'assujettissement illimité dans le canton de Neuchâtel des recourants pour les années 2007 et suivantes, en application d'une décision préjudicielle d'assujettissement du 10 août 2009, afférentes aux années 2007 et suivantes, refusant la révision d'une décision antérieure du 27 mars 2007 portant sur les années postérieures à 2005. La procédure ne porte que sur les années 2007 et suivantes, les taxations neuchâteloises des années 2005 et 2006 n'ayant pas été contestées et étant entrées en force. La procédure devant l'instance inférieure a porté sur la situation de fait pour les années 2008, 2009 et le premier semestre de 2010. La date déterminante pour l'assujettissement est la fin de l'année civile (art. 68 al. 1 de la loi fédérale du 14.12.1990 sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes [LHID], sans disposition cantonale correspondante). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la décision sur le domicile fiscal concerne toute la période de taxation en cours au moment où elle est rendue (ATF 123 I 289 cons. 1) et il incombe à l'instance de recours, dans le cadre du réexamen de l'appréciation de l'instance précédente, de tenir compte de toutes les circonstances de fait dont elle peut avoir connaissance jusqu'à sa décision. Le présent arrêt couvre donc les périodes 2007 à 2010 y compris.

E. 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 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

E. 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 tranchée 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 Cst.féd. (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. ATF125 I 54cons. 2 traduit à la SJ 1999, p. 257, 258; ATF125 I 458cons. 2b, p. 467).

4.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 3 août 2011 [2C_969/2010]cons. 3.1, 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 (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 (ATF132 I 29cons. 4.1, p. 35 s.). 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 03.08.2011 [2C_969/2010]cons. 3.2, mais aussi ATF131 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 (ATF132 I 29cons. 4.2, p. 36 s. et les références citées). 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 (ATF125 I 54cons. 2b/aa, p.56 et 57, 458 cons. 2d, p.467 ss;121 I 14cons. 4a, p. 16;111 I 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 (ATF104 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 (ATF132 I 29cons. 4.2 et 4.3, p. 36 ss et les références citées). Les liens rattachant les couples mariés sans enfants au lieu où ils habitent et travaillent pendant la semaine l'emportent généralement sur ceux qu'ils entretiennent en fin de semaine avec une résidence secondaire, même s'ils y possèdent un logement, s'y rendent régulièrement et y ont un cercle d'amis et de connaissances (Höhn / Mäusli, Interkantonale Steuerrecht, 4èmeéd. Berne/Stuttgart/Vienne 2000 N. 80 et 81, p. 109 ss). Dans certaines circonstances exceptionnelles, le domicile fiscal principal pourra toutefois se trouver au lieu de séjour régulièrement fréquenté pendant les fins de semaine et le temps libre (Archives vol. 71, p. 662).

b) Pour les contribuables retraités, séjournant alternativement à deux endroits différents, le centre de leurs intérêts personnels se détermine principalement en fonction de la durée des séjours respectifs, de l'intensité des contacts familiaux et des relations sociales, ainsi que des conditions d'habitation (ATF131 I 145cons. 5, p. 105 ss). Exceptionnellement, la jurisprudence a admis l'existence d'un domicile alternant, c'est-à-dire de deux domiciles fiscaux d'importance égale, lorsqu'un contribuable a des liens d'égale intensité avec les deux lieux où il séjourne. Tel est le cas lorsque le contribuable transfère à intervalles réguliers son domicile d'un lieu à un autre puis à nouveau au premier endroit, de telle manière qu'en additionnant ces périodes, la durée de la résidence à chacun des deux endroits soit à peu près équivalente sur une année. L'existence d'un domicile alternant entraîne en principe le partage de la souveraineté fiscale entre les deux cantons concernés, les facteurs fiscaux étant répartis par moitié (ATF131 I 145cons. 4.2, p. 150). L'existence de liens d'égale intensité avec les deux lieux où séjourne le contribuable résulte de l'examen de l'ensemble des circonstances (Zweifel / Hunziker, Interkantonales Steuerrecht,Zweifel / Beusch / Mäusli-Allenspach(éd.), Bâle 2011, no 59 ad § 6, p. 71).

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 situées 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 (ATF123 I 289, 294 cons.2b in fine).

d) Dans l'arrêt du 3 août 2011 [2C_969/2010], le Tribunal fédéral a examiné le cas d'un couple partageant son existence entre le canton de Berne et le Valais. L'époux avait pris sa retraite, l'épouse exerçait encore une activité à mi-temps à Berne, les conjoints détenaient un immeuble en pleine propriété dans chacun des deux endroits. A Berne, il s'agissait de la maison familiale, au Valais de leur chalet de vacances. Le Tribunal fédéral a considéré que l'exercice de l'activité lucrative de l'épouse dans le canton de Berne, qui n'apportait qu'environ 30 % des ressources financières du couple, ne constituait qu'un indice qui devait être mis en relation avec les autres circonstances pour fixer le domicile. Les époux partaient du Valais pour permettre à l'épouse d'exercer son activité lucrative, et résidaient à Berne un week-end par mois pour faciliter les contacts avec leurs filles, qui étaient domiciliées dans la région de Berne. Concernant ces relations familiales, le Tribunal fédéral a retenu que les trois filles des recourants avaient déjà quitté le domicile parental au cours de l'année en cause et vivaient de manière indépendante dans la région de Berne, que les rencontres entre parents et enfants avaient lieu pendant les vacances ou les jours de congé, à intervalles irréguliers pour chacun des enfants, que les filles passaient souvent leurs vacances ou une partie de celles-ci au Valais et que les fêtes annuelles et les jours fériés usuels voyaient la famille réunie en Valais. Il a retenu que les contribuables vivaient, pour la période examinée, leur vie de famille alternativement dans les deux cantons, les contacts les plus étroits ayant été noués en Valais. Pour les relations sociales, il a tenu compte de l'argument des recourants selon lequel le fait de pouvoir s'exprimer en français au Valais avait facilité une meilleure intégration socio-culturelle, ainsi que des changements survenus au plan des activités sportives de par la retraite de l'époux et le travail à temps partiel de l'épouse, la pratique du golf et de la marche s'étant intensifiée en Valais et le recourant cessant de participer aux compétitions de tennis interclub depuis sa retraite. Il a relevé que tous les contacts n'avaient pas été interrompus avec la région de Berne, que le recourant y était encore inscrit au tennis club ainsi qu'à une association et qu'ils étaient restés abonnés à une organisation de spectacles en langue française à Berne. Ils avaient concrétisé pour l'année examinée leur intention de déplacer le centre de leur vie sociale en Valais, sans pour autant rompre tous les liens qu'ils avaient tissés dans la région de Berne avant la retraite professionnelle du mari et ni la durée des séjours respectifs dans les deux cantons ni les conditions de logement et de confort dans ces deux communes ne permettaient de départager les deux localités. Les nombreuses explications concernant les présences

respectives ne pouvaient qu'amener au constat pratique que les recourants avaient partagé leur temps à raison de 50 % environ entre les deux lieux de séjour; les différents calculs opérés, soit selon une approche théorique, soit en prenant en considération les jours fériés et les vacances, soit en tenant compte du fait que la recourante retournait occasionnellement seule à Berne pour les besoins de son travail, ne faisaient que nuancer la réalité d'un partage approximativement égal. Le descriptif des conditions de logement dans les deux lieux, tant au plan de la surface et du volume de l'habitation, du nombre et de la distribution des chambres ou de l'équipement, démontrait clairement que les recourants bénéficiaient du même confort dans les deux résidences et que le chalet du Valais ne pouvait pas être considéré comme un simple domicile secondaire ou de vacances. Lors de la cessation de l'activité professionnelle du recourant, le centre des intérêts du couple s'était déplacé en Valais, progressivement, à raison de deux étapes distinctes, soit à la retraite de l'époux, puis à la retraite de l'épouse. Le Tribunal fédéral a considéré que dans ce cas, il convenait de procéder à un partage de la souveraineté fiscale entre le Valais et Berne jusqu'à l'abandon de l'activité professionnelle de l'épouse.

5. Dans le présent cas, les recourants, aujourd'hui âgés, domiciliés à [...] NE jusqu'en 2005 en tout cas, disposaient précédemment également d'une maison à [...] NE, tout en étant propriétaires à [...] VS d'un chalet de vacances et de week-end comptant deux appartements. Ils affirment l'avoir régulièrement utilisé, avec leurs enfants, qui ont pratiqué le ski de compétition depuis les années 1960, et exposent y avoir déplacé peu à peu le centre de leurs intérêts personnels. Un étage du chalet reste réservé à leurs enfants, aujourd'hui mariés et ayant eux-mêmes une famille, et l'une de leurs filles dispose d'un chalet à proximité. Les recourants ont annoncé dès 2005, année où l'époux a cessé toute activité industrielle, leur intention de transférer leur domicile au Valais. L'autorité intimée a refusé de reconnaître ce domicile valaisan notamment au motif que les recourants avaient effectué en 2004 d'importants travaux sur l'immeuble de [...] NE, y aménageant une annexe pour y monter une chambre boisée de valeur historique reprise de l'immeuble de [...] NE aujourd'hui aliéné, ce qui ne plaiderait pas pour un désintérêt envers ce lieu d'habitation. L'époux paraissait par ailleurs avoir conservé à [...] NE la gestion de ses affaires administratives. Une décision d'assujettissement illimité a été rendue le 27 mars 2007, confirmée sur réclamation le 21 août 2007. Par lettre du 11 septembre 2007, le mandataire des recourants informait l'intimé que ceux-ci contesteraient tout assujettissement à l'impôt neuchâtelois pour l'année 2006, sans que cette correspondance ait été considérée comme un recours, suite à des déclarations contradictoires entre les représentants des recourants. Les taxations afférentes aux années 2005 et 2006 ont été expédiées le

E. 5

Dans le présent cas, les recourants, aujourd'hui âgés, domiciliés à [...] NE jusqu'en 2005 en tout cas, disposaient précédemment également d'une maison à [...] NE, tout en étant propriétaires à [...] VS d'un chalet de vacances et de week-end comptant deux appartements. Ils affirment l'avoir régulièrement utilisé, avec leurs enfants, qui ont pratiqué le ski de compétition depuis les années 1960, et exposent y avoir déplacé peu à peu le centre de leurs intérêts personnels. Un étage du chalet reste réservé à leurs enfants, aujourd'hui mariés et ayant eux-mêmes une famille, et l'une de leurs filles dispose d'un chalet à proximité. Les recourants ont annoncé dès 2005, année où l'époux a cessé toute activité industrielle, leur intention de transférer leur domicile au Valais. L'autorité intimée a refusé de reconnaître ce domicile valaisan notamment au motif que les recourants avaient effectué en 2004

d'importants travaux sur l'immeuble de [...] NE, y aménageant une annexe pour y monter une chambre boisée de valeur historique reprise de l'immeuble de [...] NE aujourd'hui aliéné, ce qui ne plaide pas pour un désintéret envers ce lieu d'habitation. L'époux paraissait par ailleurs avoir conservé à [...] NE la gestion de ses affaires administratives. Une décision d'assujettissement illimité a été rendue le 27 mars 2007, confirmée sur réclamation le 21 août 2007. Par lettre du 11 septembre 2007, le mandataire des recourants informait l'intimé que ceux-ci contesteraient tout assujettissement à l'impôt neuchâtelois pour l'année 2006, sans que cette correspondance ait été considérée comme un recours, suite à des déclarations contradictoires entre les représentants des recourants. Les taxations afférentes aux années 2005 et 2006 ont été expédiées le

E. 6

mars 2008 et n'ont pas été contestées. Le 23 mai 2008, les recourants ont déposé une déclaration d'impôt valaisanne sur la commune de [...] VS pour l'année 2007 et y ont été taxés le 6 octobre 2008 de manière illimitée. Le canton du Valais a transmis à son homologue neuchâtelois un double de l'avis de répartition intercantonale, qu'il a établi en tant que canton de domicile. Les recourants avaient auparavant renvoyé leur déclaration d'impôt neuchâteloise 2007 non remplie, au sujet de laquelle l'autorité neuchâteloise a demandé le 2 décembre 2008 des renseignements complémentaires propres à établir que le domicile avait été déplacé. Le 21 janvier 2009, le fiduciaire des recourants a transmis un relevé des jours passés respectivement à [...] VS et à [...] NE pour 2008, se référant à un même tableau fourni pour 2007. Il en ressortait que le recourant passait environ 39,5 % de l'année à [...] NE. D'autres renseignements ont été requis. Le 6 juillet 2009, le recourant a indiqué s'estimer délié de toute obligation de par l'entrée en force de la taxation valaisanne. Par décision du 10 août 2009, l'intimé a confirmé le domicile neuchâtelois pour l'année 2007, ce à quoi l'autorité fiscale valaisanne s'est opposée par lettre du 9 septembre 2009. Elle s'est en particulier étonnée que depuis le 2 décembre 2008, elle n'ait pas été informée de la prétention neuchâteloise concurrente alors qu'elle avait transmis le tableau de répartition. L'intimé de son côté a rétorqué qu'il disposait d'un dossier étoffé et que le canton du Valais s'était vraisemblablement laissé induire en erreur par le comportement du contribuable en procédant à la taxation 2007.

Le recourant était représenté, au cours de la procédure qui a mené à la décision préjudicielle d'assujettissement du 27 mars 2007 et pour les deux taxations subséquentes des années 2005 et 2006 notifiées le 6 mars 2008, par un fiduciaire expérimenté et par un mandataire professionnel. Il était donc à même de connaître les tenants et les aboutissants de la décision préjudicielle d'assujettissement neuchâteloise, à l'encontre de laquelle il n'a pas dépassé le stade de la réclamation, et des deux taxations notifiées ultérieurement. Le fait qu'il ait apparemment perdu en cours de procédure la confiance placée tout d'abord dans un mandataire professionnel qui avait fait réclamation pour la reporter sur son fiduciaire de longue date, les deux mandataires n'ayant apparemment pas coordonné leur action de manière à assurer la contestation de la décision sur réclamation, ne lui est d'aucun secours. Il ne le soutient du reste pas expressément, mais veut inférer des démarches entreprises en Valais pour y obtenir un assujettissement illimité, couronnées de succès, la preuve que la décision neuchâteloise a perdu toute valeur. Il ressort du dossier qu'il avait déjà déposé, apparemment sans le conseil d'un de ses mandataires, une déclaration d'impôt valaisanne pour l'année 2005 datée du 18 avril 2006, qui n'a pas eu de suite eu égard à l'issue de la procédure dans le canton de Neuchâtel, et pour l'année 2007, il a à nouveau procédé de

même envers la commune de [...] VS. L'étonnement marqué par l'autorité valaisanne dans sa lettre du 9 septembre 2009 paraît dans ce contexte global quelque peu forcé, sans qu'il faille entrer en détail sur la question de qui était responsable de quelle information à l'autre entre les deux souverainetés fiscales cantonales concernées. Quoi qu'il en soit, l'envoi d'une répartition intercantonale effectuée sur la base de la taxation du 6 octobre 2008 ne permet pas au recourant de se prévaloir d'une certaine bonne foi et de dénier au canton de Neuchâtel tout droit à maintenir son assujettissement. L'impact de cette communication dans les rapports entre les deux cantons n'a pas à être abordé ici, dans la mesure où la contestation oppose le recourant et le canton de Neuchâtel, et non pas les deux cantons entre eux. L'autorité fiscale valaisanne n'a pas encore été invitée à se déterminer sur le sort des impôts déjà acquittés au Valais, et ce point ne fait pas partie de la procédure.

6. Il convient d'examiner, sur la base du dossier, avec quel lieu les recourants entretiennent des relations qui peuvent être qualifiées de prépondérantes.

a) Ils sont nés et ont vécu à [...] NE, partiellement à [...] NE en fin de semaine et pendant les vacances notamment à [...] VS. L'époux a exercé avec un succès certain diverses activités industrielles dans le secteur horloger qui le rattachent à [...] NE ou à tout le moins à l'arc horloger, davantage qu'à [...] VS, séjour de villégiature. C'est à [...] NE que les recourants ont vécu en famille, que leurs enfants ont été scolarisés et se sont, en partie, établis par la suite. Le séjour de [...] VS, régulier depuis les années 1960, portait plutôt sur les loisirs, et il s'est également maintenu pour toute la famille. Les enfants des recourants peuvent y séjourner avec leur propre famille pendant leur temps libre. En ce qui concerne leur vie familiale, les recourants ont donc tissé des liens qui se maintiennent aussi bien à [...] VS qu'à [...] NE ou de manière générale dans le canton de Neuchâtel.

b) Les époux recourants disposent à [...] VS comme à [...] NE d'un foyer d'habitation réservé à leur usage propre et exclusif. La maison de [...] NE est plus spacieuse que leur logement de [...] VS, dont l'un des étages du chalet reste apparemment réservé aux membres de la famille des recourants lorsqu'ils viennent à [...] VS, éventuellement pour des amis. Rien n'indique toutefois que cette surface d'habitation réduite présente un confort moindre par rapport à l'immeuble de [...] NE. Bien que le dossier ne contienne pas de descriptif précis de l'appartement de [...] VS, il paraît conforme à l'expérience de la vie d'admettre qu'un appartement de trois pièces dans cette localité présente un niveau de confort suffisant pour y vivre confortablement, même s'il n'est pas équivalent à celui d'une villa dotée d'une annexe historique à [...] NE. Le volume habitable, moins important, ne peut être considéré comme absolument déterminant parce que la villa de [...] NE a tout d'abord abrité la famille et éventuellement servi à des fins publicitaires ou culturelles liées à l'activité industrielle du recourant, alors que l'appartement de [...] VS sert de foyer à un couple retraité. Un étage séparé est réservé à leur famille. Les deux lieux de vie peuvent être considérés comme équivalents quant à la satisfaction des besoins des recourants, même si l'immeuble de [...] NE est probablement plus grand.

c) Il faut déterminer ensuite en quel lieu les recourants passent le plus de temps et évaluer la qualité de ce séjour. Contrairement à l'avis des recourants, la majorité des jours passés à un endroit ne suffit pas pour y fixer son domicile, faute de quoi les personnes qui résident sur leur lieu de travail ne pourraient pas conserver de domicile en un autre endroit. Par contre, il n'y a effectivement pas de domicile au sens fiscal sans résidence et présence effective. Le recourant a produit des relevés des jours passés à [...] NE et au Valais pour l'année 2007, dont il ressort 117 jours passés dans ce premier lieu, le reste étant attribué à [...] VS. Pour

l'année 2008, la présence à [...] NE ascende à 144 jours, dont plusieurs séjours de dix jours à deux semaines environ. La présence au cours des années ultérieures n'a pas fait l'objet de relevés du recourant. Certes, comme le relève l'intimé, ces relevés n'ont pas d'autre valeur probante que celle d'allégués d'une partie, mais dans la mesure où ils sont confirmés par d'autres documents, par exemple des relevés bancaires, ou du moins ne présentent pas de contradiction avec d'autres pièces, il en sera tenu compte comme élément de preuve. Dans l'ensemble, les relevés établis par les recourants peuvent être admis comme correspondant à la vérité. Tout au plus doit-on à cet égard préciser que les recourants ne partagent pas tout leur temps entre [...] NE et [...] VS, mais également dans des endroits tiers, comme par exemple le sud de la France ou d'autres destinations touristiques, qui ne les relient en principe ni à l'un ni à l'autre lieu. Les indications au dossier relatives à la présence des recourants au Valais se rapportent environ à la moitié de l'année et la présence à [...] NE oscille entre un tiers et une petite moitié de l'année. Il y a lieu d'y ajouter les vacances. La baisse de la fréquence d'utilisation de l'immeuble de [...] NE se reflète dans la diminution des frais d'électricité, de gaz et d'eau facturés dans cette ville, et ce depuis l'année 2006.

d) Le critère des relations familiales rattache les recourants au littoral neuchâtelois du fait que deux de leurs enfants, qui ont eux-mêmes fondé une famille, y sont installés. Ce critère ne revêt toutefois pas une importance déterminante parce que ces enfants sont indépendants, ont créé leur propre cellule familiale et se déplacent eux-mêmes au Valais pendant leurs loisirs. Il paraît du reste conforme à l'expérience de la vie d'admettre que les recourants ne voient pas régulièrement leurs enfants et petits-enfants en dehors de leurs vacances et congés, et que ceux-ci se déplaceront plutôt au Valais qu'à [...] NE en fin de semaine dans le cadre des relations familiales, même si la maison de [...] NE semble également avoir été aménagée en fonction de la présence d'enfants, par exemple par l'installation d'un réseau de train électrique. Le dossier ne fait ressortir aucune dépendance des enfants ou petits-enfants envers les recourants ou inversement. Dans ces circonstances, on peut admettre que les relations familiales des recourants peuvent se développer aussi bien en Valais qu'à [...] NE, voire au domicile des enfants. La jurisprudence du Tribunal fiscal du 20 novembre 2001 invoquée dans le jugement attaqué n'est pas directement applicable au présent cas, puisque l'état de fait sous-jacent était différent du présent cas et que les contribuables dans ce cas-là avaient justement choisi de s'établir à proximité de leur famille pour bénéficier de son soutien une fois l'âge venu. Les recourants ne dépendent en rien de leurs enfants, rien n'indiquant au dossier que ceux-ci se chargeront de les assister à l'avenir, il n'y a pas lieu de retenir une prépondérance du canton de Neuchâtel pour ce critère.

e) Les relations sociales des recourants paraissent bien exister à [...] VS comme à [...] NE. Le dossier contient une attestation d'un guide de montagne qui tient un magasin d'articles de sport, qui mentionne une amitié de longue date qui semble se refléter dans une activité d'alpinisme et de sports d'altitude de plusieurs années. La participation à une association de propriétaires de chalets et d'appartements de [...] VS ne paraît par contre pas liée à un enracinement profond avec le terroir local. A [...] NE, les recourants ne mentionnent aucune attache en dehors des activités industrielles de l'époux, mais l'intimé déduit de certains versements un maintien de centres d'intérêts dans le canton. Les époux ayant vécu de très nombreuses années dans cette ville, s'étant investi ou ayant participé à de nombreuses activités à caractère culturel et ayant fait partie de cercles qui ont largement contribué au rayonnement de leur ville, il est évident que cette implication dans le tissu local n'a pas disparu du seul fait qu'ils ne séjournent qu'un tiers à une petite moitié de l'année à [...] NE.

Même si l'âge a ralenti leur implication dans certaines activités, ils ont gardé dans cette ville les liens qui les rattachent à certaines communautés ou activités.

7. En retenant que les recourants avaient manifesté leur intention de s'établir dès le début de l'année 2005 dans le canton du Valais, y avaient noué des relations sociales et économiques, mais avaient aussi gardé des attaches avec le canton de Neuchâtel et n'avaient pas rompu leurs liens avec leur ancien domicile, conservé meublé et prêt à les accueillir, libre de bail, le Tribunal fiscal a correctement apprécié l'état de fait. Il a retenu que la situation s'était maintenue sans changement entre les années 2005 et 2006, objet de taxations entrées en force, et les périodes fiscales postérieures. Un élément additionnel par rapport à la première période au cours de laquelle le domicile des recourants a fait l'objet d'un litige est l'entrée en force de la taxation valaisanne pour l'année 2007. On ne peut toutefois en déduire sans autre, comme le soutiennent les recourants, que le canton de Neuchâtel est déchu de toutes ses prérogatives du fait qu'il n'a pas réagi à réception de l'avis de répartition qui réduisait sa compétence à la taxation de l'immeuble neuchâtelois. Il est certes fâcheux que l'avis de répartition soit demeuré sans suite. Cependant, il faut tenir compte du fait que le canton de Neuchâtel avait déjà informé son homologue valaisan de la première procédure d'assujettissement par lettre du 22 décembre 2006 afférente à l'année 2005, alors que les recourants avaient déjà déposé une déclaration d'impôt valaisanne pour cette année-là. Les autorités neuchâteloises avaient également adressé copie de la décision en matière d'assujettissement du 27 mars 2007 à leur homologue valaisan. Le 30 avril 2007, l'autorité neuchâteloise avait envoyé un rappel à son homologue valaisan pour la remise de différentes informations, en rapport avec la taxation 2005. L'issue de la procédure de réclamation et l'introduction d'une demande de "reconsidération" ainsi que le déroulement de la procédure n'ont, à teneur du dossier, pas été communiquées au fisc valaisan. Ce n'est qu'après la décision d'assujettissement du 10 août 2009, valable dès l'année 2007, transmise au Valais, que l'autorité valaisanne a réagi et fait valoir le 9 septembre 2009 qu'elle considérait les recourants comme domiciliés au Valais, en reprochant à l'autre canton de ne pas avoir réagi à la décision de répartition transmise le 6 octobre 2008 en rapport avec l'année 2007. L'affaire est ainsi demeurée en suspens, sur le plan de la transmission d'informations entre les cantons de Neuchâtel et du Valais entre avril 2007 et octobre 2008, et l'on pouvait attendre des recourants qu'ils clarifient la situation envers l'une et l'autre autorité fiscale. En déposant une déclaration valaisanne et en s'abstenant de remplir la déclaration neuchâteloise, le recourant n'a pas renseigné l'autorité à satisfaction et il ne peut aujourd'hui en tirer avantage. Les conséquences de cet état de fait entre les cantons impliqués seront traitées au considérant suivant.

Il ressort de l'examen de l'ensemble des circonstances du cas que pour les années 2007 et 2008, la présence des recourants dans le canton de Neuchâtel était loin d'être épisodique, qu'ils y disposent encore de liens amicaux, sociaux, médicaux qu'ils désirent maintenir, d'un immeuble de bon niveau qu'ils continuent d'occuper exclusivement durant leurs séjours dans le canton, ainsi que de leurs enfants, aujourd'hui indépendants. On ne peut toutefois passer au second plan l'ensemble de leurs relations avec le canton du Valais, où il ressort des pièces qu'outre une présence importante, ils ont également organisé leur vie quotidienne, en-dehors d'activités sportives liées à la montagne, se constituant notamment un réseau de soins de praticiens aptes à intervenir en cas de besoin. Par ailleurs, la vie culturelle de [...] VS, si elle est plus dépendante d'activités saisonnières, ne fait pas paraître l'endroit insignifiant face aux montagnes neuchâteloises. Dans une situation de fait aussi

imbriquée, il ne paraît pas adéquat de fixer, comme le requièrent les parties, le domicile des recourants dans l'un ou l'autre canton exclusivement. L'examen des faits ne permet pas de déterminer la prépondérance de l'un ou de l'autre canton, de sorte qu'il y a lieu de retenir un domicile alternant, qui permettra aux deux cantons de percevoir une part des recettes fiscales en fonction de l'intensité des rapports des contribuables sur leur sol.

8. Il reste à examiner dans quelle mesure le canton de Neuchâtel doit être considéré comme déchu de son droit d'imposer pour l'année 2007, compte tenu de son absence de réaction à l'avis de répartition transmis le 8 octobre 2008. Dans un arrêt non publié du 31 octobre 2011 (FISC.2011.135), l'autorité de céans a rappelé les conditions de péremption du droit de taxer en ces termes: "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 []; (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 (cf. arrêt du Tribunal administratif du 07.07.2008 [TA.2006.6] cons. 6a 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". Pour l'année fiscale 2007, le canton de Neuchâtel a été informé en mai 2008 par l'envoi d'une déclaration d'impôt non remplie de la contestation de l'assujettissement pour cette année, il a reçu en octobre 2008 l'avis de répartition qui suivait l'entrée en force de la décision de taxation valaisanne, et ce n'est que le 10 août 2009 qu'il a informé le canton du Valais de ses prétentions pour l'année 2007. Son droit concernant la taxation 2007 est donc prescrit.

9. Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis et le jugement du Tribunal fiscal du 17 décembre 2010 est annulé. La présence des recourants dans le canton de Neuchâtel et du Valais doit entraîner un partage de la souveraineté fiscale entre les deux cantons dès l'année 2007, mais le canton de Neuchâtel est déchu de son droit pour l'année fiscale 2007. Les recourants obtiennent partiellement gain de cause et supporteront une part de frais réduite. Dans la mesure où ils sont représentés par un mandataire professionnel, ils ont droit à l'allocation de dépens réduits 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 22.12.2010).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet partiellement le recours et annule le jugement du Tribunal fiscal du 17 décembre 2010, la décision d'assujettissement du 10 août 2009 et la décision sur réclamation du 23

octobre 2009, et ce dès l'année 2007.

2. Constate que le canton de Neuchâtel est déchu de son droit de procéder à la taxation pour l'année 2007.

3. Déclare que les recourants doivent être assujettis à l'impôt sur la base du domicile conjointement en Valais et dans le canton de Neuchâtel dès l'année 2008.

4. Laisse à la charge des recourants une part des frais de procédure de la première instance, par 300 francs, et ordonne la restitution du solde de leur avance de frais devant le Tribunal fiscal, par 250 francs.

5. Met à la charge des recourants une part des frais de la présente procédure par 500 francs, imputée par leur avance de frais, dont le solde, par 270 francs, leur sera restitué.

6. Alloue aux recourants une indemnité de dépens de 1'000 francs, à charge de l'intimé.

Neuchâtel, le 4 avril 2012

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.

E. 7

En retenant que les recourants avaient manifesté leur intention de s'établir dès le début de l'année 2005 dans le canton du Valais, y avaient noué des relations sociales et économiques, mais avaient aussi gardé des attaches avec le canton de Neuchâtel et n'avaient pas rompu leurs liens avec leur ancien domicile, conservé meublé et prêt à les accueillir, libre de bail, le Tribunal fiscal a correctement apprécié l'état de fait. Il a retenu que la situation s'était

maintenue sans changement entre les années 2005 et 2006, objet de taxations entrées en force, et les périodes fiscales postérieures. Un élément additionnel par rapport à la première période au cours de laquelle le domicile des recourants a fait l'objet d'un litige est l'entrée en force de la taxation valaisanne pour l'année 2007. On ne peut toutefois en déduire sans autre, comme le soutiennent les recourants, que le canton de Neuchâtel est déchu de toutes ses prérogatives du fait qu'il n'a pas réagi à réception de l'avis de répartition qui réduisait sa compétence à la taxation de l'immeuble neuchâtelois. Il est certes fâcheux que l'avis de répartition soit demeuré sans suite. Cependant, il faut tenir compte du fait que le canton de Neuchâtel avait déjà informé son homologue valaisan de la première procédure d'assujettissement par lettre du 22 décembre 2006 afférente à l'année 2005, alors que les recourants avaient déjà déposé une déclaration d'impôt valaisanne pour cette année-là. Les autorités neuchâteloises avaient également adressé copie de la décision en matière d'assujettissement du 27 mars 2007 à leur homologue valaisan. Le 30 avril 2007, l'autorité neuchâteloise avait envoyé un rappel à son homologue valaisan pour la remise de différentes informations, en rapport avec la taxation 2005. L'issue de la procédure de réclamation et l'introduction d'une demande de "reconsidération" ainsi que le déroulement de la procédure n'ont, à teneur du dossier, pas été communiquées au fisc valaisan. Ce n'est qu'après la décision d'assujettissement du 10 août 2009, valable dès l'année 2007, transmise au Valais, que l'autorité valaisanne a réagi et fait valoir le 9 septembre 2009 qu'elle considérait les recourants comme domiciliés au Valais, en reprochant à l'autre canton de ne pas avoir réagi à la décision de répartition transmise le 6 octobre 2008 en rapport avec l'année 2007. L'affaire est ainsi demeurée en suspens, sur le plan de la transmission d'informations entre les cantons de Neuchâtel et du Valais entre avril 2007 et octobre 2008, et l'on pouvait attendre des recourants qu'ils clarifient la situation envers l'une et l'autre autorité fiscale. En déposant une déclaration valaisanne et en s'abstenant de remplir la déclaration neuchâteloise, le recourant n'a pas renseigné l'autorité à satisfaction et il ne peut aujourd'hui en tirer avantage. Les conséquences de cet état de fait entre les cantons impliqués seront traitées au considérant suivant. Il ressort de l'examen de l'ensemble des circonstances du cas que pour les années 2007 et 2008, la présence des recourants dans le canton de Neuchâtel était loin d'être épisodique, qu'ils y disposent encore de liens amicaux, sociaux, médicaux qu'ils désirent maintenir, d'un immeuble de bon niveau qu'ils continuent d'occuper exclusivement durant leurs séjours dans le canton, ainsi que de leurs enfants, aujourd'hui indépendants. On ne peut toutefois passer au second plan l'ensemble de leurs relations avec le canton du Valais, où il ressort des pièces qu'outre une présence importante, ils ont également organisé leur vie quotidienne, en-dehors d'activités sportives liées à la montagne, se constituant notamment un réseau de soins de praticiens aptes à intervenir en cas de besoin. Par ailleurs, la vie culturelle de [...] VS, si elle est plus dépendante d'activités saisonnières, ne fait pas paraître l'endroit insignifiant face aux montagnes neuchâteloises. Dans une situation de fait aussi imbriquée, il ne paraît pas adéquat de fixer, comme le requièrent les parties, le domicile des recourants dans l'un ou l'autre canton exclusivement. L'examen des faits ne permet pas de déterminer la prépondérance de l'un ou de l'autre canton, de sorte qu'il y a lieu de retenir un domicile alternant, qui permettra aux deux cantons de percevoir une part des recettes fiscales en fonction de l'intensité des rapports des contribuables sur leur sol.

E. 8

Il reste à examiner dans quelle mesure le canton de Neuchâtel doit être considéré comme déchu de son droit d'imposer pour l'année 2007, compte tenu de son absence de réaction à

l'avis de répartition transmis le 8 octobre 2008. Dans un arrêt non publié du 31 octobre 2011 (FISC.2011.135), l'autorité de céans a rappelé les conditions de péremption du droit de taxer en ces termes: " 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 [...]; (Beusch , Commentaire bâlois, Interkantonales 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif du 07.07.2008 [TA.2006.6] cons. 6a 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". Pour l'année fiscale 2007, le canton de Neuchâtel a été informé en mai 2008 par l'envoi d'une déclaration d'impôt non remplie de la contestation de l'assujettissement pour cette année, il a reçu en octobre 2008 l'avis de répartition qui suivait l'entrée en force de la décision de taxation valaisanne, et ce n'est que le 10 août 2009 qu'il a informé le canton du Valais de ses prétentions pour l'année 2007. Son droit concernant la taxation 2007 est donc prescrit.

E. 9

Au vu ce qui précède, le recours est partiellement admis et le jugement du Tribunal fiscal du 17 décembre 2010 est annulé. La présence des recourants dans le canton de Neuchâtel et du Valais doit entraîner un partage de la souveraineté fiscale entre les deux cantons dès l'année 2007, mais le canton de Neuchâtel est déchu de son droit pour l'année fiscale 2007. Les recourants obtiennent partiellement gain de cause et supporteront une part de frais réduite. Dans la mesure où ils sont représentés par un mandataire professionnel, ils ont droit à l'allocation de dépens réduits 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 22.12.2010).

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