

# **NE\_GERICHTE CDP.2011.89 vom 2. November 2012**

NE Tribunal cantonal, 2012-11-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2011.89](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.89)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2011.89 du 2 novembre 2012

IT: NE\_GERICHTE CDP.2011.89 del 2 novembre 2012

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable (art. 20 LPJA qui renvoie aux art. 118 ss CPCN, applicables selon art. 405 CPC).

### **E. 2**

L'objet du litige est l'assujettissement illimité dans le canton de Neuchâtel des recourants pour les années 2008 et suivantes, en application d'une décision préjudicielle du 13 mars 2009. La procédure devant l'instance inférieure a porté sur la situation de fait pour les années 2008, 2009 et le premier trimestre 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) et 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). 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 2008 à 2011 y compris. L'année 2012, dans la mesure où les circonstances de fait n'auraient pas changé, sera également réglée quant au domicile des recourants.

### **E. 3**

a) Les recourants font grief au Tribunal fiscal de n'avoir pas examiné si la décision sur réclamation devait être annulée du fait que la décision d'assujettissement et la décision sur réclamation émanent de D., juriste, qui ne pouvait statuer sur réclamation à l'encontre d'une décision qu'elle avait elle-même rendue, les privant ainsi d'un traitement impartial de leur dossier. Cet argument n'est pas fondé. L'article 175 de la loi sur les contributions directes du canton de Neuchâtel du 21 mars 2000 (LCdir, RSN 631.0) prescrit la récusation de toute personne ayant un intérêt personnel dans l'affaire (let. a) et si, pour d'autres raisons, elle pourrait avoir une opinion préconçue dans l'affaire (let. f). La récusation peut être demandée par toute personne participant à la procédure, et la demande doit être présentée sans délai à l'autorité de décision (art. 175 al. 2). Ces règles correspondent à l'article 109 al. 1 let. a et d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11). La doctrine et la jurisprudence afférente à l'article 109 LIFD peuvent s'appliquer pour l'interprétation de l'article 175 LCdir. En ce qui concerne les autorités de recours administratives (juridiction interne à l'administration), le Tribunal fédéral refuse d'appliquer les règles relatives à la récusation des autorités judiciaires; il a, par exemple, admis que le chef du département ou de direction, qui a rendu la décision attaquée, puisse prendre part à la délibération du gouvernement sur un recours dirigé contre cette décision (Pedroli in Yersin / Noël, Commentaire romand, LIFD, Bâle 1998, ad art. 109 no 32 in fine, p. 1117 et références

cités). Par ailleurs, la procédure de réclamation est considérée comme une demande de reconsidération qui permet au contribuable d'attirer l'attention de l'autorité de taxation sur d'éventuelles inexactitudes ou erreurs de la décision de taxation. Elle fait ainsi partie intégrante de la procédure de taxation, un système qui s'impose selon la doctrine dans un domaine où l'administration doit rendre des décisions de masse. La réclamation doit être adressée à l'autorité de taxation qui a rendu la décision litigieuse, sans que la loi ne se prononce sur la composition personnelle de cette autorité de réclamation. Les cantons sont donc ainsi libres de confier la procédure de réclamation au taxateur lui-même ou à un autre fonctionnaire, voire à une commission interne de l'administration. En fonction de la nature de la procédure de réclamation, il s'impose cependant que l'auteur de la taxation y soit au moins associé (Casanova in Yersin / Noël, Commentaire romand, LIFD, Bâle 1998, ad art. 132 no 1-3, p. 1272 et références citées; Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, Handkommentar zum DBG, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 2009 ad art. 132 no 7, p. 1151). Ainsi, le fait que D., juriste au Service des contributions, ait collaboré aussi bien à la décision d'assujettissement du 13 mars 2009, dont elle est signataire avec un expert, qu'à la décision sur réclamation du 8 mai 2009, qu'elle signe également avec un chef de secteur, est conforme à la loi et ne constitue pas un motif de récusation de cette personne, à l'encontre de laquelle aucun motif, si ce n'est le souci de défendre la position adoptée précédemment, n'a été soulevé. b) Les recourants critiquent également le fait que le jugement du 17 décembre 2010 ait été rendu par une juge suppléante extraordinaire et non pas par la magistrate qui avait mené l'instruction, une mutation qui devrait selon eux entraîner l'annulation du jugement attaqué. S'il est exact que la magistrate qui avait procédé à l'instruction du dossier, notamment l'audience du 16 mars 2010 au cours de laquelle les recourants ont été interrogés, a été remplacée, selon décision du Conseil de la magistrature du 1<sup>er</sup> juillet 2010, publiée dans la Feuille officielle le 23 juillet 2010, par une magistrate suppléante extraordinaire, cette information a été portée à la connaissance des recourants par leur mandataire, par correspondance du Tribunal fiscal du 3 septembre 2010. Ils n'ont alors pas soulevé d'objection à l'encontre de cette désignation, ce qui leur enlève la possibilité de s'en plaindre maintenant en l'absence de tout élément nouveau. Les mesures d'instruction ordonnées par la première juge ressortent du procès-verbal d'audience du 16 mars 2010 et les déclarations des recourants, sous la seule signature de l'époux, ont été verbalisées. Ainsi, le magistrat en charge du dossier a disposé de tous les éléments nécessaires à son appréciation et l'instruction de la cause a été complète, ce que les recourants ne contestent du reste pas puisqu'ils s'en prennent à une mauvaise interprétation des preuves littérales requises en audience.

#### **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 tranché par l'autorité fédérale (art. 108 al. 1 LIFD). 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. ATF 125 I 54 cons. 2 traduit à la SJ 1999, p. 257, 258; ATF 125 I 458 , cons. 2b, p. 467).

## **E. 5**

a) Plus précisément, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, rappelée dans une abondante jurisprudence 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 (ATF 132 I 29 , cons. 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 TF du 03.08.2011 précité, [ 2C\_969/2010 ] cons. 3.2, 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 (ATF 132 I 29 cons. 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 (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 (ATF 132 I 29 , cons. 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, 4 ème éd. 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 (ATF 131 I 145 cons. 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 (ATF 131 I 145 cons. 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 , Interkantonaies Steuerrecht, Zweifel / Beusch / Mäusli-Allenspach (ed.), 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 (ATF 123 I 289, 294, cons. 2b in fine). d) Dans l'arrêt du 3 août 2011 précité (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. 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 faisant 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.

## **E. 6**

a) Dans le présent cas, les recourants sont liés avec le littoral neuchâtelois depuis plusieurs dizaines d'années. L'époux est neuchâtelois et l'épouse est valaisanne, ils se sont mariés en 1967 et ont occupé un appartement sur le littoral neuchâtelois, dernièrement celui de [...], depuis de nombreuses années. L'époux a travaillé auprès de l'entreprise C. à Serrières depuis 1963. L'épouse a eu le même employeur de 1965 à 1993. L'époux a pris sa retraite le 31 août 2007. Ils ont acheté en 1982 une maison à Praz-de-Fort, commune d'Orsières, comportant six pièces et une surface habitable de 115m<sup>2</sup>. Ils ont déposé leurs papiers à Orsières au 1<sup>er</sup> janvier 2008. Ils avaient déjà auparavant été domiciliés en Valais et bénéficiaient d'une déclaration de domicile dans la commune de Neuchâtel depuis le 10 avril 1997, avant que le Service neuchâtelois des contributions fixe le domicile des époux X. dans le canton de Neuchâtel dès la période fiscale 2004, par décision d'assujettissement du 27 juillet 2005, non contestée. Ils ont conservé après le 1<sup>er</sup> janvier 2008 leur appartement de Serrières de 4,5 pièces, réservé à leur usage exclusif, meublé, et n'indiquent pas avoir l'intention de résilier ce bail. En présence de liens existant avec deux endroits, il faut rechercher quel est le lieu avec lequel les contribuables ont noué des relations

prépondérantes, en d'autres termes l'endroit où se trouve le centre de leurs intérêts personnels et vitaux. b) En ce qui concerne les lieux d'habitation, on peut admettre que les recourants disposent, à Serrières comme à Orsières, de foyers d'habitation susceptibles de fonder un domicile fiscal. Bien que le dossier ne contienne pas d'autre descriptif de la maison de Praz-de-Fort que celui qu'en font les recourants, on peut admettre qu'une habitation séparée comptant six pièces et une surface de 115m<sup>2</sup> environ dans la commune d'Orsières présente un niveau de confort équivalent à celui d'un appartement d 4,5 pièces dans un quartier fortement urbanisé de Neuchâtel. Le volume habitable à Neuchâtel paraît moins important que celui d'Orsières, mais cet élément n'a pas un caractère déterminant, si ce n'est en faveur du canton du Valais. La maison de Praz-de-Fort, après avoir abrité la famille pendant ses vacances et ses loisirs, est désormais l'habitation d'un couple retraité qui indique y recevoir son fils et cas échéant des amis venant de Neuchâtel. Les deux lieux d'habitation des recourants leur permettent donc de vivre avec un confort équivalent, sans que la préséance de l'un d'entre eux apparaisse évidente. 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 dans l'année 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. Le critère de la présence effective est certes important pour apprécier un domicile, mais on ne peut, contrairement à ce que font les recourants, considérer qu'une présence de plus de la moitié du temps en Valais y entraîne automatiquement la constitution d'un domicile. Les recourants ont présenté des listes de leurs jours de présence en Valais pour les années 2008, 2009 et le premier trimestre 2010, et l'autorité fiscale a effectué un relevé des décomptes fondés sur les points Cumulus des recourants du 12 janvier 2008 au 24 avril 2009, des retraits aux bancomats ou au guichet dans les cantons de Neuchâtel et du Valais avant de dresser un tableau comparatif de la présence des recourants dans l'un et l'autre canton entre le 1<sup>er</sup> janvier 2008 et le 3 mai 2009. Selon ces relevés établis par l'intimé, pour l'année 2008 et le premier trimestre de l'année 2009, une présence de 54 jours est établie dans le canton du Valais et de 57 jours dans le canton de Neuchâtel. Les recourants ont produit par lettre du 12 avril 2009 une liste de leur présence dans le canton du Valais pour l'année 2008 dont il ressort qu'ils ont passé 189 jours dans leur maison en Valais, sans compter les jours de déplacement (pas non plus pris en considération dans les décomptes de l'autorité fiscale lorsque les pièces produites font ressortir leur présence simultanée dans les deux cantons [du moins pour la même date]). La comparaison de la liste du 12 avril 2009 avec les relevés de l'autorité fiscale ne fait pas ressortir d'importantes différences. En particulier, les jours dont les recourants indiquent qu'ils les ont passés au Valais n'ont pas donné lieu à des transactions dans le canton de Neuchâtel, que ce soit au niveau des achats ou des retraits bancaires. Tout au plus, y a-t-il lieu de relever que la durée des séjours au Valais, que les recourants fixent le premier jour où ils ont laissé une trace "monétaire" documentée dans ce canton (achats) et le jour précédant le prochain retrait à Neuchâtel, ne peut pas être contrôlée ni prouvée dans l'intervalle. Cela ne permet toutefois pas de considérer comme inexactes les indications quant à la durée des séjours en Valais, l'examen des pièces ne révélant pas de contradictions. Il faut par ailleurs se rappeler qu'il s'agit de relevés pour l'année 2008, requis en 2009, et qu'on ne peut exiger des recourants qu'ils établissent un récapitulatif précis. Pour l'année 2009, les relevés des achats font ressortir leur présence à 30 reprises à Peseux et à 43 reprises à Martigny-Manoir au Valais. Ces chiffres doivent être précisés par l'indication que la presque totalité des courses hebdomadaires, en ce qui concerne le jour et les montants

(vendredi pour plus de CHF 100.00) sont effectuées au Valais, et que les séjours dans le canton de Neuchâtel donnent souvent lieu à plusieurs prélèvements (par exemple les 4, 6 et 7.03.2009, les 19, 20 et 21.11.2009 et les 16, 18 et 23.12.2009), ce qui pourrait indiquer une présence de quelques jours émaillée d'achats et de paiements moins importants. Ainsi, il y a lieu d'admettre comme établis les chiffres donnés par les recourants pour l'année 2009 et confortés par des pièces. Ils estiment avoir passé 212 jours dans le canton du Valais et avoir réparti le reste du temps entre leur domicile de Serrières et leurs jours de voyage et de vacances à l'étranger, d'où une présence prépondérante en Valais. En résumé, la présence en Valais des recourants, pour l'année 2008, est moins importante qu'au cours de l'année 2009, mais elle demeure prépondérante par rapport à la présence dans le canton de Neuchâtel. La présence à Neuchâtel, si elle est réduite, n'est pas uniquement occasionnelle. Ils y ont passé quelques jours presque tous les mois des deux années 2008 et 2009, environ 40 % et 33 % de leur temps en tout. d) Le critère des relations familiales rattache les recourants au littoral neuchâtelois du fait que leur fils unique y est installé, quoique, selon les indications données par les recourants, sa présence n'y soit qu'épisodique puisqu'il est célibataire, est basé professionnellement à Zurich et travaille comme représentant dans toute la Suisse romande. Selon la jurisprudence de la Cour de céans, précisant celle du Tribunal fiscal dont l'intimé a fait état, le domicile des enfants ne revêt pas une importance déterminante pour les personnes retraitées lorsque ceux-là sont indépendants, ont créé leur propre cellule familiale et peuvent se déplacer eux-mêmes au lieu où se trouve leurs parents pendant les loisirs. Il n'y a aucune indication au dossier portant sur une éventuelle dépendance des recourants par rapport à leur fils pour des raisons de santé. Les autres parents domiciliés à Neuchâtel sont plus éloignés ou moins nombreux qu'au Valais, et il faut relever que la parenté n'est pas encore le gage de la disponibilité nécessaire en cas de besoin, celle-ci étant aussi fonction de l'état de santé au jour où l'assistance pourrait être requise. L'époux a deux sœurs, dont l'une vit à Orbe et l'autre à Neuchâtel, cette dernière étant handicapée et habitant le même immeuble que lui. Ses deux parents sont décédés. Au Valais, l'épouse faisait partie d'une grande fratrie de 12 enfants qui sont restés liés, et si l'une de ses sœurs vit à Serrières, la plus grande partie de la famille est installée au Valais. Ainsi, quant au nombre de parents, les relations familiales des recourants sont dirigés principalement vers le Valais, alors que l'intensité des relations des deux conjoints avec l'une ou l'autre des fratries ne peut pas être clairement distinguée. Le recourant a indiqué que son épouse aidait occasionnellement l'une de ses sœurs qui vivait dans le même immeuble qu'elle à Serrières, et que leur enfant avait été confié à l'une des sœurs de l'épouse qui vivait également à Serrières. Ce cercle familial, avec lequel des relations suivies sont apparemment vécues, ne constitue pas un critère de rattachement prépondérant au canton de Neuchâtel par rapport aux nombreux liens similaires qui existent au Valais. e) Il convient d'examiner ensuite les relations sociales des recourants entre les deux lieux. Le dossier mentionne plusieurs associations dont l'un ou l'autre des recourants fait partie. Il en ressort que l'époux est cagnotteur de la Cagnotte de la Gaité de Prassurny, qu'il participe au Cercle mycologique de l'Entre-Mont, que les époux sont membres de la Cagnotte des Sbardeurs et participent activement aux activités de cette société, sans qu'il ressorte clairement du dossier ce qu'elles sont ni dans quelle mesure elles impliquent la présence personnelle des époux. Tout au plus peut-on en tirer l'indication que les époux sont intégrés dans le tissu associatif du Valais, ce qui ne surprend pas compte tenu du fait que l'épouse y a passé son enfance. Le dossier contient également une attestation de parents de la recourante ainsi que de l'administration communale d'Orsières indiquant que les époux y ont leur résidence principale et y vivent à l'année. Dans le canton de Neuchâtel,

il n'a pu être fait état d'aucune implication dans le tissu associatif local. La balance des relations sociales des recourants penche donc en faveur du canton du Valais. Comme les attestations produites sont datées de 2009 et ne précisent pas la période couverte, il y a lieu d'admettre que ces rapports associatifs se sont développés au cours de l'année 2009 et qu'ils ne revêtaient pas nécessairement la même intensité en 2008. Ils sont néanmoins, pour la période qu'ils couvrent, l'indice d'une intégration sociale prépondérante au Valais. f) Le Tribunal fiscal a fondé son jugement sur une prépondérance des liens maintenus dans le canton de Neuchâtel, où les recourants avaient résidé depuis plusieurs dizaines d'années, par rapport aux liens créés avec le canton du Valais, en reprenant sa propre jurisprudence qui tend à reconnaître un caractère prépondérant à l'ancien domicile. Comme déjà évoqué ci-dessus, cette jurisprudence doit être relativisée et il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas. Il n'y a pas lieu en effet de reconnaître automatiquement une prépondérance de l'ancien domicile par la seule présence d'enfants, alors qu'aucun besoin de soutien n'existe et que celui-ci pourrait être couvert d'une autre manière. Dans le cas qui fondait la jurisprudence en question, il s'agissait d'un couple revenu de l'étranger avec ses enfants adultes, à la retraite des parents, et qui avait pris un domicile consistant en deux appartements dans le même immeuble, dans l'optique de leurs vieux jours, l'époux ayant par la suite séjourné de fait beaucoup plus souvent dans la maison de vacances qu'ils avaient dans le canton de Neuchâtel. Ces éléments ne sont pas transposables sans autre dans le présent cas. Il n'est pas contestable que les attaches des époux, en tout cas celles de l'époux, se soient maintenues par la disposition d'un appartement de 4,5 pièces gardé en l'état à Serrières, entièrement meublé et équipé, et que les conjoints soient revenus régulièrement à Neuchâtel, où l'époux a gardé ses relations bancaires. On ne peut toutefois assimiler à des relations sociales prépondérantes les visites à ses médecins, dentistes ou autres (non précisés), comme le fait le jugement attaqué, à mesure que le dossier fait ressortir que les recourants consultent principalement au Valais et, pour le surplus, à Yverdon. Selon les relevés bancaires, le recourant s'y rend du reste le plus souvent depuis le Valais. Le domicile neuchâtelois du fils unique des recourants plaide pour le canton de Neuchâtel, mais il doit être relativisé au sens de ce qui précède. L'époux a certes déclaré envers l'autorité fiscale, par lettre du 3 novembre 2008, que la décision de s'installer durablement en Valais devait être exécutée "par étape", raison pour laquelle il avait souhaité gardé l'appartement du couple en location dans le canton de Neuchâtel, mais cela ne dit rien de la prépondérance des liens à un moment déterminé. Retraité, le recourant a maintenu à Neuchâtel le centre de sa vie économique, dans la mesure où il y revient chaque mois pour prélever en banque les sommes qui lui permettront de s'acquitter des charges courantes du couple. On ne peut cependant en tirer la conclusion que "B.X. n'est jamais parti et n'a dès lors pas pu se créer un domicile ailleurs" compte tenu des autres éléments du dossier. Une personne qui vit environ les 2/3 de l'année dans un canton avec son conjoint et y dispose d'un appartement en location, qui n'exerce plus d'activité lucrative, dont les liens sociaux ne sont plus démontrés, ne peut être considérée comme ayant maintenu son domicile dans son ancien canton même si elle y a gardé son appartement et y retire son argent courant. Il ressort au contraire clairement du dossier, que si l'épouse a souhaité s'établir au Valais, l'époux s'est montré plus réticent, préférant faire ce changement par étape, mais qu'il a d'ores et déjà organisé sa vie, à l'exception de la gestion de ses comptes bancaires, en fonction de sa présence au Valais. Tel est le cas de ses relations médicales. La conclusion du Tribunal fiscal que les époux conservent un domicile commun et ne se sont pas constitués des domiciles séparés doit par ailleurs être suivie: une

imposition séparée des conjoints n'entre pas en ligne de compte. Il y a lieu de fixer le lieu d'imposition principal des conjoints, étant admis qu'ils sont de toute manière contribuables valaisans en raison de la détention de leur immeuble. La jurisprudence du Tribunal fédéral a admis un domicile alternatif pour des conjoints présentant des circonstances de faits assez similaires à celles du présent cas. La Cour de céans a adapté sa jurisprudence en fonction de cet arrêt, qui peut également trouver application dans le présent cas. Il y a lieu de considérer, pour l'année 2008, compte tenu de la présence au Valais pour environ une moitié de l'année, les relevés produits ne permettant pas de s'assurer de la présence du couple pour toute la durée qu'ils indiquent, que l'assujettissement doit être partagé entre les cantons de Neuchâtel et du Valais. Par contre, dès l'année 2009, en fonction de la présence largement prépondérante au Valais, du fait que les époux y ont transféré leurs relations médicales et s'y sont intégrés à la vie associative, il y a lieu de considérer que leur domicile se trouve en Valais. Pour les années 2010, 2011 et 2012, cette dernière appréciation doit être maintenue pour autant que les circonstances de fait ne se soient pas modifiées.

#### **E. 7**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis et le jugement du Tribunal fiscal du 17 décembre 2010 annulé. La présence des recourants dans les cantons de Neuchâtel et du Valais doit entraîner un partage de la souveraineté fiscale entre les deux cantons pour l'année 2008 et un assujettissement illimité dans le canton du Valais dès l'année 2009. 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 déposé 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).

#### **E. 13**

mars 2009, dont elle est signataire avec un expert, qu'à la décision sur réclamation du 8 mai 2009, qu'elle signe également avec un chef de secteur, est conforme à la loi et ne constitue pas un motif de récusation de cette personne, à l'encontre de laquelle aucun motif, si ce n'est le souci de défendre la position adoptée précédemment, n'a été soulevé.

b) Les recourants critiquent également le fait que le jugement du 17 décembre 2010 ait été rendu par une juge suppléante extraordinaire et non pas par la magistrate qui avait mené l'instruction, une mutation qui devrait selon eux entraîner l'annulation du jugement attaqué. S'il est exact que la magistrate qui avait procédé à l'instruction du dossier, notamment l'audience du 16 mars 2010 au cours de laquelle les recourants ont été interrogés, a été remplacée, selon décision du Conseil de la magistrature du 1er juillet 2010, publiée dans la Feuille officielle le 23 juillet 2010, par une magistrate suppléante extraordinaire, cette information a été portée à la connaissance des recourants par leur mandataire, par correspondance du Tribunal fiscal du 3 septembre 2010. Ils n'ont alors pas soulevé d'objection à l'encontre de cette désignation, ce qui leur enlève la possibilité de s'en plaindre maintenant en l'absence de tout élément nouveau. Les mesures d'instruction ordonnées par la première juge ressortent du procès-verbal d'audience du 16 mars 2010 et les déclarations des recourants, sous la seule signature de l'époux, ont été verbalisées. Ainsi, le magistrat en charge du dossier a disposé de tous les éléments nécessaires à son appréciation et l'instruction de la cause a été complète, ce que les recourants ne contestent du reste pas

puisqu'ils s'en prennent à une mauvaise interprétation des preuves littérales requises en audience.

4.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 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). 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 458, cons. 2b, p. 467).

5.a) Plus précisément, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, rappelée dans une abondante jurisprudence 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 29, cons. 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 TF du 03.08.2011 précité, [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, 458cons. 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 29, cons. 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 (ATF 131 I 145 cons. 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(ed.), 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 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 (ATF 123 I 289, 294, cons.2b in fine).

d) Dans l'arrêt du 3 août 2011 précité (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. 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 faisant 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.

6.a) Dans le présent cas, les recourants sont liés avec le littoral neuchâtelois depuis plusieurs dizaines d'années. L'époux est neuchâtelois et l'épouse est valaisanne, ils se sont mariés en 1967 et ont occupé un appartement sur le littoral neuchâtelois, dernièrement celui de [ ], depuis de nombreuses années. L'époux a travaillé auprès de l'entreprise C. à Serrières depuis 1963. L'épouse a eu le même employeur de 1965 à 1993. L'époux a pris sa retraite le 31 août 2007. Ils ont acheté en 1982 une maison à Praz-de-Fort, commune d'Orsières, comportant six pièces et une surface habitable de 115m<sup>2</sup>. Ils ont déposé leurs papiers à Orsières au 1er janvier 2008. Ils avaient déjà auparavant été domiciliés en Valais et bénéficiaient d'une déclaration de domicile dans la commune de Neuchâtel depuis le 10 avril 1997, avant que le Service neuchâtelois des contributions fixe le domicile des époux X. dans le canton de Neuchâtel dès la période fiscale 2004, par décision d'assujettissement du 27 juillet 2005, non contestée. Ils ont conservé après le 1er janvier 2008 leur appartement de Serrières de 4,5 pièces, réservé à leur usage exclusif, meublé, et n'indiquent pas avoir l'intention de résilier ce bail. En présence de liens existant avec deux endroits, il faut rechercher quel est le lieu avec lequel les contribuables ont noué des relations prépondérantes, en d'autres termes l'endroit où se trouve le centre de leurs intérêts

personnels et vitaux.

b) En ce qui concerne les lieux d'habitation, on peut admettre que les recourants disposent, à Serrières comme à Orsières, de foyers d'habitation susceptibles de fonder un domicile fiscal. Bien que le dossier ne contienne pas d'autre descriptif de la maison de Praz-de-Fort que celui qu'en font les recourants, on peut admettre qu'une habitation séparée comptant six pièces et une surface de 115m<sup>2</sup> environ dans la commune d'Orsières présente un niveau de confort équivalent à celui d'un appartement d 4,5 pièces dans un quartier fortement urbanisé de Neuchâtel. Le volume habitable à Neuchâtel paraît moins important que celui d'Orsières, mais cet élément n'a pas un caractère déterminant, si ce n'est en faveur du canton du Valais. La maison de Praz-de-Fort, après avoir abrité la famille pendant ses vacances et ses loisirs, est désormais l'habitation d'un couple retraité qui indique y recevoir son fils et cas échéant des amis venant de Neuchâtel. Les deux lieux d'habitation des recourants leur permettent donc de vivre avec un confort équivalent, sans que la présence de l'un d'entre eux apparaisse évidente.

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 dans l'année 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. Le critère de la présence effective est certes important pour apprécier un domicile, mais on ne peut, contrairement à ce que font les recourants, considérer qu'une présence de plus de la moitié du temps en Valais y entraîne automatiquement la constitution d'un domicile. Les recourants ont présenté des listes de leurs jours de présence en Valais pour les années 2008, 2009 et le premier trimestre 2010, et l'autorité fiscale a effectué un relevé des décomptes fondés sur les points Cumulus des recourants du 12 janvier 2008 au 24 avril 2009, des retraits aux bancomats ou au guichet dans les cantons de Neuchâtel et du Valais avant de dresser un tableau comparatif de la présence des recourants dans l'un et l'autre canton entre le 1er janvier 2008 et le 3 mai 2009. Selon ces relevés établis par l'intimé, pour l'année 2008 et le premier trimestre de l'année 2009, une présence de 54 jours est établie dans le canton du Valais et de 57 jours dans le canton de Neuchâtel. Les recourants ont produit par lettre du 12 avril 2009 une liste de leur présence dans le canton du Valais pour l'année 2008 dont il ressort qu'ils ont passé 189 jours dans leur maison en Valais, sans compter les jours de déplacement (pas non plus pris en considération dans les décomptes de l'autorité fiscale lorsque les pièces produites font ressortir leur présence simultanée dans les deux cantons [du moins pour la même date]). La comparaison de la liste du 12 avril 2009 avec les relevés de l'autorité fiscale ne fait pas ressortir d'importantes différences. En particulier, les jours dont les recourants indiquent qu'ils les ont passés au Valais n'ont pas donné lieu à des transactions dans le canton de Neuchâtel, que ce soit au niveau des achats ou des retraits bancaires. Tout au plus, y a-t-il lieu de relever que la durée des séjours au Valais, que les recourants fixent le premier jour où ils ont laissé une trace "monétaire" documentée dans ce canton (achats) et le jour précédant le prochain retrait à Neuchâtel, ne peut pas être contrôlée ni prouvée dans l'intervalle. Cela ne permet toutefois pas de considérer comme inexactes les indications quant à la durée des séjours en Valais, l'examen des pièces ne révélant pas de contradictions. Il faut par ailleurs se rappeler qu'il s'agit de relevés pour l'année 2008, requis en 2009, et qu'on ne peut exiger des recourants qu'ils établissent un récapitulatif précis. Pour l'année 2009, les relevés des achats font ressortir leur présence à 30 reprises à Peseux et à 43 reprises à Martigny-Manoir au Valais. Ces chiffres doivent être

précisés par l'indication que la presque totalité des courses hebdomadaires, en ce qui concerne le jour et les montants (vendredi pour plus de CHF 100.00) sont effectuées au Valais, et que les séjours dans le canton de Neuchâtel donnent souvent lieu à plusieurs prélèvements (par exemple les 4, 6 et 7.03.2009, les 19, 20 et 21.11.2009 et les 16, 18 et 23.12.2009), ce qui pourrait indiquer une présence de quelques jours émaillée d'achats et de paiements moins importants. Ainsi, il y a lieu d'admettre comme établis les chiffres donnés par les recourants pour l'année 2009 et confortés par des pièces. Ils estiment avoir passé 212 jours dans le canton du Valais et avoir réparti le reste du temps entre leur domicile de Serrières et leurs jours de voyage et de vacances à l'étranger, d'où une présence prépondérante en Valais.

En résumé, la présence en Valais des recourants, pour l'année 2008, est moins importante qu'au cours de l'année 2009, mais elle demeure prépondérante par rapport à la présence dans le canton de Neuchâtel. La présence à Neuchâtel, si elle est réduite, n'est pas uniquement occasionnelle. Ils y ont passé quelques jours presque tous les mois des deux années 2008 et 2009, environ 40 % et 33 % de leur temps en tout.

d) Le critère des relations familiales rattache les recourants au littoral neuchâtelois du fait que leur fils unique y est installé, quoique, selon les indications données par les recourants, sa présence n'y soit qu'épisodique puisqu'il est célibataire, est basé professionnellement à Zurich et travaille comme représentant dans toute la Suisse romande. Selon la jurisprudence de la Cour de céans, précisant celle du Tribunal fiscal dont l'intimé a fait état, le domicile des enfants ne revêt pas une importance déterminante pour les personnes retraitées lorsque ceux-là sont indépendants, ont créé leur propre cellule familiale et peuvent se déplacer eux-mêmes au lieu où se trouve leurs parents pendant les loisirs. Il n'y a aucune indication au dossier portant sur une éventuelle dépendance des recourants par rapport à leur fils pour des raisons de santé. Les autres parents domiciliés à Neuchâtel sont plus éloignés ou moins nombreux qu'au Valais, et il faut relever que la parenté n'est pas encore le gage de la disponibilité nécessaire en cas de besoin, celle-ci étant aussi fonction de l'état de santé au jour où l'assistance pourrait être requise. L'époux a deux sœurs, dont l'une vit à Orbe et l'autre à Neuchâtel, cette dernière étant handicapée et habitant le même immeuble que lui. Ses deux parents sont décédés. Au Valais, l'épouse faisait partie d'une grande fratrie de 12 enfants qui sont restés liés, et si l'une de ses sœurs vit à Serrières, la plus grande partie de la famille est installée au Valais. Ainsi, quant au nombre de parents, les relations familiales des recourants sont dirigés principalement vers le Valais, alors que l'intensité des relations des deux conjoints avec l'une ou l'autre des fratries ne peut pas être clairement distinguée. Le recourant a indiqué que son épouse aidait occasionnellement l'une de ses sœurs qui vivait dans le même immeuble qu'elle à Serrières, et que leur enfant avait été confié à l'une des sœurs de l'épouse qui vivait également à Serrières. Ce cercle familial, avec lequel des relations suivies sont apparemment vécues, ne constitue pas un critère de rattachement prépondérant au canton de Neuchâtel par rapport aux nombreux liens similaires qui existent au Valais.

e) Il convient d'examiner ensuite les relations sociales des recourants entre les deux lieux. Le dossier mentionne plusieurs associations dont l'un ou l'autre des recourants fait partie. Il en ressort que l'époux est cagnoteur de la Cagnotte de la Gaité de Prassurny, qu'il participe au Cercle mycologique de l'Entre-Mont, que les époux sont membres de la Cagnotte des Sbardeurs et participent activement aux activités de cette société, sans qu'il ressorte clairement du dossier ce qu'elles sont ni dans quelle mesure elles impliquent la présence

personnelle des époux. Tout au plus peut-on en tirer l'indication que les époux sont intégrés dans le tissu associatif du Valais, ce qui ne surprend pas compte tenu du fait que l'épouse y a passé son enfance. Le dossier contient également une attestation de parents de la recourante ainsi que de l'administration communale d'Orsières indiquant que les époux y ont leur résidence principale et y vivent à l'année. Dans le canton de Neuchâtel, il n'a pu être fait état d'aucune implication dans le tissu associatif local. La balance des relations sociales des recourants penche donc en faveur du canton du Valais. Comme les attestations produites sont datées de 2009 et ne précisent pas la période couverte, il y a lieu d'admettre que ces rapports associatifs se sont développés au cours de l'année 2009 et qu'ils ne revêtaient pas nécessairement la même intensité en 2008. Ils sont néanmoins, pour la période qu'ils couvrent, l'indice d'une intégration sociale prépondérante au Valais.

f) Le Tribunal fiscal a fondé son jugement sur une prépondérance des liens maintenus dans le canton de Neuchâtel, où les recourants avaient résidé depuis plusieurs dizaines d'années, par rapport aux liens créés avec le canton du Valais, en reprenant sa propre jurisprudence qui tend à reconnaître un caractère prépondérant à l'ancien domicile. Comme déjà évoqué ci-dessus, cette jurisprudence doit être relativisée et il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas. Il n'y a pas lieu en effet de reconnaître automatiquement une prépondérance de l'ancien domicile par la seule présence d'enfants, alors qu'aucun besoin de soutien n'existe et que celui-ci pourrait être couvert d'une autre manière. Dans le cas qui fondait la jurisprudence en question, il s'agissait d'un couple revenu de l'étranger avec ses enfants adultes, à la retraite des parents, et qui avait pris un domicile consistant en deux appartements dans le même immeuble, dans l'optique de leurs vieux jours, l'époux ayant par la suite séjourné de fait beaucoup plus souvent dans la maison de vacances qu'ils avaient dans le canton de Neuchâtel. Ces éléments ne sont pas transposables sans autre dans le présent cas. Il n'est pas contestable que les attaches des époux, en tout cas celles de l'époux, se soient maintenues par la disposition d'un appartement de 4,5 pièces gardé en l'état à Serrières, entièrement meublé et équipé, et que les conjoints soient revenus régulièrement à Neuchâtel, où l'époux a gardé ses relations bancaires. On ne peut toutefois assimiler à des relations sociales prépondérantes les visites à ses médecins, dentistes ou autres (non précisés), comme le fait le jugement attaqué, à mesure que le dossier fait ressortir que les recourants consultent principalement au Valais et, pour le surplus, à Yverdon. Selon les relevés bancaires, le recourant s'y rend du reste le plus souvent depuis le Valais. Le domicile neuchâtelois du fils unique des recourants plaide pour le canton de Neuchâtel, mais il doit être relativisé au sens de ce qui précède. L'époux a certes déclaré envers l'autorité fiscale, par lettre du 3 novembre 2008, que la décision de s'installer durablement en Valais devait être exécutée "par étape", raison pour laquelle il avait souhaité gardé l'appartement du couple en location dans le canton de Neuchâtel, mais cela ne dit rien de la prépondérance des liens à un moment déterminé. Retraité, le recourant a maintenu à Neuchâtel le centre de sa vie économique, dans la mesure où il y revient chaque mois pour prélever en banque les sommes qui lui permettront de s'acquitter des charges courantes du couple. On ne peut cependant en tirer la conclusion que "B.X. n'est jamais parti et n'a dès lors pas pu se créer un domicile ailleurs" compte tenu des autres éléments du dossier. Une personne qui vit environ les 2/3 de l'année dans un canton avec son conjoint et y dispose d'un appartement en location, qui n'exerce plus d'activité lucrative, dont les liens sociaux ne sont plus démontrés, ne peut être considérée comme ayant maintenu son domicile dans son ancien canton même si elle y a gardé son appartement et y retire son argent courant. Il ressort au contraire clairement du dossier, que si l'épouse a

souhaité s'établir au Valais, l'époux s'est montré plus réticent, préférant faire ce changement par étape, mais qu'il a d'ores et déjà organisé sa vie, à l'exception de la gestion de ses comptes bancaires, en fonction de sa présence au Valais. Tel est le cas de ses relations médicales.

La conclusion du Tribunal fiscal que les époux conservent un domicile commun et ne sont pas constitués des domiciles séparés doit par ailleurs être suivie: une imposition séparée des conjoints n'entre pas en ligne de compte. Il y a lieu de fixer le lieu d'imposition principal des conjoints, étant admis qu'ils sont de toute manière contribuables valaisans en raison de la détention de leur immeuble.

La jurisprudence du Tribunal fédéral a admis un domicile alternatif pour des conjoints présentant des circonstances de faits assez similaires à celles du présent cas. La Cour de céans a adapté sa jurisprudence en fonction de cet arrêt, qui peut également trouver application dans le présent cas. Il y a lieu de considérer, pour l'année 2008, compte tenu de la présence au Valais pour environ une moitié de l'année, les relevés produits ne permettant pas de s'assurer de la présence du couple pour toute la durée qu'ils indiquent, que l'assujettissement doit être partagé entre les cantons de Neuchâtel et du Valais. Par contre, dès l'année 2009, en fonction de la présence largement prépondérante au Valais, du fait que les époux y ont transféré leurs relations médicales et s'y sont intégrés à la vie associative, il y a lieu de considérer que leur domicile se trouve en Valais. Pour les années 2010, 2011 et 2012, cette dernière appréciation doit être maintenue pour autant que les circonstances de fait ne se soient pas modifiées.

7. Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis et le jugement du Tribunal fiscal du 17 décembre 2010 annulé. La présence des recourants dans les cantons de Neuchâtel et du Valais doit entraîner un partage de la souveraineté fiscale entre les deux cantons pour l'année 2008 et un assujettissement illimité dans le canton du Valais dès l'année 2009. 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 déposé 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 13 mars 2009 et la décision sur réclamation du 8 mai 2009.

2. Déclare que les recourants doivent être assujettis à l'impôt sur la base du domicile conjointement en Valais et dans le canton de Neuchâtel pour l'année 2008, et uniquement en Valais dès l'année 2009.

3. Met à la charge des recourants une part des frais de procédure de la première instance, par 150 francs, et ordonne la restitution du solde de leur avance de frais devant le Tribunal fiscal, par 400 francs.

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

5. Alloue aux recourants une indemnité de dépens de 1'800 francs, à charge de l'intimé.

6.Rejette toute autre conclusion.

Neuchâtel, le 2 novembre 2012

1Les 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.

2Une 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.

3Une 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.

4La 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.

5Les 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.

1Toute personne appelée à prendre une décision ou à participer de manière déterminante à l'élaboration d'une décision ou d'un prononcé, en application de la présente loi, est tenue de se récuser:

a.

si elle a un intérêt personnel dans l'affaire;

b.1

si elle est le conjoint ou le partenaire enregistré d'une partie ou mène de fait une vie de couple avec elle;

bbis.2si elle est parente ou alliée d'une partie en ligne directe ou en ligne collatérale jusqu'au troisième degré;

c.

si elle représente une partie ou a agi pour une partie dans la même affaire;

d.

si, pour d'autres raisons, elle pourrait avoir une opinion préconçue dans l'affaire.

2La récusation peut être demandée par toute personne participant à la procédure.

3Les litiges en matière de récusation sont tranchés par une autorité désignée par le droit cantonal s'il s'agit d'un fonctionnaire cantonal et par le Département fédéral des finances s'il s'agit d'un fonctionnaire fédéral. Le recours est réservé dans les deux cas.

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).2Introduite 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.