

NE_GERICHTE CDP.2016.59 vom 27. Oktober 2015

NE Tribunal cantonal, 2015-10-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.59_d20151027

FR: NE_GERICHTE CDP.2016.59 du 27 octobre 2015

IT: NE_GERICHTE CDP.2016.59 del 27 ottobre 2015

Regeste

Domiciliation fiscale. Présomption de l'établissement au lieu de travail non renversée.

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

a) Selon l'article

E. 3

al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1996 (LIFD), les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Cette disposition fédérale figure dans une formulation identique – sous réserve de la référence au canton et non à la Suisse – à l'article

E. 4

al. 1 et 2 de la loi cantonale neuchâteloise sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir). Le droit cantonal renvoie par ailleurs en matière d'assujettissement aux règles intercantionales contenues dans la LHID et à la jurisprudence du Tribunal fédéral (art. 9 al. 3 LCdir). L'article 3 al. 2 LHID définit le domicile des personnes physiques dans une formulation semblable aux dispositions précitées.

b) Les règles fiscales 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, pour des motifs liés à l'harmonisation verticale et horizontale 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, l'examen d'un assujettissement illimité dans un canton peut se fonder sur les critères retenus par la jurisprudence fédérale, en application des dispositions de la LHID et de la 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.).

3.a) Le domicile d'une personne physique fonde son assujettissement illimité aux impôts directs sur le revenu et la fortune. La jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, rappelée notamment dans un arrêt du 12.04.2012 [2C_918/2011] et les références citées), retient que le domicile fiscal (principal) d'une personne physique exerçant une activité lucrative dépendante se trouve au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir durablement, soit le lieu où elle a le centre de ses intérêts personnels. Ce lieu se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non sur la base des seules déclarations du contribuable, qui ne peut pas choisir librement son domicile fiscal (ATF 138 II 300 cons. 3, 132 I 29 cons. 4.1), alors même qu'il dispose du droit constitutionnellement garanti de s'établir, au niveau de la police de l'habitant, sur tout le territoire suisse sans restriction. Dans ce contexte, le domicile politique ne joue 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 (ATF 132 I 29 cons. 4.1, p. 35/36; arrêts précités du TF du 01.02.2012 [2C_518/2011] cons. 2.1 et du 06.12.2010 [2C_397/2010] cons. 2.2 in RDAF 2011 II, p. 130).

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 [2C_969/2010] cons. 3.2; 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 au 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. 36-37 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. 56-57, 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 lorsqu'il 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^e éd., 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) Ces principes s'appliquent également au contribuable célibataire et la Cour de céans s'y réfère pour les contribuables séparés, divorcés ou veufs. La jurisprudence considère que les parents et les frères et sœurs font partie de la famille. Toutefois, les critères qui conduisent le Tribunal fédéral à désigner non pas le lieu où le contribuable travaille, mais celui où réside sa famille comme domicile fiscal doivent être appliqués de manière particulièrement stricte, dans la mesure où les liens avec les parents sont généralement plus distants que ceux

entre époux. Pour le contribuable célibataire, il faut se demander s'il existe d'autres relations, en sus des rapports familiaux, qui rattacherait de façon prépondérante le contribuable à l'un ou à l'autre lieu. Dans cette situation, la règle selon laquelle le domicile principal du contribuable exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à son lieu de travail revêt une grande importance : même si le contribuable célibataire retourne chaque semaine chez ses parents ou frères et sœurs, les relations avec le lieu de travail peuvent être plus étroites. Tel est notamment le cas lorsqu'il dispose d'un appartement au lieu de travail qu'il a agencé lui-même ou qu'il s'y est créé un cercle d'amis et de connaissances. En pareilles circonstances, la durée des rapports de travail et l'âge du contribuable ont une importance particulière (ATF 125 I 54 cons. 2b/bb, p. 57). Le Tribunal fédéral considère ainsi que les relations du contribuable célibataire avec ses parents sont en général moins étroites, lorsque celui-ci a plus de trente ans et qu'il réside sur son lieu de travail de manière ininterrompue depuis plus de cinq ans (arrêt précité du 12.04.2012 [2C_918/2011]). En présence d'un contribuable de plus de trente ans qui exerce une activité lucrative dépendante au lieu où il séjourne pendant la semaine, on présume qu'il y a son domicile fiscal principal. Cette présomption peut être renversée si le contribuable rentre régulièrement, au moins une fois par semaine, au lieu de résidence des membres de sa famille et qu'il parvient à démontrer qu'il entretient avec ceux-ci des liens particulièrement étroits et jouit dans ce même lieu d'autres relations personnelles et sociales (arrêt du TF du 12.02.2014 [2C_854/2013] cons. 5.1). 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 (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 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).

4. Selon l'article 123 al. 1 LIFD et l'article 189 de la loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir), les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte; cf. arrêts du TF du 01.05.2014 [2C_977/2013] cons. 4.1 in RF 69/2014, p. 539 et du 16.05.2013 [2C_1201/2012] cons. 4.3). En vertu de la maxime inquisitoire, les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents (cf. arrêt du TF du 28.03.2014 [2C_1021/2013] cons. 5.2), mais cette maxime ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (arrêt du TF du 15.12.2012 [2C_84/2012] cons. 3.1, non publié in ATF 139 IV 137), notamment le contribuable (arrêt du TF du 28.09.2010 [2C_819/2009] cons. 2.2 in RDAF 2010 II, p. 605) qui est lié par son obligation de collaborer à la procédure de taxation. Lorsqu'il s'agit de questions juridiques complexes liées à des faits de nature à réduire la charge fiscale et qu'il appartient par conséquent au contribuable de le prouver, les autorités fiscales ne peuvent se décharger entièrement de leur obligation d'établir les faits d'office, en laissant le soin à ce dernier, sans connaissances juridiques particulières, de produire les pièces nécessaires à cette fin. Pour autant que le contribuable soit disposé à collaborer, il incombe aux autorités fiscales de lui indiquer les documents à fournir dans ce but (arrêts du TF du 28.09.2010 [2C_819/2009] précité cons. 2.2 et du 16.12.2008 [2C_566/2008] cons. 3.2 in StE 2009 B 22.3 no 99).

5. En l'espèce, le recourant était âgé en 2014 de cinquante-cinq ans. Il exerce une activité lucrative depuis le 1er juillet 2008 pour Z. SA à A. (NE). Son contrat de travail détermine que son lieu de travail est à A. (NE). Certes, son employeur atteste qu'il passe 30 % de son temps à B. (VD) et 20 % à C. (VD). Il n'en demeure pas moins que son lieu de travail principal est à A. (NE). Il loue dans cette ville, depuis le 1er juillet 2013, un appartement de 4 pièces de 120 m².

Son âge et la durée des relations de travail vont ainsi dans le sens d'un assujettissement au lieu de travail conformément à la jurisprudence citée ci-dessus. Il faut donc déterminer si le recourant peut se prévaloir de liens suffisamment forts avec le canton du Valais pour renverser cette présomption.

Si le recourant avait des liens à E. (VS), où il était copropriétaire d'un studio et y a déposé ses papiers depuis le 7 janvier 2011, ses liens ne sont pas plus intenses que ceux d'une personne célibataire qui passe ses fins de semaine et son temps libre en Valais pour y exercer ses loisirs (abonnement aux remontées mécaniques) et rencontrer des amis (amicale des contemporains). C'est en vain qu'il allègue que son séjour à A. (NE) est inférieur à cinq ans. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les relations du contribuable avec ses parents sont en général moins étroites s'il a plus de trente ans et s'il réside sur son lieu de travail depuis plus de cinq ans. Cette jurisprudence établit des critères permettant de déterminer l'intensité de la relation d'un célibataire avec ses parents mais l'on ne saurait en déduire que ce n'est que lorsqu'il a résidé à son lieu de travail pendant cinq ans qu'un contribuable y a son domicile fiscal.

Force est dès lors de constater que le recourant n'a pas renversé la présomption selon laquelle son domicile fiscal est à A. (NE). De plus, l'autorité fiscale n'a pas failli à son devoir d'établir les faits puisqu'elle a, à diverses reprises, donné l'occasion au contribuable de déposer des documents qui auraient pu démontrer sa présence effective en l'un ou l'autre lieu. En ne fournissant pas les pièces demandées, qui présentaient de l'importance pour la

détermination du domicile fiscal, X. a manqué à son devoir de collaborer.

Concernant la double imposition, le Service des contributions relève avec raison dans ses observations que le fisc valaisan, auquel il a adressé une revendication portant sur l'assujettissement illimité de X., a expressément accepté cette dernière par courriel du 20 novembre 2015. Dès lors, on ne voit pas pour quels motifs les autorités fiscales valaisannes refuseraient de restituer les impôts versés pour l'année 2014.

Quant au principe de la bonne foi, il ne saurait trouver application, les autorités valaisannes ne s'étant jamais prononcées précisément sur le domicile fiscal. De plus, le recourant ne démontre pas en quoi une éventuelle promesse l'aurait amené à prendre des dispositions sur lesquelles il ne saurait revenir sans subir de préjudice.

6. Le recours est rejeté. Le recourant qui succombe doit supporter les frais de la procédure. Il n'est pas alloué de dépens.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge du recourant les frais de la cause, par 770 francs, montant compensé par son avance.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 14 juillet 2016

1 Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse.

2 Une personne a son domicile en Suisse au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral.

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

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

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

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

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

1 Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton ou lorsque, sans interruption notable, elles y séjournent pendant 30 jours au moins en exerçant une activité

lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative.

2Une personne a son domicile dans le canton, 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.

3Le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial. Le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont ajoutés à ceux du détenteur de cette autorité. Le produit de l'activité lucrative des enfants ainsi que les gains immobiliers sont imposés séparément.

4L'al. 3 s'applique par analogie aux partenaires enregistrés. Les partenaires enregistrés ont le même statut que des époux. Ce principe vaut également pour les contributions d'entretien durant le partenariat enregistré ainsi que pour les contributions d'entretien et la liquidation des biens découlant de la suspension de la vie commune ou de la dissolution du partenariat.¹

¹Introduit par le ch. 25 de l'annexe à la LF du 18 juin 2004 sur le partenariat, en vigueur depuis le 1er janv. 2007 (RO20055685;FF20031192).

E. 5

En l'espèce, le recourant était âgé en 2014 de cinquante-cinq ans. Il exerce une activité lucrative depuis le 1^{er} juillet 2008 pour Z. SA à A. (NE). Son contrat de travail détermine que son lieu de travail est à A. (NE). Certes, son employeur atteste qu'il passe 30 % de son temps à B. (VD) et 20 % à C. (VD). Il n'en demeure pas moins que son lieu de travail principal est à A. (NE). Il loue dans cette ville, depuis le 1^{er} juillet 2013, un appartement de 4 pièces de 120 m². Son âge et la durée des relations de travail vont ainsi dans le sens d'un assujettissement au lieu de travail conformément à la jurisprudence citée ci-dessus. Il faut donc déterminer si le recourant peut se prévaloir de liens suffisamment forts avec le canton du Valais pour renverser cette présomption. Si le recourant avait des liens à E. (VS), où il était copropriétaire d'un studio et y a déposé ses papiers depuis le 7 janvier 2011, ses liens ne sont pas plus intenses que ceux d'une personne célibataire qui passe ses fins de semaine et son temps libre en Valais pour y exercer ses loisirs (abonnement aux remontées mécaniques) et rencontrer des amis (amicale des contemporains). C'est en vain qu'il allègue que son séjour à A. (NE) est inférieur à cinq ans. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les relations du contribuable avec ses parents sont en général moins étroites s'il a plus de trente ans et s'il réside sur son lieu de travail depuis plus de cinq ans. Cette jurisprudence établit des critères permettant de déterminer l'intensité de la relation d'un célibataire avec ses parents mais l'on ne saurait en déduire que ce n'est que lorsqu'il a résidé à son lieu de travail pendant cinq ans qu'un contribuable y a son domicile fiscal. Force est dès lors de constater que le recourant n'a pas renversé la présomption selon laquelle son domicile fiscal est à A. (NE). De plus, l'autorité fiscale n'a pas failli à son devoir d'établir les faits puisqu'elle a, à diverses reprises, donné l'occasion au contribuable de déposer des documents qui auraient pu démontrer sa présence effective en l'un ou l'autre lieu. En ne fournissant pas les pièces demandées, qui présentaient de l'importance pour la détermination du domicile fiscal, X. a manqué à son devoir de collaborer. Concernant la double imposition, le Service des contributions relève avec raison dans ses observations que le fisc valaisan, auquel il a adressé une revendication portant sur l'assujettissement illimité de X., a expressément accepté cette dernière par courriel du 20 novembre 2015. Dès lors, on ne voit pas pour quels motifs les autorités fiscales valaisannes refuseraient de restituer les

impôts versés pour l'année 2014. Quant au principe de la bonne foi, il ne saurait trouver application, les autorités valaisannes ne s'étant jamais prononcées précisément sur le domicile fiscal. De plus, le recourant ne démontre pas en quoi une éventuelle promesse l'aurait amené à prendre des dispositions sur lesquelles il ne saurait revenir sans subir de préjudice.

E. 6

Le recours est rejeté. Le recourant qui succombe doit supporter les frais de la procédure. Il n'est pas alloué de dépens.

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