

# **NE\_GERICHTE CDP.2019.349 vom 17. September 2020**

NE Tribunal cantonal, 2020-09-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2019.349](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2019.349)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2019.349 du 17 septembre 2020

IT: NE\_GERICHTE CDP.2019.349 del 17 settembre 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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

### **E. 2**

a) Le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de l'article 127 al. 3 Cst. féd. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; ATF 134 I 303 cons. 2.1; 133 I 308 cons. 2.1; 132 I 29 cons. 2.1; 131 I 285 cons. 2.1). b) En l'espèce, le domicile fiscal de la recourante, dès 2017 a été fixé dans le canton de Neuchâtel, alors que la recourante soutient qu'elle doit être assujettie de manière illimitée à l'impôt par le canton de Glaris, pour la même période. Comme l'on ignore si la recourante a été effectivement soumise à l'impôt par le canton de Glaris pour la période en cause, on se trouve pour le moins en présence d'une double imposition virtuelle.

### **E. 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.

### **E. 4**

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 TF du 08.06.2020 [2C\_994/2019] cons. 6.1 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. 3.2; arrêt du TF du

17.07.2019 [ 2C\_87/2019 ] cons. 3.2.1), 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; arrêt précité [2C\_994/2019] cons. 6.1). 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 ( ATF 132 I 29 cons. 4.2; 131 I 145 cons. 4.1). 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 et les références citées; arrêt du TF du 16.03.2018 (2C\_580/2017) cons. 4.2). Pour le contribuable marié qui exerce une activité lucrative dépendante sans avoir de fonction dirigeante, ainsi que pour les personnes vivant en concubinage dans la même situation, 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; arrêt du TF du 16.03.2018 (2C\_580/2017) ). 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 rattacheraient 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). 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/ou (cf. sur la question de l'absence de conditions cumulatives l'arrêt du TF du 08.06.2020 [ 2C\_994/2019 ] cons. 6.3) qu'il réside sur son lieu de travail de manière ininterrompue depuis plus de cinq ans (arrêts du TF du 17.07.2019 [ 2C\_87/2019 ] cons. 3.2.2; du 06.06.2018 [ 2C\_296/2018 ] cons. 2.2.3; du 30.04.2015 [ 2C\_311/2014 ] cons. 2.2 in fine). La présomption du domicile au lieu de travail 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 (cf. arrêts du TF du 17.07.2019 [ 2C\_87/2019 ] cons. 3.2.2; du 06.06.2018 [ 2C\_296/2018 ] cons. 2.2.3; du 03.08.2017 [ 2C\_1045/2016 ] cons. 3.4). 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).

## E. 5

pièces au centre-ville de S. \_\_\_\_\_, mis à sa disposition par son mari dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale. Depuis le 1er décembre 2018, elle loue un appartement de 3.5 pièces à S. \_\_\_\_\_ pour un loyer mensuel de 1'600 francs par mois, charges comprises. Ses trois enfants nés en 2002, respectivement en 2005 vivent chez leur père à S. \_\_\_\_\_. La situation a ceci de particulier que la recourante n'a aucun contact avec eux depuis 2016, son droit de visite ayant même été suspendu par arrêt de la Cour d'appel civile du 26 mars 2018, en raison de relations conflictuelles. La recourante dispose ainsi d'un foyer d'habitation dans les deux cantons, celui dans le canton de Glaris constituant toutefois un logement de fonction et n'offrant pas, en tous cas jusqu'à l'emménagement dans le logement de 56 m<sup>2</sup>, le confort dépassant les besoins d'un simple pied-à-terre pour une personne seule durant sa semaine de travail. Par ailleurs, même si depuis le 1er février 2018, elle occupe un logement plus grand à Z. \_\_\_\_\_, il sied de relever que cet appartement constitue toujours un appartement de fonction qui n'apparaît pas avoir été aménagé ni agencé à ses goûts puisqu'il a vraisemblablement été meublé par son employeur qui le lui met gratuitement à disposition. Une telle solution de logement à Z. \_\_\_\_\_ constitue un indice de volonté de ne pas déplacer le centre des intérêts personnels de l'intéressée à Glaris. Ces deux lieux d'habitation, impliquent une prépondérance du domicile neuchâtelois, qui ne constitue pas un logement de fonction et dont la surface est nettement supérieure à celle de la chambre occupée à Z. \_\_\_\_\_ jusqu'en février 2018.

S'agissant de la question de la présence respective de la recourante dans les cantons de Neuchâtel et Glaris, on peut retenir des liens plus importants avec le canton de Neuchâtel. Dans le questionnaire que lui avait adressé le contrôle des habitants de S. \_\_\_\_\_, l'intéressée avait en effet mentionné ce qui suit : «Je travaille uniquement à Glaris et je reviens dans le canton de Neuchâtel dès que j'ai du temps libre» (cf. questionnaire du 01.02.2018). Dans le questionnaire remis par l'autorité fiscale, elle a précisé séjourner à Z. \_\_\_\_\_ la semaine et passer ses vacances, les jours fériés et deux à trois week-ends par mois à S. \_\_\_\_\_ (cf. questionnaire du 27.03.2017). Elle y indiquait également que ses amis et ses enfants se trouvaient à S. \_\_\_\_\_. A la question de savoir si elle avait, à Glaris, des relations familiales et/ou personnelles ainsi que des activités associatives, elle a répondu : «non (travail uniquement)». Ce n'est qu'au stade de la procédure de réclamation, sous la plume de son mandataire, qu'elle a pour la première fois mentionné s'être créée un nouveau cercle d'amis et avoir repris contact avec ses anciens amis à Glaris. Les réponses données par la recourante dans les questionnaires susmentionnés sont en outre corroborées par les relevés bancaires pour la période du 1er janvier 2017 au 12 novembre 2018 lesquels démontrent que la très grande majorité des dépenses (alimentation, restaurant, habillement, coiffeur, etc.) est effectuée à S. \_\_\_\_\_. Les conditions de

logement à Z. \_\_\_\_\_, l'absence de relations personnelles et la présence très régulière de la recourante dans le canton de Neuchâtel où elle déclare avoir des amis sont des éléments plaidant en faveur de la constitution dans le canton de Glaris d'un simple pied-à-terre destiné aux seuls besoins de la profession. Ces éléments sont dès lors propres à renverser la présomption en faveur du domicile fiscal principal de la contribuable dans le canton de Glaris. Les allégations de la recourante selon lesquelles elle se serait créée des relations personnelles dans le canton de Glaris n'ont pas été démontrées. Elle s'est en effet contentée d'affirmer, depuis la procédure de réclamation en août 2018, s'être créée un nouveau cercle d'amis dans le canton de Glaris ■ alors qu'en février 2018, elle prétendait encore ne pas avoir de relations personnelles à son lieu de travail ■ sans toutefois produire de pièce probante comme par exemple une attestation ou en sollicitant l'audition d'un témoin qui aurait permis d'attester de la réalité de ses relations sociales. Il n'est en outre pas nécessaire d'approfondir la question des frais d'électricité puisqu'il n'est pas contesté que la recourante séjourne à Z. \_\_\_\_\_ les jours où elle travaille et qu'elle se rend dans le canton de Neuchâtel lorsqu'elle est en congé ou qu'elle a du temps libre.

La recourante n'a ainsi pas réussi à réfuter, preuves à l'appui, les indices rendant vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité. Dans ces conditions, le SCCO pouvait juger sans violer le droit fédéral ni l'interdiction de la double imposition intercantonale que les liens maintenus par la recourante avec le canton de Neuchâtel sont de nature à l'emporter sur la présomption du domicile fiscal au lieu à partir duquel la contribuable se rend au travail.

7. Le recours est rejeté. La recourante qui succombe doit supporter les frais de procédure (art. 47LPJA), compensés par son avance. Il n'est pas alloué de dépens (art. 48LPJAa contrario).

Par ces motifs, la cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge de la recourante un émolument de décision de 1'200 francs, et les débours par 120 francs, montants compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 17 septembre 2020

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.

2 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 ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral.

3 Le 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.

4 L'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

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

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

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

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

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

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

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

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

## E. 6

En l'occurrence, la recourante, âgée de plus de trente ans et vivant séparée de son époux, exerce à Z. \_\_\_\_\_ (GL) une activité lucrative dépendante en tant qu'infirmière spécialisée auprès de A. \_\_\_\_\_, depuis le 1er novembre 2016. Son employeur a gratuitement mis à sa disposition un logement d'une pièce d'une surface de 17 m<sup>2</sup> (entre le mois de novembre 2016 et le mois de janvier 2018) puis, dès le 1er février 2018, un appartement de 3 pièces de 56 m<sup>2</sup> (cf. attestation de A. \_\_\_\_\_ du 05.11.2019). Elle a par ailleurs bénéficié d'un appartement de 5 pièces au centre-ville de S. \_\_\_\_\_, mis à sa disposition par son mari dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale. Depuis le 1er décembre 2018, elle loue un appartement de 3.5 pièces à S. \_\_\_\_\_ pour un loyer mensuel de 1'600 francs par mois, charges comprises. Ses trois enfants nés en 2002, respectivement en 2005 vivent chez leur père à S. \_\_\_\_\_. La situation a ceci de particulier que la recourante n'a aucun contact avec eux depuis 2016, son droit de visite ayant même été suspendu par arrêt de la Cour d'appel civile du 26 mars 2018, en raison de relations conflictuelles. La recourante dispose ainsi d'un foyer d'habitation dans les deux cantons, celui dans le canton de Glaris constituant toutefois un logement de fonction et n'offrant pas, en tous cas jusqu'à l'emménagement dans le logement de 56 m<sup>2</sup>, le confort dépassant les besoins d'un simple pied-à-terre pour une personne seule durant sa semaine

de travail. Par ailleurs, même si depuis le 1<sup>er</sup> février 2018, elle occupe un logement plus grand à Z.\_\_\_\_\_, il sied de relever que cet appartement constitue toujours un appartement de fonction qui n'apparaît pas avoir été aménagé ni agencé à ses goûts puisqu'il a vraisemblablement été meublé par son employeur qui le lui met gratuitement à disposition. Une telle solution de logement à Z.\_\_\_\_\_ constitue un indice de volonté de ne pas déplacer le centre des intérêts personnels de l'intéressée à Glaris. Ces deux lieux d'habitation, impliquent une prépondérance du domicile neuchâtelois, qui ne constitue pas un logement de fonction et dont la surface est nettement supérieure à celle de la chambre occupée à Z.\_\_\_\_\_ jusqu'en février 2018. S'agissant de la question de la présence respective de la recourante dans les cantons de Neuchâtel et Glaris, on peut retenir des liens plus importants avec le canton de Neuchâtel. Dans le questionnaire que lui avait adressé le contrôle des habitants de S.\_\_\_\_\_, l'intéressée avait en effet mentionné ce qui suit : « Je travaille uniquement à Glaris et je reviens dans le canton de Neuchâtel dès que j'ai du temps libre » (cf. questionnaire du 01.02.2018). Dans le questionnaire remis par l'autorité fiscale, elle a précisé séjourner à Z.\_\_\_\_\_ la semaine et passer ses vacances, les jours fériés et deux à trois week-ends par mois à S.\_\_\_\_\_ (cf. questionnaire du 27.03.2017). Elle y indiquait également que ses amis et ses enfants se trouvaient à S.\_\_\_\_\_. A la question de savoir si elle avait, à Glaris, des relations familiales et/ou personnelles ainsi que des activités associatives, elle a répondu : « non (travail uniquement) ». Ce n'est qu'au stade de la procédure de réclamation, sous la plume de son mandataire, qu'elle a pour la première fois mentionné s'être créée un nouveau cercle d'amis et avoir repris contact avec ses anciens amis à Glaris. Les réponses données par la recourante dans les questionnaires susmentionnés sont en outre corroborées par les relevés bancaires pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 12 novembre 2018 lesquels démontrent que la très grande majorité des dépenses (alimentation, restaurant, habillement, coiffeur, etc.) est effectuée à S.\_\_\_\_\_. Les conditions de logement à Z.\_\_\_\_\_, l'absence de relations personnelles et la présence très régulière de la recourante dans le canton de Neuchâtel où elle déclare avoir des amis sont des éléments plaidant en faveur de la constitution dans le canton de Glaris d'un simple pied-à-terre destiné aux seuls besoins de la profession. Ces éléments sont dès lors propres à renverser la présomption en faveur du domicile fiscal principal de la contribuable dans le canton de Glaris. Les allégations de la recourante selon lesquelles elle se serait créée des relations personnelles dans le canton de Glaris n'ont pas été démontrées. Elle s'est en effet contentée d'affirmer, depuis la procédure de réclamation en août 2018, s'être créée un nouveau cercle d'amis dans le canton de Glaris – alors qu'en février 2018, elle prétendait encore ne pas avoir de relations personnelles à son lieu de travail – sans toutefois produire de pièce probante comme par exemple une attestation ou en sollicitant l'audition d'un témoin qui aurait permis d'attester de la réalité de ses relations sociales. Il n'est en outre pas nécessaire d'approfondir la question des frais d'électricité puisqu'il n'est pas contesté que la recourante séjourne à Z.\_\_\_\_\_ les jours où elle travaille et qu'elle se rend dans le canton de Neuchâtel lorsqu'elle est en congé ou qu'elle a du temps libre. La recourante n'a ainsi pas réussi à réfuter, preuves à l'appui, les indices rendant vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité. Dans ces conditions, le SCCO pouvait juger sans violer le droit fédéral ni l'interdiction de la double imposition intercantonale que les liens maintenus par la recourante avec le canton de Neuchâtel sont de nature à l'emporter sur la présomption du domicile fiscal au lieu à partir duquel la contribuable se rend au travail.

Le recours est rejeté. La recourante qui succombe doit supporter les frais de procédure (art. 47 LPJA ), compensés par son avance. Il n'est pas alloué de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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