

NE_GERICHTE TA.1995.116 vom 10. Mai 1995

NE Tribunal cantonal, 1995-05-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1995.116

FR: NE_GERICHTE TA.1995.116 du 10 mai 1995

IT: NE_GERICHTE TA.1995.116 del 10 maggio 1995

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. 2. Aux termes de l'article 4 LCdir, les dispositions légales concernant le prélèvement de l'impôt direct sur le revenu et la fortune dans le canton de Neuchâtel sont applicables dans les limites fixées par le droit fédéral et les traités internationaux tendant à éviter la double imposition. En l'espèce, une telle double imposition pourrait intervenir, car deux Etats, la Suisse et l'Allemagne, sont en droit à première vue d'assujettir la même personne à l'impôt sur son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal illimité et concurrent). La solution de ce conflit est donnée dans la convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, du 11 août 1971. Lorsqu'une personne peut être considérée en vertu de la législation nationale comme résidente de chacun des deux Etats contractants, la convention fait appel à un certain nombre de critères subsidiaires permettant de définir quel est l'Etat qui doit être considéré comme Etat de domicile du contribuable (art.4 al.1 de la Convention). 3. En l'occurrence, le département a essentiellement examiné la réglementation internationale pour fixer le domicile fiscal du recourant. Sur le plan du droit interne suisse, il s'est borné à relever qu'en cas de concours du lieu de travail et du foyer familial situés dans des endroits différents, le contribuable qui occupe une situation dirigeante chez son employeur et qui ne rentre pas quotidiennement à son foyer familial, a son domicile fiscal au lieu de travail où il séjourne. Ces considérants sont trop lapidaires pour pouvoir retenir, comme semble le faire le département si le litige se posait uniquement dans le cadre de relations intercantionales, que le recourant a son domicile fiscal à X.. Selon l'article 6 LCdir, le domicile fiscal des personnes physiques est déterminé par les articles 23 à 26 du code civil. Le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir (art.23 al.1 CC), c'est-à-dire à l'endroit dont la personne fait le centre de ses intérêts vitaux (ATF 108 Ia 252; RJN 1992, p.170, 1986, p.256). Lorsqu'elle a des relations de fait avec plusieurs endroits différents, son domicile se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (StR 1988, p.656, avec les références). Dans ce dernier cas, il faut prendre plus particulièrement en compte les circonstances personnelles (état civil, liens personnels et familiaux), le genre d'activité professionnelle et les circonstances domiciliaires en rapport avec les différents lieux (StR 1987, p.370-371; RJN 1992, p.170). S'agissant d'une personne de condition dépendante, qui n'exerce pas une fonction dirigeante, le Tribunal fédéral a jugé qu'en principe les liens familiaux et sociaux d'un tel contribuable sont plus forts que ceux qui résultent de son activité professionnelle et qu'ils déterminent le domicile, aussi bien du point de vue fiscal que du point de vue du droit civil (ATF 111 Ia 42, 101 Ia 554). Cela ne signifie pas pour autant que le domicile de tout contribuable exerçant une fonction dirigeante soit à son lieu de travail. Il ne s'agit là que d'une présomption qui peut être renversée lorsque les rapports avec le lieu de travail se

révèlent en définitive moins importants et moins étroits que les relations avec un autre lieu de séjour, comme il en va par exemple du contribuable qui passe toutes ses fins de semaine là où se focalisent ses relations familiales ou personnelles (ATF 104 Ia 268, 78 I 316, 68 I 139). De plus, des rapports particuliers avec un autre lieu que celui du travail existent non seulement lorsque la famille du contribuable y habite (femmes, enfants, père et mère, frères et soeurs) mais également lorsque le contribuable a d'autres relations personnelles telles qu'un cercle d'amis ou de connaissances, ou des liens sociaux particuliers, et cela notamment lorsque le contribuable possède à cet endroit une maison où il retourne (arrêt du Tribunal administratif du 3.10.1994 en la cause U.; ATF 78 I 316). Il apparaît ainsi que les autorités inférieures ne pouvaient simplement inférer de la fonction d'ingénieur prétendument dirigeante du recourant dans l'entreprise A. - et quand bien même rien au dossier ne permet de connaître la nature même de cette fonction qui pour être "dirigeante" impliquerait que l'intéressé assume des responsabilités particulières et dispose de nombreux subordonnés (ATF 111 Ia 42) - son domicile fiscal à X.. Au contraire, s'il devait se vérifier que le recourant passe toutes les fins de semaine et ses vacances en Allemagne pour y vivre avec son épouse et ses trois enfants, dans la maison dont il est resté propriétaire, ces circonstances devraient permettre de conclure au centre de ses intérêts vitaux dans son pays d'origine et à son domicile fiscal au sens de l'article 6 LCdir dans ledit pays, s'il devait également se confirmer qu'hormis son emploi, il n'a aucune autre attache particulière avec le canton de Neuchâtel.

4. a) Les critères subsidiaires de la convention entre la Confédération suisse et la République d'Allemagne du 11 août 1971 sont les suivants selon son article 4 al.2 : a) La disposition d'un foyer d'habitation permanent et le centre des intérêts vitaux. Une personne physique est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants; elle est considérée comme résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux). b) Le séjour habituel. Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. c) La nationalité. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité.

b) En l'occurrence, le Département des finances et des affaires sociales a raisonné d'une manière curieuse. Il est parti de la "supposition" que les critères du foyer d'habitation permanent et du centre des intérêts vitaux ne permettraient pas de déterminer indubitablement le domicile fiscal, pour considérer que le critère du séjour habituel était de nature à résoudre le conflit. Un tel raisonnement ne se concilie toutefois pas avec l'obligation faite à l'autorité de constater d'office les faits, prévue à l'article 14 LPJA, disposition qui consacre le principe inquisitoire qui régit la procédure administrative. Conformément à ce principe, l'administration doit établir d'elle-même les faits pertinents de manière aussi exacte et complète que possible, sous réserve du devoir de collaboration des parties (ATF 114 Ia 114, 127; 114 Ib 112, 124; RJN 1985, p.271, 1983, p.267-268). Au demeurant, pour être correcte, l'application de la loi doit se fonder sur la réalité, dans la mesure où celle-ci peut être le plus objectivement établie, car l'intérêt public ne saurait se contenter de fictions (Moor, Droit administratif, Berne, 1991, vol.II, p.75). Il s'ensuit donc que le département devait examiner dans le présent cas les différents critères de la convention dans l'ordre de leur application éventuelle au vu de l'état de fait élucidé et non pas se contenter, comme il l'a fait, d'une pure conjecture nullement motivée en ce qui concerne plus particulièrement l'application des

critères de "la disposition d'un foyer d'habitation permanent" et de celui du "centre des intérêts vitaux". En cas de double résidence, la convention accorde la préférence à l'Etat où l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent, aménagé et réservé à son usage d'une manière durable, par opposition à un séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être de courte durée (v. le commentaire sur le modèle de convention-type de double imposition concernant le revenu et la fortune - Organisation de coopération et de développement économiques, Paris (OCDE), 1977, p.56). En l'espèce, on peut admettre que le recourant dispose d'un tel foyer permanent aussi bien en Suisse qu'en Allemagne, de sorte que, selon l'article 4 al.2 litt.a de la convention, il importe de déterminer si, dans l'un ou l'autre de ces Etats, se trouve "le centre de ses intérêts vitaux". Pour définir cette notion, on prend en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres, le siège de ses affaires ou le lieu d'où il administre ses biens (Commentaire OCDE, p.56). Il convient donc d'examiner l'ensemble des circonstances en attachant une importance particulière au comportement personnel du contribuable. Si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait qu'elle conserve cette première habitation dans le milieu où elle a toujours vécu, travaillé et où elle garde sa famille et ses biens peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'elle a conservé le centre de ses intérêts dans le premier Etat (Rivier, Le droit fiscal international, Neuchâtel, 1983, p.125). c) Dans le présent cas, on l'a vu, le département ne s'est pas penché sur cette question du centre des intérêts vitaux du recourant en dépit de différents éléments au dossier sur ce point qu'il n'a ni cherché à faire corroborer ou à compléter dans la mesure où l'exige la correcte application de la loi. Or, s'il devait s'avérer que l'intéressé a bien conservé en Allemagne sa maison d'habitation, dont il est resté propriétaire, où il a vécu avant d'établir sa deuxième habitation en Suisse et où séjourne toute sa famille (son épouse et ses trois enfants), auprès de laquelle il passe toutes les fins de semaines ainsi que tout le temps qu'il ne doit pas consacrer à son employeur, l'établissement de ces différents faits réunis constituerait un indice sérieux de la focalisation de ses intérêts vitaux dans son pays d'origine. Cet indice deviendrait même suffisant s'il devait en outre apparaître que le centre des relations familiales de P. s'étend également à ses autres occupations (politiques, culturelles ou autres) et que nulle attache particulière, si ce n'est celle de son emploi - ainsi que déjà relevé dans le considérant 3 ci-dessus -, ne le lie à son habitation dans le canton de Neuchâtel. C'est précisément ces questions que le département devra éclaircir dans le complément d'instruction qui lui échoit et qu'il lui eût incombé de réaliser avant de statuer, raison pour laquelle le prononcé entrepris est annulé et la cause lui est renvoyée. Si le résultat de cette instruction complémentaire ne devait pas permettre de conclure au centre des intérêts vitaux du recourant dans son foyer permanent en Allemagne, l'application du critère du "séjour habituel" serait alors à envisager. La Convention ne définit cependant pas de quelle manière la comparaison entre les séjours habituels dans les deux Etats concernés doit être opérée. Selon Rivier (op.cit., p.215), lorsqu'une personne a deux foyers d'habitation, le séjour dans un Etat plutôt que dans l'autre apparaît comme la circonstance qui, en cas de doute quant à l'endroit où l'intéressé a le centre de ses intérêts vitaux, fait pencher la balance du côté de l'Etat où il séjourne le plus souvent. Le point décisif ne serait donc pas la durée mais bien la fréquence des séjours habituels dans l'un ou l'autre Etat. Or, en l'occurrence et si l'on peut s'en tenir aux allégations du recourant, ce dernier se rendant chaque fin de semaine en Allemagne - pays où il séjournerait d'ailleurs à raison d'environ 40

% de son temps -, ses séjours habituels dans son pays d'origine ou en Suisse seraient d'un nombre équivalent. Dans ces conditions, le critère du domicile habituel apparaîtrait, cas échéant, inopérant si bien qu'il faudrait recourir au dernier critère prévu par la Convention, à savoir celui de la nationalité allemande du recourant. d) On relèvera enfin que dans l'hypothèse où le résultat des investigations complémentaires requises devait révéler que le domicile du recourant est en Allemagne, cela ne signifierait pas pour autant que ce dernier ne puisse être imposé dans le canton de Neuchâtel. Comme l'a souligné le Département des finances et des affaires sociales dans la décision querellée, la convention de double imposition du 11 août 1971 prévoit un droit d'imposition concurrent, en faveur de l'Allemagne, selon les règles relatives à l'assujettissement fiscal illimité, lorsque la personne considérée comme résident en Suisse dispose également d'un foyer permanent d'habitation en Allemagne. Dans cette éventualité, ce dernier Etat prélève l'impôt sans restriction, à l'exception des éléments attribués à la Confédération helvétique, tel le revenu provenant des salaires, traitements et autres rémunérations similaires versés par un employeur en Suisse (art.4 al.3 et 24 al.1 ch.1 litt.d de la convention; Rivier, op.cit., p.126). Il s'en suivrait néanmoins que les déductions - dont les montants devraient encore être contrôlés - au titre de frais professionnels que le contribuable a opérés dans sa déclaration d'impôt pour 1993 en ce qui concerne son revenu salarial réalisé en Suisse ne pourraient lui être refusées au motif que son domicile fiscal est à X.. 5. Le prononcé entrepris étant annulé et la cause renvoyée au département pour une instruction complémentaire et une nouvelle décision au sens des considérants, le recourant obtient gain de cause pour une bonne part. Aussi n'y a-t-il pas lieu de lui mettre à charge les frais de procédure, dont l'avance qu'il en a faite lui sera restituée (art.47 al.1 LPJA), et peut-il prétendre des dépens légèrement réduits pour les deux instances de recours (art.48 al.1 LPJA).

E. 40

% de son temps -, ses séjours habituels dans son pays d'origine ou en Suisse seraient d'un nombre équivalent. Dans ces conditions, le critère du domicile habituel apparaîtrait, cas échéant, inopérant si bien qu'il faudrait recourir au dernier critère prévu par la Convention, à savoir celui de la nationalité allemande du recourant.

d) On relèvera enfin que dans l'hypothèse où le résultat des investigations complémentaires requises devait révéler que le domicile du recourant est en Allemagne, cela ne signifierait pas pour autant que ce dernier ne puisse être imposé dans le canton de Neuchâtel. Comme l'a souligné le Département des finances et des affaires sociales dans la décision querellée, la convention de double imposition du 11 août 1971 prévoit un droit d'imposition concurrent, en faveur de l'Allemagne, selon les règles relatives à l'assujettissement fiscal illimité, lorsque la personne considérée comme résident en Suisse dispose également d'un foyer permanent d'habitation en Allemagne. Dans cette éventualité, ce dernier Etat prélève

l'impôt sans restriction, à l'exception des éléments attribués à la Confédération helvétique, tel le revenu provenant des salaires, traitements et autres rémunérations similaires versés par un employeur en Suisse (art.4 al.3 et 24 al.1 ch.1 litt.d de la convention; Rivier, op.cit., p.126).

Il s'en suivrait néanmoins que les déductions - dont les montants devraient encore être contrôlés - au titre de frais professionnels que le contribuable a opérés dans sa déclaration d'impôt pour 1993 en ce qui concerne son revenu salarial réalisé en Suisse ne pourraient lui être refusées au motif que son domicile fiscal est à X..

5. Le prononcé entrepris étant annulé et la cause renvoyée au département pour une instruction complémentaire et une nouvelle décision au sens des considérants, le recourant obtient gain de cause pour une bonne part. Aussi n'y a-t-il pas lieu de lui mettre à charge les frais de procédure, dont l'avance qu'il en a faite lui sera restituée (art.47 al.1 LPJA), et peut-il prétendre des dépens légèrement réduits pour les deux instances de recours (art.48 al.1 LPJA).

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