

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 330/2021

Arrêt du 3 août 2021

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par Me Olivier Couchepin, avocat,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais,
avenue de la Gare 35, 1950 Sion.

Objet

Impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2016 et suivantes (assujettissement communal),

recours contre l'arrêt de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 14 janvier 2021.

Considérant en fait et en droit :

1.

Par arrêt du 14 janvier 2021, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a rejeté le recours que A. _____ avait déposé contre la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions, Commission d'impôts des personnes physiques, du 10 juillet 2019, confirmant la décision du 28 juillet 2017 fixant son domicile fiscal pour les périodes fiscales 2016 et suivantes dans la commune de B. _____ pour les motifs suivants.

Le contribuable s'étant longuement exprimé par écrit avec l'aide d'un mandataire et les témoins, en particulier l'épouse de ce dernier, ayant déposé des témoignages écrits, la Commission de recours en matière fiscale a renoncé à les entendre oralement. En effet, la procédure fiscale était en principe écrite et l'appréciation anticipée des preuves conduisait à renoncer à leur audition. Elle a constaté que le contribuable n'avait pas fourni le relevé exact du nombre de jours passés dans les communes en cause contrairement à ce qu'il avait annoncé. Elle s'est prononcée sur la violation du droit d'être entendu reprochée à la Commission d'impôts des personnes physiques du Service cantonal des contributions de façon à guérir le vice. Elle a constaté que dite Commission était compétente pour trancher la cause sur réclamation et que le contribuable n'avait pas formulé de motifs de récusation contre ses membres. Sur le fond, les faits conduisaient à désigner la commune de B. _____ comme domicile fiscal principal du contribuable pour les périodes fiscales 2016 et suivantes.

2.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, le contribuable demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'admettre le recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal, d'annuler la décision de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais, de renvoyer la cause pour nouvelle décision dans le sens des considérants et de dire que son domicile fiscal se trouve dans la commune de C. _____ depuis le 1er janvier 2016.

La Commission de recours en matière fiscale a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale des contributions s'en remet à justice.

3.

Invoquant l'art. 29 al. 2 Cst. ainsi que l'art. 142 de la loi fiscale du 10 mars 1976 du canton du Valais (LF/VS; RSVS 642.1), le recourant se plaint d'une violation du droit d'être entendu en particulier d'une appréciation arbitraire des preuves. Il soutient que l'instance devait l'entendre personnellement et entendre les témoins dont il avait demandé l'audition. Enfin, la communication de la composition de la Commission d'impôts des personnes physiques après reddition de la décision sur réclamation constituait aussi une violation de son droit d'être entendu.

3.1. La jurisprudence a déduit de l'art. 29 al. 2 Cst. le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 II 286 consid. 5.1 p. 293; ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299 et les références citées). Il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299). A cet égard, le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire de manière claire et détaillée (cf. art. 106 al. 2 LTF; ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 p. 376; arrêts 2C 382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 4.1; 2C 157/2018 du 28 mai 2018 consid. 3.1).

3.2. En l'espèce, le recourant se plaint de la violation de l'art. 142 LF/VS qui correspond à l'art. 48 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi sur l'harmonisation fiscale; LHID; RS 642.14). Force est toutefois de constater que ces dispositions, qui prévoient que l'autorité de taxation peut également modifier la taxation en défaveur du contribuable, après l'avoir entendu, n'exigent pas que le contribuable le soit "oralement" et ne trouvent du reste application qu'en présence d'une reformatio in pejus, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

S'agissant de l'audition des témoins, le recourant n'expose pas en quoi l'instance précédente aurait procédé à une appréciation anticipée arbitraire de ces moyens de preuve. Il se borne à substituer son opinion sur la question à celle de l'instance précédente en violation des exigences accrues de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF, de sorte que le grief ne peut pas être examiné.

Pour le surplus, le recourant n'expose pas qu'une disposition de droit cantonal de procédure ou une autre disposition fédérale contraindrait la Commission d'impôts des personnes physiques à annoncer sa composition préalablement aux décisions sur réclamation qu'elle rend. Il suffit par conséquent de constater avec l'instance précédente que le recourant n'a pas formulé de motifs de récusation à l'encontre de la personne des membres dont il a eu connaissance, certes après qu'elle ait rendu sa décision sur réclamation, mais avant de déposer son recours auprès de cette dernière.

Les griefs de violation du droit d'être entendu sont rejetés dans la mesure où ils peuvent être examinés.

4.

La conclusion tendant à l'annulation de l'arrêt attaqué en matière d'impôt fédéral direct est irrecevable. En effet, le recourant, qui se plaint uniquement de son assujettissement communal, n'est pas touché par la décision attaquée s'agissant de l'impôt fédéral direct auquel il reste assujéti, que son domicile fiscal communal soit fixé dans l'une ou l'autre des communes valaisannes en cause. C'est du reste la raison pour laquelle l'Administration fédérale des contributions a renoncé à déposer des observations sur recours.

5.

Le recourant se plaint d'une violation de l'art. 3 LHID.

5.1. Selon l'art. 3 al. 1 LHID, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt 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. L'art. 3 al. 2 LHID prévoit qu'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. L'art. 2 LF/VS a une teneur similaire à celle de l'art. 3 LHID.

5.2. Sous le chapitre "impôts communaux", l'art. 176 al. 2 LF/VS prévoit que les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière d'assujettissement, de taxation, de rappel d'impôt, de procédure et d'amendes sont également valables pour l'impôt communal. Il s'ensuit que la détermination du domicile dans un litige relatif à domicile fiscal principal intercommunal est réglé par renvoi aux dispositions des art. 3 et 4 LHID, qui constitue par conséquent du droit cantonal autonome (cf. ATF 141 I 235 consid. 6.3).

Il y a lieu de relever à cet égard que le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF), mais qu'en vertu de l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2). Dans ces hypothèses, l'art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne, sous peine d'irrecevabilité, un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation; de même, le recourant doit citer les dispositions du droit cantonal dont il se prévaut et démontrer en quoi ces dispositions auraient été appliquées arbitrairement ou d'une autre manière contraire au droit (ATF 143 II 283 consid. 1.2.2; 142 II 369 consid. 2.1).

5.3. Comme l'a dûment exposé l'instance précédente, 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, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (ATF 131 I 145 consid. 4.1; ATF 125 I 458 consid. 2b 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 (cf. ATF 125 I 54 consid. 2b et l'arrêt cité). 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 consid. 2b/aa, ATF 125 I 458 consid. 2d; ATF 121 I 14 consid. 4a; ATF 111 Ia 41 consid. 3). Enfin en vertu du principe de rémanence du domicile, qui s'applique également en matière d'impôt cantonal et communal (arrêt 2C 873/2014 du 8 novembre 2015 consid. 3.4), le contribuable qui

abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation (ATF 138 II 300 consid. 3.3 et les références citées).

5.4. En l'espèce, l'instance précédente a constaté que le recourant était employé de la société D. _____ SA,

dont le siège est à B._____ et qui possède une succursale dans le chalet acquis en 2015 à E._____ (C._____). Elle a aussi constaté que le recourant avait précisé qu'il passait environ 50 nuits sur 180 à E._____ pour les besoins de son entreprise, ce qui ressortait du reste des frais d'électricité, d'eau, de Net-plus et de déneigement. L'épouse du recourant et leurs enfants communs vivaient à B._____, où le fils cadet finissait son école, tandis que l'aînée était scolarisée à C._____ depuis la rentrée scolaire 2017/2018. Le recourant n'avait pas allégué être séparé de son épouse. Il avait eu l'intention lors de l'achat du chalet de E._____ en 2015 d'en faire une résidence secondaire.

Au vu du siège de l'entreprise et du lieu d'habitation de l'épouse et des enfants tous situés à B._____ ainsi que du nombre limité de nuitées passées à E._____, c'est sans arbitraire que l'instance précédente a jugé que le domicile fiscal communal du recourant était à B._____ pour les périodes fiscales 2016 ss.

5.5. Les objections du recourant à cet égard doivent être écartées, dans la mesure de leur recevabilité, l'application arbitraire du droit cantonal n'étant pas motivée de manière conforme aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF.

Le recourant soutient en vain qu'il aurait un autre domicile que celui de son épouse indépendamment d'une procédure de séparation. En effet, l'existence d'un domicile autre ne ressort pas des faits de l'arrêt attaqué et le recourant ne démontre pas que les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF pour compléter l'état de fait dudit arrêt seraient réunies, en particulier que son épouse aurait confirmé que les conjoints n'étaient pas séparés mais avaient constitué des domiciles séparés.

Le recourant objecte en vain également que la raison qui a poussé le couple à ce que l'épouse conserve son domicile dans la commune de B._____ se trouvait dans l'intérêt du fils cadet de terminer ses écoles à B._____. En effet, cela démontre au contraire que le centre de vie de la famille se trouve bien à B._____. Il n'est pas non plus allégué que la fille aînée ne rentre pas le soir à B._____ auprès de sa mère après avoir fréquenté l'établissement scolaire de C._____. Par conséquent, conformément à la jurisprudence, c'est bien le lieu de domicile de la famille du recourant à B._____ qui constitue son domicile fiscal principal; il n'a au surplus pas démontré qu'il exerçait une fonction dirigeante dans une entreprise dont le siège serait ailleurs qu'à B._____.

De même, c'est sans succès que le recourant fait valoir qu'il passe énormément de temps à E._____ pour les besoins de son entreprise, puisqu'il a lui-même affirmé qu'il ne passait à E._____ que 50 nuitées sur 180. Enfin, eu égard au principe de rémanence, le fait d'avoir démissionné du club de football de B._____ démontre certes un certain désinvestissement de la commune de B._____, mais n'est pas un élément apte à démontrer un engagement particulier dans la vie associative de E._____ qui lui permettrait de démontrer la constitution d'un nouveau domicile en ce lieu.

Le grief de violation de l'art. 3 LHID est par conséquent rejeté.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'irrecevabilité du recours en matière d'impôt fédéral direct et à son rejet en matière d'impôt cantonal et communal, manifestement mal fondé, en application de la procédure simplifiée prévue par l'art. 109 al. 2 let. a LTF. Succombant, le recourant doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 4 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est irrecevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, au Service cantonal des contributions du canton du Valais ainsi qu'à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais.

Lausanne, le 3 août 2021

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey