



Arrêt du 21 octobre 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____ et B._____,
représentés par
...
recourants,

contre

1. Administration fiscale 1,
2. Administration fiscale 2,
intimées,

Administration fédérale des contributions AFC, Division
principale impôt fédéral direct, impôt anticipé, droits de
timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Impôt fédéral direct (IFD); années 200X, 200Y et 200Z;
détermination du for fiscal (cantons 1 et 2).

Faits :**A.**

A._____ (...; ci-après: le recourant) est Il est marié à B._____ (ci-après: la recourante), Le recourant est âgé de [plus de 65] ans ... et son épouse, légèrement plus jeune. Le couple AB._____ (ci-après: les recourants) était domicilié dans le canton 1, ..., jusque dans le courant de l'année 200X. Le ... 200X, les recourants ont acquis un appartement à ..., dans le canton 2. Ils s'y sont annoncés auprès des autorités comme résidents assujettis de manière illimitée le 1^{er} décembre 200X.

B.

Le 18 novembre 2010, les recourants ont requis de l'AFC qu'elle détermine leur canton de domicile au regard de la législation sur l'impôt fédéral direct. Le 18 octobre 2012, l'AFC a rendu une décision par laquelle elle indiquait que le for fiscal des recourants était attribué, en matière d'impôt fédéral direct et pour les périodes 200X, 200Y et 200Z, au canton 1 et que les mesures d'imposition prises par le canton 2 étaient annulées.

C.

Par acte du 19 novembre 2012, les recourants ont porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. Ils concluent en substance à ce que la décision de l'autorité inférieure soit annulée, à ce qu'il soit dit que le canton 2 est compétent à leur égard pour le prélèvement de l'impôt fédéral direct et à ce que soit constatée la nullité de tout acte éventuellement accompli par l'administration fiscale du canton 1 pour les périodes 200X, 200Y et 200Z.

D.

Le 4 décembre 2012, les recourants ont adressé au Tribunal une requête tendante à ce que la procédure fût suspendue jusqu'à ce que l'Administration [du canton 1] prît une décision sur son pouvoir d'imposition et qu'un arrangement entre les cantons fût éventuellement trouvé. Par décision incidente du 7 février 2013, le juge instructeur a rejeté la demande de suspension. Saisi d'un recours, le Tribunal fédéral n'est pas entré en matière.

E.

Par courrier du 14 juin 2013, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours. L'administration fiscale du canton 2 (ci-après: l'intimée 2) a conclu, par acte du 21 juin 2013, à l'admission du recours et celle du canton 1 (ci-après: l'intimée 1), par acte du 24 juin 2013, à son rejet.

Le 22 juillet 2013, les recourants ont fait parvenir une réplique spontanée au Tribunal administratif fédéral et ont demandé un second échange d'écritures. Par courrier des 9, 14 et 19 août 2013, l'autorité inférieure et les intimées 2 et 1, respectivement, ont déclaré qu'elles maintenaient leurs conclusions.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 L'art. 108 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) règle la procédure en cas de conflit négatif ou positif de compétence entre autorités de taxation à l'intérieur d'un canton et dans les rapports intercantonaux. Aux termes de son al. 1, lorsque le for fiscal d'un contribuable ne peut être déterminé avec certitude ou qu'il est litigieux, il est fixé soit par l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct, si les autorités de taxation de ce canton sont seules en cause, soit par l'Administration fédérale des contributions (AFC), si plusieurs cantons sont concernés. Le recours contre les décisions de l'AFC est régi par les dispositions générales de la procédure fédérale (nouvelle teneur de l'art. 108 al. 1, 2^e phrase, LIFD selon le ch. 57 de l'annexe à la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2007 [LTAF, RS 173.32]; cf. Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 4000, p. 4238 et aussi 4049 s.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.1.1, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.1.1).

1.2 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire.

1.3 Posté le 19 novembre 2012, alors que la décision attaquée, datée du 18 octobre 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le recours a été déposé dans le délai légal compte tenu du dimanche 18 novembre 2012

(art. 20 al. 3, 50 al. 1 PA). Signé par deux avocats au bénéfice d'une procuration et muni de conclusions valables et motivées, le mémoire de recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Par ailleurs, étant directement touchés par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, les recourants ont manifestement qualité pour agir (art. 48 al. 1 PA). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.4 L'intimée 1 doit manifestement être considérée comme intimée au recours. Elle défend en effet une position opposée à celle des recourants. A l'inverse, l'intimée 2 les soutient. Cependant, elle n'a pas déposé elle-même de recours. Elle n'est donc pas recourante en tant que telle. Par conséquent, l'intimée 2 doit être considérée comme partie intimée au même titre que l'intimée 1, et ce même si elle conteste la décision litigieuse (cf. arrêt du Tribunal administratif A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.2).

2.

2.1 Devant le Tribunal administratif fédéral, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

2.3 La maxime inquisitoire est également tempérée par plusieurs éléments. En premier lieu, il ne s'agit pas d'un établissement des faits ab ovo. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure et non de repartir à zéro. En ce sens, le principe d'inquisition cor-

respond plus à une obligation de revoir l'établissement des faits que d'établir ces derniers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.3.1, A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, ch. 1.52). En second lieu, si l'autorité de recours remarque spontanément et d'emblée des éléments qui ressortent du dossier, sans qu'ils aient été allégués, elle doit certes en tenir compte et leur appliquer le droit d'office. Cependant, elle ne procède à de telles constatations de fait complémentaires que si les indices correspondants ressortent clairement des griefs présentés ou des pièces du dossier. Enfin, la maxime inquisitoire est contrebalancée par l'obligation pour les parties de motiver leur recours (art. 52 PA), ainsi que par celle de collaborer à l'établissement des faits, car - en dépit de l'art. 2 al. 1 PA qui exclut l'art. 13 PA en matière fiscale - ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 123 LIFD; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.1).

2.4 Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité saisie se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuves supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer sa conviction, par exemple parce que celle-ci repose sur des pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.2, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4, A-1504/2006 du 25 septembre 2008 consid. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, ch. 3.144).

2.5 En revanche, si la conviction de l'autorité compétente n'est pas acquise, elle doit appliquer les règles sur la répartition du fardeau de la preuve et résoudre le litige à l'aide de ces règles (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, ch. 3.149 s.). Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, l'autorité saisie s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid.

1.2.2, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, ch. 2021). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.2). Le principe inquisitoire n'a donc aucune influence sur la répartition du fardeau de la preuve (cf. JAAC 68.155 consid. 3a), car il intervient à un stade antérieur.

2.6 En matière de fixation du for fiscal, le fardeau de la preuve revient en général à l'administration (arrêts du Tribunal fédéral 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2, 2C_355/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.3.3, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.3). Il est toutefois transféré à l'assujetti dans certains cas particuliers. Cela vaut en particulier lorsque celui-ci prétend avoir un nouveau domicile et que son précédent domicile apparaissait comme très probablement fondé. Cette règle, adoptée à l'origine en matière de droit fiscal international, vaut aussi à l'égard des conflits de for entre cantons (arrêts du Tribunal fédéral 2C_672/2010 du 30 juin 2011 consid. 4.2, 2C_625/2009 du 16 février 2010 consid. 3.2, 2C_827/2008 du 16 juin 2009 consid. 4.1; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [éditeurs], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Bâle 2011 [ci-après: Interkantonales Steuerrecht], § 6 N 94). Elle trouve également à s'appliquer en ce qui concerne les domiciles secondaires ou spéciaux, qu'il s'agisse de démontrer leur création ou leur suppression (arrêts du Tribunal fédéral 2C_785/2011 du 1^{er} mars 2012 consid. 2.3, 2C_726/2010 du 25 mai 2011 consid. 2.3).

3.

La présente affaire pose un problème de for fiscal. Il convient donc de rappeler le sens de cette notion et de celle, connexe, de domicile fiscal.

3.1 La détermination du for fiscal a un lien direct avec le domicile du contribuable. En effet, les autorités cantonales perçoivent l'impôt fédéral direct sur les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, sont domiciliées en Suisse à la fin de la période fiscale (art. 216 al. 1 LIFD). Le jour déterminant est ainsi le 31 décembre ou le jour où l'assujettissement a pris fin. Cette règle vaut pour les personnes physiques assujetties à raison du rattachement personnel (assujettissement illimité) conformément à l'art. 3 al. 1 à 4 LIFD (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.1; MARC BUGNON in: Danielle Yer-

sin/Yves Noël [éditeurs], Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008 [ci-après: CR LIFD], ch. 6 ad art. 216 LIFD).

3.2 L'imposition du revenu et de la fortune mobilière d'une personne 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 (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.1, 131 I 145 consid. 4.1, 125 I 458 consid. 2b, 125 I 54 consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 2.3; cf. également MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in : Interkantonaes Steuerrecht, § 6 N 7 ss; DANIEL DE VRIES-REILINGH, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international - état des lieux et comparaison in: Archives 70/2001 275, p. 278).

Ces règles, élaborées par le Tribunal fédéral en application du principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale, demeurent valables sous l'empire de la LIFD, qui, à son art. 3 al. 2, contient une définition analogue du domicile de la personne physique, laquelle correspond également à celle de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; cf. en particulier art. 3 al. 2 LHID; cf. également ATF 132 I 29 consid. 4.1).

3.3 Autrement dit, la création d'un domicile au regard du droit fiscal nécessite la réunion de deux conditions cumulatives, l'une objective, l'autre subjective : (i) le séjour en un lieu donné, d'une part, et (ii) l'intention de la personne d'y résider durablement, d'autre part (cf. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Interkantonaes Steuerrecht, § 6 ch. 8; YVES NOËL, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle, in: RDAF 2002 II 405, p. 406).

La première condition requise pour la création du domicile fiscal est ainsi celle du séjour, de la présence physique de la personne en un lieu donné. Ce séjour est plus qu'un simple passage, même si la loi n'en précise pas

la durée minimale. Il peut être interrompu, mais doit avoir une certaine constance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 2.4, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.4; JEAN-BLAISE PASCHOUD, in: CR LIFD, ch. 14 ad art. 3 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [ci-après : Kommentar zum DBG], vol. I, Bâle 2001, ch. 13 ad art. 3 LIFD).

La deuxième condition, subjective, est celle de l'intention de la personne de s'établir durablement au lieu où elle réside. Cette composante intentionnelle du domicile fiscal n'est toutefois prise en compte que si l'intention est reconnaissable pour des tiers. Elle doit donc se manifester par des circonstances de fait dont tout tiers peut constater l'existence et qui sont de nature à établir que la personne a fait durablement d'un lieu donné le centre de ses relations personnelles et économiques. Comme déjà dit, une simple déclaration d'intention ne peut être prise en considération si elle n'est pas objectivement démontrable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 2.4, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.4; PASCHOUD, in: CR LIFD, ch. 15 ad art. 3 LIFD). Ce n'est ainsi pas la volonté pure du contribuable qui compte, mais bien son comportement et les circonstances qui l'entourent.

3.4 La problématique de la détermination du domicile fiscal ne se pose que lorsque l'administré dispose, à tout le moins, d'un second logement, dans lequel il peut dormir (cf. NOËL, in: RDAF 2002 II 405, p. 408; MARTIN ARNOLD, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in : Archives 68/2000 449, p. 455). Si une personne séjourne alternativement à deux ou plusieurs endroits, ce qui peut entre autres être le cas lorsque son lieu de travail ne coïncide pas avec son lieu de résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.2, 131 I 145 consid. 4.1, 125 I 458 consid. 2b; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.5).

3.5 Cela étant, la LIFD connaît le principe de l'unité du domicile fiscal en tant que cause de rattachement à l'impôt fédéral direct (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.4; A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.6.3; PASCHOUD, in: CR LIFD, ch. 18 ad art. 3 LIFD; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, édité par Martin Zweifel/Peter Athanas, Bâle 2008, ch. 1 ad art. 108 LIFD). Aussi, le domicile alternant, qui ne doit intervenir qu'à titre exceptionnel (cf. ATF 125 I 458 consid. 2d), peut être

pertinent exclusivement en droit fiscal intercantonal et non en matière d'IFD. Celui-ci est réalisé lorsqu'une personne réside en cours de période fiscale dans deux endroits dont il faut considérer, au regard de l'ensemble des circonstances, qu'il constituent l'un et l'autre un centre des relations personnelles et économiques (cf. ATF 131 I 145 consid. 4.2; ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, *Interkantonales Steuerrecht*, 4^e éd., Berne 2000, p. 93 ss; DANIEL DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, Berne 2005, p. 64).

3.6 Pour les contribuables mariés 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 consid. 5; arrêt du Tribunal fédéral 2C_969/2010 du 3 août 2011 consid. 3.1). L'expérience montre cependant qu'il est difficile de déterminer le domicile des couples ayant atteint l'âge de la retraite (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 4.2). Pour savoir si une personne retraitée a pris racine à un nouvel endroit de façon telle qu'on puisse dire qu'elle n'y fait pas que séjourner mais qu'elle y habite dans l'intention de s'y établir durablement, il sied de tenir compte de l'ensemble des circonstances. Comme pour les personnes relativement jeunes, un changement de domicile fiscal n'a lieu qu'une fois que le centre des intérêts vitaux du contribuable s'est également déplacé. L'émergence de nouveaux loisirs (tels que les promenades à la découverte d'une région magnifique) ou même la poursuite de quelques activités récréatives ne suffisent pas. D'une manière générale, on peut dire que le centre des intérêts vitaux des personnes relativement âgées est moins mobile que celui d'autres catégories de gens, plus jeunes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 5.3).

4.

4.1 En l'espèce, les recourants considèrent qu'ils sont domiciliés fiscalement dans le canton 2 depuis 200X. Statuant en première instance, l'Administration fédérale des contributions a refusé cette manière de voir. Le canton 2 soutient les recourants, alors que l'administration [du canton 1] estime qu'ils ont gardé leur domicile à Il convient donc d'examiner successivement les deux conditions nécessaires à la constitution d'un domicile, soit la résidence en un lieu (cf. consid. 4.2 ci-après) et l'intention de s'y établir (cf. consid. 4.3 ci-dessous), pour dire à quel canton appartient le droit d'imposer les recourants en vertu de l'impôt fédéral direct pour les années 200X à 200Z. Dans la mesure où le domicile [dans le canton 1] de ceux-ci était, jusqu'en 200X et depuis toujours à ce qu'il

semble, incontesté, on peut admettre que le fardeau de la preuve du déménagement leur revient (cf. consid. 2.6 ci-dessus).

4.2 En ce qui concerne la condition de la résidence en un lieu donné, celle-ci apparaît comme remplie pour les deux cantons. Les recourants ont acquis un appartement à ... (canton 2) le ... 200X. Ils possèdent également un lieu de résidence dans le canton 1, puisque le recourant est propriétaire d'une maison à ... (cf. recours, p. 7). En outre, les recourants passent du temps, de leur propre aveu, à la fois à [canton 2] (selon leurs calculs, certes invérifiables: 130 jours en 200Y et 200Z; cf. réplique, p. 6) et à [canton 1] (96 et 108 jours en 200Y, respectivement, 200Z). Ils résident également une bonne partie du temps en ..., à ... (86 et 82 jours). Aussi bien le canton 1 que le canton 2 sont donc éligibles comme lieu de domicile des recourants sous l'angle du lieu de résidence. De ce point de vue, il n'est pas nécessaire de déterminer plus précisément le nombre de jours passés à chaque endroit, les chiffres admis par les recourants eux-mêmes suffisant pour dire que [le canton 1] peut autant que [le canton 2] entrer en ligne de compte comme lieu de domicile.

C'est l'occasion de relever que l'argument principal de l'intimée 2, selon lequel elle aurait procédé à diverses vérifications pour s'assurer que le domicile des recourants n'était pas purement fictif, n'est pas suffisant ici (cf. pièce 19 du Tribunal). Il n'est pas forcément reproché aux recourants d'avoir un domicile fictif et de cacher leur domicile véritable. Il se trouve en revanche qu'ils possèdent deux logements dans lesquels ils passent du temps et que la législation sur l'impôt fédéral direct impose d'attribuer à un canton seulement, celui avec lequel le contribuable a les relations les plus étroites, le droit de procéder à la taxation.

4.3 Il reste donc à examiner si l'intention des recourants de s'établir à [canton 2] apparaît objectivement de manière plus claire que celle de rester à [canton 1]. En effet, les résolutions prises par les recourants ne jouent pas de rôle décisif, puisqu'elles sont de toute façon indémontrables. Seules comptent ici les apparences (cf. consid. 3.3 ci-dessus).

A titre principal, le recourant explique que, après avoir ..., il décida, en 200X, de passer le flambeau Afin de ..., il entreprit de s'éloigner de [canton 1]. De manière tout à fait honnête, le recourant admet qu'il chercha alors un nouveau lieu de résidence sur la base de son attrait fiscal, ce qui l'amena à choisir le canton 2.

Les explications du recourant ne sont pas dénuées de vraisemblance, mais elles sont fondées uniquement sur ses intentions personnelles; en soi, elles ne suffisent pas. Il s'impose donc de reprendre les faits concrets et de voir s'ils confirment le déménagement. Conformément aux différents arguments qui ont été présentés devant lui, le Tribunal examinera l'emploi du temps des recourants (cf. consid. 4.3.1), les conditions de logement dont ils disposent (cf. consid. 4.3.2), les véhicules et autres moyens de transport qu'ils possèdent (cf. consid. 4.3.3), les lieux où ils font leurs achats (cf. consid. 4.3.4), la situation professionnelle du recourant (cf. consid. 4.3.5), les relations familiales du couple (cf. consid. 4.3.6), ses contacts sociaux (cf. consid. 4.3.7), ses relations avec les banques (cf. consid. 4.3.8) et le médecin (cf. consid. 4.3.9).

4.3.1 La durée de temps passée à un endroit constitue certes un indice quant aux intentions du contribuable au sujet de son lieu d'établissement, mais elle ne saurait être déterminante à elle seule. Dès lors, les calculs des recourants sur le temps passé dans chacune de leurs résidences ne sont pas décisifs. Seul l'examen de l'ensemble des circonstances permettra de trancher le litige. Dès lors, le Tribunal n'examinera pas plus avant les critiques des recourants au sujet des déductions faites par l'autorité inférieure sur la base de leur consommation d'énergie à [canton 2] et à [canton 1] (cf. recours, p. 13). En ce qui concerne leur emploi du temps, il suffit de retenir qu'ils ont, de leur propre aveu, passé une partie substantielle de l'année à [canton 1].

4.3.2 En ce qui concerne les conditions d'habitation des recourants à [canton 1] et à [canton 2], celles-ci paraissent très inégales. A [canton 2], les recourants ont acheté un appartement meublé de xxx m², certes doté d'une terrasse Toutefois, leur maison de [canton 1] fait xxx m² et elle est située sur une parcelle de xxx m² A cet égard, le logement [dans le canton 2] des recourants paraît modeste, bien qu'il soit en tant que tel d'un certain standing. Au surplus, il n'a pas été aménagé avec les meubles des recourants, mais avec ceux qui y avaient été laissés par le précédent propriétaire. De ce point de vue, les recourants n'ont donc pas véritablement déménagé, mais ils ont seulement acquis un nouveau logement, quand bien même ils semblent avoir mis beaucoup de soin dans le choix d'une nouvelle literie chez "... (cf. recours, p. 10, 15). Or il est douteux que, lorsqu'on a déjà atteint un certain âge, on souhaite véritablement déplacer le centre de ses intérêts dans un environnement totalement nouveau, y compris quant au mobilier, alors que l'on conserve par ailleurs son précédent logement (cf. consid. 3.6 ci-dessus). Au vu de la taille de l'appartement, le fait que les recourants aient rempli leurs deux

véhicules d'effets personnels et qu'ils aient encore acheté quelques meubles et articles de décoration (cf. recours, p. 14), à [canton 1] au demeurant (cf. recours, p. 11, 14), ne saurait rien y changer. Les recourants précisent eux-mêmes qu'ils sont restés propriétaires de la maison de [canton 1] (cf. recours, p. 7), un malentendu ayant apparemment fait croire le contraire à l'autorité inférieure.

Selon les recourants, le fait d'acheter un appartement déjà meublé démontrerait la réalité de leur déménagement dès l'année 200X, étant donné qu'ils auraient ainsi pu s'installer directement à [canton 2]. Cet argument ne convainc point le Tribunal, qui voit tout au plus dans cette situation une tentative des recourants de ne pas être imposés dans le canton 1 pour l'année 200X déjà, quand bien même l'acquisition d'un nouveau logement n'a eu lieu qu'à la fin de l'année.

4.3.3 Les recourants ont acquis une voiture d'occasion de marque ... en juillet 200Y qu'ils ont immatriculée dans le canton 2. Néanmoins, ils possèdent à [canton 1] une ... et deux Au vu de l'intérêt du recourant pour ..., on peut supposer que les [biens] en question jouent un certain rôle dans ses loisirs et qu'ils constituent un point de rattachement à [canton 1]. Comme les recourants le relèvent, les moyens de transport dont ils disposent ne suffisent pas à eux seuls pour tirer des conclusions au sujet de leurs séjours respectifs à [canton 1] et à [canton 2] (cf. recours, p. 12). En revanche, ils peuvent parfaitement être pris en compte dans le cadre de l'examen de l'ensemble des critères qui peuvent donner des indications au sujet de leur domicile fiscal. Leur critique de la décision attaquée sur ce point n'est pas justifiée.

On notera d'ailleurs que

4.3.4 Ayant procédé à l'analyse des relevés de carte de crédit de la recourante, l'AFC a constaté que celle-ci continuait à effectuer nombre d'achats à [canton 1]. Il semble donc qu'elle a conservé ses habitudes dans cette ville, comme elle l'admet elle-même (cf. recours, p. 19). Quant au recourant, celui-ci conteste que ses relevés de carte de crédit puissent donner un aperçu correct de ses séjours à [canton 1] et à [canton 2], dans la mesure où il serait d'une génération qui utilise peu ce moyen de paiement (cf. recours, p. 11). Il n'est cependant pas indispensable d'examiner la situation sous cet angle, les autres éléments observés ci-dessus et ci-dessous permettant au Tribunal de se faire une impression suffisante des faits. Dans tous les cas, les articles d'ameublement qu'il a, semble-t-

il, payés comptant et par virement, ont été achetés dans un magasin de [canton 1] (cf. pièce 6 des recourants, p. 3).

4.3.5 Même s'il a formellement ... en 200X, le recourant en est resté membre D'après les faits retenus par l'autorité inférieure, il exerce ... et participe aux réunions A ce titre, il oriente

Malgré sa retraite, le recourant a donc gardé des attaches professionnelles fortes à [canton 1]. Ce constat vaut d'autant plus que le recourant est resté formellement Si l'on veut bien croire qu'il s'agisse d'une négligence (cf. recours, p. 10), elle souligne néanmoins que le recourant n'a pas mis fin brusquement à ses activités et qu'il continue de Le site internet ... indique d'ailleurs que ... en 200Y (cf. pièce 1 de l'intimée 1). Vu les circonstances, l'argument du recourant selon lequel un déménagement était absolument nécessaire pour ... dès 200X laisse sceptique. D'ailleurs, il est resté ... et il a continué de ... (cf. recours, p. 6).

Le recourant remet en cause les constatations de fait de l'autorité inférieure en expliquant qu'il ne serait plus un ... "actif" ..., mais seulement "passif". Toutefois, la subtile nuance qui découle de cette précision terminologique ne paraît pas changer grand-chose au fait que le recourant est encore

Les relations familiales des recourants sont centrées sur [le canton 1] et peut-être ..., mais nullement sur [le canton 2] (cf. recours, p. 18). Ils expliquent eux-mêmes qu'ils utilisent les propriétés de la famille à [canton 1] pour se retrouver avec leurs enfants et leurs petits-enfants. Leur fils et sa famille habitent ... alors que leur fille et sa famille vivent à ... mais passent l'été à ..., ou du moins y disposent d'une résidence secondaire. Quant à l'affirmation des recourants selon laquelle leur propriété de [canton 1] (xxx m² habitables et xxx m² de terrain) sert essentiellement à ..., elle n'est tout bonnement pas crédible.

4.3.6 Sous l'aspect des relations sociales, les recourants expliquent eux-mêmes qu'ils n'ont pas noué de liens sociaux à [canton 2] (cf. réplique, p. 9; recours, p. 8, 21). Contrairement à ce qu'ils semblent croire, l'autorité inférieure, comme le Tribunal de céans d'ailleurs, ne leur font nullement grief de cette situation. Il s'agit simplement de constater ici que les recourants n'ont pas d'attaches sociales particulières à [canton 2].

Par ailleurs, les explications du recourant selon lesquelles il n'aurait quasiment plus d'amis à [canton 1] sont un peu difficile à croire (cf. recours,

p. 19). Même s'il est possible qu'un certain nombre de personnes de son entourage soient déjà décédées et que son mode de vie discret limite le nombre de ses connaissances, De surcroît, les recourants n'avaient qu'un peu plus de ... ans durant la période litigieuse. Cet âge étant encore bien inférieur à celui de l'espérance de vie en Suisse, il est peu probable que toutes leurs connaissances aient été frappées par le sort et qu'elles soient déjà décédées.

Les recourants critiquent le fait que, selon le raisonnement qui précède, un contribuable devrait d'abord se constituer un cercle d'amis avant de déménager (cf. recours, p. 8). Cette manière de voir ne correspond pas au véritable sens du critère ici examiné. En réalité, le cercle d'amis constitue l'un des éléments à observer lorsque plusieurs lieux entrent en ligne de compte comme domicile principal. Ce qui pose problème ici, c'est le fait que les recourants possèdent plusieurs logements entre lesquels ils partagent leur temps. Les relations sociales sont dès lors un indice qui permet de déterminer lequel de ces logements occupe une position prédominante. De même, le fait que les recourants ... (cf. recours, p. 9) n'a pas d'influence, puisqu'ils ... aussi

4.3.7 Le recourant explique qu'il a ouvert un compte à la banque ... de [canton 2] et qu'il y a versé Fr. xxx.—. Vu ses conditions de fortune (...), cet argument tombe à faux. D'après les pièces fournies, il semble d'ailleurs qu'il possède également un compte à la banque ..., qui offre sans doute des services plus en adéquation avec ses besoins. Si les comptes du recourant doivent servir d'indice quant à son domicile, alors [le canton 1] paraît bien mieux placé que [le canton 2].

4.3.8 De même, les recourants ont gardé leur médecin à [canton 1]. Comme ils l'expliquent eux-mêmes, les liens de confiance tissés avec une personne de l'art sont essentiels, en particulier pour des gens relativement âgés (cf. recours, p. 21). Le fait que les services d'urgence soient facilement accessibles depuis [canton 2] n'y change rien, le canton 1 offrant lui aussi toutes les commodités à cet égard.

4.4 En définitive, il appert que les éléments qui indiquent que les recourants ont gardé leur domicile dans le canton 1 sont bien plus nombreux que ceux qui permettent de croire à un déménagement. Si par hasard ce fait était douteux, l'application des règles sur le fardeau de la preuve donnerait la même solution. Les recourants ont eu l'occasion d'exposer leurs arguments devant l'autorité inférieure une première fois et par deux fois encore devant le Tribunal de céans, le recours ayant été suivi d'une du-

plique. Malgré ces nombreux échanges d'écritures, qui répondent au souhait des recourants de pouvoir exercer leur droit d'être entendu (cf. recours, p. 13), ceux-ci ne sont pas parvenus à prouver qu'ils avaient changé de domicile. Le Tribunal de céans ne voit pas d'autres faits importants sur lesquels il conviendrait encore d'interpeller les recourants. Sur cette base, l'audition personnelle de ceux-ci paraît, par appréciation anticipée des preuves, inutile et il n'y a pas lieu de donner suite à leur requête.

Le canton 1 paraît donc bien être resté le lieu de domicile principal des recourants. Ceux-ci se méprennent sur le rôle de l'élément subjectif dans le cadre d'un changement de domicile. Ils insistent à plusieurs reprises sur leur volonté de s'établir dans le canton 2 (cf. recours, p. 7, 29), mais celle-ci, en tant que telle, ne compte pas. Seuls importent les faits qui, en l'occurrence, ne montrent aucun déplacement du centre de leurs intérêts vitaux (cf. consid. 3.3 ci-dessus). Comme l'a déjà souligné le Tribunal fédéral à différentes reprises, le contribuable ne saurait choisir librement le lieu où il est imposé (cf. consid. 3.2 ci-dessus).

De même, l'avis du canton 2 sur le domicile des contribuables n'a qu'un poids relatif, puisque les autorités de ce canton ont un intérêt direct à l'issue du litige. Même si le Tribunal veut bien croire qu'elles examinent les annonces de domiciliation avec circonspection, leur appréciation de la situation ne suffit pas non plus à prouver l'existence d'un for fiscal.

5.

Conformément à ce qui vient d'être exposé, le canton 1 doit être déclaré compétent pour procéder à l'imposition des recourants. Reste à savoir ce qui doit advenir des mesures éventuellement prises par le canton 2. Plus précisément, il convient de déterminer si ces mesures sont nulles ou si elles doivent seulement être annulées. Cette question a ici une portée assez théorique dans la mesure où le résultat sera plus ou moins le même quelle que soit la solution choisie. Toutefois, de manière générale, la nullité d'un acte juridique ne doit pas être admise à la légère. A défaut, la sécurité du droit s'en trouverait menacée. Or, tant qu'un litige au sujet du for d'imposition est pendant, les décisions de taxation d'un canton ne peuvent entrer en force; celles-ci restent annulables par l'autorité chargée de trancher le conflit de compétence. Cette solution doit donc l'emporter ici (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 septembre 1999 consid. 4b, publié in: RDAF 2002 II 227 et Archives 70 529). En l'occurrence, le Tribunal ignore quelles mesures d'imposition ont été prises par le canton 2 concernant l'IFD et il n'est pas sûr qu'une quelconque décision ait déjà été rendue par

les autorités de ce canton. Quoi qu'il en soit, si de tels actes existent, ils ne sont pas nuls, mais ils doivent être annulés. Telle est d'ailleurs la solution déjà retenue par l'autorité inférieure dans la décision attaquée. Celle-ci n'est donc pas critiquable.

6.

Selon l'analyse qui précède, le recours doit être rejeté. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 15'000.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être mis à la charge des parties qui succombent, soit les recourants et l'intimée 2. A cet égard, il faut relever que le litige concernait les intérêts pécuniaires de l'intimée 2, ce qui implique qu'une partie des frais soient mis à sa charge (cf. art. 63 al. 2 PA). Il convient donc de répartir le montant des frais entre les deux parties concernées. Les recourants ont par ailleurs soulevé un incident de procédure qui a abouti à une décision en leur défaveur et ils ont aussi provoqué un deuxième échange d'écritures. Ces éléments doivent également être pris en compte pour la répartition des frais. Dès lors, un montant de Fr. 10'000.— sera mis à la charge des recourants et imputé sur l'avance de frais de Fr. 15'000.— fournie par eux. Le solde de l'avance devra leur être restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. L'intimée 2 supportera les frais par Fr. 5'000.—.

Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al.1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Dispositif de l'arrêt sur la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les conclusions de [l'intimée 2] sont rejetées.

3.

Les conclusions de [l'intimée 1] sont admises.

4.

La décision attaquée est confirmée.

5.

Les frais de procédure, fixés à Fr. 15'000.— (quinze mille francs), sont mis à la charge des recourants d'une part, par Fr. 10'000.— (dix mille francs), et de [l'intimée 2] d'autre part, par Fr. 5'000.— (cinq mille francs).

6.

Les frais mis à la charge des recourants selon le chiffre 5 ci-avant sont compensés avec l'avance de frais déjà fournie par eux. Le solde de l'avance, soit 5'000.— (cinq mille francs), leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer au Tribunal un numéro de compte où le versement puisse être effectué.

7.

Il n'est pas alloué de dépens.

8.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- aux intimées (Acte judiciaire; réf. ...; réf. ...)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ... ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de recours se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :