

F1 24 64 (CCR 2023/28)

ARRÊT DU 17 FÉVRIER 2024

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, et Philippe Imboden, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

en la cause

X _____ **et Y** _____, recourants, faisant élection de domicile auprès d'Oberson Abels SA, représentés par Maître Dominique Morand, avocat, 1951 Sion

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Détermination du domicile fiscal, période fiscale 2021)

recours contre la décision du 22 février 2023

Faits

A. Les époux Y _____ et X _____, nés respectivement en 1943 et 1947, de nationalité A _____, étaient domiciliés à B _____ depuis le 1^{er} avril 2002. En 2011, ils ont acquis un appartement neuf de trois pièces d'une surface de 91 m² dans la commune de C _____, qu'ils utilisaient comme résidence secondaire.

Le 22 mars 2021, Y _____ et X _____ ont vendu leur chalet sis à B _____. Le 16 avril 2021, ils ont transféré leurs papiers dans la commune D _____ de E _____. Ils y louent un appartement de deux pièces de 64 m², entièrement meublé.

B. Par courrier électronique du 6 octobre 2022, le Service cantonal des contributions (SCC) a ouvert une procédure en fixation du domicile fiscal de Y _____ et X _____ à compter de la période fiscale 2021. Il a invité les contribuables à lui remettre leurs relevés bancaires et les factures d'eau et d'électricité des appartements de C _____ et de E _____ à compter du mois de mars 2021, ainsi que les factures liées à leur déménagement et aux meubles acquis pour l'appartement de E _____. Il les a également priés de lui indiquer les noms des personnes composant leur cercle social à E _____.

Le 3 novembre 2022, Y _____ et X _____ ont remis au SCC les relevés de leurs comptes bancaires et les factures d'électricité de leur appartement à C _____. Concernant l'appartement de E _____, ils ont indiqué que les consommations d'eau et d'électricité étaient comprises dans le loyer. Ils ont également expliqué que leur chalet à B _____ avait été vendu avec pratiquement l'ensemble du mobilier et que l'appartement de E _____ était loué meublé. Ils n'avaient donc pas eu besoin de faire appel à une entreprise de déménagement. Concernant leur choix de s'installer à E _____, ils ont exposé avoir vécu plus de 25 ans en F _____, de 1976 à 2002, et avoir travaillé à G _____ et à H _____. La vente de leur chalet à B _____ avait été un facteur déclencheur pour débiter la recherche d'un logement adéquat au vu de leur âge et de leur état de santé, d'une surface permettant d'éviter une promiscuité excessive tout en réduisant les contraintes liées à l'entretien. L'appartement situé à E _____ leur permettait de réfléchir sans précipitation à une solution adaptée et de « tester » un logement de petite taille sans devoir l'équiper, ainsi que de faire aisément des sorties en moyenne montagne. Il était également plus proche de leur fille résidant en I _____, à laquelle Y _____ apportait son aide pour la compatibilité de son cabinet dentaire. Quant à l'appartement de C _____, sa

vente devait être envisagée en fonction des intérêts de leurs enfants et petits-enfants à en poursuivre l'utilisation pour les rencontres en famille et la pratique du ski. S'agissant de leur cercle social, Y _____ et X _____ ont exposé que celui-ci avait toujours été inexistant en Valais en raison de leur « style de vie ». A E _____, leurs activités étaient essentiellement tournées vers la marche, la culture, les visites de la F _____ et des pays limitrophes, ainsi que les contacts avec leur famille et leurs amis en I _____. Y _____ et X _____ ont également indiqué les noms de sept contacts de longue date dans la région J _____ avec lesquels ils entretenaient des relations régulières.

Par décision du 13 décembre 2022, le SCC a fixé le for fiscal de Y _____ et X _____ dans la commune de C _____ dès la période 2021 et constaté qu'ils demeuraient assujettis de manière illimitée dans le canton du Valais. Il a considéré qu'il était très peu vraisemblable, selon l'expérience générale de la vie, que deux personnes de 74 et 78 ans refassent leur vie dans un canton dans lequel elles n'avaient jamais habité, après avoir passé 20 ans dans le canton du Valais. L'appartement des contribuables situé à C _____ offrait un cadre de vie plus confortable que celui situé à E _____, d'une surface inférieure, et qui s'apparentait à un appartement de vacances ou un logement faisant partie d'un hôtel, du fait qu'il était entièrement meublé, équipé et nettoyé par la bailleresse. En outre, les médecins de Y _____ et X _____ se trouvaient dans le canton du Valais. Il ressortait également des relevés bancaires des contribuables qu'ils passaient très peu de temps à E _____, résidaient principalement en Valais et hors de la Suisse. Ils n'avaient pas produit les factures d'eau et d'électricité de leur appartement de E _____, ce qui constituait un indice en faveur du fait que leur domicile fiscal se trouvait à C _____. Ils n'avaient non plus pas apporté la preuve de l'existence à E _____ de relations sociales spécialement développées. En outre, Y _____ s'était fait verser en 2021 un dividende de 2'805'000 fr., de sorte qu'il était vraisemblable que les époux aient transféré leurs papiers dans un canton à basse fiscalité dans le but de bénéficier d'une imposition très réduite de ce revenu.

C. Le 12 janvier 2023, Y _____ et X _____ ont formé réclamation contre cette décision, faisant en substance valoir les éléments suivants :

- Ils avaient résidé près de 25 ans dans la région J _____ avant de s'installer en Valais, période durant laquelle ils avaient sillonné tous les cantons bordant le lac de H _____. Y _____ avait eu de

très nombreux collègues résidant dans le canton de D _____ et y avait organisé à plusieurs reprises des réunions de travail de plusieurs jours ;

- La différence de confort entre les appartements de C _____ et E _____ était minime et ce dernier ne faisait pas partie d'un hôtel. Il n'était non plus pas nettoyé par la bailleresse, conformément à une attestation établie le 23 décembre 2022 par cette dernière. Le choix d'opter pour un logement d'une surface plus petite était lié à la volonté de se préparer à d'éventuels accidents de santé, compte tenu de leur âge ;
- Y _____ et X _____ ne consultaient leurs médecins en Valais qu'à une fréquence de seulement tous les deux ans pour X _____, et d'une fois par an pour Y _____. Ce dernier consultait son cardiologue depuis 2014, au moment où la pose d'un stimulateur cardiaque s'était révélée nécessaire. Le remplacement de cet appareil dans les deux prochaines années pourrait être l'occasion de consulter un nouveau cardiologue dans le canton de D _____ ;
- Le SCC avait procédé à une analyse très sommaire des relevés bancaires de Y _____ et X _____, n'en avait retiré aucun élément factuel et s'était fondé sur une pure impression d'ensemble. Afin de faciliter la lecture de ces pièces, ceux-ci ont produit une liste des billets de train achetés entre le 4 mai 2021 et le 15 décembre 2022, ainsi qu'un tableau de synthèse indiquant les journées passées respectivement à E _____, à C _____ et à l'étranger sur la base de leurs transactions dans les commerces locaux et de leurs déplacements en train ;
- Concernant les factures d'eau et d'électricité de leur appartement à E _____, Y _____ et X _____ ont rappelé qu'il leur était impossible de produire ces documents dans la mesure où ces frais étaient compris forfaitairement dans leur loyer, conformément à l'attestation précitée établie par la bailleresse ;
- S'agissant de leur cercle social, ils ont expliqué n'avoir aucune relation sociale à C _____ et ne pas ressentir le besoin, en tant que « couple fusionnel », de créer de nouvelles relations au-delà du cercle qu'ils avaient déjà depuis plus de vingt ans. Ils ont également rappelé avoir déjà fourni les noms des personnes faisant partie de leur cercle d'amis restreint en F _____ ;

- Concernant leur choix de s'installer à E _____, les intérêts actuels de Y _____ et X _____ se focalisaient sur la marche, le fitness et la culture, pour lesquels la région J _____ était très attrayante. A cet égard, ils ont produit la liste des concerts auxquels ils avaient assisté entre la réouverture des salles après la période de pandémie et la fin de l'année 2022, ainsi que les preuves d'achat des billets y relatifs. La région J _____ était également plus commode s'agissant des visites rendues à leur famille en I _____ deux à trois fois par an. Le choix de s'installer dans le canton de D _____ était plutôt la conséquence de circonstances propres à la pandémie qu'à un choix délibéré d'une localisation précise. L'offre de logements correspondant à leurs critères de recherche avait été rare durant cette période et seuls deux objets avaient pu être identifiés. Quant à l'appartement de C _____, il constituait leur résidence secondaire et était également utilisé à ce titre par leurs enfants et petits-enfants. A l'appui de ces explications, les contribuables ont produit des attestations signées les 1^{er} et 3 janvier 2023 par leurs enfants K _____, L _____ et M _____, qui rappelaient les raisons pour lesquelles leurs parents avaient décidé de vendre leur logement à B _____, de s'installer en F _____ et d'opter pour un logement plus petit, ainsi que les contraintes liées à la recherche d'un appartement dans un délai court en raison de la vente très rapide de leur maison à B _____.

Par décision du 22 février 2023, le SCC a rejeté la réclamation, reprenant les considérations de sa décision du 13 décembre 2022 et retenant que Y _____ et X _____ n'étaient pas parvenus à apporter des éléments permettant de s'écarter de ces constats.

D. Le 27 mars 2023, Y _____ et X _____ ont recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation et à ce qu'il soit déclaré qu'ils sont domiciliés fiscalement dans le canton de D _____ dès la période fiscale 2021. A l'appui de leurs conclusions, ils invoquent une violation de leur droit à obtenir une décision correctement motivée (art. 29 al. 2 Cst.) ainsi que des art. 3 al. 2 LIFD, 3 al. 2 LHID et 2 al. 2 LF. A titre de moyens de preuve, ils sollicitent l'édition du dossier de la cause.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 14 août 2023, le SCC a renoncé à déposer des observations et a conclu au rejet du recours.

Le 21 août 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé les recourants de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

E. Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé les recourants que leur recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il leur a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Considérant en droit

1.

1.1 Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 27 mars 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

1.3 Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite.

2. Dans un premier grief, les recourants invoquent une violation de leur droit à obtenir une décision correctement motivée (art. 29 al. 2 Cst.).

2.1 Selon la jurisprudence, une autorité viole le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions,

afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 143 III 65 consid. 5.2, 142 II 154 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_650/2023 du 14 décembre 2023 consid. 4.3.1). Cette exigence s'applique aux décisions sur réclamation des autorités fiscales (OBERSON, *Le contentieux fiscal*, in : OREF (édit.), *Les procédures en droit fiscal*, 4^{ème} éd. 2021, p. 750). Pour satisfaire à son obligation de motiver, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 143 précité consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_650/2023 précité consid. 4.3.1). Une motivation peut être considérée comme suffisante lorsque l'intéressé est en mesure de se rendre compte de la décision et de la déférer à l'instance supérieure en pleine connaissance de cause (BOVAY, *Procédure administrative*, 2^{ème} éd. 2015, p. 364 s.). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_549/2023 du 25 octobre 2023 consid. 4.2.1). Cependant, une formule standardisée, ne permettant pas de savoir si l'autorité a examiné concrètement les arguments motivés avancés par une partie, ne suffit pas (ATAF 2008/47 consid. 3.3.2 et 3.3.3 ; TANQUEREL, *La motivation des actes administratifs en Suisse*, Cahiers de la recherche sur les droits fondamentaux [En ligne] 17/2019, p. 115 ss, p. 119).

2.2 Un vice lié à une motivation insuffisante peut être guéri en procédure de recours lorsque l'autorité attaquée expose les motifs de sa décision dans le cadre de ses observations, que le recourant a la possibilité de s'exprimer à ce propos et qu'il n'en résulte pour lui aucun préjudice (ATF 125 I 209 consid. 9a ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_39/2017 du 13 novembre 2017 consid. 2.1 ; BOVAY, *op. cit.*, p. 365). L'autorité de recours doit également disposer d'un pouvoir de cognition aussi étendu que celui de l'autorité inférieure (ATF 145 I 167 consid. 4.4 ; BOVAY, *op. cit.*, p. 365 s.).

2.3 En l'occurrence, les recourants ont contesté dans une réclamation circonstanciée et accompagnée de différents moyens de preuves l'intégralité des éléments sur lesquels le SCC s'était fondé dans sa décision du 13 décembre 2022 pour fixer leur domicile fiscal à C _____. Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a écarté l'ensemble de ces arguments en se bornant à indiquer qu'ils ne permettaient pas de remettre en cause son appréciation et en reprenant textuellement les considérants de sa décision du 13 décembre 2022. Elle n'a ce faisant répondu à aucun de ces griefs de manière spécifique, nullement évoqué, même brièvement, leur contenu, ni d'une quelconque

manière indiquée pour quel motif ils ne permettaient pas de modifier son appréciation. Ainsi, concernant la surface de l'appartement à E _____, les recourants se sont attachés à expliciter les raisons pour lesquelles ils avaient décidé d'intégrer un logement de plus petite taille après la vente de leur chalet à B _____. L'autorité intimée n'a pas indiqué en quoi ces éléments ne pouvaient pas influencer sur la détermination de leur domicile fiscal. Il en va de même concernant l'absence de relations sociales développées à E _____, les recourants ayant expliqué qu'ils n'avaient également aucun cercle social à C _____. Le même constat s'impose s'agissant de la présence des médecins des recourants dans le canton du N _____ et de l'objection tirée du fait que les contribuables ne consultaient leurs praticiens qu'à une fréquence modérée. En outre, l'on peut relever que les explications des recourants relatives au choix d'intégrer un logement de plus petite taille et à l'absence de cercle social à E _____ avaient déjà été fournies dans leur courriel du 3 novembre 2022, mais n'avaient cependant pas été discutées par le SCC dans sa décision du 13 décembre 2022.

La décision attaquée retient également que les recourants passaient très peu de temps à E _____, ce qui était attesté par leurs relevés bancaires. Les recourants avaient toutefois précisément allégué le contraire dans leur réclamation, en produisant un tableau de leurs présences à C _____ et à E _____ tablant sur des relevés de leurs transactions locales et de leurs déplacements en train. Passant sous silence ces pièces, l'autorité intimée a retenu qu'ils n'avaient apporté aucun argument propre à démontrer l'inexactitude de ses constats. Elle ne s'est non plus déterminée sur les factures d'électricité relatives à l'appartement de C _____, au demeurant déjà produites par les recourants avant la décision du 13 novembre 2022. L'on observe ainsi que la décision attaquée ne discute pas des éléments liés à la fréquence des présences des recourants dans leurs appartements respectifs, mais se contente d'observations très générales. Des considérations plus précises sur ce point s'imposaient pourtant s'agissant de contribuables qui n'ont jamais eu leur domicile fiscal à C _____, puisqu'ils résidaient à B _____ avant la vente de leur chalet en mars 2021. Concernant enfin l'intention des recourants de transférer le centre de leurs intérêts à E _____, ceux-ci avaient exposé dans leur réclamation les raisons de ce choix consécutif à la vente de leur maison à B _____. Sans répondre à ces arguments, l'autorité intimée a là encore simplement indiqué que les intéressés n'avaient pas réussi à apporter la preuve de leur changement de domicile.

2.4 Force est en définitive de constater que l'ensemble des griefs formulés dans la réclamation ont été rejetés sur la base de considérations toutes générales à caractère

schématique. Une telle motivation ne satisfait pas aux exigences de motivation susmentionnées, dans la mesure où elle ne permet pas de saisir si les arguments des recourants ont été examinés de manière effective, ni pour quelles raisons ils étaient impropres à établir leur domicile fiscal à E _____. Ce constat ressort du reste du recours déposé par les contribuables, qui ont été contraints de réitérer quasi à l'identique les arguments avancés dans leur réclamation. Le vice de motivation n'a donc pas pu être guéri durant la procédure de recours, l'autorité intimée ayant renoncé à se déterminer. Partant, le grief tiré de la violation du droit à obtenir une décision correctement motivée doit être admis (art. 29 al. 2 Cst.).

3. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, sans qu'il y ait lieu de statuer sur le fond du litige. La décision attaquée doit être en conséquence annulée et le dossier renvoyé au SCC, à charge pour lui de rendre une nouvelle décision, motivée à satisfaction de droit (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

4.

4.1 L'arrêt est rendu sans frais (art. 150 al. 3 LF et 89 al. 1 *a contrario* et 4 LPJA).

4.2 Les recourants, qui obtiennent gain de cause et ont pris une conclusion dans ce sens, ont droit à des dépens à charge de l'Etat (art. 150 al. 3 LF et 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 1800 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par le conseil juridique des recourants, qui a consisté principalement en la rédaction d'un recours de 27 pages (art. 150 al. 3 LF et 4, 27, 37 al. 2 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est admis.
2. La décision du Service cantonal des contributions du 22 février 2023 est annulée et la cause lui est renvoyée pour nouvelle décision dans le sens du considérant 2.
3. L'arrêt est rendu sans frais.
4. Le fisc versera à Y _____ et X _____ 1800 fr. à titre de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué à Maître Dominique Morand, avocat à Sion, pour les recourants, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne, et à l'Administration fiscale schwytoise, à Schwytz.

Sion, le 17 février 2024