

# FR\_GERICHTE 604 2015 140 vom 10. Oktober 2016

FR Kantonsgericht, 2016-10-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2015\\_140](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_140)

FR: FR\_GERICHTE 604 2015 140 du 10 octobre 2016

IT: FR\_GERICHTE 604 2015 140 del 10 ottobre 2016

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 16

décembre 2015. Il relève en particulier que la jurisprudence relative au domicile fiscal pour les couples mariés ne peut pas s'appliquer en l'espèce, la recourante et son fiancé n'étant pas encore unis par les liens du mariage. Il ajoute que le domicile de la recourante à D. \_\_\_\_\_ ne peut pas être considéré comme un simple pied-à-terre, à défaut de quoi elle aurait choisi un emplacement plus proche de son lieu de travail qui se trouve à B. \_\_\_\_\_.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 Dans ses contre-observations du 18 mars 2016, la recourante a confirmé sa position. Le SCC a quant à lui renoncé à formuler d'ultimes remarques. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 140) 1. a) Bien que la décision en matière de domicile fiscal du 16 décembre 2015 ne concernait que le domicile fiscal cantonal, l'autorité intimée s'est expressément référée dans la décision sur réclamation aux dispositions légales applicables à l'impôt fédéral direct. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la décision sur réclamation, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que le recours est, sur ce point, sans objet. b) Il s'ensuit que pour cette partie de la procédure, il n'y a lieu ni de percevoir de frais, ni d'allouer une indemnité de partie. II. Impôt cantonal (604 2015 141) 2. Le recours, déposé le 23 décembre 2015 contre une décision rendue le 16 décembre 2015, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.12), 180 de la loi du 6 juin sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 3. a) Aux termes de l'art. 3 LICD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (al. 1). 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 (al. 2). b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition, le droit d'imposer le revenu et la fortune mobilière de personnes exerçant une activité lucrative dépendante appartient au canton dans lequel se trouve leur 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 (voir 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. Pour qu'on puisse admettre que la personne concernée désire s'établir durablement dans un lieu, il suffit qu'elle souhaite donner à cet endroit une certaine stabilité et qu'elle en fasse le centre de ses intérêts et de ses relations personnelles et professionnelles, et ce jusqu'au prochain changement de circonstances. Ainsi, tel n'est pas le cas lorsque le séjour n'est que temporaire, mais il n'est pas non plus nécessaire que la personne ait l'intention de loger à cet endroit indéfiniment (RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 2016, art. 3 n. 17; DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2013, p. 64). 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;

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal. 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, le domicile fiscal est le lieu où la personne assujettie à l'impôt a le centre de ses intérêts personnels (ATF 138 II 300 consid. 3.2; ATF 125 I 54 consid. 2a in RDAF 1999 II 79). La détermination du domicile fiscal implique d'apprécier des éléments de fait relevant du for interne des contribuables, soit de leur volonté d'établir en un lieu le centre de leurs intérêts personnels. Cette appréciation ne peut guère se fonder sur des preuves strictes, mais résulte généralement d'un faisceau d'indices; elle nécessite une prise de considération détaillée de l'ensemble des relations professionnelles, familiales et sociales (arrêts TF 2C\_397/2010 du 6 décembre 2010 consid. 2.4.2, in RDAF 2011 II p. 133; 2C\_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.1). En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (voir arrêt TF 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement. Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (voir arrêt TF 2C\_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 et les références citées). c) Le domicile fiscal des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante se trouve en principe à leur lieu de travail, soit au lieu à partir duquel ils se rendent quotidiennement au travail, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à leurs besoins (cf. arrêt TF 2C\_714/2015 du 15 juin 2016, consid. 6.2). Il est fait exception à cette règle pour les contribuables mariés qui reviennent régulièrement en fin de semaine auprès de leur famille. Les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont alors 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. Cette jurisprudence est également applicable aux personnes célibataires, dont la famille comprend les parents et les frères et sœurs. Toutefois, les critères auxquels le Tribunal fédéral se réfère pour faire prévaloir le lieu des relations familiales sur celui du travail sont appréciés de manière particulièrement stricte, notamment s'agissant du retour régulier, tant il est vrai que les rapports d'une personne célibataire avec ses parents sont généralement plus lâches que les liens entre époux. En règle générale, malgré un retour hebdomadaire régulier au lieu où réside la famille, l'activité lucrative exercée au lieu du travail, le cas échéant compte tenu des relations personnelles et sociales à

cet endroit, l'emporte par rapport aux relations à l'autre lieu, notamment en raison de l'investissement demandé par la profession, si le contribuable dispose de son propre logement au lieu de son travail, qu'il y vit en concubinage ou sous une autre forme de partenariat, ou qu'il y entretient un cercle d'amis et de connaissances appréciable, lorsqu'il est personnellement ou économiquement autonome. Dans ce contexte, la durée des rapports de travail ainsi que l'âge du contribuable ont une importance particulière (ATF 125 I 54, consid. 2b; arrêt TF 2C\_728/2012 du 28 décembre 2012 consid. 3.2). Le fait que le contribuable est âgé de plus de trente ans et exerce une activité lucrative dépendante au lieu où il séjourne pendant la semaine crée une présomption naturelle qu'il y a son domicile fiscal principal. Cette présomption peut être renversée si le contribuable rentre

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 régulièrement, au moins une fois par semaine, au lieu de résidence des membres de sa famille et qu'il parvient à démontrer qu'il entretient avec eux des liens particulièrement étroits et jouit dans ce même lieu d'autres relations personnelles et sociales. Dans un tel cas, il appartient alors au canton du lieu de résidence en semaine ou du lieu de travail de démontrer que le contribuable entretient sur son territoire des relations économiques et personnelles prépondérantes (arrêts TF 2C\_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.3; 2C\_270/2012 du 1er décembre 2012 consid. 2.5). 4. a) Il résulte de ce qui précède que le domicile fiscal d'une personne célibataire séjournant alternativement à deux endroits se situe généralement à son lieu de travail, c'est-à-dire au lieu à partir duquel elle exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à ses besoins. Seules des circonstances exceptionnelles permettent de définir le lieu où elle loge durant les week-ends et les vacances comme domicile fiscal. b) Dans un arrêt du 12 février 2014, le Tribunal fédéral a considéré qu'un célibataire de 38 ans avait son domicile fiscal dans la commune vaudoise où il louait un appartement de 3 pièces (lieu de travail) et non dans la commune valaisanne où il avait grandi et où il rentrait régulièrement la semaine, ainsi que chaque week-end et pour les vacances, afin d'aider sa mère malade. En effet, les arguments invoqués par le recourant ne suffisaient pas à renverser la présomption établie par la jurisprudence. Le Tribunal fédéral a estimé qu'il s'agissait d'un logement trop grand et trop onéreux (3 pièces/CHF 1'270 par mois) pour un simple pied-à-terre et qu'il paraissait inconcevable de n'avoir tissé aucun lien dans la commune où il logeait la semaine, étant donné qu'il y vivait depuis plusieurs années. Ses retours réguliers pour aider sa mère, les activités effectuées, le fait qu'il ait encore son garagiste et même la copropriété d'une maison en Valais ne suffisaient pas à admettre des circonstances exceptionnelles (arrêt TF 2C\_854/2013 du 12 février 2014). Le Tribunal fédéral a, dans un autre arrêt datant du 25 janvier 2006, considéré que la taille d'un logement de 3 ½ pièces d'un célibataire séjournant dans le canton de Berne pour ses besoins professionnels dépassait ce qu'on pouvait considérer comme un simple pied-à-terre, bien que le loyer ne fût pas élevé (CHF 809.- par mois). Le recourant n'était par ailleurs pas parvenu à démontrer qu'il entretenait des liens suffisamment forts avec son canton d'origine, le Jura, pour renverser la présomption. Le fait qu'il rentrait tous les week-ends ainsi que pour les vacances chez ses parents où il avait une chambre afin de les aider à l'entretien de la maison et à l'assistance de son frère handicapé ne suffisait pas. Le fait qu'il soit propriétaire d'une parcelle, qu'il ait des nombreux contacts amicaux et sociaux dans le Jura et qu'il ait gardé son dentiste, son médecin et son garagiste n'y changeaient rien. En tant que célibataire de plus de 40 ans, indépendant financièrement de ses parents depuis de nombreuses années, on ne pouvait pas, selon le Tribunal fédéral, admettre des circonstances exceptionnelles qui permettaient de retenir que le domicile fiscal se trouvait dans un autre

lieu que celui où il travaille (arrêt TF 2P.171/2005 du 25 janvier 2006; cf. aussi arrêt TF 2C\_728/2012 du 28 décembre 2012 pour le cas comparable d'une contribuable jurassienne). Dans l'arrêt précité du 12 avril 2012, le Tribunal fédéral a également rejeté les conclusions d'une recourante domiciliée à Genève dans un appartement de 5 pièces (CHF 2'687.- par mois), qui estimait que son domicile fiscal était dans le canton d'Uri, d'où elle était originaire et où elle rentrait régulièrement le week-end pour s'occuper de sa mère et exercer certaines activités. Là non plus, il ne s'agissait pas de liens prépondérants qui dépassaient les liens ordinaires qu'une personne célibataire entretenait avec son canton d'origine.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 Il ressort de la jurisprudence précitée que le Tribunal fédéral est particulièrement restrictif lorsqu'il s'agit d'admettre des circonstances exceptionnelles permettant de renverser la présomption naturelle du domicile fiscal. Un retour régulier dans le canton d'origine, les contacts sociaux ou même la propriété ne suffisent pas à considérer que le domicile fiscal ne se trouve pas au lieu de travail. c) Cela étant, le lieu de résidence des concubins pourra être retenu comme domicile fiscal au détriment du lieu de travail de l'un de ceux-ci. La relation de concubinage est en effet à considérer comme ayant beaucoup de poids dans l'appréciation générale du domicile. Le Tribunal fédéral a cependant précisé à ce sujet qu'on ne pouvait pas retenir un concubinat lorsque les deux partenaires ont chacun leur propre logement et passent le week-end chez l'un ou chez l'autre. Dans une telle situation, la relation n'est pas à ce point étroite qu'il conviendrait de lui donner un poids prépondérant dans la fixation du domicile fiscal (ATF 125 I 54 = RDAF 1999 II 179; DE VRIES REILINGH, p. 90 s; NOËL, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle in RDAF 2002 II p. 405 ss, 426 s. et les références citées). 5. a) En l'espèce, la recourante est inscrite en tant que résidente dans la commune de D. \_\_\_\_\_ depuis 2008 et travaille en tant que médecin-chef à l'hôpital de B. \_\_\_\_\_ depuis 2011. Il faut noter à cet égard que son lieu de travail se situe à environ 45 minutes de son lieu de résidence à D. \_\_\_\_\_. Elle y a néanmoins maintenu sa résidence au moment de commencer son travail à B. \_\_\_\_\_. Dans ces conditions, il semble difficile de croire qu'il s'agit d'un simple pied-à-terre qui est uniquement destiné à ses besoins professionnels, auquel cas elle aurait opté pour un logement plus proche. Elle ne prétend par ailleurs pas le contraire puisqu'elle indique dans le questionnaire du SCC que son logement à D. \_\_\_\_\_ n'est pas pratique pour elle. Le fait qu'elle soit dans cette situation depuis cinq ans et qu'elle loge dans un loft dont le loyer se monte à CHF 1'800.- par mois, ce qui dépasse ce qui est généralement admis comme pied-à-terre selon la jurisprudence précitée, va dans le même sens. La profession de la recourante implique en outre un investissement particulièrement important. Elle précise elle-même qu'elle travaille environ 300 jours par année et que ses horaires sont très contraignants, puisqu'elle a des journées allant parfois de 6h à 20h, sans compter les week-ends où elle est de garde. Dans ces conditions, il paraît justifié de dire que, lorsqu'il s'agit de définir le centre de ses intérêts, sa vie professionnelle est prépondérante par rapport à sa vie privée. Enfin, il est difficile de croire qu'elle n'a tissé absolument aucun lien à son lieu de résidence de D. \_\_\_\_\_, voire à son lieu de travail où elle se rend 300 jours par an depuis son lieu de résidence. S'il est vrai que ses obligations professionnelles ont pu l'empêcher d'avoir une vie sociale accomplie dans le canton de Fribourg, elle a, par la force des choses, noué certains contacts, ne serait-ce qu'avec les commerces de cette région. Conserver son domicile à 45 minutes de son lieu de travail n'a en effet de sens qu'en admettant que la recourante y entretenait bien des attaches particulières. Les éléments qui précèdent

permettent de présumer que la recourante a le centre de ses intérêts et, partant, son domicile fiscal dans le canton de Fribourg. Il sied dès lors de voir si des circonstances exceptionnelles permettent de renverser cette présomption. b) Il faut tout d'abord constater que la recourante n'a pas démontré en quoi elle entretenait des relations si étroites avec sa famille qu'il s'agirait d'une circonstance exceptionnelle. S'il est vrai qu'elle retourne régulièrement dans son canton d'origine afin de voir ses parents, le Tribunal fédéral a clairement établi que des retours réguliers ne suffisaient pas pour renverser la présomption concernant le domicile fiscal. Il faudrait une situation tout à fait particulière, ce qui

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 n'est pas le cas en l'espèce, pour admettre que les relations qu'elle entretient avec ses parents dépassent ce qui est ordinaire en la matière. Il est également rappelé à cet égard que, selon la jurisprudence fédérale, l'âge de la personne concernée joue un rôle important, et qu'à partir de trente ans, on doit partir du principe que la vie professionnelle prend le pas sur les liens familiaux. Or, la recourante est âgée de quarante ans et exerce la profession de médecin, ce qui permet de considérer que son domicile dans le canton de Genève est moins important que celui dans le canton de Fribourg de ce point de vue. Au surplus, elle est indépendante financièrement depuis plusieurs années, ce qui constitue également un critère pour exclure le domicile fiscal dans le canton d'origine. Comme cela a été vu plus haut, la jurisprudence a également considéré qu'il était normal de garder ses contacts dans le canton d'origine si la distance géographique n'est pas trop importante et qu'un déplacement régulier est raisonnable. Ainsi, le fait qu'elle ait son coiffeur, sa manucure ou son garagiste à Genève, qu'elle y entretienne des liens sociaux en étant notamment membres d'associations telles qu'un club de voile, ou encore qu'elle s'y rende en consultation chez des médecins ne permet pas d'admettre que son domicile est dans ce canton. c) Quant à la relation de la recourante avec son fiancé, elle ne constitue pas un concubinage au sens de la jurisprudence précitée. En effet, pour admettre une relation de concubinage, il faut que les deux partenaires habitent ensemble. Or, la recourante a un logement à Fribourg, et l'adresse qu'elle donne systématiquement dans le canton de Genève n'est pas celle de son fiancé, mais celle de ses parents. Il faut également ajouter à cela le fait que la stabilité du couple, comme critère pour le concubinage, n'est pas établie. En effet, la recourante et son fiancé évoquent leurs fiançailles, mais ne précisent pas depuis combien de temps leur relation perdure. d) Pour toutes ces raisons, la recourante n'a pas établi qu'elle avait des liens suffisamment forts avec le canton de Genève pour y fixer son domicile fiscal. Elle n'a prouvé ni le fait qu'elle entretenait des relations particulièrement étroites avec sa famille, ni le fait qu'elle était dans une relation de concubinage au sens du droit fiscal. Quant aux autres éléments invoqués, concernant notamment sa vie sociale à Genève, ils ne constituent pas non plus des circonstances exceptionnelles permettant d'établir que le centre de ses intérêts s'y trouve. La recourante n'est ainsi pas parvenue à renverser la présomption naturelle selon laquelle un célibataire de plus de 30 ans a son domicile fiscal au lieu d'où elle se rend quotidiennement à son travail, en présentant des circonstances exceptionnelles et prépondérantes. Elle a donc son domicile fiscal à D. \_\_\_\_\_, dans le canton de Fribourg, et non dans le canton de Genève. 6. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 500.-. Ce montant sera compensé avec l'avance de frais effectué, le

solde étant restitué à la recourante. c) Pour les mêmes raisons, il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 140)

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